



HAL
open science

Analysis of the key success factors of Target Costing in the agri-Food sector: A case study in the Casablanca–Settat region

Salim Merjane

► To cite this version:

Salim Merjane. Analysis of the key success factors of Target Costing in the agri-Food sector: A case study in the Casablanca–Settat region. General Finance [q-fin.GN]. Faculté d'économie et de gestion - SETTAT, 2025. English. ⟨NNT : ⟩. ⟨tel-05486366⟩

HAL Id: tel-05486366

<https://hal.science/tel-05486366v1>

Submitted on 30 Jan 2026

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



HAL Authorization

UNIVERSITÉ HASSAN 1^{ER} - SETTAT

**Centre d'Études Doctorales en Sciences Juridiques, Économiques,
Sociales et de Gestion**

Laboratoire de recherche en Management et Développement (LRMD)

THÈSE

Pour obtenir le grade de docteur de l'université Hassan 1^{er}

Spécialité : **Sciences de Gestion**

Présentée et soutenue publiquement par :

M. Salim MERJANE

Le 21 Mai 2025

**ANALYSE DES FACTEURS CLÉS DE SUCCÈS DU *TARGET*
COSTING DANS LE SECTEUR AGROALIMENTAIRE :
ÉTUDE DE CAS DANS LA RÉGION CASA-SETTAT**

Sous la direction du professeur :

Pr Mme Karima TOUILI

Jury

Pr. IDRISSI Khadija	PES	Faculté d'Économie et de gestion - Settat	Présidente
Pr. MASKINI Najat	PES	Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales – Ain Sebaa	Rapporteur
Pr. BARMAKI Loubna	PES	Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales – Salé	Rapporteur
Pr. BENJOUID Zakaria	MCH	Faculté d'Économie et de gestion – Settat	Rapporteur
Pr. HERRADI Khalid	MCH	Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales – Ain Sebaa	Examineur
Pr. DOUARI Aziz	PES	Faculté d'Économie et de gestion – Settat	Examineur
Pr. TOUILI Karima	PES	Faculté d'Économie et de gestion – Settat	Directrice de thèse

Année universitaire : 2024 / 2025

**ANALYSE DES FACTEURS CLÉS DE SUCCÈS DU *TARGET COSTING* DANS
LE SECTEUR AGROALIMENTAIRE :
ÉTUDE DE CAS DANS LA RÉGION CASA-SETTAT**

Par :

M. Salim MERJANE

Sous la supervision du :

Pr Mme Karima TOULI

**Cette thèse est présentée pour l'obtention du degré du doctorat en sciences de gestion à
la Faculté d'Economie et de Gestion de Settat**

Année universitaire : 2024/ 2025

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



Dédicaces

Je dédie cette thèse à :

Mes chers parents :

Avant tout, je tiens à dédier de cette longue période de recherche à mes chers parents, en signe de profonde gratitude et de reconnaissance pour leur soutien inestimable. Quoi que je puisse dire et écrire ne peut exprimer mes sentiments envers vous, car tout ce que je suis n'est que le fruit de votre bonne éducation, de vos conseils et de vos sacrifices.

Puisse DIEU tout puissant, vous garder et vous protéger afin que je puisse à mon tour vous combler et que votre bénédiction m'accompagne tout le long de mon existence.

Et je vous remercie pour vos soutiens éternels pendant ma préparation de ma thèse et vos compréhensions.

Mon cher frère :

Ton soutien et ton aide m'ont permis de surmonter les difficultés pendant mon enfance et durant mon cursus scolaire et universitaire.

Je trouve en toi le conseil du frère et le soutien de l'ami. Je te souhaite beaucoup de succès, de prospérité et une vie pleine de joie et de bonheur. Que ce travail soit pour ma famille une fierté et Que DIEU le préserve et exauce ses vœux.

La mémoire de ma tante Malika et aussi à ma chère professeur Bouchra :

Ma chère tante Malika et ma chère professeur qui ont disparu bien trop tôt.

Mon cher ami Youssef :

Notre amitié est devenue une fraternité je te souhaite bon courage dans ta vie professionnelle, en tant que professeur au cycle secondaire.

À mon cher compagnon en reconnaissance de ton soutien constant. Ton appui inébranlable a toujours été présent tout au long de mes années d'études.

Mon directeur d'ECOLES LE PONT :

C'est grâce à DIEU et aussi grâce à votre confiance que j'ai pu étudier et d'arriver à ce niveau de mes études.

Mon cher professeur Khaddar ;

Tous le corps professoral d'Ecoles LE PONT.

Ma chère amie Fatima Ezzahra et sa famille :

Je dédie très affectueusement cette thèse à la famille BRINI, mon amie Fatima Ezzahra et son époux AMINE, pour notre enfance, notre étude, notre amitié depuis 2009, sans faille.

Mã chère amie Nohayla :

À Nohayla bien-aimée, en reconnaissance de son dévouement inlassable, de son précieux soutien et de son accompagnement si essentiel. Ses encouragements ont été pour moi une source inestimable d'énergie et de réconfort, particulièrement dans les instants difficiles, marqués par la solitude et l'épreuve. Que Dieu la protège, lui accorde une santé florissante, une prospérité durable, une paix intérieure inébranlable et une vie longue et épanouissante.

Mã chère Merieme :

Aucun hommage ne parle sur la précision de notre camaraderie.

Mes chers amis Reda, Mouaad, Zakaria, Hasna, Chaimaa, Asmaa, Widad, et oumaira :

À tous mes amis et mes connaissances, surtout ceux qui ont été toujours là pour m'assister : Que Dieu vous protège et exauce tous vos souhaits.

Mes cher(e)s étudiant(e)s :

Chaque moment partagé avec vous, tout en allant ces trois années depuis l'année universitaire 2021 – 2022 à cette année universitaire 2024 – 2025, est une source d'inspiration et de fierté. Vous avez tous en vous des talents incroyables et un potentiel sans limite. Continuez à persévérer, à croire en vos rêves, et à donner le meilleur de vous-mêmes. Vous êtes la promesse d'un avenir radieux, et c'était et c'est un privilège pour moi de vous accompagner dans cette belle aventure.

Que notre DIEU les garde et leur accorde une santé florissante, la prospérité, la sérénité, et une longévité bénie.

Remerciements

Tout d'abord, je remercie **DIEU** avec la confiance au « DIEU », la force et la patience que j'ai en train d'élaborer cette énorme thèse du doctorat.

Je tiens à exprimer toute ma gratitude à ma Directrice de thèse, **Professeur Dr Karima TOUILI**, pour la confiance qu'elle m'a accordée, son encadrement bienveillant, sa patience, sa disponibilité et ses précieux conseils. Grâce à son accompagnement rigoureux, elle m'a non seulement permis de mener à bien cette thèse, mais aussi de développer un véritable goût pour la recherche scientifique. Son recul académique et ses enseignements sur l'importance de la rigueur et de l'analyse ont grandement enrichi ces travaux. Au-delà de son expertise, l'ouverture d'esprit et la chaleur humaine qu'elle insuffle à toute relation professionnelle ont été déterminantes pour que ce projet évolue, se structurant progressivement à partir du chaos conceptuel initial. *Chère Professeur Karima TOUILI*, vous avez été bien plus qu'une directrice de thèse pour moi, *vous êtes une deuxième mère.* Je vous remercie du fond du cœur. Je tiens aussi à vous exprimer toute ma gratitude pour la confiance que vous m'avez accordée en me donnant l'opportunité d'enseigner des matières aussi stimulantes, à la fois en cours magistraux et en travaux dirigés. Cette expérience d'enseignement s'avère non seulement enrichissante sur le plan académique, mais ma chère professeur m'apporte également une perspective précieuse qui complète parfaitement ma recherche doctorale.

En assumant cette responsabilité, j'ai l'opportunité de partager mes connaissances tout en continuant à m'enrichir moi-même, ce qui constitue une véritable source de motivation et d'inspiration pour approfondir mon travail de recherche. Votre soutien est d'une importance capitale pour moi, et je vous remercie de m'offrir cette chance d'allier théorie et pratique dans un cadre aussi dynamique.

Je souhaite adresser mes plus sincères remerciements aux éminents membres du jury qui ont honoré cette soutenance par leur présence et leur expertise. J'exprime toute ma reconnaissance à **Madame la Professeur Dr IDRISSI Khadija**, présidente du jury, à **Mesdames les Professeurs Dr MASKINI Najat et Dr BARMAKI Loubna** ainsi qu'à **Monsieur le Professeur Dr BENJOUID Zakaria**, qui ont généreusement accepté d'assumer la charge de rapporteurs, ainsi qu'à **Messieurs les Professeurs Dr DOUARI Aziz et Dr HERRADI Khalid** pour leur précieuse contribution en tant qu'examineurs.

Je ne peux pas penser à ma thèse sans parler du corps professoral du centre des études doctorales de l'université Hassan Premier. Mes profonds remerciements vont également à mon

cher professeur **Dr Mohammed HAISSOUN** le directeur du Laboratoire de Recherche en Management et de Développement, de m'avoir accueilli dans le cycle doctoral.

Je souhaite également exprimer ma reconnaissance au doyen de la Faculté d'Économie et de Gestion de Settat, le professeur **Dr ZAHJ Jamal**, ainsi qu'à l'ensemble du personnel de l'établissement. Mes remerciements vont tout particulièrement à mes professeurs, tels que le **Pr Dr IDRISSE Khadija**, **Pr Dr MASKINI Najat**, **Pr Dr MRANI ZENTAR Sarra**, **Pr Dr DOUARI Aziz**, **Pr Dr BENJOUID Zakaria**, **Pr Dr MAIMOUN Ahmed**, **Pr Dr NABOUK Mohammed**, **Pr Dr SADIQI Khalid**, **Pr Dr Said KARAM** et **Pr Dr REDOUANE**.

De plus, je souhaite exprimer mes remerciements à l'**Université Hassan premier de Settat** pour son accueil chaleureux depuis ma première inscription en septembre 2015 en tant qu'étudiant de première année universitaire.

Je remercie spécialement le vice-président de UH1 **Pr Dr Ahmed FAHLI**, **Pr Dr Lahoucine BERBOU** le directeur du centre d'études doctorales des sciences juridiques, économiques, sociales et de gestion, Le directeur du pôle doctorale **Pr Dr Bouchaib BENCHARKI** et les différents membres du **Centre Doctoral des sciences juridiques, économiques, sociales et de gestion**, **Mme Merieme** et **Dr Fatima – Ezzahra** depuis le premier jour de mon inscription au cycle doctorale le mardi 8 février 2022.

Je tiens à exprimer ma profonde reconnaissance envers Naima, l'ancienne Directrice de l'école **LAHBIBA** et l'école **EZZOUHOUR** auparavant, Depuis 2004, ses mots résonnent en moi. Elle a informé mes parents que l'élève **Salim MERJANE** ne pouvait pas fréquenter une école en raison de son **handicap moteur**, suggérant qu'il devait rester à la maison en marge de l'éducation. Cependant, cette déclaration m'a motivé à persévérer dans ma propre formation jusqu'à ce niveau.

À vous tous, un grand merci.

« Il faut travailler avec acharnement, d'un coup, et sans que rien vous distraie ; c'est le vrai moyen de l'unité de l'œuvre. Puis, une fois faite, et quand l'écriture repose, il faut lire avec acharnement, voracement, comme il sied après un tel jeûne, et jusqu'au bout, car il faut tout connaître. »

André Gide.

Résumé

Cette thèse s'intéresse aux déterminants de l'adoption du *Target Costing* au sein des grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT, au Maroc. Dans un contexte marqué par des défis économiques, tels que la volatilité des prix des matières premières et une pression concurrentielle accrue, l'étude vise à discerner les freins et les catalyseurs de cette pratique de gestion des coûts. En s'appuyant sur la théorie de la diffusion des innovations, le modèle d'acceptation de la technologie et la théorie de coûts de transaction, elle propose un cadre conceptuel revisité qui intègre l'utilité perçue et la facilité d'utilisation comme leviers de l'intention d'adoption, tout en prenant en compte les spécificités du secteur agroalimentaire et du contexte régional.

Pour mener une étude empirique, la méthodologie adoptée repose sur une posture positiviste aménagée et une démarche hypothético-déductive. Les données ont été collectées à travers deux principaux instruments à savoir les entretiens semi-directifs réalisés avec dix directeurs généraux de grandes entreprises agroalimentaires de la région, permettant d'approfondir les perceptions, motivations et freins à l'adoption du *Target Costing*. Et le questionnaire en ligne administré à deux cent dix responsables du contrôle de gestion (avec un taux de réponse de 70%), permettant de recueillir des données quantitatives sur les perceptions et les tendances générales.

In fine, la recherche s'achève en dégagant les résultats de l'étude concluant qu'une stratégie intégrée est essentielle pour promouvoir l'adoption du *Target Costing* dans la région CASA-SETTAT. Cette stratégie doit combiner du soutien de la Direction générale, de formation, d'accompagnement technique, ainsi qu'une adaptation de la méthode aux spécificités du secteur agroalimentaire. Une telle approche pourrait faciliter l'adoption du *Target Costing*, améliorer la gestion des coûts et, par conséquent, renforcer la compétitivité des entreprises du secteur.

Cette recherche apporte des contributions théoriques en adaptant les théories de l'innovation au secteur agroalimentaire de CASA-SETTAT, méthodologiques en combinant une approche mixte qualitative et quantitative, et managériales en proposant des recommandations concrètes pour faciliter l'adoption du *Target Costing*. Ces recommandations incluent la formation, l'implication de la direction, l'adaptation des outils, et le soutien d'experts, tout en tenant compte des spécificités locales. L'adoption réussie repose sur une approche collaborative, un accompagnement continu, et une adaptation constante aux défis sectoriels.

MOTS CLÈS : *Target Costing*, Secteur agroalimentaire, Grandes entreprises, Facteurs clés de succès.

Abstract

This thesis focuses on the determinants influencing the adoption of Target Costing within large agro-industrial companies in the CASA-SETTAT region of Morocco. In a context marked by economic challenges such as the volatility of raw material prices and increased competitive pressure, the study aims to discern the barriers and enablers of this cost management practice. Relying on the theory of innovation diffusion, the Technology Acceptance Model and transaction cost theory, it proposes a revised conceptual framework that incorporates perceived usefulness and ease of use as drivers of adoption intention, while accounting for the specificities of the agro-industrial sector and regional context.

To conduct the empirical study, the adopted methodology is based on a tailored positivist stance and a hypothetico-deductive approach. Data were collected using two main instruments: semi-structured interviews conducted with ten general managers of large agro-industrial companies in the region, providing deeper insights into perceptions, motivations, and barriers to the adoption of Target Costing; and an online questionnaire administered to two hundred ten management controllers (with a 70% response rate), offering quantitative data on perceptions and general trends. Ultimately, the research concludes by emphasizing that an integrated strategy is essential to promote the adoption of Target Costing in the CASA-SETTAT region. This strategy should combine support from top management, training, technical assistance, and the adaptation of the method to the specificities of the agro-industrial sector. Such an approach could facilitate the adoption of Target Costing, improve cost management, and consequently enhance the competitiveness of companies in the sector.

This research provides theoretical contributions by adapting innovation theories to the agro-industrial sector of CASA-SETTAT, methodological contributions by combining a mixed qualitative and quantitative approach, and managerial contributions by offering practical recommendations to facilitate the adoption of Target Costing. These recommendations include training, management involvement, tool adaptation, and expert support, while considering local specificities. Successful adoption relies on a collaborative approach, continuous support, and consistent adaptation to sectoral challenges.

KEYWORDS: Target Costing, Agro-Industrial Sector, Large Enterprises, Key Success Factors.

ملخص

تتناول هذه الأطروحة العوامل المؤثرة على تبني منهجية التكلفة المستهدفة في الشركات الكبرى العاملة في القطاع الصناعي الغذائي بمنطقة الدار البيضاء-سطات في المغرب. وفي ظل التحديات الاقتصادية التي يواجهها القطاع، مثل تقلب أسعار المواد الأولية والضغوط التنافسية المتزايدة، تهدف الدراسة إلى تمييز المعوقات والعوامل المساعدة لتطبيق هذه المنهجية لإدارة التكاليف. وبالاعتماد على نظرية انتشار الابتكارات، نظرية تكاليف المعاملات ونموذج قبول التكنولوجيا، تقترح الأطروحة إطاراً مفاهيمياً محدثاً يأخذ بعين الاعتبار المنفعة المدركة وسهولة الاستخدام كعوامل محفزة لتبني المنهجية، مع مراعاة خصوصيات القطاع والسياق الإقليمي.

لإجراء الدراسة التطبيقية، استندت المنهجية إلى توجه إيجابي معدل ونهج افتراضي-استنتاجي. وقد تم جمع البيانات من خلال أداتين رئيسيتين: مقابلات شبه موجهة مع عشرة مديرين عامين لشركات كبرى في القطاع الصناعي الغذائي بالمنطقة، لتقديم رؤى أعمق حول التصورات والدوافع والمعوقات لتبني التكلفة المستهدفة، واستبيان إلكتروني تم توزيعه على مائتان وعشرة مسؤولين عن إدارة التكاليف (بنسبة استجابة بلغت 70%)، لجمع بيانات كمية حول التصورات والاتجاهات العامة.

خلصت الدراسة إلى أن تبني منهجية التكلفة المستهدفة في منطقة الدار البيضاء-سطات يتطلب استراتيجية متكاملة تجمع بين دعم الإدارة العليا، التدريب، الدعم الفني، وتكييف المنهجية لتناسب مع خصوصيات القطاع الصناعي الغذائي. يمكن لمثل هذه الاستراتيجية أن تسهم في تيسير تطبيق التكلفة المستهدفة، تحسين إدارة التكاليف، وتعزيز تنافسية الشركات في هذا القطاع.

تقدم هذه الأطروحة إسهامات نظرية عبر تكييف نظريات الابتكار لتناسب مع القطاع الصناعي الغذائي في الدار البيضاء-سطات، إسهامات منهجية من خلال الجمع بين نهج نوعي وكمي، وإسهامات إدارية من خلال تقديم توصيات عملية لتيسير تبني التكلفة المستهدفة. تشمل هذه التوصيات التدريب، إشراك الإدارة، تكييف الأدوات، والاستعانة بالخبراء، مع مراعاة الخصوصيات المحلية. ويعتمد النجاح في التبني على منهجية تعاونية، دعم مستمر، وتكييف دائم للتحديات القطاعية.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، القطاع الصناعي الغذائي، الشركات الكبرى، عوامل النجاح الرئيسية.

SOMMAIRE

Dédicaces	II
Remerciements	IV
Résumé	VII
Abstract	VIII
ملخص	IX
Sommaire	X
Introduction générale	1
Première partie : Cadre conceptuel sur le contrôle de gestion et le <i>Target Costing</i>	12
Introduction de la première partie	13
Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion et <i>Target Costing</i>	15
Introduction du chapitre I.....	17
Section 1 : Apparition et évolution du contrôle de gestion	18
Section 2 : Missions et outils du contrôle de gestion	36
Section 3 : Historique et méthodologie du calcul du <i>Target Costing</i>	41
Conclusion du chapitre I	59
Chapitre II : Cadre théorique du <i>Target Costing</i>	61
Introduction du chapitre II.....	62
Section 1 : Progression du <i>Target Costing</i> dans différents pays.....	64
Section 2 : Théories guidant la propagation de la méthode du <i>Target Costing</i>	80
Section 3 : Conception des hypothèses et modèle de recherche	104
Conclusion du chapitre II	125
Conclusion de la première partie.....	126
Deuxième partie : Piliers du succès du <i>Target Costing</i> dans le secteur agroalimentaire	128
Introduction de la deuxième partie.....	129
Chapitre III : Analyse des facteurs clés de succès du <i>Target Costing</i> : Épistémologie et cadre méthodologique	131
Introduction du chapitre III	132
Section 1 : Épistémologie de l'étude et approche méthodologique.....	134
Section 2 : Méthodes de collecte.....	146
Section 3 : Analyse des données	163
Conclusion du chapitre III.....	166

Chapitre IV : Synthèse des résultats et interprétations d'analyse des facteurs clés de succès du <i>Target Costing</i> auprès des grandes entreprises agroalimentaires.....	168
Introduction du chapitre IV	169
Section 1 : Présentation et analyse des résultats des entretiens.....	171
Section 2 : Présentation et analyse des résultats des questionnaires	177
Section 3 : Discussions et vérification des hypothèses émises	194
Conclusion du chapitre IV.....	208
Conclusion de la deuxième partie	211
Conclusion générale	232
Références bibliographiques	222
Tables des figures.....	234
Liste des tableaux	235
Liste des graphiques	236
Annexes.....	237
Tables des matières	249

Introduction générale

L'environnement des affaires a été profondément bouleversé par la transformation, la mondialisation et l'exploitation des compétences, ainsi que par la gestion des scénarios tout au long du cycle de vie des produits des entreprises. De plus, de nouveaux concurrents entrent sur le marché, attirés par les marchés émergents et la position croissante centrée sur le client, ce qui rend l'environnement des affaires d'aujourd'hui extrêmement complexe. Les entreprises cherchent à mettre en œuvre des schémas de production modernes en réponse aux changements dans les technologies de productivité. Ainsi, les méthodes de calcul des coûts traditionnelles s'avèrent insuffisantes pour obtenir des informations précises sur les coûts, pour faire face à la concurrence et pour assurer le développement durable des organisations. Pour atteindre les objectifs de l'entreprise, des informations précises sur les coûts et leur gestion appropriée sont des éléments essentiels pour devenir une entreprise prospère et éviter la concurrence accrue entre les organisations.

Actuellement, les méthodes modernes de contrôle de gestion incluent des approches progressives et exploratoires visant à réduire les coûts. Parmi lesquelles la plus remarquable est le *Target Costing*, car les principaux objectifs des organisations consistent à maintenir leur compétitivité dans un environnement accru et à assurer leur survie à long terme. Il est essentiel d'adopter des pratiques et techniques permettant de maintenir leur viabilité financière sur les marchés nationaux et internationaux compétitifs.

Le *Target Costing* est une technique stratégique du contrôle de gestion dont l'application a émergé dans les entreprises manufacturières japonaises dans les années 1960. (Kato, 1960 ; Tani, 1995). Cependant, cette technique n'est pas seulement utilisée par les entreprises manufacturières japonaises, elle a également été largement adoptée par d'autres pays.

L'application de cette méthode dans le secteur manufacturier permet de réduire les coûts de production tout en maintenant la qualité, lors de la proposition du produit, tout au long du développement, de la recherche et de la planification du produit, car ces éléments jouent un rôle très important dans son développement et la fixation d'un prix compétitif, tout en atteignant les bénéfiques cibles (Jriri, 2011).

Dans le contexte marocain, où l'économie est en pleine phase de développement et de croissance (Merjane et al, 2024), les grandes entreprises industrielles cherchent également à intégrer des outils de contrôle de gestion adaptés aux spécificités locales. Bien que confrontées à de nombreux défis, ces entreprises s'inspirent des meilleures pratiques internationales,

notamment le *Target Costing*, pour répondre aux exigences croissantes de compétitivité et optimiser leurs performances tout en tenant compte des particularités du marché marocain.

Dans cette perspective, la présente recherche doctorale s'inscrit dans le cadre de l'environnement marocain, en particulier dans le secteur agroalimentaire, et plus précisément dans la région de CASA-SETTAT, cheville ouvrière de l'économie marocaine.

A ce propos, Le Maroc est un acteur majeur dans la production et l'exportation de fruits et légumes, notamment de tomates, de pommes de terre, d'agrumes et de fraises. Le pays se distingue également par une production céréalière significative, incluant le blé et le maïs. Grâce à cette diversité de productions, le secteur agroalimentaire joue un rôle clé dans la sécurité alimentaire et la création d'emplois. Ce qui en fait un pilier essentiel de l'économie nationale. Ce secteur représente environ 26 % du produit intérieur brut (PIB) industriel et contribue à hauteur de 37 % dans la région de CASA-SETTAT. En termes de chiffre d'affaires, il génère environ 184 821 millions de dirhams.

L'industrie de l'agroalimentaire au Maroc traverse-t-elle actuellement des difficultés majeures ? Les éléments disponibles semblent l'indiquer. Un sondage publié par Bank Al-Maghrib (BAM) à la fin du mois de décembre 2023, laisse également entendre que dans les mois à venir, les industriels du secteur agroalimentaire anticipent une réduction de la production, ainsi qu'une stagnation des ventes. Par ailleurs, un rapport de conjoncture économique, publié le 4 janvier 2024 par le Haut-Commissariat au plan (HCP), indique que l'activité dans le secteur agroalimentaire a été affectée par la persistance des tensions sur la production agricole, enregistrant une diminution de 1,4 % en variation annuelle lors du quatrième trimestre 2023. Concernant les exportations, les dernières données publiées par l'Office des Changes sur le commerce extérieur montrent une baisse de 0,8 % des ventes à l'étranger du secteur agroalimentaire, à fin novembre 2023.

Ces indicateurs pointent-ils vers une situation critique pour le secteur ? L'impact persistant de la sécheresse au Maroc pourrait-il en être la cause principale ? La situation jusqu'à présent reste rassurante et ne manifeste aucune inquiétude particulière quant à la continuité de la production et à l'approvisionnement du marché.

Concernant l'effet de la sécheresse sur l'industrie, la rareté des précipitations n'est pas une situation nouvelle pour le Maroc, qui fait face à cette réalité depuis six ans. Les opérateurs ont su s'adapter à divers chocs, notamment géopolitiques (conflits internationaux comme celui entre la Russie et l'Ukraine, ou encore la guerre Israël-Hamas) et à l'inflation croissante. Pour

illustrer cette capacité d'adaptation, le gouvernement a recours accru à la transformation de produits semi-finis. Cependant, on ne peut pas nier l'impact considérable de la sécheresse sur le secteur.

En fait, la sécheresse, qui affecte l'agriculture marocaine, exerce une pression sur les entreprises agroalimentaires. La baisse des rendements entraîne :

- Une hausse des coûts des matières premières
- Des difficultés d'approvisionnement et une instabilité des prix.

Ces défis économiques impactent directement la gestion des coûts des entreprises. Pour faire face à ces hausses et à l'incertitude, il faut trouver des méthodes de gestion plus efficaces. Le *Target Costing* pourrait aider à mieux planifier et optimiser les coûts en prenant en compte les besoins du marché ainsi que les contraintes économiques et écologiques.

Nous allons nous concentrer surtout sur la région de CASA-SETTAT, ce choix n'était absolument pas fortuit, vue l'importance de cette région qui se caractérise par son rôle la plus dynamique et la plus industrialisée du pays, abrite un grand nombre d'entreprises, notamment dans le secteur agroalimentaire, qui bénéficie de l'accès aux ressources agricoles, aux infrastructures logistiques modernes et aux marchés de consommation majeurs. De plus, elle fait face à des défis environnementaux, tels que la sécheresse, qui exercent une pression sur les coûts de production et la gestion des ressources. L'adoption d'outils de gestion efficaces comme le *Target Costing* pourrait aider les entreprises à surmonter ces obstacles. Enfin, en raison de son potentiel de croissance et d'innovation, cette région constitue un terrain fertile pour l'étude de nouvelles méthodes de gestion des coûts, avec des résultats qui pourraient influencer l'ensemble du secteur agroalimentaire marocain.

Figure 1 : Les chiffres clés de la région de CASA-SETTAT (Source: Centre régional d'investissement (2022))



En bref, à l'instar de tout ce qu'était avancé, de nombreux chercheurs ont mis en évidence les avantages et les contributions de la méthode du *Target Costing* pour les entreprises qui

l'adoptent, notamment (Kato, 1993 ; Tani et *al.*, 1996 ; Feil et *al.*, 2004 ; Martin et *al.*, 1992 ; Hibbets et *al.* 2003; Ellram, 2006). Ces recherches ont principalement été menées dans des pays développés. Cependant, Notre recherche porte sur les facteurs déterminants dans l'adoption du *Target Costing* au Maroc, en mettant particulièrement l'accent sur les grandes entreprises du secteur agroalimentaire dans la région *CASA-SETTAT*. L'objectif de cette thèse est d'acquérir, à travers une étude empirique, une compréhension approfondie des facteurs clés de succès liés à cette méthode.

1. Intérêts et objectifs de la recherche

Dans un environnement en constante évolution, la réussite de l'implantation de la méthode dépend de multiples facteurs tels que le soutien de la Direction, la formation des employés et la perception de la valeur ajoutée des outils de gestion. Face aux transformations de l'environnement, les entreprises sont de plus en plus vulnérables et doivent s'adapter pour assurer leur pérennité. Ainsi, l'adoption de nouvelles pratiques de gestion devient *sine qua non* pour résister aux changements. Dans ce contexte, l'implantation du *Target Costing* s'avère cruciale pour garantir une gestion efficace et durable pour remédier aux inefficacités des systèmes traditionnels de calcul des coûts.

Avant de mettre en lumière les intérêts de cette thématique pour la recherche actuelle, nous commencerons par un examen approfondi de la littérature existante. Cela inclut, d'une part, l'analyse des facteurs influençant l'adoption du *Target Costing*, et d'autre part, l'évaluation de son efficacité au sein des grandes entreprises du secteur agroalimentaire, particulièrement dans la région de Casablanca-Settat. Ce domaine de recherche reste encore peu étudié, offrant ainsi une opportunité d'exploration dans ce secteur et cette région.

Ensuite, afin de mieux appréhender cet objectif, les fondements théoriques de cette recherche s'articulent principalement autour de trois théories majeures : la théorie de la diffusion des innovations, la théorie de l'acceptation des technologies et la théorie des coûts de transaction. La première a pour but d'examiner les facteurs susceptibles d'influencer l'adoption ou le rejet du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire de *CASA-SETTAT*. Quant à la seconde, elle a été retenue en raison de son objectif principal qui est de prédire l'acceptabilité de cet outil de contrôle de gestion, tout en évaluant l'impact des facteurs d'implantation. Quant à la troisième, elle permet de discerner les sources des coûts transactionnels élevés à chaque étape.

De plus, les intérêts de cette recherche se déclinent principalement en deux volets : sur le plan théorique, cette recherche s'inscrit dans le cadre des études portant sur l'adoption et la mise en œuvre du *Target Costing*. En intégrant ce champ de recherche, notre objectif est de contribuer à l'enrichissement des connaissances théoriques concernant la diffusion du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire, en nous basant sur les théories de la diffusion des innovations de Rogers (1962), de même, celle d'acceptation de technologie de Davis (1989) et la théorie des coûts de transaction d'Olivier Williamson (1937) en analysant les facteurs spécifiques qui influencent l'adoption et le succès de cette méthode dans le contexte marocain, nous visons à fournir des réponses nouvelles et complémentaires aux défis soulevés par les études antérieures. Ce travail théorique permettra également de mieux cerner les obstacles et les leviers propres au secteur agroalimentaire, en particulier dans la région CASA-SETTAT. Sur le plan pratique, elle revêt donc un intérêt pratique majeur pour les grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT. En proposant des voies d'adaptation et des recommandations pratiques, notre étude permettra aux entreprises de mieux comprendre comment cette méthode peut contribuer à améliorer leur compétitivité en matière de prix, délais, et qualité. En identifiant les facteurs qui favorisent ou freinent l'adoption du *Target Costing*, cette recherche fournira aux dirigeants d'entreprises des éléments concrets pour évaluer la pertinence de cette méthode dans leur organisation et décider si elle convient à leurs besoins spécifiques.

Affinons à présent notre question de recherche principale ainsi que nos axes d'étude.

2. Énoncé de la problématique et axes de recherche

L'objet de la recherche constitue le fondement de toute démarche épistémologique et méthodologique. Au début de la recherche, qui peut sembler vague et incertain. Cependant, à travers les allers-retours indispensables entre la théorie et le terrain, nécessaires pour produire une connaissance empirique solidement argumentée par la théorie, il se précise et se stabilise progressivement, devenant ainsi une véritable question de recherche (Robert K. Yin, 2018). Elle constitue la problématique de la recherche, servant de fil conducteur central et de pilier fondamental sur lequel repose l'ensemble de l'étude (Quivy, R., & Van Campenhoudt, L, 2022).

En ce sens, la problématique de la présente recherche est définie à partir d'une meilleure compréhension des raisons pour lesquelles les grandes entreprises agroalimentaires de la région de CASA-SETTAT n'adoptent pas l'instrument du *Target Costing*.

D'après (Swenson et al. 2005), les entreprises doivent analyser les facteurs clés de succès pour mettre en œuvre efficacement le *Target Costing*. Dans ce but, nous chercherons d'abord à identifier et à analyser ces raisons. En outre, nous évaluerons la pertinence et les avantages potentiels du *Target Costing*.

Dans ce cadre, la trame de notre problématique est formulée de la manière suivante :

- **Quels sont les facteurs influençant l'adoption du *Target Costing* dans les grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT ?**

À partir de cette problématique, plusieurs axes peuvent se dégager. La question générale reste d'une portée plus large, tandis que ces axes de recherche sont plus ciblés et concrets. Dans cette optique, quatre questions principales structurent notre problématique :

- **Quel est le niveau actuel de connaissance et de compréhension du *Target Costing* parmi les grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT ?**
- **Quels sont les freins spécifiques à l'adoption du *Target Costing* dans le contexte agroalimentaire de cette région ?**
- **Dans quelle mesure les caractéristiques particulières du secteur agroalimentaire influencent-elles l'applicabilité du *Target Costing* ?**
- **Quels sont les avantages potentiels perçus par les grandes entreprises agroalimentaires de la région concernant l'adoption du *Target Costing* ?**

Ainsi, notre thèse a pour principal objectif d'identifier les facteurs clés de succès du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire de la région de CASA-SETTAT. À cet égard, Les objectifs issus de la problématique, ainsi que les axes de recherche, se déclinent comme suit :

- **Identification des facteurs clés de succès :** Étudier les éléments internes et externes qui facilitent l'adoption du *Target Costing* dans les grandes entreprises agroalimentaires de la région ;
- **Impact de l'adoption du *Target Costing* sur les entreprises :** Analyser comment la mise en œuvre de cette méthode de gestion des coûts influence la compétitivité, la rentabilité et l'efficacité opérationnelle des entreprises du secteur ;
- **Freins et défis liés à l'adoption du *Target Costing* :** Explorer les obstacles rencontrés par les grandes entreprises agroalimentaires dans l'implémentation du *Target Costing* et les stratégies pour les surmonter.

Après avoir précisé notre question de recherche et ses axes d'analyse, nous formulerons six hypothèses que nous testerons tout au long de cette thèse doctorale. L'examen de ces hypothèses constituera un préalable à la présentation des principales contributions attendues de cette recherche.

3. Contributions attendues de la recherche

Les contributions attendues de cette recherche s'articulent autour de deux dimensions : théorique et managériale.

- **Contributions théoriques** : Cette étude a pour ambition d'enrichir la littérature sur le *Target Costing* en examinant en détail son adoption au sein du secteur agroalimentaire de la région de CASA-SETTAT. Elle permettra de mieux comprendre les facteurs qui influencent l'implémentation de cette méthode, comblant ainsi les lacunes des recherches actuelles ;
- **Contributions managériales** : D'un point de vue pratique, cette recherche offrira aux gestionnaires et décideurs du secteur agroalimentaire des éclairages précieux sur les conditions propices à l'adoption du *Target Costing*. En mettant en évidence les facteurs de succès et les obstacles potentiels, elle permettra aux entreprises de concevoir des stratégies adaptées pour intégrer cette méthode de gestion des coûts.

Pour avoir des résultats, nous avons procédé à choisir le positionnement épistémologique et la démarche générale de notre recherche.

4. Positionnement épistémologique et méthodologie de la recherche

La réalisation de notre travail de recherche a nécessité la prise de plusieurs décisions épistémologiques et méthodologiques initiales. Nous allons exposer ci-après les choix qui ont été retenus.

4.1 Positionnement épistémologique

La définition du positionnement épistémologique constitue une étape incontournable pour la bonne conduite du processus de recherche. En effet, comme l'ont souligné (Perret et Séville, 2003), « *La réflexion épistémologique s'impose à tout chercheur soucieux d'effectuer une recherche sérieuse car elle permet d'asseoir la validité et la légitimité d'une recherche* ».

Cette étude a pour objectif d'examiner les facteurs clés du succès de l'implantation du *Target Costing* au sein des grandes entreprises du secteur agroalimentaire de la région CASA – SETTAT, pour cela, nous allons adopter un positionnement épistémologique post - positivisme « *positiviste aménagé* ». Ce choix combine une méthodologie scientifique rigoureuse avec une

attention particulière aux dimensions organisationnelles et managériales liées à la mise en œuvre du *Target Costing*. Cette approche permet de concilier objectivité, reposant sur l'analyse de données quantitatives et la validation d'hypothèses, et flexibilité face aux spécificités contextuelles, notamment les aspects humains et organisationnels. Ces éléments sont essentiels pour une évaluation approfondie du secteur agroalimentaire dans la région de CASA-SETTAT.

Cette réflexion épistémologique nous permet de définir notre posture épistémologique. Cependant, comme l'indique (Wacheux, 1996), de nombreux jeunes chercheurs adoptent une posture épistémologique davantage par opportunisme pragmatique, souvent influencée par le contexte de recherche, en particulier leur appartenance à une équipe, plutôt que par leur objet d'étude ou leur propre vision du monde. En ce sens, nous avons choisi de situer notre recherche dans une épistémologie inspirée du « *positivisme aménagé* ».

(Thiéart, 2007) observe « il est fréquent de constater qu'une grande partie des recherches en science de l'organisation empruntent des éléments aux différents paradigmes, se dotant ainsi de ce que l'on pourrait appeler une position épistémologique aménagée ». Cette approche est également soutenue par Miles et Huberman (1991), qui défendent une conception du positivisme aménagé, proche de l'interprétativisme.

Notre choix pour le positivisme aménagé s'inscrit dans la tradition de la recherche en sciences de gestion, avec pour objectif d'atteindre au mieux nos objectifs de recherche tout en comprenant la relation entre les facteurs de succès et l'adoption de la méthode du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire. Cette approche nous permet de demeurer extérieurs au phénomène étudié tout en interprétant les réponses des acteurs concernés.

Après avoir exposé notre positionnement épistémologique, nous allons à présent examiner la méthodologie de notre recherche.

4.2 Méthodologie de la recherche

Le positionnement épistémologique choisi entraîne logiquement la méthodologie de recherche que nous allons adopter.

Notre démarche, fondée sur une logique hypothético-déductive, consiste à formuler des hypothèses à partir des connaissances théoriques et des recherches antérieures, puis à les confronter aux données empiriques. En adoptant une approche mixte, combinant méthodes quantitatives et qualitatives, cette étude vise à discerner les facteurs déterminants de l'adoption du *Target Costing*.

Dans un premier temps, nous procéderons à une analyse approfondie de la littérature existante sur *Target Costing* et son impact sur les grandes entreprises du secteur agroalimentaire. Cette

analyse nous permettra de recenser les principaux déterminants de son adoption et d'élaborer un modèle conceptuel de recherche.

Ce modèle sera ensuite évalué empiriquement auprès de ces grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT, en mobilisant une double approche, un dispositif d'études qualitatif, reposant sur des entretiens semi-directifs menés auprès des Directeurs généraux afin d'explorer en profondeur les perceptions, les défis et les leviers liés à l'adoption du *Target Costing* et le deuxième dispositif d'études quantitatif, ancré dans l'administration d'un questionnaire auprès des responsables du contrôle de gestion de la population étudiée, permettant de quantifier l'influence des facteurs identifiés et d'établir des relations statistiques entre les variables étudiées.

L'articulation de ces deux méthodes nous permettra de croiser et d'affiner les résultats, garantissant ainsi une analyse rigoureuse et approfondie. Cette approche apportera des enseignements précieux tant sur le plan théorique que pratique, facilitant une meilleure compréhension des dynamiques entourant l'adoption du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire de CASA – SETTAT.

Après avoir exposé le positionnement épistémologique et méthodologique de notre recherche, nous présenterons le plan de notre thèse.

5. Plan de thèse

Cette thèse est organisée en deux parties distinctes, chacune structurée de deux chapitres. La première partie, de nature théorique, se concentre sur l'analyse de la littérature liée à notre sujet de recherche qui nous permettra d'introduire la recherche sur le terrain. Elle explore notamment le concept de *Target Costing*, en retraçant son historique et son évolution dans des contextes internationaux, ainsi que les fondements théoriques sur la diffusion des innovations, le modèle d'acceptation de la technologie et la théorie des coûts de transaction

Le premier chapitre présente les notions générales du contrôle de gestion et du *Target Costing*, en détaillant l'émergence et l'évolution du contrôle de gestion, ses missions et outils, ainsi que l'historique et la méthodologie de calcul du *Target Costing*.

Le deuxième chapitre propose une revue de la diffusion du *Target Costing* dans divers pays. Il s'appuie sur un cadre théorique qui combine les théories de la diffusion des innovations, le modèle d'acceptation de la technologie et la théorie des coûts de transaction afin de formuler

un ensemble d'hypothèses et de proposer un modèle de recherche pour l'adoption du *Target Costing*.

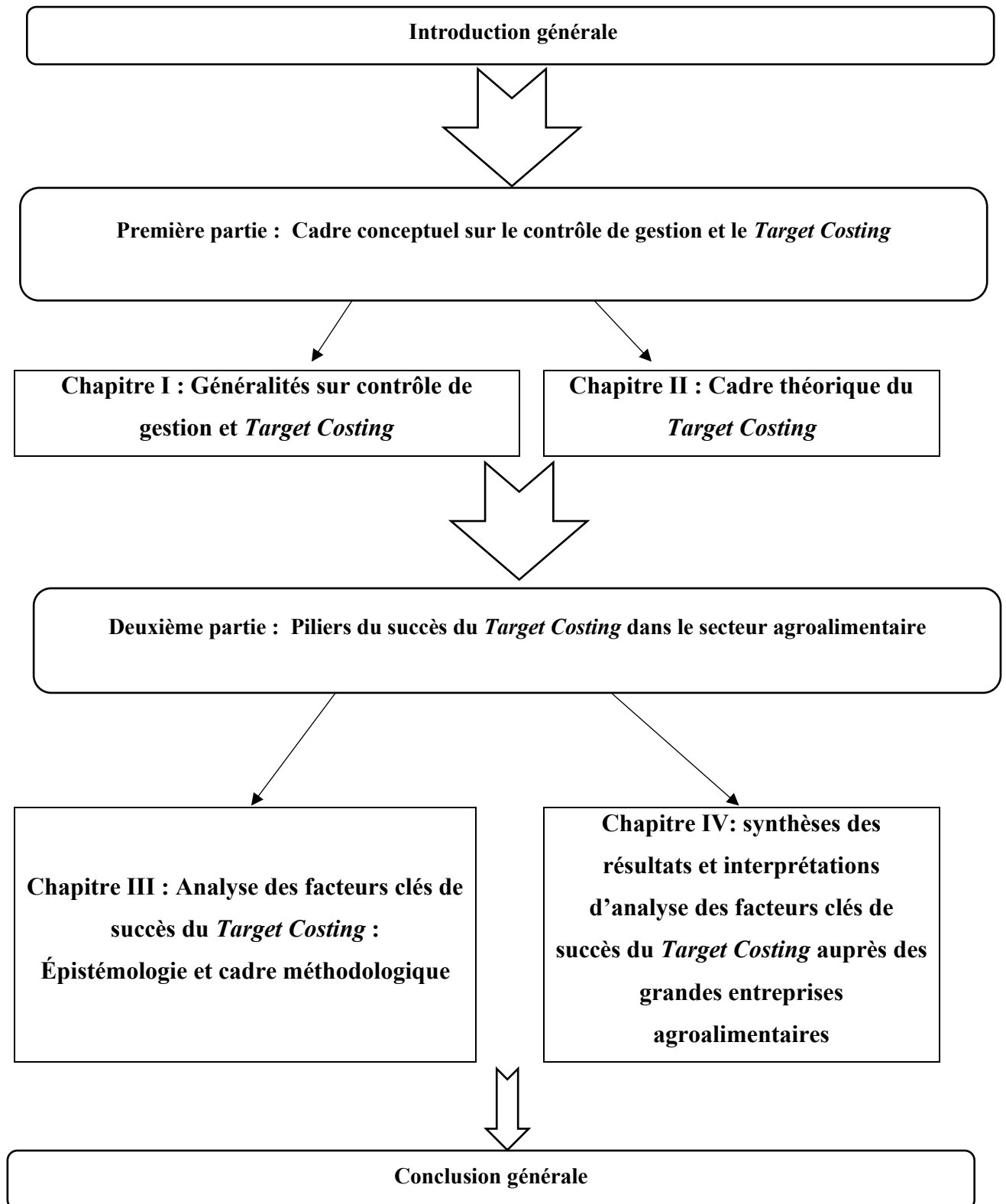
La deuxième partie de cette thèse, de nature empirique, est dédiée à la mise en parallèle du modèle conceptuel avec les données du terrain de recherche et s'organise également en deux chapitres.

Le troisième chapitre décrit la conception et la méthodologie de la recherche, rappelant les différentes approches possibles avant de choisir un positionnement épistémologique. Il propose aussi des méthodes pour assurer la fiabilité et la validité des outils utilisés pour la collecte et l'analyse des données.

Le quatrième chapitre présente les résultats des enquêtes qualitatives et quantitatives, suivis des résultats des tests des hypothèses et du modèle de recherche. Ce chapitre s'achève par une discussion et une interprétation des résultats obtenus.

Enfin, cette thèse s'achève par une synthèse des contributions, une discussion des limites et des perspectives futures de la recherche, ainsi qu'une conclusion générale. Par ailleurs, nous examinerons les hypothèses formulées en y apportant des réponses étayées par nos analyses. La structure globale de la thèse est représentée dans la figure suivante :

Figure 2 : Le plan de la thèse



Première partie :
Cadre conceptuel sur le contrôle de gestion et le
Target Costing

Introduction de la première partie

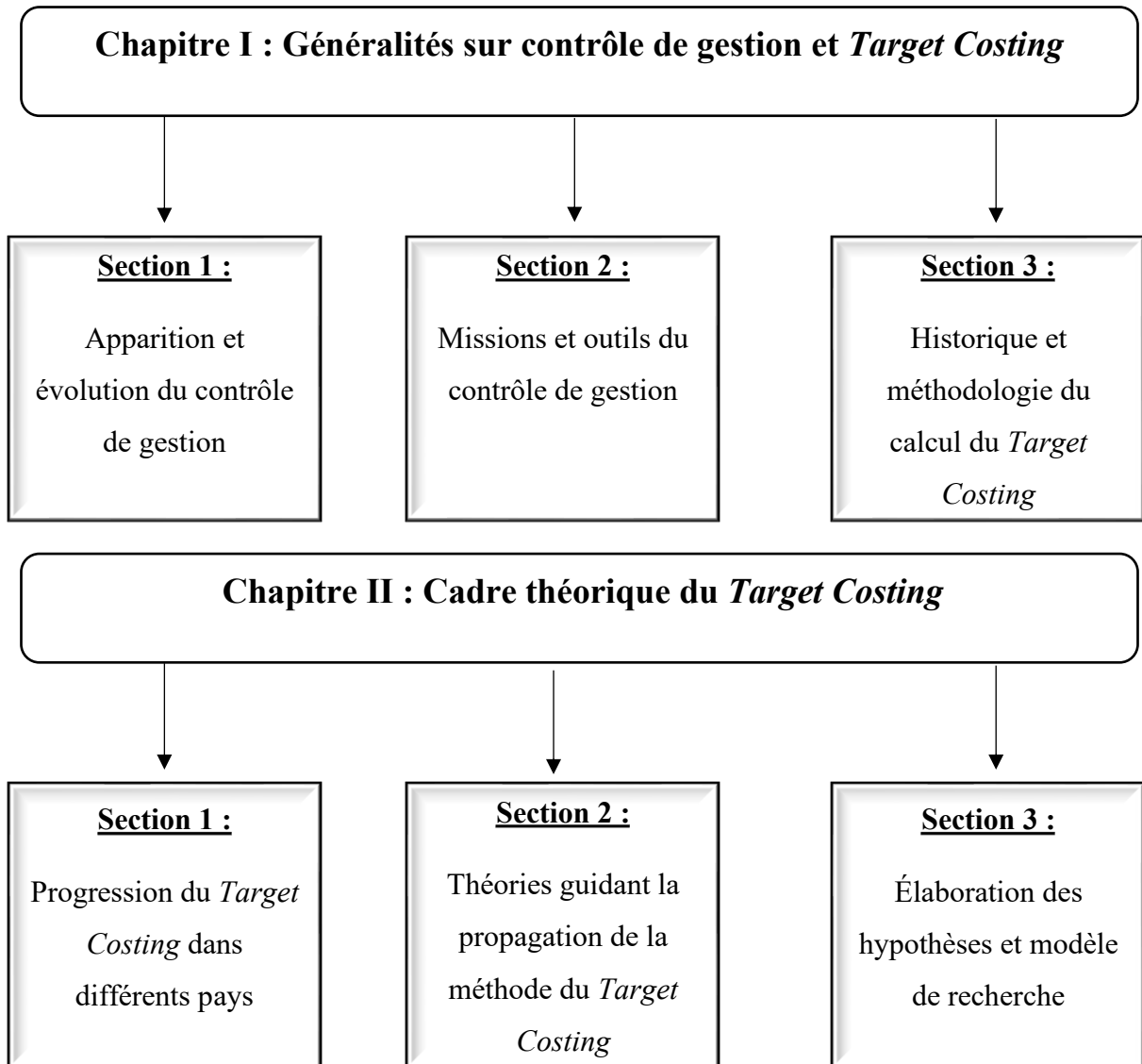
Dans toute démarche scientifique, la construction d'un cadre théorique et conceptuel constitue une étape déterminante. Il permet de préciser et de clarifier les concepts fondamentaux de la recherche, tout en assurant une cohérence entre les différentes composantes du travail. Issu sur les théories et modèles existants, ce cadre fournit une base robuste pour analyser et interpréter les résultats obtenus.

Ainsi, un cadre théorique bien structuré et rigoureusement élaboré constitue sans aucun doute une base solide pour élever une recherche scientifique à un degré de qualité très important. Le cadre conceptuel reflète ainsi le fondement de toute recherche, permettant de clarifier et d'expliquer les concepts et notions de manière explicite. De plus, il est essentiel pour garantir la cohérence et la compréhension globale du travail, en établissant des liens entre ses différentes parties. Il devient ainsi une condition indispensable pour l'élaboration et la diffusion des résultats auprès de la communauté scientifique.

Dans cette perspective, cette partie constitue le fondement théorique de ce travail de recherche. Elle se divise en deux chapitres principaux. Le premier dévoilera les généralités sur contrôle de gestion et *Target Costing*, en précisant l'apparition et l'évolution du contrôle de gestion, Ainsi que ses missions et outils et enfin, l'outil du *Target Costing* qui est le cœur de notre recherche doctorale à travers un aperçu sur son histoire et sa méthode de calcul. Du côté de deuxième chapitre, il sera alloué au cadre théorique du *Target Costing* dans lequel sera exposé, en premier lieu, son évolution dans des différents pays, ensuite, les soubassements théoriques conduisant la propagation de cet outil. Pour clôturer ce chapitre, nous révélerons l'élaboration des hypothèses et la conception du modèle de recherche.

Le schéma ci-dessous illustrera de manière séquentielle les principales composantes de la première partie :

Figure 3: Plan de la première partie



Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion et *Target Costing*

Introduction du chapitre I

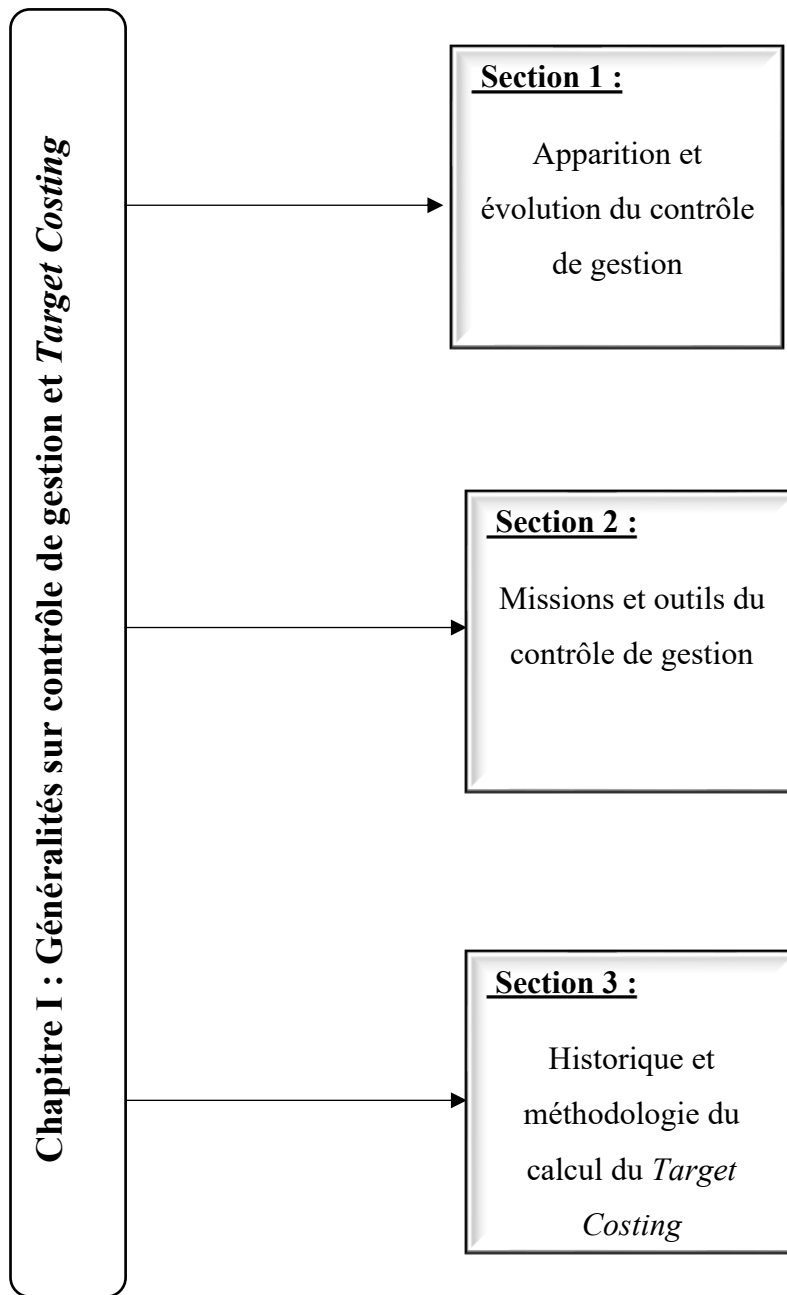
Le contrôle de gestion joue un rôle crucial dans l'atteinte des objectifs stratégiques des entreprises en leur permettant de surveiller et de gérer efficacement leurs ressources et performances (Désiré et *al.*, 2013). Traditionnellement centré sur la planification, la mesure et l'évaluation des performances, le contrôle de gestion évolue continuellement pour répondre aux défis de la concurrence et aux exigences croissantes de flexibilité et d'efficacité (Kaplan & Norton, 1996). Dans ce contexte, le contrôle de gestion s'est progressivement transformé pour répondre aux dynamiques changeantes des environnements économiques, technologiques et concurrentiels. D'une approche traditionnelle axée sur la comptabilité analytique et le suivi budgétaire, il a évolué vers une perspective plus intégrative qui inclut la gestion par les résultats, les tableaux de bord équilibrés, et d'autres outils de pilotage stratégique (Simons, 1995). Ces évolutions reflètent la nécessité pour les organisations de rester agiles et compétitives, en s'appuyant sur des systèmes de contrôle qui favorisent l'alignement des objectifs individuels et collectifs avec la stratégie globale de l'entreprise (Merchant & Van der Stede, 2017).

Parmi les innovations contemporaines en matière de gestion, le *Target Costing* se distingue comme une méthode clé de réduction des coûts tout en maintenant la qualité et les attentes des clients. Le *Target Costing*, ou calcul des coûts par objectif, est une approche de gestion des coûts basée sur le marché qui commence par déterminer le prix que les clients sont prêts à payer, puis en déduisant une marge bénéficiaire pour établir un coût cible pour les produits ou services (Cooper & Slagmulder, 2017).

De ce fait, le *Target Costing* s'intègre dans le cadre plus large du contrôle de gestion en tant qu'outil stratégique de gestion des coûts et d'amélioration continue. Il repose sur la collaboration inter fonctionnelle et l'intégration des processus de conception, de production et de commercialisation pour s'assurer que les produits sont développés de manière à respecter les coûts cibles fixés tout en répondant aux besoins des clients (Tani, 1995). Le *Target Costing* n'est pas seulement un outil de réduction des coûts, mais également un moyen de renforcer la compétitivité à long terme en alignant les objectifs financiers de l'entreprise sur les exigences du marché (Ansari et al., 2006).

La figure suivante représentera schématiquement la structure globale de ce premier chapitre :

Figure 4 : Plan du premier chapitre



Section 1 : Apparition et évolution du contrôle de gestion

L'émergence et l'évolution du contrôle de gestion représentent des étapes essentielles dans le développement des pratiques managériales contemporaines. Initialement conçu pour répondre à la nécessité de superviser et d'optimiser les performances organisationnelles, le contrôle de gestion a progressivement évolué. Il est passé d'une fonction principalement orientée vers le contrôle financier à un rôle plus stratégique, englobant la planification, la coordination, et l'alignement des objectifs de l'entreprise. Cette section s'articule autour de six axes principaux. Nous débiterons par un survol historique du contrôle de gestion et de ses concepts fondamentaux. Ensuite, nous analyserons le positionnement du contrôleur de gestion au sein de l'organigramme de l'entreprise. Nous explorerons par la suite les rôles du contrôleur de gestion ainsi que les fonctions qu'il occupe. Enfin, nous conclurons cette section en mettant en lumière les nouvelles missions qui lui sont attribuées.

1.1 Histoire de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion, en tant que discipline du management, a connu une évolution progressive, prenant racine dans la comptabilité industrielle. Son apparition remonte aux années 1930 aux États-Unis, où il a été conçu pour répondre à la nécessité croissante de surveiller et de contrôler les transactions économiques au sein des entreprises industrielles. Avec l'expansion des entreprises et la complexification des opérations, le besoin de suivre et de mesurer précisément les coûts est devenu crucial pour maintenir la compétitivité et la rentabilité.

1.1.1 Origines et introduction en Europe

Le contrôle de gestion a été intégré dans les entreprises européennes industrielles au début des années 1950, bien après son adoption aux États-Unis. Son arrivée en Europe a coïncidé avec le boom économique d'après-guerre, où les entreprises cherchaient à mieux structurer leurs opérations, à surveiller les coûts et à prendre des décisions informées. Toutefois, son application dans les entreprises de services a pris du retard, ces entreprises n'ayant pas, à l'époque, des systèmes de production aussi complexes que les entreprises industrielles.

Le contrôle de gestion ne se limite pas à un simple outil comptable ; il est rapidement devenu un mécanisme de décision stratégique, permettant aux entreprises d'analyser leurs coûts et de corriger leurs dysfonctionnements. Le calcul des coûts, initialement l'apanage des comptables, est devenu un instrument fondamental de la gestion d'entreprise, non seulement pour contrôler les opérations internes mais aussi pour fixer les prix dans un marché de plus en plus compétitif.

1.1.2 Transition des systèmes de production et importance du calcul des coûts

Historiquement, le système de production est passé d'un modèle sous-traité, où le chef d'entreprise fournissait les matières premières à un artisan pour la production d'un produit fini, à un système centralisé dans lequel toute la production se faisait au sein d'une seule usine. Cette évolution a eu un impact direct sur le contrôle de gestion, car elle nécessitait un suivi plus rigoureux des coûts de production, en particulier des coûts de transformation des matières premières. La maîtrise de ces flux internes devenait indispensable pour assurer la pérennité de l'entreprise et sa compétitivité sur le marché.

Avec cette industrialisation croissante, la comptabilité industrielle a pris une place centrale dans les entreprises, permettant non seulement de suivre les coûts mais aussi d'anticiper les évolutions du marché et de s'adapter à la concurrence. Ce développement du calcul des coûts a ensuite ouvert la voie à l'élaboration de techniques plus avancées de contrôle, telles que les tableaux de bord et les prévisions budgétaires, qui ont vu le jour dans les années 1930.

1.1.3 Évolution des techniques budgétaires et du tableau de bord

Les techniques budgétaires, introduites dans les années 1930, ont joué un rôle fondamental dans l'évolution du contrôle de gestion. Elles visaient à établir des budgets prévisionnels, permettant ainsi de comparer les résultats réels aux objectifs fixés, et d'analyser les écarts. Ces techniques offraient un cadre structuré pour l'élaboration des décisions managériales, en se basant sur des données concrètes et quantifiables. Elles ont permis de renforcer l'efficacité des entreprises en anticipant les difficultés et en proposant des actions correctives.

L'introduction des tableaux de bord dans les années 1950 a marqué une nouvelle étape dans le développement du contrôle de gestion. Ces outils permettaient d'obtenir une vue d'ensemble des performances de l'entreprise, en synthétisant les informations clés sur des indicateurs stratégiques, financiers et opérationnels. Le tableau de bord prospectif, développé plus tard par (Kaplan & Norton, 1996), s'inscrit dans cette logique, en apportant une approche équilibrée de la performance à travers quatre axes : financier, client, interne, apprentissage et développement. Cet outil est devenu incontournable dans la gestion moderne, en permettant d'aligner la stratégie de l'entreprise avec ses objectifs à long terme et ses performances opérationnelles.

1.1.4 Cinq phases de l'évolution du contrôle de gestion

L'évolution du contrôle de gestion peut être divisée en cinq grandes phases :

- **L'école classique** : Initiée par W. Taylor et ses contemporains. D'après (Anthony & Govindarajan, 2012), cette école mettait l'accent sur la division du travail et

l'optimisation des processus de production. Le contrôle de gestion, dans cette approche, était vu principalement comme un mécanisme de surveillance et de correction des écarts, notamment à travers l'utilisation de la comptabilité industrielle ;

- **L'école des relations humaines** : En réponse aux critiques de la gestion purement technique, cette école a introduit une dimension sociale et humaine au contrôle de gestion. Les travaux d'(Elton Mayo, 1933) ont montré que la productivité des salariés dépendait non seulement des facteurs techniques, mais aussi des relations humaines et des conditions de travail. Ainsi, le contrôle de gestion a pris en compte ces éléments pour favoriser un meilleur environnement de travail, propice à la performance ;
- **La théorie de la contingence** : Dans les années 1960, des chercheurs comme (*Lawrence et Lorsch, 1967*) ont mis en lumière le rôle des facteurs contextuels, internes et externes à l'entreprise, dans l'élaboration des pratiques managériales. La théorie de la contingence souligne que les outils de contrôle de gestion doivent s'adapter à la stratégie de l'entreprise et à son environnement spécifique ;
- **L'approche contractuelle** : Basée sur les théories des coûts de transaction (Coase, 1937 ; Williamson, 1975) et de l'agence (Jensen et Meckling, 1976), cette approche met l'accent sur les relations contractuelles au sein de l'entreprise. Elle considère que les dirigeants (principaux) délèguent des tâches à leurs employés (agents), ce qui engendre des coûts de surveillance et de contrôle. Le contrôle de gestion intervient ici pour minimiser ces coûts d'agence et garantir que les intérêts des dirigeants et des agents soient alignés ;
- **L'approche culturelle** : Cette approche plus récente prend en compte les dimensions culturelles et sociales de l'organisation. Elle souligne que le contrôle de gestion ne doit pas se limiter à des indicateurs financiers, mais aussi prendre en compte des aspects tels que l'éthique, les valeurs de l'entreprise, et l'engagement des parties prenantes (Freeman, 1984). Cette vision humaniste du contrôle de gestion s'inscrit dans une logique de long terme, visant à créer un environnement propice à la croissance et au développement durable.

Le contrôle de gestion est un domaine du management qui s'est transformé en réponse à l'évolution des besoins des entreprises et aux avancées théoriques des sciences de gestion. De ses débuts orientés sur le calcul des coûts et la surveillance des processus de production, il s'est progressivement diversifié pour intégrer des dimensions humaines, sociales, et stratégiques. Aujourd'hui, il est un outil indispensable pour la prise de décision dans les organisations, offrant

aux managers les moyens de piloter efficacement leurs activités, de corriger les écarts, et d'optimiser la performance à tous les niveaux de l'entreprise.

1.2 Concepts généraux du contrôle de gestion

Pour mieux appréhender le contrôle de gestion, nous allons explorer les concepts fondamentaux de ce dernier.

1.2.1 Définition des concepts : contrôle et gestion

La reconnaissance lucide de l'importance du contrôle pour les gestionnaires ne fait que concrétiser ce qui est déjà établi en tant que tâches journalières des opérationnels de la société.

« Pourquoi contrôler la gestion ? » Pour mieux apprécier la notion du contrôle de gestion on va commencer par définir « Contrôle » et « Gestion ».

1.2.1.1 contrôle

(Malo & Math ; 2000,) « Il s'agit de mettre sous contrôle une organisation humaine. Il faut entendre ici par « contrôle » non pas le sens de vérification que la langue française lui accorde souvent, mais plutôt l'acceptation anglaise du terme control, nettement plus positive : on parle alors d'accompagnement, de maîtrise et de pilotage ».

- (Girud, 2004,) « le mot contrôle est ambiguë il signifie la capacité à se diriger soi-même et à diriger son travail. Il peut aussi signifier la domination d'une personne par une autre ».

Le contrôle, habituellement, peut accepter deux sens :

1.2.1.1.1 Contrôle-vérification

Il sert à mettre en œuvre des instruments pour s'assurer que les règles et les normes ont bien été respectées. (Arnaud et al. 2001), le rôle du contrôleur dans ce cas est le même que celui du policier ou des gendarmes de la circulation qui s'assurent que les conducteurs respectent à la lettre le code de la route.

D'après Fayol préconise le contrôle pour s'assurer si tout est adéquat au programme, aux fondements : (Fayol, 1970) « *pour être efficace, le contrôle doit être rapide et suivi de sanctions ; il ne doit pas introduire une dualité de Direction et doit donc être défini le plus rigoureusement possible à l'avance* ».

1.2.1.1.2 Contrôle-maîtrise

Il se résume à construire des moyens à pour objet de préserver que les événements postérieurs aboutissent à se déployer avec l'analogie aux décisions prises. La tâche du contrôleur est la même que celle du pilote d'un bateau qui indique les signes primordiaux et utiles dans l'objectif que le voyage se déroule dans les bonnes circonstances en conservant le plan de navigation arrêté.

Selon **G. HOFSTEDE**, un système ne peut être contrôlé que si quatre éléments sont accordés :

- Le système doit être favorisé par des objectifs soignés ;
- Il est faisable d'évaluer le résultat abouti par rapport à l'objectif,
- L'entreprise a un modèle anticipé ;
- La personne qui est chargé du contrôle a besoin d'accéder aux différentes solutions possibles et d'avoir le moyen d'anticiper les effets des actions correctives.

Le contrôle est indispensable à chaque étape d'une opération, c'est un enchaînement qui détermine sur toutes les étapes de l'activité de l'entreprise.

Alors, contrôler c'est maîtriser. La vérification n'est qu'une condition parmi les conditions de la maîtrise autrement dit le contrôle est le pouvoir d'agir pour modifier l'état des choses.

1.2.1.2 Types du contrôle

Il est complexe de répertorier tous les types de contrôle existants ou susceptibles d'exister. Néanmoins, diverses approches du contrôle ont été proposées, reflétant la variété des écoles de management que nous aborderons par la suite. Parmi ces approches, deux grandes orientations, bien que présentées de manière schématique, se démarquent et s'opposent : le contrôle dans les organisations classiques et celui dans les organisations cybernétiques. Aujourd'hui, la forme de contrôle adoptée dépend à la fois du type d'organisation et du contexte. On peut ainsi identifier plusieurs types de contrôle, tels que :

1.2.1.2.1 Contrôle anticipé

Le contrôle anticipé est une approche proactive de gestion qui vise à prévoir les résultats d'une action ou d'un processus avant qu'il ne soit entièrement achevé, permettant ainsi d'identifier et de corriger les éventuelles déviations par rapport aux objectifs fixés. Contrairement aux formes traditionnelles de contrôle, qui interviennent souvent après la survenue d'un problème, le contrôle anticipé repose sur une analyse prévisionnelle et l'utilisation de données en temps réel pour détecter les anomalies potentielles.

L'objectif principal de ce type de contrôle est de minimiser les erreurs, les pertes de temps, et les inefficacités en permettant une intervention rapide et ciblée. Par exemple, dans un contexte de production, le contrôle anticipé pourrait impliquer le suivi constant des indicateurs de performance tels que les taux de rejet de produits, les temps de cycle, ou la consommation de matières premières. Si un écart par rapport aux normes établies est détecté, une action corrective peut être déclenchée immédiatement, avant que le processus complet ne soit terminé.

1.2.1.2.2 Contrôle « tout et rien »

Le contrôle « tout et rien » se définit par une approche de gestion rigoureuse où chaque étape d'un processus ou d'une opération doit passer par une vérification approfondie avant d'être validée. Cette méthode ne laisse aucune place à l'erreur, car toute tâche est examinée minutieusement pour assurer une conformité totale aux normes établies. Selon (Otley et *al.*, 2019), ce type de contrôle est particulièrement pertinent dans des environnements où la précision et la conformité sont cruciales, tels que les industries réglementées ou les environnements à haut risque.

Les entreprises opérant dans des secteurs hautement réglementés, comme les services financiers, les industries pharmaceutiques et les institutions publiques, utilisent fréquemment le contrôle « tout et rien » pour minimiser les risques et garantir la conformité. Une étude de (Ferreira et Otley, 2021) souligne que, bien que cette méthode puisse être perçue comme contraignante, elle est souvent nécessaire pour assurer la fiabilité et la validité des processus critiques.

1.2.1.2.3 Contrôle organisationnel et contrôle interne

1.2.1.2.3.1 Contrôle organisationnel

Le contrôle organisationnel a pour objectif l'assainissement et l'amélioration constante des systèmes décisionnelles et informationnels de l'entreprise. Il ne se limite pas au seul contrôle technique.

Comme son nom l'indique, le contrôle organisationnel concerne tous les éléments structurels : systèmes de décisions, système d'informations, culture de l'organisation, relations humaines dans l'organisation.

1.2.1.2.3.2 Contrôle interne

En France, l'Ordre des Experts Comptables définit le contrôle interne dans les termes suivants : « C'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la Direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci ».

Actuellement, nous parlons indifféremment de contrôle interne ou d'audit interne, même si celui-ci semble le plus répandu et le plus « à la mode ».

1.2.1.2.4 Contrôle classique et contrôle cybernétique

1.2.1.2.4.1 Contrôle classique

Selon l'approche classique, une organisation efficace doit rechercher la simplicité dans les structures et favoriser le contrôle. Pour ce faire, la parcellisation des tâches combinée à un système formel d'autorité et de responsabilité doit permettre un suivi précis du travail à accomplir.

Dans cet esprit, une attention particulière est portée à la détection des erreurs et leur correction une fois qu'elles sont apparues. Le contrôle « classique » est ainsi, certain, rationnel et dispose d'une information elle – même certaine et rationnelle.

1.2.1.2.4.2 Contrôle cybernétique

Le contrôle de type « cybernétique » s'intègre dans la théorie moderne de la firme. Il fait largement appel à la théorie des systèmes et notamment au concept de régulation par rétroaction (*feed – back*).

Le contrôle vise à analyser les écarts afin d'aboutir à leur correction.

Avant de passer à la définition générale du contrôle de gestion. Il est indispensable de définir la deuxième partie du mot : contrôle de gestion.

1.2.1.2 Gestion

Gestion découle du mot latin « gestio » c.à.d. « action de gérer » qui base sur les objectifs à atteindre, les ressources à exploiter, les moyens mis en œuvre, et la minimisation des coûts et la maximisation de la rentabilité.

D'après (Bazurea, 2007) il a défini la gestion comme « *une science de l'action qui s'applique à toute organisation pour la conduire vers ses objectifs stratégiques, donc à l'efficacité. Elle doit lui assurer l'efficience en optimisant la recherche et l'affectation de ses ressources* ».

A travers (Aïm & Roger, 2022) **FAYOL.H** est l'un des pionniers du management, il la décrit en utilisant les cinq infinitifs suivants (POCCC) :

- **Prévoir** : « C'est-à-dire scruter l'avenir et dresser le programme d'action » ;
- **Organiser** : « C'est-à-dire constituer le double organisme, matériel et social, de l'entreprise » ;
- **Commander** : « C'est-à-dire faire fonctionner le personnel » ;
- **Coordonner** : « C'est-à-dire relier, unir, harmoniser tous les actes et tous les efforts » ;

– **Contrôler** : « C'est-à-dire veiller à ce que tout se passe conformément aux règles établies et aux ordres donnés ».

1.2.2 Définitions du terme du contrôle de gestion

Sur la base des notions précédentes « contrôle » et « gestion », le contrôle de gestion est défini comme :

1.2.2.1 Définition de R. Anthony

En effet, Robert Anthony a cherché de définir le terme « *management control* » en 1965, puis à nouveau en 1988 : (Anthony, 1965) « *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* ».

Cette définition apporte le lien entre les travaux des managers et les objectifs qu'ils doivent atteindre. Le contrôle de gestion donc propose à caractériser l'ensemble des rapports entre les ressources et les objectifs.

En 1988, (Anthony, 1988) a suggéré une définition concentrée sur une grandeur plus stratégique : « *Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies* ».

Cette deuxième définition mise en avant la fonction du contrôle de gestion dans l'harmonisation à la mise en place de la stratégie. Prioritairement, le contrôle de gestion est une agglomération des outils autorisant de conduire les comportements des managers pour déployer la stratégie déterminée par les chefs de l'entreprise.

-Selon (Khemakhem, 1976), le contrôle de gestion est « *le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité* ».

- Selon (Aburlaud & Simon, 1997) : « *le contrôle de gestion est un système de régularisation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation* ».

-Quant à (Simon, 1995) il propose en ce sens une typologie des systèmes de contrôle de gestion dans lequel quatre leviers de contrôle permettent la mise en œuvre de la stratégie et le contrôle de sa pertinence : les systèmes de contrôle interactif, les systèmes de contrôle diagnostic, les systèmes de frontières (garde-fou) et les systèmes de croyances.

- Selon le plan comptable général de 1982 : (Alazard & Separi, 2010) « *le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur*

comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées ».

1.2.2.2 Définition de H. Bouquin

(Bouquin, 1994) « On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ».

Selon *Bouquin*, le contrôle de gestion joue un rôle d'organisateur des comportements, car les managers mettent en place des mécanismes et des processus pour s'assurer que les actions quotidiennes des individus sont en adéquation avec la stratégie de l'entreprise.

Le contrôle de gestion vise à garantir la performance de l'entreprise et de diviser ses différentes activités afin de planifier la gestion.

1.2.3 Principes du contrôle de gestion

Teller, (1999) a défini 8 principes du contrôle de gestion qui sont déterminés :

- **Le contrôle de gestion a un rôle d'interface entre la planification stratégique et opérationnelle :**

Au niveau des décisions stratégiques, il s'agit de fixer une politique générale, et des objectifs généraux qui se réfèrent absolument à la rentabilité des capitaux, de développement et de sécurité. Pour la décision tactique prise dans des décisions ou centre de responsabilité, chaque responsable doit établir un budget et des programmes séquentiels dans le cadre du plan et de l'enveloppe annuelle résultant des hypothèses précisées au niveau des objectifs généraux.

- **Le contrôle de gestion basé sur une vision élargie du contrôle :**

Examiner la conformité des principes, surveiller les opérations d'une manière continue, évaluer les différences des objectifs et maîtriser l'enchaînement de gestion : ce sont les missions de l'analyse du contrôle de gestion.

- **Le contrôle de gestion a pour objet la réduction de l'incertitude :**

Le contrôleur de gestion intervient dans la détermination des facteurs de risque qui doivent être pris en compte aux différents niveaux (risque stratégique, risque d'exploitation, risque financier).

- **Risque stratégique :** Menace la survie de la firme et sa capacité à maintenir une activité rentable et de création de la valeur pour l'actionnaire, ils peuvent faire suite à des changements dans l'entérinement du marché ;
- **Risque d'exploitation :** Comporte de gérer les dépenses et les recettes d'exploitation ;
- **Risque financier :** Présente deux aspects distincts : risque financier d'exploitation concerne d'accabler les décaissements avec les encaissements d'exploitation et un

risque de structure financière qu'intéresse la part des fonds propres et les emprunts ainsi que la nature de la dette.

- **Sa contribution à l'élaboration du système d'information de gestion :**

Le système d'information est une composante nécessaire du processus de gestion, elle est obligée d'analyser les décisions qui doivent être prises dans le cadre provisionnel, faire apparaître les écarts et permette d'en éclairer les causes, dans ce cadre le contrôle de gestion contribue à l'élaboration des normes adoptées aux différents types de responsabilité.

- **Le contrôle de gestion contribue à l'ingénierie des structures :**

Le contrôle de gestion a, entre autres responsabilités, la mission d'aider à la conception de la structure de l'entreprise sur la base d'une décentralisation efficace de l'autorité. Pratiquement, la surveillance permanente de la relation : objectifs – décisions – performances est l'un des points-clés du système de contrôle de gestion. Suppose une structuration et notamment un découpage en centres de responsabilité.

- **Le contrôle de gestion est une aide au pilotage opérationnel :**

Pour assurer une évolution se rapprochant de trajectoire prévue dans la limite des écarts admissibles, il est nécessaire de mettre en place un système de pilotage dont le rôle essentiel est d'analyser les écarts et évaluer le seuil d'alerte pour pouvoir réagir.

- **Une aide à la déclinaison des objectifs dans le cadre de la planification stratégique :**

Le pilotage d'une entreprise suppose la connaissance d'une destination, d'un chemin vers lequel il faut aller. la détermination de ce chemin implique une étude approfondie des interrelations entre les contraintes de l'environnement, les finalités de l'entreprise, ses structures, son système de communication et d'information. Le cadre formel de cette réflexion est le plan stratégique. Dans le même ordre d'idées, (Joffrey et Koenig, 1992), l'objectif est de susciter la création ou le renforcement d'atouts particuliers qui doivent être protégés des attaques concurrentielles sur une longue période de temps.

1.2.4 Rôles et processus du contrôle de gestion

1.2.4.1 Rôles du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion bâtit un système d'information pour les responsables, il doit être prêt dans toutes les fonctions avec deux finalités essentielles via l'autorisation du responsable :

- ✓ D'établir des prévisions, de planifier des moyens et des étapes et de contrôler les performances pour mieux intervenir ;
- ✓ De dévoiler les objectifs, les décisions et les résultats obtenus.

1.2.4.2 Processus du contrôle de gestion

Le processus du contrôle de gestion relatif aux phases suivantes :

Dans **la phase de prévision** est relative à la stratégie définie. La Direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel. Les résultats attendus par la Direction constituant un modèle de représentation des objectifs à court terme ;

Dans **la phase d'exécution** s'effectue au sein de l'entreprise. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont octroyés. Ils disposent d'un système d'informations qui mesure le résultat de leurs actions. Ce système de mesures doit être compris et accepté par le responsable d'entité. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées.

Dans **la phase d'évaluation** consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la Direction afin d'évaluer leur performance. Dans cette phase, les responsables sont conduits à prendre des décisions correctives, pour éviter les écarts et établir les causes.

1.2.5 Objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion et le terme objectif ont une transition pour mesurer le pilotage de l'entreprise.

Le contrôle de gestion est lié à tous les niveaux, il combine à :

- Garantir le pilotage en fonction d'objectif pour apprécier les coûts des activités et des résultats ;
- Aviser la Direction sur l'adoption des objectifs à l'origine de la stratégie de l'entreprise ;
- C'est un outil de conseil pour améliorer l'efficacité ;
- Contrôler et analyser l'activité de l'entreprise ;
- Garantir l'harmonisation de la stratégie choisie et les moyens employés via la pertinence, l'efficacité et l'efficience.

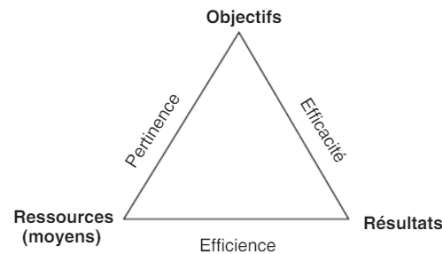
1.2.6 Efficacité, efficience et pertinence

Après avoir défini le contrôle de gestion, les concepts « efficacité et efficience » sont attachants entre eux, parce qu'elles sont des fondements de la performance.

- **Efficacité** : c'est la relation entre le résultat acquis et l'objectif à accompli. Elle traduit l'exécution d'un fait d'après ce qui était requis.
- **Efficience** : c'est la relation entre le résultat acquis et les moyens amenés, par l'optimisation pour atteindre à un résultat.

Il y aussi de la **pertinence** qui implique une planification des moyens en considération d'objectifs a pour objectif de préserver l'exécutable d'un projet.

Figure 5: Le triangle du contrôle de gestion (Source : LÖNING et al, 2013)



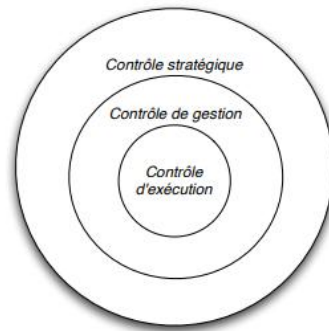
L'objectif primordial du contrôle de gestion est l'instauration des outils admettant aux dirigeants de mettre en action une harmonisation entre : Objectifs, Moyens et Résultats.

1.2.7 Niveaux du contrôle

Bouquin souligne que le contrôle de gestion est une discipline pragmatique et, en s'appuyant sur les travaux fondateurs d'Anthony et al., 1965, il examine le lien entre le contrôle de gestion et la stratégie. Il précise que le contrôle de gestion ne se limite pas uniquement à comparer les résultats obtenus aux objectifs fixés. (Merjane et al., 2023) stipule que *Bouquin* identifie trois types de contrôle formant une triade :

- **Le contrôle d'exécution** : Ce type de contrôle est appliqué aux tâches répétitives, assurant que celles-ci sont réalisées conformément aux procédures établies ;
- **Le contrôle stratégique** : Ce contrôle se concentre sur les enchaînements d'actions et les moyens permettant à la Direction de prendre des décisions stratégiques. Il est axé sur l'alignement des objectifs de l'entreprise avec sa stratégie globale ;
- **Le contrôle de gestion** : Décrit comme un véritable métier, le contrôle de gestion nécessite l'utilisation d'outils et de méthodes pour la prévision, la mesure de la performance et le pilotage. Les principaux instruments associés au contrôle de gestion comprennent la comptabilité générale, la gestion prévisionnelle, la comptabilité analytique et le contrôle budgétaire, le tableau de bord, et le *reporting*. Ces outils permettent de planifier, mesurer et ajuster les performances afin d'atteindre les objectifs fixés par l'entreprise.

Figure 6 : Les trois niveaux du contrôle (Source : Bouquin, 2005)



Selon la figure ci-dessus, le contrôle de gestion se situe au centre du processus, jouant un rôle clé dans l'harmonisation entre la stratégie et les opérations quotidiennes. Autrement dit, le contrôle de gestion se distingue à la fois du contrôle stratégique et du contrôle d'exécution, en assurant la liaison entre les deux.

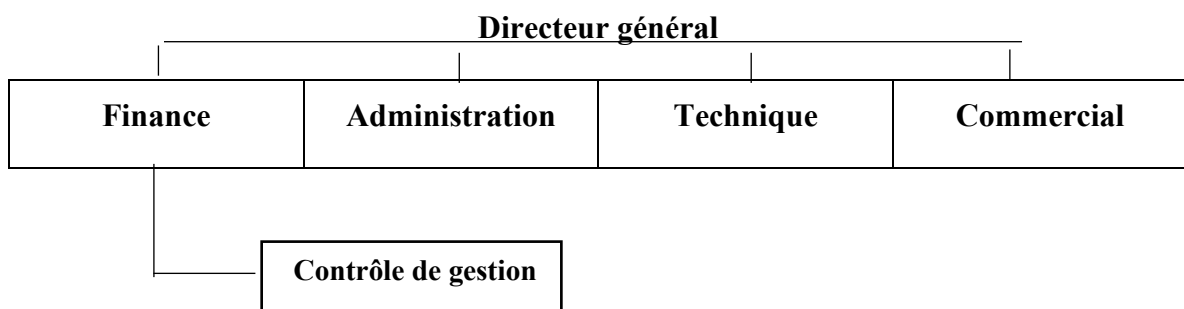
1.3 Positionnement du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'entreprise

La place du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'organisation n'est pas nettement définie. Il peut être dans :

- **Une position fonctionnelle**

Le contrôleur de gestion est rattaché à la Direction administrative, comptable et financière et il est limité à un rôle de suivi a posteriori et donc davantage à un service de comptabilité analytique baptisé contrôle de gestion.

Figure 7: Le contrôle de gestion est attaché à la fonction financière (Source : inspiré de Lônia, 2008)



Le contrôleur de gestion a l'accessibilité des informations financières et comptables de l'entreprise, ainsi une connaissance élargie des opérations de sa division et l'adaptation de ses instruments et surtout la cohérence de l'équipe via sa division.

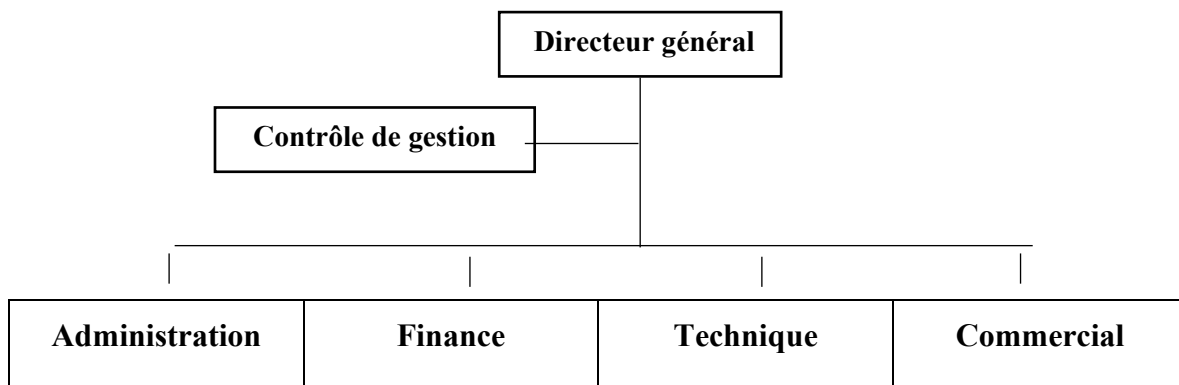
De même, ce rattachement du contrôleur de gestion au directeur financier comporte plusieurs limites. D'une part, il peut créer un filtre entre le contrôleur de gestion et la Direction générale,

réduisant ainsi la transparence et fluidité des échanges. D'autre part, cette situation place le contrôleur de gestion dans une posture complexe, cumulant des rôles d'acteur et d'évaluateur des décisions financières. En outre, les informations utilisées risquent d'être principalement orientées vers des aspects financiers et économiques, reléguant au second plan des données opérationnelles cruciales telles que le volume, la qualité et les délais.

- **Une position de la Direction**

Le contrôle de gestion consacre une place de staff ou dite « *état – major* » disposant, non pas d'une autorité hiérarchique, mais d'une autorité de spécialité. Il joue une tâche de support aux autres fonctions et peut remplir pleinement sa mission de pilote et d'animateur du système d'information.

Figure 8: Le contrôle de gestion consacre une place de "staff" (Source : inspiré du Bouin & Simon, 2009)



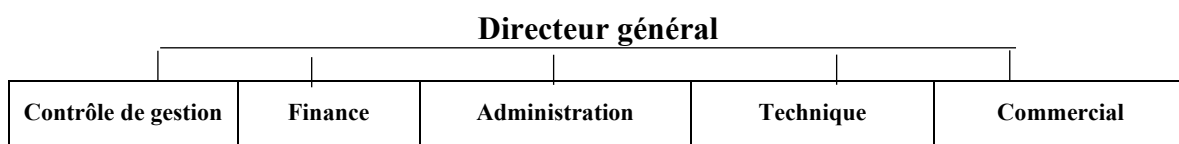
Dans cette position d'*état – major*, le contrôleur de gestion et sa division sont attachés à la Direction générale de l'entreprise ; ce qui donne une clarté entre le contrôleur de gestion et la Direction générale et toutes les composantes de l'activité de l'entreprise sont intégrées à la Direction générale.

Par contre cette position favorise la collecte des informations et leurs analyses pour la Direction générale au détriment des opérationnels et la possibilité de conflit entre le contrôleur de gestion et les opérationnels augmente.

- **Un même positionnement que d'autres Directions**

Certaines organisations ont placé la fonction au même niveau que les principaux responsables de l'entreprise, ce qui peut faciliter les communications.

Figure 9 : Le contrôle de gestion est autonome (Source : Inspiré de Bouin & Simon, 2009)

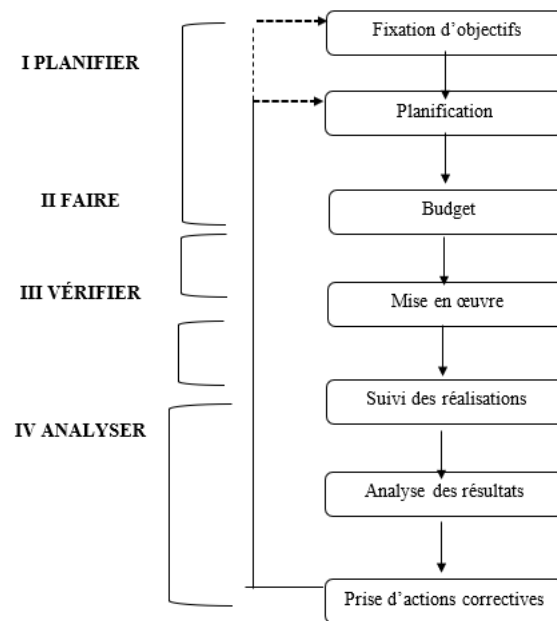


- Le processus du contrôle de gestion

(Ardoin *et al.*, 1985) « Le processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre le contrôle de gestion et le contrôle d'entreprise ».

Ce processus peut se voir comme un cycle constitué de quatre étapes principales : planification, budgétisation, action et suivi des réalisations. (Löning et Coll, 2008).

Figure 10: Le contrôle de gestion en 4 étapes (Source : Adapté par Löning et Coll, 2008)



Selon ces auteurs, dans les étapes de la phase de planification, fixation d'objectifs et gestion prévisionnelle sont suivies d'une phase de réalisation, dont laquelle les résultats sont enregistrés et analysés afin d'incorporer des actions correctives dans la phase de planification du cycle suivant. Ces corrections portent le plus sur les actions à mener, les moyens à utiliser et la façon de les mettre en œuvre, mais peuvent, dans certains cas, les objectifs de l'entreprise ne peuvent pas les réaliser.

1.4 Rôles du contrôleur de gestion

Les rôles du contrôleur de gestion sont variés et évoluent avec les besoins organisationnels et les contextes économiques. En général, le contrôleur de gestion joue un rôle central dans l'aide à la prise de décision, la planification stratégique, et le suivi de la performance au sein de l'entreprise.

Parmi les principaux rôles du contrôleur de gestion, on peut citer :

- **Fournir des informations pertinentes pour la prise de décision :**

Le contrôleur de gestion est chargé de collecter, analyser et fournir des informations financières et non financières cruciales pour aider les managers à prendre des décisions

éclairées. Selon (Bouquin, 2008), le contrôleur de gestion doit traduire les données en informations stratégiques utilisables pour guider la Direction de l'entreprise ;

- **Planification et contrôle budgétaire :**

Un autre rôle essentiel du contrôleur de gestion est la préparation et le suivi des budgets. (Hansen et Mowen, 2007) soulignent que la gestion budgétaire implique l'établissement d'objectifs financiers à court et long terme, et le suivi continu des performances pour s'assurer que l'organisation reste sur la bonne voie pour atteindre ses objectifs ;

- **Support au pilotage de la performance :**

Le contrôleur de gestion aide à piloter la performance en définissant des indicateurs clés de performance (KPI) et en utilisant des outils comme les tableaux de bord et le *reporting*. (Kaplan et Norton, 2009), dans leur ouvrage sur le *Balanced Scorecard*, montrent comment le contrôleur de gestion peut utiliser divers outils pour aligner les activités quotidiennes sur la stratégie globale de l'entreprise ;

- **Facilité de la communication interne :**

Le contrôleur de gestion joue également un rôle important dans la facilité de la communication entre les différents départements. D'après (Anthony et Govindarajan, 2007), le contrôleur de gestion sert de lien entre les opérations et la Direction, garantissant que tous les niveaux de l'organisation comprennent les objectifs financiers et les attentes de performance.

- **Gestion des risques et conformité :**

Avec l'évolution des exigences réglementaires et des incertitudes économiques, le contrôleur de gestion s'implique de plus en plus dans la gestion des risques et la conformité. (Merchant et Van der Stede, 2012) expliquent que le contrôleur de gestion doit identifier les risques financiers et opérationnels et proposer des mesures pour les atténuer.

- **Rôle de conseil et de partenaire stratégique :**

Le contrôleur de gestion est de plus en plus perçu comme un partenaire stratégique au sein de l'organisation. (Lambert et Sponem, 2012) discutent de l'évolution du rôle du contrôleur de gestion, qui passe de « gendarme des chiffres » à celui de « *business partner* » offrant des conseils pour améliorer l'efficacité opérationnelle et stratégique.

Ces rôles montrent que le contrôleur de gestion est un acteur clé non seulement dans le suivi financier, mais aussi dans l'orientation stratégique et la gestion globale de la performance au sein de l'organisation.

De ce fait, ils peuvent être analysés à travers trois dimensions principales : Dimension informationnelle, dimension de pilotage, et dimension relationnelle. Ces dimensions montrent la diversité et l'évolution des missions du contrôleur de gestion dans une organisation moderne.

- **Dimension informationnelle :**

La dimension informationnelle se concentre sur le rôle du contrôleur de gestion en tant que fournisseur d'informations pertinentes pour la prise de décision. Il collecte, analyse, et communique des données financières et non financières pour aider à la planification stratégique et à l'évaluation de la performance.

D'après (Bouquin, 2008), le contrôleur de gestion doit transformer des données brutes en informations stratégiques qui sont compréhensibles et utilisables par la Direction de l'entreprise. L'objectif est de fournir une base factuelle pour les décisions managériales, en utilisant des outils de gestion ;

- **Dimension de pilotage :**

La dimension de pilotage concerne l'implication du contrôleur de gestion dans le suivi des performances et l'orientation des actions pour atteindre les objectifs stratégiques de l'organisation. Ce rôle inclut la gestion budgétaire, l'élaboration de prévisions, et l'établissement de systèmes de contrôle permettant de suivre l'exécution de la stratégie (Kaplan et Norton, 1992).

- **Dimension relationnelle :**

La dimension relationnelle met en lumière le rôle du contrôleur de gestion en tant que partenaire stratégique et facilitateur de la communication entre les différents services de l'entreprise. Ce rôle implique de collaborer avec les managers opérationnels, de comprendre leurs besoins et de les conseiller sur la manière de mieux atteindre les objectifs (Lambert et Sponem, 2012).

Ces trois dimensions illustrent le caractère multifacette du rôle du contrôleur de gestion, qui combine la maîtrise des chiffres avec des compétences de gestion stratégique et des capacités relationnelles pour soutenir l'entreprise dans la réalisation de ses objectifs.

1.5 Emplois courants du contrôleur de gestion

Les attributions du contrôleur de gestion varient d'une entreprise à l'autre.

Selon (Bouin et *al.*, 2005), le contrôleur de gestion :

- Élabore à la décision de la Direction générale à travers le plan à moyen et long terme, en établissant les différentes hypothèses alignées avec les choix de l'entreprise ;
- Convertit les objectifs généraux aux particuliers ;

- Assure la cohérence avec l'ensemble des programmes et des budgets ;
- Prépare les budgets ;
- Constate les écarts entre les réels et les prévisions pour donner des remèdes et des suggestions ;
- Établit et met à jour les tableaux de bord afin d'avoir les renseignements essentiels et les principaux « clignotants » ;
- Le contrôleur de gestion est un gouverneur des renseignements financiers de l'entreprise. Il doit veiller à la qualité des renseignements fournis et à leur délai d'obtention ;
- Un homme des études économiques. Dans certains cas, le contrôleur de gestion assume en outre des responsabilités hiérarchiques et peut superviser différents services (statistiques, trésorerie, comptabilité analytique, comptabilité générale, facturation, paie, gestion du personnel, etc.). Le nombre de ces responsabilités annexes croît généralement en raison inverse de l'importance de l'entreprise.

On a quatre principales activités du contrôleur de gestion :

- **La prévision budgétaire** : il aide à la conception d'objectifs propre à chaque unité et sa traduction en valeurs monétaires, la définition des moyens à mettre pour chaque objectif, il s'assure de la comptabilité des budgets des différentes unités, leur concordance avec l'ensemble des objectifs de l'entreprise.
- **Analyse des écarts** : il suit les résultats de l'entreprise en fonction de la production, de l'activité commerciale, des stocks ou de la situation financière ;
- **Reporting** : il communique des normes imposées par la Direction générale, les données à la fois comptables et financières, le contrôleur de gestion fait une analyse des données communiquées et de faire des propositions adéquates ;
- Il prend des mesures pour déterminer les indicateurs de gestion significatifs et les procédures collectives à exploiter dans le but d'établir les mesures harmonieuses.

1.6 Nouveaux emplois du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est un accompagnateur du changement, un homme du dialogue de gestion, un homme des systèmes d'informations et un homme imposé dans la gouvernance de l'entreprise.

Le contrôleur de gestion est **un accompagnateur du changement**, c'est-à-dire l'accompagnement se recommande sur des actions d'entretien, de réunion, de formation, de communication, d'animation de forum (*Web, Internet, etc.*), de conseil et *coaching* ;

Le dialogue de gestion consiste à s'assurer en permanence que chaque responsable a une vision claire en trois axes :

- **Quoi/combien** : Sa mission et le niveau de performance attendue ;
- **Pourquoi** : Les raisons du niveau de performance atteint, le fait générateur, l'origine de l'écart, sur lequel il dispose de leviers d'actions pour ajuster la trajectoire ;
- **Comment** : Les actions à mettre en œuvre de telle sorte que l'objectif puisse être atteint.

L'animation du dialogue de gestion consiste à passer de la constatation et de l'analyse d'écarts à la mise en œuvre d'actions effectives, concrètes et réalistes.

Le contrôleur de gestion, au carrefour **des informations internes et externes** utiles pour le pilotage de l'entreprise, a un rôle majeur stratégique et opérationnel à jouer quant à la maîtrise des informations tant internes qu'externes.

Les objectifs s'intéressent la compréhension de la réalité ou la perception des performances, communiquer, exprimer, piloter, donner une image et identifier, gérer et maîtriser les ressources, décider et agir en vue d'améliorer la performance globale de l'entreprise.

En effet, la personne qui fournit des données fiables, garant de la qualité de l'information produite, **le contrôleur de gestion est un contributeur essentiel à la bonne gouvernance** de l'entreprise et en particulier en matière de risques et de fraude.

Pour conclure cette section, nous avons clarifié plusieurs notions clés relatives à l'apparition et à l'évolution du contrôle de gestion. Nous avons retracé son parcours, depuis ses débuts en tant qu'outil de contrôle financier jusqu'à son intégration dans la stratégie globale des entreprises, tout en précisant le positionnement et les rôles du contrôleur de gestion dans l'organisation. Ces éclaircissements nous permettent de mieux appréhender les enjeux et les responsabilités liés à cette fonction. À présent, nous pouvons nous concentrer sur les missions et les outils du contrôle de gestion, qui reflètent la diversité et l'importance de son rôle au sein des organisations modernes.

Section 2 : Missions et outils du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un pilier essentiel au sein des organisations. En tant que système d'aide à la décision, il assure la coordination, la régulation et l'optimisation des ressources dans un environnement de plus en plus complexe et incertain. Ses missions, variées et interconnectées, vont bien au-delà de la simple surveillance des coûts et englobent l'analyse des écarts, la planification budgétaire, la gestion prévisionnelle et l'amélioration continue des processus. Pour atteindre ces objectifs, le contrôle de gestion s'appuie sur un ensemble d'outils et des techniques perfectionnés. Ladite section explore les missions fondamentales du contrôle de gestion et présente les principaux outils utilisés pour améliorer l'efficacité organisationnelle

et soutenir la prise de décision stratégique. Cette section se structure autour de deux axes majeurs. Nous initierons à travers les missions du contrôle de gestion, puis nous achèverons en révélant les outils de ce dernier.

2.1 Missions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion joue un rôle crucial en couvrant l'ensemble des missions de l'entreprise. Il sert d'outil d'aide à la décision, en améliorant l'efficacité et l'efficience des opérations, tout en garantissant la fiabilité et la régularité du système d'informations de l'entreprise. En tant que levier stratégique, le contrôle de gestion soutient la Direction dans l'optimisation des ressources et dans l'atteinte des objectifs organisationnels.

Ainsi, en se référant à (Abou el jaouad, 2009), nous pouvons distinguer cinq missions du contrôle de gestion.

2.1.1 Au niveau de la prévision

Elle est mise en œuvre par chaque service avec l'aide du contrôle de gestion.

- Pour les responsables opérationnels : Elle permet de définir les objectifs de chaque service, les moyens financiers à mettre en œuvre pour aboutir à des budgets. Comme le *budget du service commercial*.
- Pour le contrôleur de gestion, elle permet de s'assurer de la cohérence de chaque service, de chaque département, avec les objectifs généraux de l'entreprise ainsi que de l'harmonie des budgets. Tels que *les budgets des ventes et de de la production devront être compatibles*.
- La communication entre les différents services pour assurer cette cohérence budgétaire ; en cas de conflit le contrôle de gestion et la Direction générale exerceront un arbitrage entre les différentes options possibles.

2.1.2 Au niveau du conseil

La Direction générale et les responsables opérationnels ont des buts de :

- Fournir aux responsables des renseignements chiffrés, permanents et susceptibles de déterminer des actions et des opérations correctives immédiates ;
- Permettre la révision de la gestion via les résultats atteints, des résultats des autres services et de la conjoncture économique générale.

2.1.3 Au niveau du contrôle

C'est un suivi permanent des activités de l'entreprise, avec relevé des données concernant l'activité commerciale, la production, la situation financière.

Ces données sont confrontées aux prévisions, les écarts sont analysés conjointement avec les responsables opérationnels concernés.

2.1.4 Au niveau du Reporting

Le contrôle de gestion se traduit par la rédaction d'un rapport de synthèse et l'établissement des tableaux de bord périodiques, pour connaître l'état de réalisation des objectifs prévus, en vue de multiplier les actions correctives nécessaires.

(Chiapello et Delmond,1994),Le *Reporting* est constitué de « *La portion de l'information que possède le responsable opérationnel et qui remonte au niveau de son supérieur hiérarchique et non de l'ensemble de l'information locale de pilotage* ».

2.1.5 Au niveau de la mise au point de procédures

Il s'agit de définir les indicateurs de gestion significatifs notamment le chiffre d'affaires et sa croissance et les procédures communes à utiliser pour que les mesures soient effectuées sur une base homogène.

Les critères d'évaluation doivent être choisis en commun accord avec les opérationnels, en vue de s'assurer de leur adhésion et de leur entière responsabilisation.

2.2 Outils du contrôle de gestion

Les outils de contrôle de gestion sont des instruments techniques et méthodologiques qui aident les managers à planifier, contrôler et évaluer les performances de leur organisation. Ces outils permettent de traduire la stratégie en objectifs opérationnels, de suivre leur réalisation, et de mettre en place des actions correctives si nécessaire. Ils fournissent des informations précieuses pour la prise de décision et le pilotage des activités.

2.2.1 Comptabilité analytique

La gestion d'une entreprise, dès lors que la concurrence est devenue mondiale ne peut se réjouir d'une comptabilité en second lieu, qui est composée d'apprécier les exécutions éprouvées par la comptabilité générale.

Le contrôle des coûts vise à suivre et analyser les dépenses afin d'optimiser l'allocation des ressources de l'entreprise et d'harmoniser leur utilisation.

Les dirigeants examinent leurs exploitations par les points forts ainsi que ses faiblesses à travers la comptabilité analytique d'exploitation.

Aujourd'hui, La comptabilité analytique est un outil nécessaire aux dirigeants, dans l'intention d'intervenir convenablement et en instant.

La comptabilité analytique est un outil de gestion indispensable, car elle évalue certaines rubriques du bilan, en se basant sur des données mesurables pour faciliter la tâche du contrôle de gestion et la rationalisation des moyens de l'entité.

2.2.2 Méthode budgétaire

La gestion budgétaire est une exposition des données prévisionnelles. Les prévisions schématisent dans un tableau nommé budget prévisionnel.

Le budget est le miroir des objectifs, des politiques et des moyens préparés, via des chiffres, ainsi que le budget prévisionnel représente les flux financiers engendrés par l'exploitation future de l'entreprise.

Dans le plan stratégique pour l'entreprise, la gestion prévisionnelle exige l'analyse des phases du processus budgétaire suivantes :

- Définition et élaboration des différents budgets, tel que :
- Le budget des ventes ;
- Le budget de production ;
- Le budget des approvisionnements ;
- Le budget des investissements ;
- Le budget de trésorerie.

2.2.3 Tableaux de bord

Le concept de tableau de bord est évoqué dès 1948, avec le jargon automobile. Il se trouve dans la proportion où le tableau de bord d'entreprise est lui aussi constitué par plusieurs instruments de mesure autorisant de vérifier la bonne marche de l'entreprise.

Le suivi budgétaire et l'analyse d'écart impliquent une communication rapide d'information. Le tableau de bord est un biais de transmettre rapidement, à chaque responsable opérationnel l'information qui lui est précieux.

Un tableau de bord est fréquemment composé de deux parties ; une partie réunie les indicateurs de pilotage qui tolèrent à suivre, la progression des projets et des réalisations, et l'autre partie qui rassemble les divers indicateurs réservés au *Reporting* « Rapport et information », dans le but d'approprier les comptes sur le niveau de performance et de communiquer entre niveaux hiérarchiques.

Le tableau de bord a deux fonctions, la première fonction d'outils d'informations et de communication et la deuxième une fonction de gestion.

- **Tableau de bord, outil d'information et de communication**

Le besoin d'un outil qui autorise à accomplir les objectifs de l'entreprise parce que les systèmes d'informations comptables ne satisfont pas, absolument, aux exigences du contrôle de gestion.

(Zian, 2013) dans sa thèse informe que le tableau de bord est un outil de décision et de communication qui réunit un divers d'informations (financier, commercial, technique, social).

- **Tableau de bord, outil de gestion**

Pour guider l'incertitude, il est nécessaire que l'entreprise prépare un tableau de bord à tous les niveaux de responsabilité. En effet, chaque chef d'entreprise doit fixer des actions correctives qui lui concernent.

Selon (RHERIB.N et *al.*, 2021), le tableau de bord aide de comparer les prévisions avec les réalisations, d'analyser les écarts, de mesurer les performances et les résultats de l'entreprise ; en plus, le tableau de bord arrange un système d'informations qui se trouve dans l'entreprise ; il accepte d'estimer la délégation des pouvoirs et d'apporter un volume important d'informations aux dirigeants de l'entreprise.

2.2.4 Analyse des coûts

L'analyse des coûts est un pilier essentiel du contrôle de gestion qui permet aux entreprises de comprendre les structures de coûts, de les analyser, et d'identifier des opportunités d'amélioration et d'optimisation. Elle englobe plusieurs méthodes, telles que le calcul du coût de revient, l'analyse des marges, et la méthode de calcul des coûts par activités, ou ABC (*Activity-Based Costing*). Cet outil d'analyse des coûts a été confirmé par plusieurs auteurs, comme (El guir et *al.*, 2022) ces approches fournissent une vue détaillée des coûts dans l'organisation, facilitant la prise de décision stratégique et l'amélioration de la performance financière.

De plus, L'analyse des coûts est une composante fondamentale du contrôle de gestion moderne. Ces outils permettent aux entreprises non seulement de comprendre où se trouvent leurs coûts, mais aussi de découvrir comment ces coûts sont générés et comment ils peuvent être optimisés pour améliorer la rentabilité. Avec l'évolution technologique et l'intégration des systèmes d'information de gestion, ces méthodes continuent de s'affiner et de s'adapter aux besoins des entreprises modernes, offrant des perspectives toujours plus pertinentes pour la prise de décision stratégique.

En termes de conclusion, les missions et outils du contrôle de gestion jouent un rôle clé dans l'optimisation des performances et la prise de décisions stratégiques au sein des

entreprises. En permettant un suivi rigoureux des indicateurs financiers et opérationnels, ils offrent une visibilité précieuse sur les écarts et les leviers d'amélioration. Parmi ces outils, le *Target Costing* se distingue par son approche proactive dans la gestion des coûts dès la phase de conception d'un produit. La section suivante se concentrera sur cet outil spécifique, en détaillant son historique ainsi fonctionnement et son utilité dans la stratégie de contrôle de gestion.

Section 3 : Historique et méthodologie du calcul du *Target Costing*

Le *Target Costing* est un concept de gestion des coûts qui a émergé dans les années 1960 au sein des grandes entreprises manufacturières japonaises, notamment *Toyota*. Puis les Japonais ont innové et incorporé cette méthode dans leurs entreprises, ensuite elle s'est accrue en 1970 au Japon. Ce concept innovant a vu le jour en réponse à la forte concurrence internationale, poussant les entreprises japonaises à rechercher des stratégies efficaces pour maîtriser leurs coûts tout en maintenant un haut niveau de compétitivité. Contrairement aux approches traditionnelles qui fixent les coûts après la conception du produit, le *Target Costing* intervient dès les premières phases de développement, intégrant dès le départ les contraintes économiques, techniques et commerciales. Cette approche vise non seulement à respecter les impératifs financiers de l'entreprise, mais aussi à répondre aux attentes des consommateurs en termes de qualité, de fonctionnalité et de prix.

Le processus du *Target Costing* repose sur la détermination d'un « coût cible », c'est-à-dire un coût maximal que l'entreprise est prête à supporter pour le développement et la fabrication d'un produit tout en assurant une marge bénéficiaire suffisante. Ce coût cible est fixé en fonction du prix de vente souhaité, des besoins et des attentes des clients, et des coûts associés aux matériaux, à la production, à la distribution, et au *marketing*. Le concept est fondamentalement centré sur le marché : il impose à l'entreprise de concevoir un produit dont le coût de revient est strictement contrôlé, tout en maximisant la valeur perçue par le client.

Dans cette section, nous présenterons la définition et les objectifs du concept, en exposant ses avantages et inconvénients. Nous approfondirons ensuite la méthode de calcul à travers ses différentes étapes et composantes, puis les conditions de réussite. Par la suite, nous traiterons l'approche coût/valeur et examinerons la politique ainsi que les étapes nécessaires à la réduction des coûts.

3.1 Définitions et objectifs du *Target Costing*

3.1.1 Définitions du *Target Costing*

(Merjane et al., 2024) montrent que le *Target Costing* a plusieurs nominations :

- Le coût cible ;
- Le coût objectif ;
- Un coût plafond ;
- Et le coût de revient cible.

De plus, nombreux chercheurs japonais ne s'accordent pas sur la signification exacte du terme « *genka kikaku* ». Il existe en effet plusieurs concepts et définitions différents, (Merjane et al., 2023 indiquent que quelques auteurs définissent la notion de coût cible : D'une part, *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.* ». Quant à 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.* ». Pour *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.* ». Une autre définition du *Target Costing* a été conçue par (Merjane et al., 2023) comme suite : « *le coût cible ou « 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.* »

3.1.2 Objectifs du *Target Costing*

Le but fondamental de la méthode *Target Costing* consiste à défendre qu'au terme d'une démarche de développement d'un produit, le coût de production ne soit pas supérieur au coût cible fixé en début de processus. C'est ainsi que « *la responsabilité du coût est gérée de façon proactive. Le dispositif mobilise directement toutes les fonctions de l'entreprise, y compris les ingénieurs, acteurs du développement du produit, et les spécialistes du marketing.* » (Cooper, 1997).

Selon (Horvath, 2018) cite parmi les principaux objectifs du *Target Costing* sont les suivants :

- Orienter l'entreprise et sa gestion des coûts vers le marché ;
- Établir un lien stratégique en orientant la recherche et développement vers le marché ;
- Soutenir la gestion des coûts dès les premières étapes de conception d'un produit ;
- Permettre une gestion dynamique des coûts, car ceux-ci sont constamment réévalués ;

- Accroître la motivation en influençant directement les comportements à travers les contraintes du marché plutôt que par des objectifs abstraits applicables à l'ensemble de l'entreprise.

Cet outil permet d'adapter les structures de coût du produit en fonction des exigences du marché. La méthode de *Target Costing* nécessite une coordination de toutes les fonctions liées au produit, dans une perspective de gestion des coûts.

L'objectif final du *Target Costing* est de s'assurer que chaque composant génère un coût adéquat, tout en réduisant les coûts sur l'ensemble du cycle de vie du produit, au bénéfice du producteur et du consommateur.

3.2 Caractéristiques de la méthode de *Target Costing*

Le *Target Costing* repose sur plusieurs caractéristiques qui le distinguent des autres méthodes de gestion des coûts.

Selon (Sakurai, 1996), le *Target Costing* a six caractéristiques inclus :

- Déploiement durant les phases de planification et de conception ;
- Outil de réduction des coûts ;
- Coût-cible défini par l'environnement externe ;
- Élément de planification stratégique des profits ;
- Son application renforce la coopération entre les services ;
- Pertinent pour les productions ayant un faible volume et nombre important de variantes.

3.3 Généralités du *Target Costing*

3.3.1 Avantages et limites de *Target Costing*

Target Costing est une méthode à avantages notables mais à défauts non négligeables, beaucoup d'entreprises l'adoptent indiscutablement. En premier lieu, l'un des principaux atouts est la faculté d'aligner au plus près le coût de production des biens sur les volontés de consommation dès l'étape de conception. Elle permet aux entreprises de développer des produits capables de rivaliser sur un marché tout en garantissant la marge bénéficiaire nécessaire.

Selon (Ansari et Bell, 2010), cette vision marchée favorise d'emblée l'optimisation des coûts au démarrage des projets, particulièrement utile dans un secteur où les marges sont étroites au regard de la forte concurrence. Ensuite, cette méthode, en intégrant dès le départ toutes les fonctions de l'entreprise, induit une collaboration inter fonctionnelle favorisant la coordination entre départements d'ingénierie, de marketing et de finances, avancent (Dekker et

Smidt, 2003). Enfin, il y a la gestion du coût en amont, permettant d'éviter les surprises onéreuses après lancement du produit.

(Monden & Hamada, 1995) précisent que cette approche assure une vigilance constante dans le contrôle des coûts tout au long du cycle de vie du produit, tant sur le plan organisationnel que budgétaire, en anticipant les contraintes. En effet, cela permet d'anticiper les anomalies avant qu'elles ne deviennent lourdes à gérer. En plus, elle a l'avantage d'inclure les fournisseurs dès les premières étapes du développement du produit pour aller à l'alliance créant la plus-value associant la réduction du coût des achats en matières premières et composants (Cooper et Slagmulder, 1997).

Mais, là où le coût peut être un handicap indiscutable à son efficacité dans certains cas. Premièrement, la mise en place de la méthode requiert une culture de coopération et de transparence, or rappelle (Kato, 1993) dans des entités où chacun des départements fonctionne en vase clos, la communication entre eux est insuffisante et ne permet pas la prise de décision utile à l'atteinte des objectifs de coût fixés par la Direction.

En revanche, le *Target Costing* exige dans toute sa complexité de recruter et de former, une fois encore, des ressources humaines qui soient animées par cette ambition de progrès culturel, ce qui devient un frein pour l'entreprise qui n'a pas les moyens humains ou financiers de se transformer (Dekker et Smidt, 2003).

De plus même si le *Target Costing* est applicable dans des secteurs où la vie des produits est longue, il est moins pertinent lorsqu'il s'agit de secteurs à produits à évolution rapide tels la mode ou la technologie dans lesquels l'existence même d'un produit peut être courte, et donc le temps pour le concevoir en respectant des objectifs de coût peut amoindrir la réactivité de l'entreprise face à une mutation du marché, et cela peut être problématique dans un univers où l'agilité est de mise pour éviter de perdre des opportunités. (Cooper et Slagmulder, 1997).

Une autre limite réside dans le risque de banalisation des produits dans le cadre du *Target Costing* découle principalement de la pression exercée pour réduire les coûts tout en maintenant un prix compétitif. En mettant l'accent sur la réduction des coûts dès la conception, les entreprises peuvent se retrouver contraintes à limiter l'innovation ou à opter pour des matériaux et des processus moins coûteux. Cela peut conduire à la création de produits trop similaires à ceux déjà existants sur le marché, sans véritable différenciation.

Ce phénomène d'uniformisation des produits rend difficile l'intégration de nouvelles caractéristiques ou technologies qui pourraient répondre à des besoins émergents ou offrir une réelle valeur ajoutée aux clients. Ainsi, l'objectif de réduire les coûts peut entraîner une perte

d'attrait des produits pour les consommateurs, qui recherchent de plus en plus de nouveauté et d'innovation.

Dans le même sillage, il convient de signaler une dernière limite qui tient dans le fait que la méthode ne repose que sur des estimations fiables des coûts et des prix du marché. Dans l'hypothèse d'une estimation erronée, toute la stratégie de coût pourrait se voir compromise, conduisant à des produits à la fois non compétitifs et non rentables. Cet outil a néanmoins ses limites, qu'il s'agisse de sa mise en œuvre complexe, des enjeux culturels ou des spécificités de certains secteurs.

3.3.2 Conditions de réussite du *Target Costing*

La mise en œuvre du *Target Costing* est influencée par des facteurs environnementaux et organisationnels tels que l'intensité de la concurrence, l'incertitude environnementale perçue (PEU), la taille de l'organisation, la culture nationale, l'environnement concurrentiel et la stratégie. En fait, les facteurs d'application du *Target Costing* sont étroitement liés aux conditions de son succès :

3.3.2.1 Harmonie entre les services de l'entreprise

L'implantation du *Target Costing* repose sur une coordination fluide et efficace entre les différentes fonctions internes de l'entreprise. Le service *marketing* joue un rôle clé en identifiant les attentes des clients et en traduisant ces besoins en caractéristiques produits. Les achats sont responsables de négocier avec les fournisseurs pour obtenir les matières premières au meilleur coût, sans compromettre la qualité. De son côté, le contrôle de gestion intervient pour analyser les coûts, suivre leur évolution, et s'assurer que les objectifs de réduction des coûts sont respectés tout au long du processus de conception. Cette coopération entre services permet de garantir que l'ensemble des efforts est orienté vers l'atteinte du coût cible tout en préservant la valeur perçue par le client.

3.3.2.2 Incorporation des acteurs externes

Pour que le *Target Costing* soit réellement efficace, il est essentiel d'impliquer les acteurs externes à l'entreprise, notamment les fournisseurs et les équipes commerciales. Les fournisseurs sont des partenaires stratégiques, car ils peuvent offrir des solutions innovantes pour réduire les coûts des matières premières tout en maintenant ou améliorant la qualité. En établissant une relation de confiance et en favorisant une communication continue, les entreprises peuvent collaborer avec leurs fournisseurs pour atteindre les objectifs de coût. De plus, les équipes commerciales, en lien direct avec le marché, peuvent fournir des informations précieuses sur les attentes et réactions des consommateurs, permettant ainsi d'ajuster le produit

en fonction de la demande. Cette inclusion des parties prenantes externes crée une chaîne de valeur harmonisée et axée sur l'optimisation des coûts dès la conception du produit.

3.3.3 Charges tenant compte de la méthode de *Target Costing*

Dans le cadre de la méthode de *Target Costing*, les charges constituent un élément fondamental dans la gestion des coûts. Elles sont prises en compte de manière rigoureuse dès les premières phases de conception du produit, car elles influencent directement la capacité de l'entreprise à atteindre le coût cible fixé. Contrairement aux approches traditionnelles de calcul des coûts, où les charges sont calculées a posteriori, la méthode du *Target Costing* intègre les charges dès le départ afin d'optimiser le produit en fonction des contraintes de marché et des attentes des clients. (Cooper et Slagmulder, 1997).

La méthode de *Target Costing* ne s'applique à qu'une partie spécifique des charges. (Monden Y, 1995), en prenant l'exemple de l'industrie automobile, explique que, dans la pratique, cette approche se limite à certains coûts : les coûts variables liés à l'approvisionnement (prix d'achat des matières premières et des composants, frais de transport et d'achat) ainsi que les coûts de production, incluant également les coûts fixes directs (coûts de lancement et de développement de nouveaux produits, amortissement des équipements dédiés). Cependant, les coûts fixes indirects et les coûts directs liés à la vente ne sont pas pris en compte dans cette démarche.

Selon (Tanaka et al., 1993), cela s'explique par le fait que ces charges sont souvent partagées entre plusieurs produits, rendant leur répartition quelque peu artificielle, avec des causes réelles communes. Par conséquent, établir des objectifs de coûts cibles pour ces charges serait peu pertinent et inefficace.

Les charges indirectes globales doivent donc être absorbées par le profit cible, qui devient une marge utilisée pour couvrir certaines charges, comme les coûts administratifs non directement liés au produit, avant d'aboutir à un profit net. De plus, l'association professionnelle américaine des spécialistes des coûts soutient que le *Target Costing* suit une approche descendante (*top-down*) : en partant du prix de vente visé, on soustrait le profit attendu, les coûts de recherche et développement, les charges commerciales et les frais généraux, afin de déterminer le coût de production cible (Koons F., 1994).

Enfin, la méthode de *Target Costing* encourage une approche proactive de la gestion des charges. Les entreprises sont incitées à revoir leurs processus de conception et de production de manière continue, en mettant en place des plans de réduction des charges qui mobilisent l'ensemble des départements (Tani, 1995). Cela inclut l'identification des fonctions du produit qui peuvent être modifiées ou éliminées pour réduire les coûts, tout en répondant aux attentes

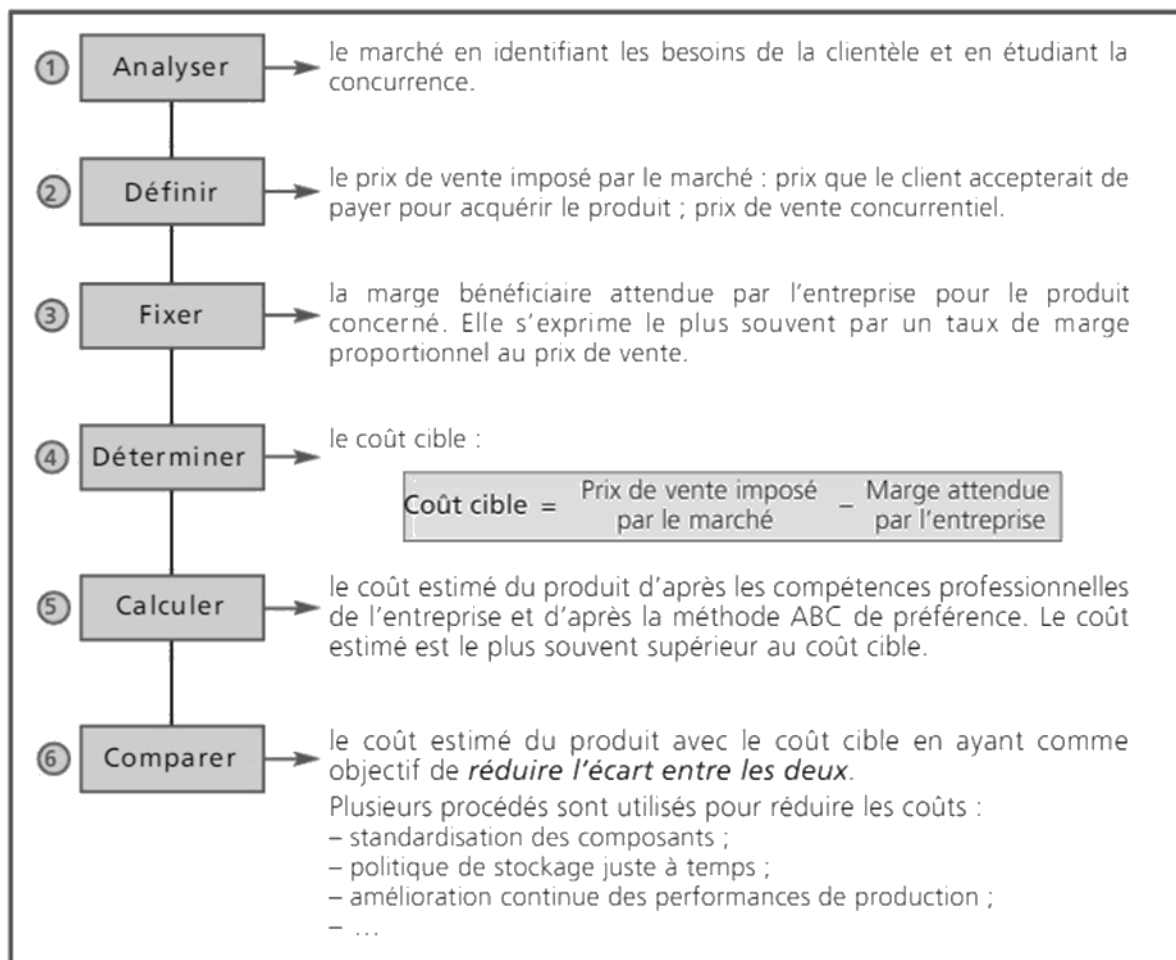
des clients en termes de valeur. Cette approche transversale garantit une collaboration étroite entre les équipes, favorisant ainsi une optimisation des charges sans compromettre la satisfaction du client.

3.4 Méthodologie de calcul du *Target Costing*

3.4.1 Étapes du calcul

Le *Target Costing* découle de la différence entre le prix de vente imposé et la marge que l'entreprise souhaite. La figure suivante représente et simplifie le calcul de la méthode du *Target Costing* qui repose sur plusieurs étapes :

Figure 11: Les étapes du calcul de méthode du *Target Costing* (Source : Grandguillot et al., 2018, p.172)



3.4.2 Composantes de la méthode du *Target Costing*

La méthode traditionnelle de calcul des coûts se concentre sur l'identification des besoins des clients. Après une étude de marché, les caractéristiques du produit sont définies, suivies par les phases de conception et d'ingénierie. C'est pour cette raison que les organisations impliquées dans ces activités accordent une attention particulière à la conception et à l'ingénierie des

produits. Parallèlement, elles sollicitent des devis auprès des fournisseurs et des sous-traitants pour obtenir les prix des pièces nécessaires. À ce stade, le coût du produit n'est pas un élément central dans le processus de conception.

Une fois que les ingénieurs et les concepteurs ont finalisé la conception du produit, une estimation des coûts est réalisée. Si le coût estimé dépasse les attentes ou les budgets alloués, il devient nécessaire d'apporter des ajustements à la conception du produit. Ces ajustements peuvent inclure la modification de certaines fonctionnalités, l'utilisation de matériaux alternatifs, ou la simplification du processus de fabrication afin de réduire les coûts sans compromettre la qualité ou la performance du produit. La marge bénéficiaire souhaitée est calculée en soustrayant le coût du revient du prix de vente.

La marge bénéficiaire doit être soustraite. Par conséquent, elle est calculée en soustrayant le prix de vente prévu et le coût de revient. Cette relation peut être représentée par l'équation suivante :

Marge bénéficiaire = Prix de vente – Coût de revient

$$\mathbf{MB = PV - CR}$$

Selon (Demeestrère et *al.*, 2007), la marge bénéficiaire résulte d'un prix de vente imposé et d'un coût prévisionnel, limitant ainsi l'entreprise à la seule possibilité d'accepter ou de refuser un marché en fonction de sa rentabilité.

D'après les mêmes auteurs, une autre approche traditionnelle largement utilisée est la méthode du coût majoré. Dans cette méthode, la marge bénéficiaire attendue est égale au coût attendu du produit et ajoutée au prix de vente. Cette relation peut être illustrée par l'équation suivante:

Prix de vente = coût revient + marge bénéficiaire

$$\mathbf{PV = CR + MB}$$

Après ces premières étapes, le processus est assez différencié. Le prix de vente est utilisé par les clients nommé le prix de vente ciblé par rapport à la valeur qu'ils accordent à leurs produits.

Le *Target Costing* est la différence entre le prix de vente cible et la marge bénéficiaire cible.

Donc, cette relation se présente comme suit :

Coût cible = Prix de vente – Marge bénéficiaire

$$CC = PV - MB$$

Après avoir déterminé les composantes de la méthode de *Target Costing*, il est vital de les décomposer et les définir :

3.4.2.1 Fixation du prix de vente

La première étape consiste à établir le prix de vente cible en se basant sur une analyse approfondie du marché, des besoins des clients et des prix pratiqués par la concurrence. Ce prix est souvent déterminé par des équipes pluridisciplinaires qui regroupent des experts en marketing, en production et en ingénierie afin d'assurer une compréhension globale des attentes du marché. Le prix de vente doit être suffisamment attractif pour capter une part de marché significative, tout en garantissant la compétitivité du produit. L'approche repose sur l'hypothèse que le marché dicte le prix, et non les coûts internes.

Selon (Shank et Fisher, 1999), cette étape est cruciale pour maintenir une orientation centrée sur le client dans le cadre du développement de produits.

3.4.2.2 Fixation de la marge bénéficiaire

Dès lors, le montant de la marge bénéficiaire cible doit impérativement être défini. Elle représente le profit attendu par la société pour chaque produit commercialisé, elle dépend ainsi des objectifs de rentabilité recherchés par la société ou par les actionnaires en raison tout autant que de la nature et du niveau des coûts fixes et variables qui lui sont associés. Par définition, elle est fixée sur la base des niveaux de rentabilité attendus par la société. Comme soulignent (Duménil, 2022), il est déterminant que cette marge puisse non seulement permettre à son produit de dégager un profit suffisant, mais aussi de figurer parmi les leaders de son marché.

$$\text{Marge bénéficiaire nette} = \frac{\text{Bénéfice net}}{\text{Chiffre d'affaires net}}$$

3.4.2.3 Target Costing ou coût cible

Le prix de vente constitue un moment clé du processus de *Target Costing*, car il va déterminer la rentabilité et la compétitivité du produit « sur le marché » et « face à la demande ». A la différence des approches traditionnelles qui déterminent un coût avant de tabler sur un prix, le *Target Costing* procède, lui, en sens inverse, c'est-à-dire en tablant sur « le prix que le marché offre dans l'évaluation que les consommateurs portent à ce produit » (Cooper et Slagmulder, 1997).

Ainsi, le *Target Costing* est la différence entre les deux derniers concepts, il doit se dissocier en deux méthodes :

L'analyse organique et fonctionnelle, la première c'est le découpage du produit en fonction de ses composants, afin de savoir le coût cible du chaque composant.

Par ailleurs, l'analyse fonctionnelle, c'est une analyse issue du *Marketing*, parce qu'elle se base sur les besoins et les demandes des clients.

Selon (Lorino, 1996) explique que : « *Le Target Costing comme le lieu de rencontre entre le marché et les compétences internes de l'entreprise : entre la valeur et le coût. Il consiste à évaluer et à gérer la performance virtuelle d'un concept de produit, son couple valeur-coût.* »

Il y a un coût cible de production qui est la soustraction entre le coût cible et les frais de distribution.

Ce calcul donne une estimation du coût maximal que l'entreprise peut supporter pour produire le bien ou le service, tout en atteignant ses objectifs de rentabilité. (Cooper et Slagmulder, 2004) précisent que cette étape permet d'établir une base pour l'optimisation des coûts, en intégrant à la fois les impératifs économiques et les contraintes de production.

3.4.3 Approche couple coût - valeur

La définition du coût a évolué au fil du temps, passant d'une simple addition des dépenses en matériaux, en main-d'œuvre et en autres ressources, à une approche plus sophistiquée intégrant des éléments comme les coûts d'opportunité ou les coûts de cycle de vie. (Cooper et Slagmulder, 2004) expliquent que la notion de coût, dans un contexte moderne, inclut non seulement les coûts directs associés à la production, mais également des coûts indirects tels que ceux liés à la maintenance, à la distribution ou encore à la fin de vie du produit. Cette évolution a conduit à la mise en place de méthodes de gestion des coûts comme le *Target Costing* ou le *Kaizen Costing*, qui cherchent à optimiser les coûts tout au long du cycle de vie du produit, et non uniquement au moment de la production.

En ce qui concerne la valeur, elle a également évolué pour inclure différentes dimensions au-delà de la valeur d'usage ou fonctionnelle. La valeur englobe désormais des aspects émotionnels, symboliques et sociaux. (Kato, 1993) met en avant que la perception de la valeur par les consommateurs est un facteur clé qui influence leur décision d'achat. Ainsi, il ne suffit plus pour les entreprises de produire des biens ou services fonctionnels, elles doivent aussi répondre aux attentes plus larges de leurs clients en termes de qualité perçue, d'image de marque et d'expérience utilisateur.

La relation entre coût et valeur est intrinsèquement liée au concept de rapport qualité-prix, un indicateur essentiel de la satisfaction des clients et de la compétitivité des entreprises.

(Monden, 1995) souligne que cette relation repose sur un équilibre délicat : une entreprise doit réduire ses coûts tout en augmentant, ou au moins en maintenant, la valeur perçue de ses produits. Si les coûts sont réduits de manière excessive sans prendre en compte la valeur attendue par le client, le risque est de dégrader l'image de marque ou la qualité du produit, ce qui peut nuire à la satisfaction et à la fidélisation des consommateurs. (Malleret, 2009).

Dans une perspective historique, la relation entre coût et valeur a été formalisée à travers des méthodologies comme l'ingénierie de la valeur, qui cherche à maximiser la valeur d'un produit en ajustant les coûts de production. (Shingo, 1989) décrit l'ingénierie de la valeur comme un processus d'analyse systématique visant à identifier et éliminer les coûts inutiles, tout en préservant les caractéristiques essentielles du produit. Cette approche met en lumière l'interaction constante entre la création de valeur pour le client et la gestion des coûts pour l'entreprise.

La démarche du couple coût/valeur représente le fondement des nouvelles pratiques modernes de gestion des coûts, notamment dans le cadre de la gestion du *Target Costing*. En effet, il ne s'agit pas seulement pour la gestion des coûts de travailler à la réduction des coûts, mais d'optimiser la réduction des coûts avec la création de valeur au sens du client (Cooper et Slagmulder, 1997). Ainsi, il s'agit d'optimiser la création de valeur tout en maintenant les coûts à un niveau à même de permettre à l'entreprise d'être compétitive et de réaliser des bénéfices. Deux éléments clés se trouvent donc à la croisée des chemins : d'une part, de quel niveau la réponse de l'entreprise aux attentes du client se fait-elle ? et d'autre part, quel coût la gestion permet-elle de contrôler pour garantir la viabilité économique ?

Au sein du cadre de référence pragmatique, la valeur est systématiquement associée aux attentes des clients. En d'autres termes, le prix d'un produit ou d'un service correspond au jugement des clients porté sur ce produit ou service et donc sur la valeur d'usage et la valeur d'éventuels services et autres attributs du produit ou service commercialisé. Selon (Kato, 1993), pour servir efficacement le client, il faut se faire une idée précise de la valeur à ses yeux et adopter une politique de conception et de production permettant d'atteindre cette valeur. Comme, il faut pouvoir certifier la qualité, le design interfacé et la fonctionnalité des produits grâce à la forme organisée de leur conception et sans coûter trop cher.

Il en résulte une série d'équilibres. Il faudra réduire le coût sans réduire la valeur au client. Et à ce titre, l'ingénierie de la valeur est primordiale. Cette méthode consiste à examiner chacune des composantes du produit ou du service pour en déterminer celles qui peuvent être modifiées (ou supprimées) sans dévaluer la valeur pour le client. Pour (Monden & Hamada, 1991) l'ingénierie de la valeur consiste à maximiser la fonctionnalité et la qualité perçue tout

en minimisant les coûts superflus ou redondants. Elle est particulièrement adaptée à des secteurs en situation de concurrence tendue où une infime modification de la perception de la qualité (ou du prix) peut faire la différence entre l'attrait ou non de certains segments.

Un élément fondamental de la démarche coût/valeur est l'importance de la différenciation. Dans un marché saturé, il convient de donner une valeur qui se différencie de celle de la concurrence et qui doit être perçue supérieure si un niveau de prix est à défendre. Mais si cette différenciation est trop coûteuse à produire, alors cela amène à remettre en cause la rentabilité. Selon (Cooper et Slagmulder, 1997) véritablement maîtriser la démarche coût/valeur, c'est savoir innover tout en ayant une structure de coûts qui soit compétitive – ce qui renvoie à une collaboration et interaction étroite entre *marketing*, recherche et développement et production pour garantir à la fois la pertinence de la valeur apportée au client et son caractère économiquement viable.

De même, l'implémentation de la démarche coût/valeur impose tout au long du cycle de vie du produit d'assurer un suivi costaud des coûts. L'enjeu est qu'il convient non seulement de prendre soin de gérer les coûts lors de la phase d'avant-projet, mais aussi de suivre et d'optimiser les coûts de la phase projet à la production puis à la distribution et enfin au service après-vente. (Kato, 1993) insiste sur la possibilité d'identifier dans cette approche cyclique des opportunités de réduire des coûts que l'on aurait eu du mal à déceler dans la phase projet. En intégrant dans notre regard la dimension temporelle, l'entreprise peut mieux anticiper les réactions sur les coûts des fluctuations de l'environnement qui contraignent en conséquence ses décisions tout en gardant la valeur perçue du client.

Néanmoins, cette démarche comporte également des limites. Le principal risque encouru consiste à appliquer une stratégie de réduction des coûts sans améliorer la valeur. En s'attachant à diminuer les frais, l'entreprise rate les attentes des clients, ce qui peut conduire à une dépréciation de la perception de la qualité et donc à une perte de part de marché. *Imai* met en garde contre le danger d'être obsédé par la réduction des coûts sans tenir compte de la valeur apportée au client, ce qui peut aboutir à une « destruction de valeur » dans la mesure où les produits en arrivent à perdre leur attrait d'origine à force de compromis trop importants sur la qualité et les fonctionnalités. (Imai, 1986).

3.4.4 Politique de réduction des coûts

Une fois que le coût cible (théorique et stratégique) est défini, il est nécessaire de calculer le coût estimé (réel et opérationnel dans l'organisation) actuel. L'objectif est ensuite de rapprocher ces deux coûts. Généralement, le coût estimé est supérieur au coût cible ; c'est de cette comparaison que naissent des solutions pour réduire les coûts.

3.4.4.1 Coût estimé

D'après (Duparc, Romaric, 2021), *un coût estimé est le coût de tous les éléments que l'organisation veut intégrer dans le coût réel supporté (actuel ou futur, complet ou partiel).*

Le coût estimé constitue une étape de travail intermédiaire dans la démarche de *Target Costing* dans la mesure où il permet de confronter les coûts anticipés liés à la production d'un produit, à coût cible antérieurement déterminé. Le coût estimé est souvent construit à partir de données historiques, d'analyses de coûts passés et de perspectives de coût futurs. En plus de la mise en œuvre du produit dans son intégralité, il concerne l'ensemble des coûts directs et indirects engendrés par la conception, la réalisation et la distribution du produit, mais également par les matières premières, la main d'œuvre, les équipements et les technologies nécessaires à sa mise en œuvre (Monden, 1995). L'objectif est de rechercher le niveau d'adéquation entre le coût cible, d'une part, et les coûts réels ou anticipés dont on disposait au préalable, d'autre part, tout en repérant les indicateurs d'écart. Pour établir le coût estimé ce dernier va être déterminé par une analyse des processus internes et externes.

Selon (Cooper et Slagmulder, 1997), cette analyse va permettre de prendre en compte non seulement les coûts de production, mais aussi l'ensemble des coûts du cycle de vie du produit, notamment les coûts de maintenance, de service après-vente ou de logistique, pour avoir une idée des dépenses nécessaires au produit durant toute sa vie, dans l'optique de soutenir l'aspect rentable du produit, que l'on soit ici dans une optique de court terme ou de long terme.

En tenant compte de tous ces éléments, l'entreprise peut mieux se préparer à affronter les compétences financières qui peuvent surgir pendant la phase de production et de commercialisation du produit. Les écarts relevés entre le coût estimé et le coût cible sont autant d'indicateurs qui peuvent déclencher un processus d'ajustement ou de réingénierie du produit. D'après (Shank et Fisher, 1999), les écarts doivent inciter à remettre en cause le processus de production, à rechercher des économies d'échelles, voir éventuellement à faire appel aux fournisseurs pour une négociation des coûts des matières premières. Par ailleurs, il est possible pour l'entreprise d'opter pour des technologies plus performantes ou bien pour des modes de fabrication moins coûteux afin d'optimiser le coût. Cette permanente réévaluation est essentielle pour satisfaire aux exigences économiques stipulées par le coût cible tout en préservant la qualité et la performance exigées par le client.

Enfin, le coût estimé constitue un élément stratégique de la décision. En informant le chef d'entreprise du coût prévisible de production, il lui permet au moment du lancement d'évaluer la faisabilité économique du produit. (Cooper et Slagmulder, 2004) notent que la préconisation des caractéristiques du produit, sa valeur ou son prix, selon les choix de la cible, ainsi que celle

des processus de fabrication du produit, minimisent le risque de perte d'argent. En effet, le coût prévisible lorsqu'il est utilisé conjointement au coût cible, constitue une étape qui permet la mise sur le marché d'un produit compétitif et rentable dans un univers en concurrence.

3.4.4.1.1 Méthode d'estimation

Selon (Merjane et al., 2023) affirment que le *Target Costing*, déterminé à partir d'une analyse de marché, est ensuite comparé au coût estimé. Il est essentiel d'évaluer ce dernier, car la méthode du *Target Costing* doit être appliquée dès la phase de conception du produit (la première phase du cycle de vie du produit). Trois méthodes d'estimation sont couramment répertoriées (Éric Margotteau, 2019) :

3.4.4.1.1.1 Méthodes paramétriques

Elles reposent sur des lois de corrélation observées entre les coûts et certains paramètres physiques tels que le poids, le volume, les dimensions ou la puissance. Ces données peuvent provenir de sources internes, accumulées à partir d'expériences passées, ou de sources externes, comme des informations fournies par des associations professionnelles.

3.4.4.1.1.2 Méthodes analogiques

Le coût est estimé en se basant sur un produit ou service préexistant et comparable. Cette approche est adaptée lorsque le nouveau produit n'apporte que de légères améliorations par rapport à un modèle existant.

3.4.4.1.1.3 Méthodes analytiques

Cette méthode est plus complexe et onéreuse, car elle repose sur une analyse technique détaillée du produit et de son processus de fabrication prévu. Elle nécessite une vision à moyen et long terme des investissements nécessaires. Lorsque l'entreprise dispose de peu de références historiques, il devient particulièrement difficile d'estimer le coût cible, surtout pour un produit ou service totalement nouveau.

3.4.4.2 Kaizen Costing

La méthode du *Kaizen Costing* est un concept clé dans la gestion des coûts, particulièrement en phase de production, qui vise à améliorer progressivement l'efficacité et à réduire les coûts de manière continue. Issu du mot japonais « *kaizen* », qui signifie « amélioration continue », elle repose sur l'idée que les réductions de coûts doivent être réalisées au quotidien à travers de petites améliorations, plutôt que par des changements radicaux. (Monden & Hamada, 1991) expliquent que cette approche est principalement utilisée dans les entreprises manufacturières japonaises, notamment dans l'industrie automobile, où la

gestion rigoureuse des coûts est essentielle pour maintenir la compétitivité dans un marché globalisé.

L'une des caractéristiques distinctives du *Kaizen Costing* est qu'il se concentre sur la phase de production, contrairement au *Target Costing*, qui intervient principalement lors de la phase de conception du produit. En effet, il part du principe que, même une fois le produit lancé en production, des améliorations peuvent encore être apportées pour réduire les coûts. Ces ajustements sont réalisés de manière continue et souvent incrémentale, en impliquant l'ensemble des acteurs de la chaîne de production, des opérateurs aux gestionnaires. (Cooper et Slagmulder, 1997), soulignent que cette approche favorise une culture d'amélioration permanente, où chaque employé est encouragé à identifier des sources potentielles d'économies ou d'efficacité accrue.

Dans le cadre du *Kaizen Costing*, les réductions de coûts ne sont pas imposées de manière descendante, mais sont le résultat d'une participation active des équipes de production. Les travailleurs sont invités à proposer des solutions aux problèmes qu'ils rencontrent au quotidien, ce qui permet non seulement d'optimiser les processus, mais aussi d'améliorer l'engagement et la motivation des employés. (Imai, 1986) déclare que cette participation active, est l'un des piliers du succès du *Kaizen Costing*, car elle permet de créer un environnement où chacun se sent responsable de la performance globale de l'entreprise

Le *Kaizen Costing* se distingue également par l'utilisation d'outils de gestion spécifiques pour mesurer et évaluer les progrès réalisés en termes de réduction des coûts. Parmi ces outils figurent les cercles de qualité, des groupes de travail qui se réunissent régulièrement pour discuter des problèmes rencontrés dans la production et proposer des solutions. Selon (Monden & Hamada, 1991), ces cercles jouent un rôle crucial dans l'application du *Kaizen Costing*, car ils permettent de structurer les efforts d'amélioration en petits groupes autonomes, favorisant ainsi l'innovation à tous les niveaux de l'organisation.

Une autre caractéristique importante du *Kaizen Costing* est sa focalisation sur la réduction des « muda », c'est-à-dire des gaspillages, dans les processus de production. (Shingo, 1989) définit le *muda* comme tout ce qui n'ajoute pas de valeur au produit final, que ce soit sous la forme de matériaux inutilisés, de temps d'attente ou de mouvements superflus dans la chaîne de production. En identifiant et en éliminant ces sources de gaspillage, le *Kaizen Costing* permet d'améliorer l'efficacité globale et de réduire les coûts de manière significative, tout en maintenant la qualité du produit.

Cependant, bien que le *Kaizen Costing* présente de nombreux avantages, il comporte également certaines limites. L'une des critiques souvent formulées à l'encontre de cette méthode est qu'elle

repose principalement sur des améliorations incrémentales et ne permet pas de réaliser des réductions de coûts radicales à court terme. De plus, l'application du *Kaizen Costing* nécessite une forte adhésion culturelle de la part de l'ensemble des employés, ainsi qu'une volonté de la Direction de soutenir une démarche d'amélioration continue sur le long terme. Comme le souligne Imai, sans cette adhésion culturelle, il est difficile de maintenir les efforts d'amélioration et d'obtenir des résultats significatifs à long terme (Imai, 1986).

3.4.5 Étapes de la réduction des coûts

La réduction des coûts se déroule généralement en plusieurs phases :

- **Première phase : Optimisation lors de la conception :** Environ 80 % de la réduction des coûts est réalisée au stade de la conception. À ce moment-là, le coût prévisionnel du futur produit est établi, souvent inférieur aux coûts actuellement pratiqués par l'entreprise. Ce coût estimé est considéré comme un coût standard et constitue un coût planifié ;
- **Deuxième phase : Contrôle des coûts en phase de production :** Une fois en production, l'objectif est de maintenir les coûts réels proches des coûts cibles grâce à un suivi rigoureux. On parle alors de maintenance des coûts, visant à éviter que les conditions réelles de fabrication et de distribution ne viennent diluer les gains réalisés durant la phase de conception.

L'objectif est de réduire l'écart entre le coût estimé et le coût cible tout en tenant compte de la satisfaction du client.

3.4.5.1 Indice de valeur par composant (IVP)

L'indice de valeur par composant est calculé en comparant le pourcentage du coût cible au pourcentage du coût estimé. Cet indice permet d'évaluer la cohérence entre le coût estimé d'un composant et sa contribution à la valeur perçue par le consommateur.

La formule de calcul est la suivante :

$$\text{IVP} = \frac{\text{Pourcentage du coût cible}}{\text{Pourcentage du coût estimé}}$$

- **Si IVP > 1 :** Cela signifie que le composant mérite plus d'attention en raison de son importance pour le bien-être du client ;
- **Si IVP < 1 :** Cela indique que trop de budget est alloué à ce composant, par rapport à la valeur perçue ;
- **Si IVP ≈ 1 :** Il s'agit de la situation optimale, où le coût estimé du composant est en adéquation avec la valeur perçue par le client.

3.4.5.2 Écart en valeur et écart relatif

L'entreprise cherche à réduire l'écart de compétitivité qui représente la différence entre le coût estimé et le coût cible. Cet écart est mesuré en valeur :

$$\text{Écart de compétitivité} = \text{Coût estimé} - \text{Coût cible}$$

- **Écart défavorable (positif)** : Lorsque le coût estimé est supérieur au coût cible, signifiant que le composant coûte plus cher que prévu ;
- **Écart favorable (néгатif)** : Lorsque le coût estimé est inférieur au coût cible, ce qui indique que le composant coûte moins cher que ce que l'entreprise avait anticipé.

Un autre indicateur, l'écart en valeur relatif, est calculé comme le rapport entre l'écart en valeur et le coût cible. Il indique dans quelle mesure le coût estimé d'un composant est supérieur ou inférieur au coût cible.

$$\text{Écart relatif} = \frac{\text{Ecart}}{\text{coût cible}} * 100$$

Cet indicateur permet d'évaluer précisément l'écart entre le coût estimé et le coût cible en pourcentage, facilitant ainsi l'identification des écarts les plus significatifs dans la gestion des coûts.

Pour conclure, le *Target Costing* s'est progressivement imposé comme une méthode incontournable de gestion des coûts dans de nombreuses industries, en particulier celles où la concurrence est intense et les marges de manœuvre financières étroites. L'une des principales forces de cette méthode réside dans son approche proactive, qui intègre la maîtrise des coûts dès les premières étapes de la conception du produit. Contrairement aux méthodes plus classiques qui fixent les coûts après la conception, le *Target Costing* anticipe les impératifs financiers tout en prenant en compte les attentes du consommateur, le prix de vente cible, ainsi que les marges nécessaires à la rentabilité de l'entreprise. Cette vision avant-gardiste permet non seulement de concevoir des produits plus adaptés aux besoins du marché, mais aussi de garantir que les objectifs de coûts sont respectés sans compromis sur la qualité ou l'innovation.

L'origine japonaise de cette méthode reflète la philosophie industrielle du pays, qui accorde une importance primordiale à l'efficacité, à l'amélioration continue (*kaizen*), et à l'innovation. Ces principes ont permis au *Target Costing* de s'adapter aux contextes d'industries variées, allant de l'automobile à l'électronique, en passant par la grande distribution. Ce modèle repose sur la collaboration étroite entre différents services – conception, marketing, finance, production – ce qui favorise une approche holistique de la gestion des coûts. Les entreprises qui adoptent le *Target Costing* développent ainsi des produits qui non seulement répondent aux

attentes des consommateurs en matière de qualité et de fonctionnalité, mais qui sont également viables financièrement, même dans un environnement économique en constante évolution.

In fine, le *Target Costing* se présente comme une méthode intégrée et stratégique, offrant aux entreprises la possibilité de concevoir des produits tout en maximisant leur rentabilité et en répondant aux exigences du marché. Ses fondements théoriques et pratiques, que nous avons explorés dans cette section, démontrent son efficacité en tant qu'outil moderne de contrôle de gestion. De plus, son caractère adaptable et son potentiel d'amélioration continue en font un atout clé pour les entreprises qui cherchent à maintenir leur avantage concurrentiel dans un marché globalisé et en constante mutation.

Conclusion du chapitre I

Ce premier chapitre théorique nous a permis d'explorer de manière approfondie l'origine et l'évolution du contrôle de gestion. Nous avons commencé par retracer les grandes étapes de son développement, depuis sa conception initiale, qui visait principalement à superviser et à optimiser les performances des organisations, jusqu'à son intégration dans les pratiques managériales modernes. Au fur et à mesure de son évolution, le contrôle de gestion s'est vu attribuer des missions de plus en plus complexes, notamment dans la gestion stratégique des coûts et l'amélioration continue des performances.

Ensuite, nous avons examiné les principales missions et outils du contrôle de gestion, qui jouent un rôle clé dans la coordination des activités, l'allocation des ressources, ainsi que le suivi et l'évaluation des performances au sein des entreprises. Ces outils, qui incluent des techniques de budgétisation, d'analyse des coûts, de tableau de bord, et d'autres indicateurs de performance, sont essentiels pour fournir aux managers une vision claire de la santé financière et opérationnelle de leur organisation.

Pour conclure ce chapitre qui avait pour objectif de proposer une vue synthétique du contrôle de gestion tout en mettant en avant l'importance des approches contemporaines comme le *Target Costing*. Cette analyse a permis d'illustrer l'adaptabilité du contrôle de gestion face aux défis actuels des organisations, en soulignant son rôle essentiel dans la gestion stratégique des coûts et l'optimisation continue des performances. Ainsi, ce chapitre constitue une base théorique fondamentale pour comprendre les enjeux et les pratiques du contrôle de gestion dans un environnement économique en constante évolution.

Dans la même veine, nous avons analysé l'évolution vers des approches plus modernes du contrôle de gestion, avec un accent particulier sur le *Target Costing*. Ce concept de gestion des coûts, introduit comme un outil prévoyant, se distingue par sa capacité à déterminer un coût cible dès la phase de conception d'un produit ou d'un service, avant même le lancement de la production. L'objectif du *Target Costing* est non seulement d'optimiser les coûts, mais aussi de garantir une marge bénéficiaire adéquate, tout en répondant aux exigences du marché en termes de qualité et de fonctionnalité. Cette approche repose sur un travail synergique entre les départements de l'entreprise permettant ainsi de s'assurer que les objectifs de rentabilité sont atteints sans nuire à la qualité du produit.

Dans le prochain chapitre, nous poursuivrons nos recherches en nous plongeant plus en détail dans la littérature existante sur le *Target Costing* pour permettre ainsi de poser les bases

d'une réflexion plus approfondie sur la manière dont cet outil peut contribuer à la compétitivité des grandes entreprises agroalimentaire de CASA-SETTAT.

Chapitre II : Cadre théorique du *Target Costing*

Introduction du chapitre II

Après avoir introduit les concepts généraux du contrôle de gestion et du *Target Costing*, ce chapitre se concentrera sur une exploration approfondie du cadre théorique du *Target Costing*, en mettant en lumière son traitement dans la littérature existante. L'objectif principal sera d'analyser la place qu'occupe cette méthode dans les pratiques managériales à travers le monde, d'expliquer les facteurs qui en favorisent l'adoption, et de définir les bases théoriques nécessaires à la formulation des hypothèses de recherche et à la construction du modèle conceptuel. Ce travail nous permettra de mieux cerner la problématique centrale de notre étude.

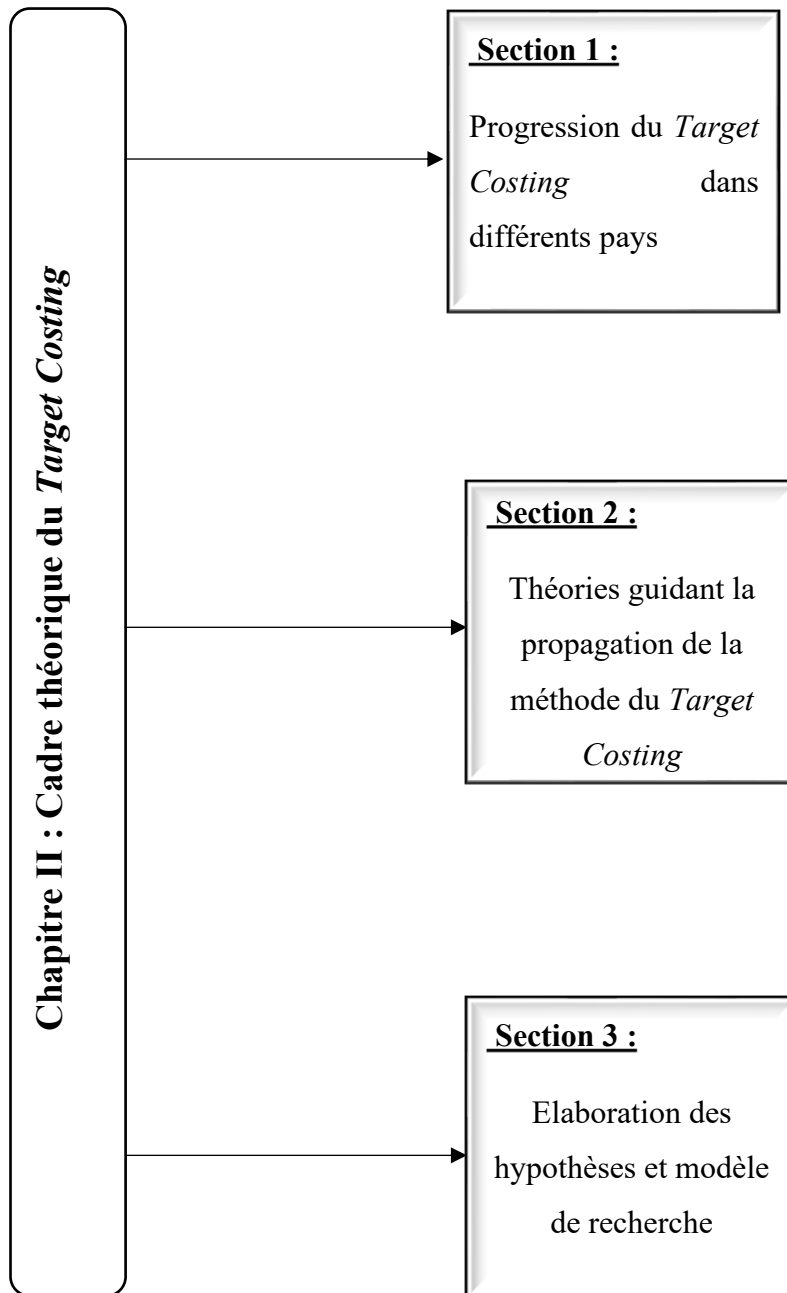
Dans un premier temps, le chapitre abordera l'évolution et la mise en œuvre du *Target Costing* dans différents pays. Cette section s'appuiera sur une revue de la littérature internationale pour comprendre comment cette méthode s'est propagée et adaptée dans divers pays, en fonction des spécificités économiques, culturelles, et organisationnelles. L'objectif sera de mettre en évidence les conditions favorables à son adoption, ainsi que les défis rencontrés dans sa mise en pratique.

Dans un deuxième temps, nous nous pencherons sur les principales théories qui expliquent la diffusion du *Target Costing*, en analysant les courants théoriques qui sous-tendent cette méthode de gestion des coûts. Nous examinerons notamment des théories telles que la diffusion des innovations du Rogers, la théorie de transaction des coûts d'Olivier Williamson et le modèle d'acceptation de la technologie du Davis pour mieux comprendre les mécanismes de diffusion et d'appropriation du *Target Costing* et aussi de prédire l'acceptabilité du *Target Costing* ainsi que son utilité perçue et sa facilité d'utilisation.

Enfin, la troisième section sera consacrée à l'élaboration des hypothèses de recherche et à la construction du modèle conceptuel qui guidera notre enquête empirique. Ladite section visera à synthétiser les facteurs clés qui influencent l'intention d'adoption de cet outil afin de proposer un modèle pertinent pour notre étude. Nous définirons les variables à étudier, les relations potentielles entre ces variables, ainsi que les hypothèses spécifiques à tester dans notre recherche empirique.

La figure suivante illustrera de manière schématique les différentes articulations de ce chapitre, en mettant en relief l'interconnexion entre l'évolution du *Target Costing*, les théories explicatives, et la formulation du modèle de recherche.

Figure 12: Plan du deuxième chapitre



Section 1 : Progression du *Target Costing* dans différents pays

L'adoption du *Target Costing* s'est étendue au-delà des frontières du Japon pour toucher divers pays à travers le monde, marquant ainsi son évolution d'une pratique locale à une méthodologie de gestion des coûts mondialement reconnue. Cette diffusion internationale reflète la pertinence et l'adaptabilité de cette approche dans des contextes économiques et culturels variés.

Cette propagation internationale s'est accompagnée d'adaptations et d'innovations significatives. Chaque région, chaque industrie a apporté sa propre interprétation et ses propres ajustements à la méthodologie originale, enrichissant ainsi le concept et élargissant son champ d'application.

L'évolution du *Target Costing* reflète également les changements plus larges dans les pratiques de gestion à l'échelle mondiale. Cependant, cette adoption n'a pas été uniforme. Des variations significatives existent entre les pays et les industries en termes de niveau d'implémentation, de méthodes d'application et de résultats obtenus. Ces différences soulignent l'importance de comprendre les facteurs culturels, économiques et organisationnels qui influencent l'efficacité du *Target Costing* dans différents contextes.

Cette section abordera en premier ressort l'évolution du *Target Costing* du son berceau japonais, aux États – Unis, puis en Europe et enfin aux pays de développement pour mettre en évidence les obstacles et les défis rencontrés ainsi que l'influence des facteurs contextuels sur son adoption.

1.1 *Target Costing* Au Japon

Le *Target Costing* s'est rapidement imposé comme un outil essentiel de gestion des coûts dans les entreprises japonaises. Plusieurs facteurs ont permis à cette méthode de s'imposer comme un pilier de la gestion des coûts dans un environnement compétitif et qui ont contribué à son succès brillant, notamment :

1.1.1 *Leadership* fort de la Direction

Les dirigeants des entreprises japonaises ont joué un rôle crucial dans la mise en œuvre efficace du *Target Costing*, en apportant non seulement un soutien actif mais aussi en s'engageant à intégrer cette méthode au cœur de la stratégie organisationnelle. Dans l'article de (Atieth 2014) déclare Feil que ce soutien va bien au-delà d'une simple approbation formelle. Il se manifeste par un engagement tangible de la part de la Direction, qui garantit la disponibilité des ressources nécessaires et une culture d'entreprise propice à la collaboration entre les équipes. Cette implication de la haute Direction est essentielle.

En s'impliquant activement, les dirigeants facilitent également l'alignement des objectifs de coût avec les attentes des clients et les impératifs de rentabilité. Cette approche descendante permet de sensibiliser l'ensemble des employés à l'importance de la maîtrise des coûts dès la conception du produit, tout en favorisant une communication fluide entre les équipes. Par ailleurs, le soutien de la Direction crée un environnement où l'innovation et l'amélioration continue sont encouragées, contribuant ainsi à la réussite durable du *Target Costing* dans l'entreprise.

Ainsi, le rôle de la Direction ne se limite pas à un simple appui stratégique, mais devient un levier essentiel pour mobiliser les équipes autour de cet outil de gestion des coûts, en assurant une exécution cohérente et efficiente des objectifs fixés.

1.1.2 Culture d'entreprise axée sur le travail d'équipe

La culture japonaise accorde une grande importance au travail d'équipe, ce qui a grandement facilité l'adoption du *Target Costing*, une méthode qui repose sur une collaboration étroite entre différents départements (Albach, 1997 ; Alston, 1986). Cette culture de coopération favorise une approche intégrée dans laquelle tous les services travaillent en synergie pour atteindre les objectifs de coûts. Chaque département contribue à l'optimisation des coûts tout en maintenant la qualité du produit. Cette dynamique collective, soutenue par des valeurs profondément ancrées de collaboration et d'harmonie au sein des entreprises japonaises, a été un facteur clé de succès dans l'implémentation de cette méthode.

1.1.3 Engagement fort des employés

La culture de l'entreprise japonaise se caractérise par un engagement fort des employés envers leur travail, ce qui a permis une mise en œuvre efficace du *Target Costing* (Martin et al., 1992).

Cette forte participation des employés se traduit par leur intervention active dans les processus de développement de produits et d'optimisation des coûts. Dans le cadre du *Target Costing*, chaque membre de l'équipe, quel que soit son département, est encouragé à identifier des moyens de réduire les coûts sans compromettre la qualité. Cela nécessite non seulement des compétences techniques, mais aussi une prise de conscience constante des objectifs financiers et commerciaux de l'entreprise. Le concept de *Kaizen*, largement adopté dans la culture japonaise, renforce cette approche, en encourageant les employés à chercher constamment des moyens d'améliorer les processus et d'atteindre les coûts cibles.

1.1.4 Relation de confiance mutuelle

Les entreprises japonaises favorisent une relation de confiance entre la Direction et les employés, un élément crucial pour le succès du *Target Costing* (Alston, 1986). Cette relation

constitue un pilier fondamental pour l'implémentation réussie de cet outil. Cette confiance mutuelle permet une coopération fluide et une communication transparente, éléments cruciaux dans le cadre du *Target Costing*, qui exige un fort engagement et une coordination rigoureuse à tous les niveaux de l'entreprise.

1.1.5 Système du contrôle de gestion axé sur la réduction des coûts

En se référant à (Feil et al., 2004), le contrôle de gestion au Japon s'articule autour de deux axes majeurs : la réduction des coûts et l'orientation marché, des éléments qui se retrouvent au cœur de la méthode du *Target Costing*. Ces deux aspects ont non seulement façonné les pratiques de gestion des entreprises japonaises, mais ont également contribué à l'efficacité et au succès de cette approche innovante de gestion des coûts.

Cette combinaison stratégique permet aux entreprises japonaises de maintenir leur compétitivité sur le marché mondial, tout en assurant une gestion proactive des coûts et une réponse efficace aux exigences des consommateurs.

1.1.6 Investissement dans la formation des employés

Ces entreprises japonaises investissent massivement dans la formation de leurs employés, ce qui facilite l'adoption de nouvelles techniques comme le *Target Costing* (Feil et al., 2004). Cet investissement ne se limite pas simplement à des programmes de formation de base, mais englobe une approche globale de développement des compétences, visant à créer une main-d'œuvre hautement qualifiée et adaptable aux innovations managériales, qui permet d'optimiser leurs processus, d'atteindre leurs objectifs de coûts, et de maintenir leur compétitivité à long terme.

1.1.7 Réseau d'information solide avec les clients et les fournisseurs

Dans le même sillage, (Feil et al., 2004), les entreprises japonaises entretiennent un réseau d'information solide avec leurs partenaires, permettant une meilleure compréhension des besoins du marché et une mise en œuvre plus efficace du *Target Costing*.

Au fil des années, le *Target Costing* au Japon a évolué pour s'intégrer à d'autres techniques de gestion des coûts, notamment le *Kaizen Costing* (Monden & Hamada, 1991). Cette intégration a permis de créer un système de gestion des coûts complet, couvrant l'ensemble du cycle de vie du produit, de la conception à la production.

1.2 Influence du *Target Costing* sur le développement produit au Japon

Le *Target Costing* a profondément influencé le processus de développement produit au Japon. La technique a permis aux entreprises de concevoir des produits répondant aux besoins des clients tout en respectant des objectifs de coûts stricts. Cette approche proactive a permis

aux entreprises japonaises de gagner un avantage concurrentiel en proposant des produits de haute qualité à des prix compétitifs.

1.3. Diffusion du *Target Costing* : Adoption et adaptation

L'adoption du *Target Costing* s'est progressivement étendue aux pays occidentaux à partir des années 1980, après que les entreprises de ces régions ont reconnu les avantages concurrentiels qu'il offrait aux entreprises japonaises, notamment dans des industries comme l'automobile et l'électronique. Alors que les entreprises japonaises utilisaient le *Target Costing* pour maintenir des coûts compétitifs tout en produisant des produits de haute qualité, les entreprises occidentales ont vu dans cette méthode une solution potentielle pour améliorer leur compétitivité à l'échelle mondiale. Cependant, l'implémentation du *Target Costing* en Occident a varié selon plusieurs facteurs clés : le contexte économique, la culture d'entreprise, et les pratiques de gestion locales.

1.3.1 *Target Costing* aux États-Unis : Intégration de la gestion de la chaîne d'approvisionnement

L'adoption du *Target Costing* aux États-Unis a pris une Direction unique en se concentrant sur une intégration poussée de la gestion de la chaîne d'approvisionnement. Contrairement au modèle japonais, qui était initialement plus centré sur la fonction d'ingénierie et la conception produit, les entreprises américaines ont rapidement saisi l'opportunité de tirer parti du *Target Costing* pour optimiser non seulement les coûts de production internes, mais également ceux générés à travers toute la chaîne de valeur. Cette approche a permis aux entreprises américaines d'améliorer leur efficacité opérationnelle, de renforcer leurs relations avec les fournisseurs, et d'assurer une gestion plus rigoureuse des coûts dès le stade de la conception.

1.3.1.1 Implication précoce des fournisseurs : Élément clé de la réussite

Les études de (Hibbets et al., 2003 et Ellram, 2006) soulignent l'importance de l'implication précoce des fournisseurs dans le processus de *Target Costing* aux États-Unis. Cette collaboration dès les premières phases de conception permet de :

1.3.1.1.1 Bénéficiaire de l'expertise des fournisseurs

La collaboration des fournisseurs dans le processus de *Target Costing* est cruciale pour le succès de la méthode, car ces partenaires disposent d'une connaissance approfondie non seulement de leurs propres produits, mais aussi des processus de fabrication. Leur expertise technique et leur familiarité avec les matériaux, les technologies, et les méthodes de production permettent aux entreprises d'accéder à un vaste réservoir de solutions innovantes et d'identifier des opportunités de réduction des coûts dès la phase de conception du produit. Cette intégration

favorise une communication transparente et une meilleure coordination entre les différents acteurs de la chaîne d'approvisionnement.

1.3.1.1.2 Réduire les délais de mise sur le marché

L'intégration précoce des fournisseurs dans le processus de conception ne se limite pas à la réalisation d'économies, mais favorise également une réduction des délais de commercialisation et une meilleure gestion des risques (Hibbets *et al.*, 2023). En contribuant à l'élaboration des spécifications du produit, les fournisseurs peuvent garantir que les matériaux et les processus de fabrication sélectionnés sont disponibles et viables dès le départ, ce qui permet d'éviter les retards dus à des modifications de conception ou à des difficultés d'approvisionnement. (Ellram, 2006).

1.3.1.2 Rôle central du service achats : Acteur stratégique

Le service achat joue un rôle central dans l'intégration de la gestion de la chaîne d'approvisionnement au sein du *Target Costing* en assurant la liaison entre les différents acteurs internes et externes impliqués dans la conception, la production et la distribution des produits. Cette fonction stratégique va au-delà de la simple acquisition de matières premières ou de composants à un prix compétitif ; elle vise à optimiser l'ensemble du processus d'approvisionnement afin de respecter les objectifs de coût fixés dès la phase de conception (Hibbets *et al.*, 2023).

Ainsi, l'implication du service achat dans le *Target Costing* permet d'aligner les objectifs financiers et opérationnels, tout en intégrant une gestion proactive et collaborative de la chaîne d'approvisionnement, garantissant ainsi l'efficacité globale du processus de production et la compétitivité de l'entreprise. Il devient un acteur stratégique chargé de :

1.3.1.2.1 Identifier et sélectionner les fournisseurs clés

Ledit service achat est responsable de la sélection des fournisseurs capables de répondre aux exigences de coût, de qualité et de délai de livraison. (Ellram, 2006) déclare que ces critères sont alignés avec les objectifs du *Target Costing*, qui fixe un prix cible pour le produit final en fonction du prix acceptable par le marché. En établissant des partenariats solides avec des fournisseurs stratégiques, le service achat peut négocier des conditions avantageuses tout en s'assurant que les matériaux ou services respectent les standards requis.

1.3.1.2.2 Négocier des contrats de *Target Costing*

La mise en place de contrats de *Target Costing* avec les fournisseurs joue un rôle crucial dans l'optimisation des coûts et la gestion collaborative des risques au sein de la chaîne d'approvisionnement. Dans la même veine, (Ellram, 2006) informe que ces contrats formalisent

non seulement les objectifs de coûts, mais créent également un cadre de travail coopératif dans lequel les parties prenantes, à savoir l'entreprise et les fournisseurs, s'engagent mutuellement à atteindre les cibles de coûts tout en partageant à la fois les bénéfices et les risques inhérents au processus.

1.3.1.2.3 Piloter la performance des fournisseurs

Le service achat, (Hibbets *et al.*, 2023) en suivant de manière rigoureuse la performance des fournisseurs, joue un rôle clé dans la réalisation des objectifs de l'entreprise en termes de coûts, de qualité et de délais. Grâce à une gestion dynamique et à des outils d'évaluation de la performance, il contribue à la stabilité et à l'efficacité de la chaîne d'approvisionnement, tout en favorisant des relations de partenariat durables avec les fournisseurs. Cette approche permet non seulement de minimiser les risques, mais aussi de tirer parti des opportunités d'optimisation des coûts et d'amélioration continue dans un contexte de compétitivité accrue

1.3.1.3 Outils et techniques spécifiques au *Target Costing* aux États-Unis

L'intégration de la gestion de la chaîne d'approvisionnement au sein du *Target Costing* aux États-Unis s'est accompagnée du développement d'outils et de techniques spécifiques, tels que :

1.3.1.3.1 Analyse de la chaîne de valeur

Cette technique permet d'identifier les activités créatrices de valeur tout au long de la chaîne d'approvisionnement et d'optimiser les coûts en éliminant les activités non créatrices de valeur.

D'après (Ellram, 2006), l'identification des activités créatrices de valeur tout au long de la chaîne d'approvisionnement, combinée à l'optimisation des coûts, est une approche stratégique permettant aux entreprises de réduire les gaspillages et de concentrer leurs efforts sur ce qui contribue directement à la satisfaction du client et à la performance globale de l'organisation. En éliminant les activités non créatrices de valeur et en optimisant les processus créateurs de valeur, les entreprises peuvent améliorer leur compétitivité, leur rentabilité et leur efficacité opérationnelle dans un environnement commercial de plus en plus exigeant.

1.3.1.3.2 Ingénierie de la valeur collaborative

Cette approche consiste à intégrer les fournisseurs dans le processus de développement d'un produit dès ses premières phases. Elle vise à identifier des solutions innovantes et à optimiser les coûts en amont, en tirant parti de l'expertise technique des fournisseurs. (Ellram, 2006) cite qu'en collaborant étroitement avec eux, l'entreprise peut améliorer la qualité, réduire les délais de mise sur le marché, et minimiser les risques d'erreurs ou de retards. Cette stratégie permet d'améliorer la compétitivité tout en maintenant un contrôle sur les coûts et l'innovation.

1.3.1.3 Contrats de *Target Costing*

Suivant (Hibbets *et al.*, 2023) ces contrats établissent clairement les objectifs de réduction des coûts, les responsabilités de chaque partie, ainsi que les modalités de partage des risques et des bénéfices. Ils permettent de formaliser la collaboration entre l'entreprise et ses fournisseurs en précisant les contributions attendues de chacun, les étapes de développement, et les critères de performance. En intégrant des clauses sur le partage des risques et des bénéfices, ces contrats visent à encourager l'innovation tout en répartissant équitablement les gains réalisés et les risques associés, renforçant ainsi une relation de confiance durable.

1.3.1.4 Défis de l'intégration de la chaîne d'approvisionnement

L'intégration de la gestion de la chaîne d'approvisionnement au sein du *Target Costing* présente certains défis pour les entreprises américaines, notamment :

1.3.1.4.1 Résistance au changement

Les entreprises aux Etats - Unis et leurs fournisseurs peuvent montrer de la réticence à modifier leurs pratiques de travail habituelles, car cela nécessite souvent des investissements en temps, en formation, et en changement organisationnel. De plus, (Hibbets *et al.*, 2023) réclament que le partage d'informations sensibles, notamment sur les coûts, peut être perçu comme un risque stratégique, car cela expose des données critiques à des partenaires externes. Les fournisseurs craignent que cette transparence ne soit utilisée pour négocier des prix plus bas ou pour donner un avantage compétitif à l'entreprise. De leur côté, les entreprises peuvent également hésiter à adopter de nouvelles pratiques de collaboration par peur de perdre le contrôle sur certains aspects du processus de production. Ces réticences peuvent freiner l'innovation et l'efficacité des collaborations.

1.3.1.4.2 Complexité de la coordination

La collaboration avec plusieurs fournisseurs dans le cadre du *Target Costing* peut être complexe, (Ellram, 2006) annonce qu'avec une coordination rigoureuse entre différentes parties prenantes. Chaque fournisseur apporte ses propres contraintes, priorités et pratiques, ce qui peut rendre difficile l'alignement sur les objectifs communs de réduction des coûts. Une gestion efficace est nécessaire pour synchroniser les calendriers, les ressources et les flux d'information, afin d'éviter les retards ou les incohérences. De plus, il est crucial de maintenir une communication transparente et de gérer les négociations entre les différents fournisseurs, tout en garantissant que chacun respecte les objectifs de coût sans compromettre la qualité ou l'innovation.

1.3.1.4.3 Gestion des risques

Le partage des risques et des bénéfices avec les fournisseurs nécessite une gestion rigoureuse des contrats et un suivi attentif de la performance.

L'intégration de la gestion de la chaîne d'approvisionnement a permis aux entreprises américaines d'adapter le *Target Costing* à leur contexte et d'en maximiser les bénéfices. La participation en amont des fournisseurs, le rôle stratégique du service achats et l'utilisation d'outils et de techniques spécifiques ont contribué à la réussite du *Target Costing* aux États-Unis. Malgré les défis posés par cette intégration, les entreprises américaines ont démontré sa pertinence comme outil de gestion des coûts et de la qualité dans un environnement concurrentiel globalisé.

1.3.2 Target Costing en Europe : adaptation aux spécificités locales

L'adoption du *Target Costing* en Europe, contrairement à son essor rapide au Japon, s'est caractérisée par une progression plus modérée et une adaptation aux spécificités locales. Des facteurs culturels, économiques et structurels ont influencé la manière dont le concept a été intégré et mis en œuvre par les entreprises européennes.

1.3.2.1 Taux d'adoption globalement modéré : disparités entre les pays

Les études de (Dekker & Smidt, 2003) aux Pays-Bas et de (Yazdifar et Askarany, 2012) au Royaume-Uni, en Australie et en Nouvelle-Zélande révèlent un taux d'adoption du *Target Costing* plus faible qu'au Japon. Plusieurs facteurs expliquent cette différence :

1.3.2.1.1 Manque de connaissance de la technique

Le *Target Costing*, encore relativement nouveau en Europe, fait face à des obstacles liés au manque de sensibilisation et de compréhension de ses principes fondamentaux. Contrairement aux méthodes traditionnelles de gestion des coûts, qui se concentrent souvent sur la réduction des dépenses après la production, le *Target Costing* vise à déterminer un coût cible dès les premières étapes du développement produit, en alignant les objectifs de coûts avec les attentes du marché. Cependant, de nombreuses entreprises européennes sont moins familiarisées avec cette approche, ce qui entraîne une réticence à l'adopter. Ce manque de compréhension des avantages du *Target Costing*, notamment en matière de compétitivité et d'innovation, limite sa diffusion. De plus, les systèmes de gestion des coûts existants en Europe, souvent utilisent des pratiques plus classiques, ne facilitent pas toujours la transition vers cette méthode proactive de réduction des coûts.

1.3.2.1.2 Résistance au changement

Les entreprises européennes, souvent habituées à des pratiques de gestion traditionnelles, peuvent montrer une réticence à adopter des approches aussi disruptives que le *Target Costing*. Ces pratiques traditionnelles comme l'indique (Dekker & Smidt, 2003) se concentrent généralement sur la réduction des coûts après la conception et la production du produit, ce qui diffère radicalement de la logique proactive du *Target Costing*, qui fixe des objectifs de coût dès la phase de conception. Cette approche nécessite un changement important dans la manière dont les coûts sont gérés et impliquent une collaboration plus étroite avec les fournisseurs et les équipes internes. Ce changement peut être perçu comme risqué ou trop complexe, surtout dans des organisations qui manquent d'une culture d'innovation ou de flexibilité. Ainsi, l'adoption du *Target Costing* en Europe est souvent freinée par l'attachement à des méthodes éprouvées, même si ces dernières sont moins optimales à long terme pour la compétitivité.

1.3.2.1.3 Coût de la mise en œuvre

(Dekker & Smidt, 2003) affirme que la mise en place d'un système de *Target Costing* nécessite des investissements en formation, en outils et en technologies, ce qui peut constituer un frein pour certaines entreprises, notamment les petites et moyennes entreprises.

1.3.2.2 Adaptation aux spécificités locales : diversité de pratiques

Malgré un taux d'adoption globalement modéré, les entreprises européennes ont cherché à adapter le *Target Costing* à leurs spécificités locales. On observe ainsi une diversité de pratiques et d'approches :

1.3.2.2.1 Forte intégration avec d'autres techniques de gestion des coûts

Les entreprises européennes, pour maximiser l'efficacité de leur gestion des coûts, combinent souvent le *Target Costing* avec d'autres méthodes comme l'*Activity Based Costing* (ABC) et le *lean management*. Cette approche permet de créer un système de gestion des coûts plus complet et adapter à leur réalité opérationnelle. (Dekker & Smidt, 2003) réclament qu'en combinant ces méthodes, les entreprises obtiennent une vue d'ensemble plus précise et cohérente de leurs coûts, tout en renforçant leur capacité à innover et à rester compétitives sur le marché. Ce mélange de pratiques permet aussi une plus grande flexibilité pour s'adapter aux défis spécifiques des différents secteurs.

1.3.2.2.2 Focalisation sur l'innovation

Les entreprises européennes, souvent confrontées à une forte concurrence sur les marchés mondiaux, utilisent le *Target Costing* comme un outil pour stimuler l'innovation et concevoir

des produits différenciés, répondant aux besoins spécifiques de leurs clients. (Yazdifar et Askarany, 2012).

1.3.2.2.3 Rôle croissant des équipes interfonctionnelles

Le *Target Costing* qui nécessite une collaboration étroite entre différents départements, a favorisé l'émergence d'équipes en collaboration au sein des entreprises européennes.

1.3.2.3 Facteurs contextuels spécifiques à l'Europe

L'adoption et l'adaptation du *Target Costing* en Europe sont influencées par des facteurs contextuels spécifiques :

1.3.2.3.1 Diversité des cultures et des modèles économiques

L'Europe, en tant que continent marqué par une diversité culturelle et économique significative, voit cette pluralité se refléter dans ses pratiques de gestion et l'adoption du *Target Costing*. Les différences entre les économies de l'Europe du Nord, de l'Ouest, de l'Est et du Sud influencent fortement la manière dont les entreprises intègrent cette méthode. (Yazdifar et Askarany, 2012) révèlent la diversité des modèles économiques – certains plus centrés sur la fabrication, d'autres sur les services ou l'innovation technologique – contribue à cette variabilité dans l'adoption du *Target Costing*.

Ainsi, elle peut conduire à une adoption différenciée du *Target Costing*, chaque pays ou région l'adaptant en fonction de ses propres pratiques de gestion, priorités industrielles et besoins économiques.

1.3.2.3.2 Poids des réglementations

Les entreprises européennes sont soumises à un cadre réglementaire plus strict qu'au Japon, ce qui peut impacter la mise en œuvre du *Target Costing*, notamment en matière de relations avec les fournisseurs. (Dekker & Smidt, 2003) et (Yazdifar et Askarany, 2012)

1.3.2.3.3 Importance des syndicats

En Europe, selon (Yazdifar et Askarany, 2012) les syndicats jouent un rôle plus important dans la gestion des relations de travail que ce n'est le cas au Japon. Cette influence peut avoir un impact direct sur la mise en place d'équipes collaboratives et la collaboration avec les fournisseurs, éléments clés du *Target Costing*. Les syndicats en Europe, en particulier dans les secteurs industriels, veillent à protéger les intérêts des travailleurs, et ils peuvent influencer la répartition des responsabilités au sein des équipes de projet. Cette dynamique peut parfois compliquer la création d'une collaboration fluide entre différents services et avec les fournisseurs, en raison de la nécessité de respecter les accords syndicaux ou d'intégrer les revendications des employés dans le processus de décision.

À l'inverse, au Japon, où les syndicats sont souvent plus intégrés dans la gestion des entreprises et où la culture de travail privilégie la coopération harmonieuse, l'adoption du *Target Costing* avec des équipes interdisciplinaires est généralement plus fluide. En Europe, les syndicats peuvent donc représenter un facteur de modération dans l'implémentation rapide de pratiques collaboratives au sein des entreprises, nécessitant souvent des négociations ou des ajustements.

De ce fait, l'importance des syndicats en Europe peut rendre plus complexe la mise en place de pratiques collaboratives dans le cadre du *Target Costing*, par rapport à des pays comme le Japon où cette dynamique est plus intégrée.

1.3.2.4 Défis à relever pour une adoption plus large

L'adoption du *Target Costing* en Europe reste confrontée à des défis qui freinent sa diffusion :

1.3.2.4.1 Nécessité d'une meilleure communication et sensibilisation

Il est essentiel de mieux sensibiliser les entreprises aux principes et aux avantages du *Target Costing* pour encourager son adoption. (Dekker & Smidt, 2003) déclarent que beaucoup d'entreprises hésitent à l'implémenter en raison de malentendus ou d'idées reçues, telles que la complexité perçue de la méthode ou la crainte qu'elle impose trop de contraintes sur les processus de conception. Pour surmonter ces réticences. Le *Target Costing* ne s'agit pas simplement d'une réduction des coûts, mais d'une stratégie permettant d'améliorer la compétitivité tout en garantissant la qualité et l'innovation.

1.3.2.4.2 Adaptation des formations

Les formations en comptabilité et en gestion doivent intégrer le *Target Costing* dans leurs programmes afin de préparer les futurs managers à sa mise en œuvre efficace. (Yazdifar et Askarany, 2012). Actuellement, de nombreux cursus se concentrent principalement sur des méthodes traditionnelles de gestion des coûts, ce qui peut limiter la capacité des diplômés à adopter des approches plus modernes et stratégiques.

1.3.2.4.3 Développement d'outils et de méthodes adaptés au contexte européen

Il est important de développer des outils et des méthodes de *Target Costing* qui prennent en compte les spécificités des entreprises européennes, notamment en matière de relations avec les fournisseurs et de réglementations. (Dekker & Smidt, 2003).

L'implantation du *Target Costing* en Europe est un processus en cours, marqué par une adaptation aux contextes locaux et aux spécificités des entreprises. L'intégration de la technique aux pratiques de gestion existantes, la focalisation sur l'innovation et le rôle croissant des

équipes témoignent de l'appropriation progressive du concept. Le *Target Costing* a le potentiel de devenir un outil majeur pour les entreprises européennes, mais sa diffusion nécessite de surmonter des défis de sensibilisation, de formation et d'adaptation aux réalités du continent.

1.3.3 *Target Costing* dans les pays en développement : défis et opportunités

L'implémentation du *Target Costing* dans les pays en développement représente un défi particulier, confronté à des réalités économiques, sociales et structurelles distinctes des pays développés. Cependant, le *Target Costing* offre également des opportunités considérables pour les entreprises de ces pays, cherchant à améliorer leur compétitivité et à accéder aux marchés mondiaux.

1.3.3.1 Obstacles structurels et organisationnels : frein à l'adoption

Les études menées en Inde (Joshi, 2001), en Turquie (Kocsoy et al., 2008), et au Brésil (Filomena et al., 2009) mettent en lumière des obstacles spécifiques à l'adoption du *Target Costing* dans les pays en développement :

1.3.3.1.1 Manque de sensibilisation et de formation

Dans de nombreux pays en développement, la connaissance du *Target Costing* et de ses avantages demeure limitée. Cette situation s'explique en partie par un manque de programmes de formation adaptés qui freine l'acquisition des compétences nécessaires à sa mise en œuvre. Selon Turquie (Kocsoy et al., 2008) les entreprises dans ces pays n'ont souvent pas accès à des ressources suffisantes pour former leurs managers et collaborateurs aux méthodes modernes de gestion des coûts. En l'absence de formations spécifiques, ces entreprises continuent de s'appuyer sur des pratiques de gestion traditionnelles, ce qui les empêche de bénéficier des stratégies de réduction des coûts et d'optimisation des processus qu'offre le *Target Costing*.

1.3.3.1.2 Résistance au changement

Les entreprises des pays en développement, souvent caractérisées par des structures hiérarchiques rigides et des pratiques de gestion traditionnelles, peuvent être réticentes à adopter une approche collaborative et proactive comme le *Target Costing*.

1.3.3.1.3 Difficultés d'accès aux informations sur les coûts

L'accès aux données de marché et aux informations sur les coûts des concurrents peut s'avérer complexe dans certains pays en développement, limitant la capacité des entreprises à fixer des objectifs de coûts réalistes. (Joshi, 2001).

1.3.3.1.4 Manque de soutien des institutions

Dans certains pays en développement, les infrastructures et les institutions de soutien aux entreprises sont souvent insuffisantes, ce qui complique la mise en place d'un système de *Target*

Costing. Les entreprises de ces pays manquent fréquemment de ressources essentielles, comme des outils technologiques avancés, des bases de données de coûts détaillées ou un accès à des experts en gestion des coûts. De plus, (Joshi, 2001) déclare que l'absence d'institutions solides, telles que des chambres de commerce, des organismes de formation professionnelle ou des consultants spécialisés, limite l'accompagnement nécessaire pour implanter efficacement cette méthode.

Ce manque d'infrastructures et de soutien rend difficile la collaboration entre les différents départements, ainsi qu'avec les fournisseurs, qui est au cœur du *Target Costing*. En outre, les entreprises peuvent être confrontées à des obstacles logistiques, tels que des chaînes d'approvisionnement moins développées, ce qui rend plus complexe la mise en place des processus nécessaires pour aligner les coûts cibles avec les attentes du marché dès la phase de conception du produit.

1.3.3.2 *Target Costing* : levier pour la compétitivité et l'accès aux marchés mondiaux

Malgré ces obstacles, le *Target Costing* offre des opportunités significatives pour les entreprises des pays en développement :

1.3.3.2.1 Améliorer la compétitivité

Le *Target Costing* permet aux entreprises de réduire leurs coûts de production, d'améliorer la qualité de leurs produits et d'accroître leur efficacité, les rendant ainsi plus compétitives sur les marchés locaux et internationaux.

1.3.3.2.2 Accéder aux marchés mondiaux

Selon (Filomena et al., 2009), le *Target Costing*, en permettant de proposer des produits de qualité à des prix compétitifs, facilite l'accès aux marchés d'exportation et l'intégration des entreprises des pays en développement dans les chaînes de valeur mondiales.

1.3.3.2.3 Stimuler l'innovation

Le *Target Costing*, en encourageant la collaboration entre les différents départements et l'implication des fournisseurs, peut favoriser l'émergence de solutions innovantes et la création de produits différenciés.

1.3.3.3 Leviers d'action pour favoriser l'adoption du *Target Costing*

Plusieurs actions peuvent être mises en place pour favoriser l'adoption du *Target Costing* dans les pays en développement :

1.3.3.3.1 Sensibiliser les entreprises aux avantages du *Target Costing*

Des campagnes d'information et de sensibilisation, des ateliers de formation et des études de cas peuvent contribuer à diffuser les connaissances sur le *Target Costing* et à démontrer sa pertinence pour les entreprises des pays en développement.

1.3.3.3.2 Développer des programmes de formation adaptés

Pour faciliter l'adoption du *Target Costing* dans les pays en développement, il est crucial de proposer des formations spécifiques qui tiennent compte des réalités locales. (Kocsoy et al., 2008) informent que les formations doivent être adaptées aux défis spécifiques que rencontrent les entreprises dans ces régions, tels que des ressources limitées, des infrastructures insuffisantes, ou un manque de familiarité avec les pratiques modernes de gestion des coûts. En formant les managers et les employés aux principes et aux méthodes du *Target Costing*, ces programmes permettraient de développer des compétences clés pour optimiser les processus de production, réduire les coûts, et améliorer la compétitivité des entreprises locales.

1.3.3.3.3 Faciliter l'accès aux informations sur les coûts

Les institutions et organisations de soutien aux entreprises jouent un rôle essentiel dans les pays en développement en fournissant des données de marché et des informations sur les coûts des concurrents. Ces ressources sont cruciales pour aider les entreprises à mieux comprendre leur environnement concurrentiel et à prendre des décisions éclairées en matière de gestion des coûts. En accédant à des informations fiables sur les tendances du marché, les pratiques de tarification, et les coûts des produits similaires, les entreprises peuvent fixer des objectifs de coûts plus réalistes et compétitifs, facilitant ainsi l'implémentation du *Target Costing*.

1.3.3.3.4 Créer un environnement favorable à l'innovation

D'après (Kocsoy et al., 2008)), les gouvernements et les institutions peuvent encourager l'innovation et la collaboration entre les entreprises, les universités et les centres de recherche, créant ainsi un écosystème propice à l'adoption du *Target Costing*.

1.3.3.4 Spécificités à prendre en compte

L'implémentation du *Target Costing* dans les pays en développement doit tenir compte de certaines spécificités :

1.3.3.4.1 Contexte socio-économique

Les réalités économiques et sociales des pays en développement, comme le niveau de développement des infrastructures, la disponibilité de la main d'œuvre qualifiée et le coût du capital, doivent être prises en compte lors de la mise en place d'un système de *Target Costing*.

1.3.3.4.2 Pratiques culturelles

Les différences culturelles jouent un rôle important dans la perception et la mise en œuvre du *Target Costing*. Les variations en matière de communication, d'hierarchie, et de prise de décision influencent directement la manière dont cette méthode est adoptée dans différentes régions du monde, (Filomena et al., 2009). Cela peut limiter la collaboration nécessaire pour réussir la mise en œuvre du *Target Costing*, qui repose sur des échanges et une transparence des informations.

1.3.3.4.3 Niveau de développement technologique

Le niveau de développement technologique des entreprises et des fournisseurs peut influencer la complexité de la mise en place d'un système de *Target Costing*.

Le *Target Costing* représente un défi, mais aussi une opportunité majeure pour les entreprises des pays en développement. Sa mise en œuvre, adaptée aux réalités locales, peut contribuer à améliorer la compétitivité des entreprises, à stimuler l'innovation et à favoriser l'accès aux marchés mondiaux. Des efforts de sensibilisation, de formation et de soutien institutionnel sont nécessaires pour lever les obstacles à son adoption et permettre aux entreprises des pays en développement.

1.4 Influence des facteurs contextuels sur l'adoption du *Target Costing*

L'adoption et l'implémentation du *Target Costing* sont influencées par des facteurs contextuels, tels que l'environnement concurrentiel, l'incertitude environnementale et la stratégie de l'entreprise.

1.4.1 Environnement concurrentiel et incertitude

Des études ont démontré une corrélation positive entre l'intensité de la concurrence et l'adoption du *Target Costing* (Ax et al., 2008 ; Dekker & Smidt, 2003). Dans les environnements hautement concurrentiels, les entreprises sont plus susceptibles d'adopter des techniques de gestion des coûts proactives, comme le *Target Costing*, pour maintenir leur compétitivité. Cependant, l'incertitude environnementale, caractérisée par une volatilité des prix, des fluctuations de la demande et des changements technologiques rapides, peut freiner l'adoption du *Target Costing* (Ax et al., 2008). Les entreprises confrontées à une forte incertitude peuvent avoir des difficultés à prédire les prix de vente futurs et les coûts de production, rendant la mise en œuvre du *Target Costing* plus complexe.

1.4.2 Stratégie d'entreprise et orientation client

La stratégie d'entreprise influence également l'adoption et l'implémentation du *Target Costing*. Les entreprises qui poursuivent une stratégie de différenciation, en misant sur des

produits uniques et de haute qualité, sont plus susceptibles d'utiliser le *Target Costing* pour gérer les coûts tout en répondant aux exigences des clients (Hibbets et al., 2003). Le *Target Costing* est particulièrement adapté aux entreprises qui mettent l'accent sur l'orientation client, car il permet de concevoir des produits répondant aux besoins des clients tout en respectant des objectifs de coûts stricts.

En guise de conclusion, le *Target Costing*, initialement développé au Japon, s'est répandu à travers le monde, s'adaptant aux différents contextes internationaux et aux besoins spécifiques des entreprises. L'adoption et l'implémentation du *Target Costing* restent influencées par des facteurs contextuels, tels que l'environnement concurrentiel, l'incertitude environnementale et la stratégie de l'entreprise. Le *Target Costing* continue d'évoluer, intégrant de nouvelles techniques et s'adaptant aux défis de la mondialisation et de l'innovation constante.

Tableau 1: Tableau récapitulatif de la progression du *Target Costing* dans différents pays (source : produit par les soins des auteurs)

Pays	Adoption	Facteurs Clés	Défis
Japon	Elevée	Leadership fort de la Direction, culture de travail d'équipe, engagement des employés, confiance mutuelle, orientation sur la réduction des coûts, réseaux d'information solides.	Maintien de l'avantage concurrentiel face à la concurrence mondiale.
États-Unis	Modérée	Intégration de la gestion de la chaîne d'approvisionnement, collaboration avec les fournisseurs, orientation client.	Adaptation du <i>Target Costing</i> à la culture d'entreprise américaine.
Europe	Modérée	Adaptation aux spécificités locales, focus sur l'innovation, intégration avec d'autres techniques de gestion des coûts.	Manque de connaissance de la technique et résistance au changement.
Pays en développement	Faible à Modérée	Potentiel pour améliorer la compétitivité, accès aux marchés mondiaux.	Manque de sensibilisation, difficultés d'accès aux informations sur les coûts.

L'analyse de la progression du *Target Costing* à travers le monde révèle une adoption et une adaptation du concept à des contextes variés. Du berceau japonais où sa mise en place a été favorisée par une culture d'entreprise propice, le *Target Costing* s'est diffusé vers les pays occidentaux puis vers les nations en développement, s'adaptant aux spécificités locales et aux exigences de marchés de plus en plus concurrentiels.

Si l'intégration du *Target Costing* aux Etats-Unis s'est principalement articulée autour de la gestion de la chaîne d'approvisionnement, son implantation en Europe a été plus progressive, s'ajustant aux réalités de chaque pays. Dans les pays en développement, le *Target Costing* représente un potentiel d'amélioration de la compétitivité et d'accès aux marchés mondiaux, mais son adoption reste confrontée à des défis structurels et organisationnels.

Au-delà des spécificités locales, l'adoption du *Target Costing* est influencée par des facteurs globaux tels que l'intensité de la concurrence, l'incertitude environnementale et la stratégie d'entreprise. L'essor de l'orientation client et la recherche constante de réduction des coûts ont favorisé l'intégration du *Target Costing* au sein des entreprises.

Ce panorama global du *Target Costing* démontre que le concept, loin d'être figé, est en constante évolution. Il intègre de nouvelles techniques, s'adapte aux réalités économiques fluctuantes et se positionne comme un outil stratégique pour les entreprises souhaitant réussir sur des marchés de plus en plus complexes et exigeants.

Compte tenu de ces conclusions, trois théories majeures apparaissent comme particulièrement pertinentes pour discerner les facteurs clés de succès de l'adoption du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire, spécifiquement dans la région de CASA-SETTAT au Maroc. Il s'agit de la théorie de la diffusion des innovations, le modèle d'acceptation de la technologie (TAM) et la théorie de transaction des coûts. La section subséquente sera donc dédiée à l'exploration de ces trois théories.

Section 2 : Théories guidant la propagation de la méthode du *Target Costing*

L'intégration de nouvelles pratiques et technologies au sein des organisations est un défi complexe qui nécessite une compréhension approfondie des dynamiques d'adoption et de diffusion. Dans ce contexte, le *Target Costing*, une approche stratégique visant à réduire les coûts tout en maintenant la qualité et les performances des produits, ne fait pas exception. La mise en œuvre du *Target Costing*, requiert non seulement des compétences techniques, mais aussi une approche méthodique pour encourager l'adoption de cette pratique à tous les niveaux de l'organisation. Les théories de la diffusion des innovations, l'acceptation de la technologie et des coûts de transaction offrent des perspectives précieuses pour comprendre comment ces dynamiques peuvent être optimisées pour assurer une adoption efficace du *Target Costing*.

Nous examinerons dans cette section ces interactions plus en détail ultérieurement. Nous aborderons la théorie de diffusion des innovations, ensuite, nous explorerons le modèle d'acceptation de technologie, avant d'examiner la théorie des coûts de transaction et nous achèverons par leur relation avec *Target Costing*.

2.1 Théorie de diffusion des innovations

L'innovation est au cœur de nombreuses transformations sociétales et technologiques. La manière dont ces innovations se diffusent au sein des communautés a été largement étudiée, révélant des dynamiques complexes et multifacettes. Les individus et les groupes réagissent différemment face aux nouvelles idées et technologies, créant ainsi des schémas de diffusion qui peuvent être observés et analysés. Les innovateurs, les adopteurs précoces, la majorité précoce, la majorité tardive et les retardataires jouent tous des rôles distincts dans ce processus de diffusion. (Rogers, 2003). Comprendre ces dynamiques permet de mieux saisir les mécanismes d'adoption et d'adaptation, ouvrant la voie à des stratégies plus efficaces pour introduire des changements. En explorant la théorie de la diffusion des innovations, nous nous penchons sur les moteurs de l'acceptation et de la résistance à l'innovation, cherchant à dévoiler les leviers qui facilitent ou entravent la diffusion des nouvelles idées.

2.1.1 Définition des concepts

2.1.1.1 innovation

L'innovation est un concept complexe, avec de multiples dimensions, qui a été défini de manières variées par divers auteurs au fil des ans. *Everett M. Rogers* décrit l'innovation comme « *une idée, une pratique ou un objet perçu comme nouveau par un individu ou une autre unité d'adoption* » (Rogers, 2003). Cette définition met en avant la perception de la nouveauté comme élément central de l'innovation, soulignant que l'innovation dépend de la perspective des adopteurs potentiels.

En différenciation, Henry Chesbrough introduit le concept d'innovation ouverte, affirmant que « *l'innovation implique l'utilisation d'idées externes ainsi que des idées internes et la recherche de voies internes et externes pour commercialiser ces idées* » (Chesbrough, 2003). Cette approche reconnaît que les entreprises peuvent bénéficier de l'intégration des connaissances et des ressources externes pour stimuler leur processus d'innovation.

D'un autre côté, (Christensen, 2015) propose une perspective centrée sur la croissance durable. Il définit l'innovation comme « *un processus qui permet de créer et de maintenir une croissance réussie en offrant des produits et des services nouveaux et améliorés* ». Cette

définition met en lumière l'importance de l'innovation pour la compétitivité et la pérennité des entreprises, en insistant sur la nécessité d'apporter des améliorations continues.

En abordant une dimension participative, (Eric von Hippel, 2005) décrit l'innovation comme « *la création ou la modification de produits par les utilisateurs finaux pour répondre à leurs besoins spécifiques* ». Cette définition met en avant le rôle actif des utilisateurs dans le processus d'innovation, ce qui peut conduire à des solutions plus adaptées et personnalisées.

Dans le contexte organisationnel, (O'Reilly & Tushman, 2013) définissent l'innovation comme « *la capacité d'une organisation à explorer de nouvelles opportunités tout en exploitant simultanément ses compétences existantes* ». Leur définition souligne l'importance de l'ambidextrie organisationnelle, c'est-à-dire la capacité de gérer simultanément des activités exploratoires et exploitantes pour maintenir un équilibre entre l'innovation et l'efficacité opérationnelle.

(Furr & Dyer, 2014) quant à eux, proposent une approche dynamique en définissant l'innovation comme « *un processus flexible qui permet aux entreprises de réagir rapidement aux changements du marché et aux besoins des clients en développant et en testant rapidement des prototypes* ». Leur définition met en avant la nécessité de l'agilité et de la réactivité dans le processus d'innovation, particulièrement dans des environnements de marché en constante évolution.

Enfin, (Govindarajan, 2012) introduit le concept d'innovation comme étant « *la création de nouvelles idées ou solutions qui sont initialement conçues pour les marchés émergents et ensuite adoptées par les marchés développés* ». Cette perspective souligne l'importance des marchés émergents comme sources d'innovation et leur potentiel pour influencer les marchés développés.

Ces diverses définitions de l'innovation proposées par ces auteurs révèlent la complexité et la diversité du concept. Elles mettent en évidence différents aspects tels que la perception de la nouveauté, l'intégration des ressources externes, la participation des utilisateurs, la gestion des compétences organisationnelles, la flexibilité et l'agilité, ainsi que l'influence des marchés émergents. Ces perspectives complémentaires enrichissent notre compréhension de l'innovation et soulignent son importance cruciale pour la compétitivité et la durabilité des entreprises.

2.1.1.2 Canaux de communication

Les canaux de communication jouent un rôle central dans la diffusion des innovations. Ils déterminent comment les informations sur les nouvelles idées et technologies sont transmises et perçues. Plusieurs auteurs ont apporté des éclairages variés sur ce concept au fil des ans.

Everett M. Rogers, dans son ouvrage emblématique « *Diffusion of Innovations* », déclare que « *les canaux de communication sont les moyens par lesquels les messages concernant l'innovation sont transmis d'une personne à une autre* » (Rogers, 2003). Il distingue deux types principaux de canaux : les canaux de masse, tels que la télévision et les journaux, et les canaux interpersonnels, qui impliquent des interactions directes entre individus. Rogers appuie que les canaux interpersonnels sont souvent plus efficaces pour persuader les individus d'adopter une innovation (Rogers, 2003) car ils permettent une communication plus personnalisée et fiable.

Geoffrey A. Moore, dans « *Crossing the Chasm* », met en avant l'importance de la communication ciblée lors de la diffusion des innovations technologiques. Il affirme que « *les canaux de communication doivent être adaptés aux différents segments du marché pour traverser le gouffre entre les adopteurs précoces et la majorité précoce* » (Moore, 1991). Cette approche met en lumière la nécessité de stratégies de communication différenciées pour atteindre divers groupes d'utilisateurs.

Rogers et Singhal, dans leur ouvrage « *Entertainment-Education: A Communication Strategy for Social Change* », explorent comment les médias de divertissement peuvent servir de canaux de communication pour les innovations sociales. Ils expliquent que « *les médias de divertissement peuvent être des outils puissants pour diffuser des messages innovants et influencer les comportements sociaux* » (Singal & Rogers, 2001). Cette perspective met en lumière le rôle des médias de masse dans la promotion des changements sociaux et des innovations.

Bass, célèbre pour son modèle de diffusion des innovations, insiste sur l'importance de la communication de masse dans les premières phases de l'adoption des nouvelles technologies. Il indique que « *les campagnes de marketing de masse peuvent stimuler l'intérêt initial pour une innovation, mais les interactions interpersonnelles sont cruciales pour son adoption généralisée* » (Bass, 2004). Cette dualité souligne la nécessité de combiner différents canaux de communication pour une diffusion efficace des innovations.

Turkle, dans « *Alone Together* », analyse l'impact des technologies numériques sur les canaux de communication. Elle affirme que « *les technologies numériques modifient*

profondément les modes de communication, influençant la manière dont les innovations sont adoptées et diffusées » (Turkle, 2011). Son travail met en avant les transformations des interactions sociales et de la communication à l'ère numérique.

En fait, les canaux de communication sont essentiels pour la diffusion des innovations. Les perspectives variées de ces auteurs montrent l'importance des interactions interpersonnelles, des collaborations externes et des plateformes numériques pour favoriser l'innovation. Ces canaux permettent de transférer efficacement les informations entre individus, organisations et réseaux, enrichissant ainsi le processus d'innovation.

2.1.1.3 Temps

Le concept de temps est essentiel dans la théorie de la diffusion des innovations, influençant profondément la manière dont ces innovations sont adoptées et intégrées au sein des sociétés. De nombreux auteurs ont exploré cet aspect sous divers angles, offrant ainsi une multitude de perspectives sur son rôle crucial.

Everett M. Rogers, dans son ouvrage fondamental « *Diffusion of Innovations* », affirme que « *le temps est un élément clé dans le processus de diffusion des innovations, comprenant le délai entre la première connaissance d'une innovation et son adoption ou rejet* » (Rogers, 2003). Il divise le processus d'adoption en cinq étapes distinctes : la connaissance, la persuasion, la décision, la mise en œuvre et la confirmation. Chaque étape implique une dimension temporelle spécifique, influençant la vitesse et l'efficacité de l'adoption de l'innovation.

John P. Kotter, dans « *Leading Change* », met en lumière l'importance du *timing* dans le contexte du changement organisationnel. Il soutient que « *le succès d'une initiative de changement dépend souvent de la capacité à maintenir un sentiment d'urgence tout au long du processus* » (Kotter, 2012) Cette observation implique une gestion efficace du temps pour éviter la complaisance et maintenir l'élan nécessaire à l'adoption des nouvelles pratiques.

(Shoemaker, 1971), dans son étude sur la communication et le changement, souligne que « *le délai entre la première exposition à une innovation et son adoption effective peut être influencé par de nombreux facteurs, y compris la complexité de l'innovation et le degré de changement comportemental requis* ». Il met en évidence l'importance de comprendre les dynamiques temporelles pour faciliter l'adoption des innovations.

(Kotler et al., 2016) dans « *Marketing management* », discutent du temps en termes de cycle de vie des produits. Il note que « *les entreprises doivent être conscientes des différentes phases du cycle de vie des produits, de l'introduction à la croissance, la maturité et le déclin,*

et ajuster leurs stratégies de marketing en conséquence ». Comprendre ces dynamiques temporelles permet aux entreprises de maximiser l'impact de leurs innovations à chaque étape.

Ces perspectives montrent que le temps est un facteur multidimensionnel qui influence profondément le processus de diffusion des innovations. Que ce soit par la planification stratégique, les cycles de vie des produits, la rapidité des retours utilisateurs ou les attentes créées par les technologies numériques, le temps reste un élément central pour comprendre et optimiser la diffusion des innovations.

2.1.1.4 Système social

Le concept de système social est fondamental dans la théorie de la diffusion des innovations, car il constitue le cadre où les innovations se propagent et sont adoptées. Divers auteurs ont exploré ce concept sous différents angles, offrant ainsi une perspective riche et variée sur son importance et son rôle.

Everett M. Rogers, dans « *Diffusion of Innovations* », définit le système social comme « *un ensemble d'unités interdépendantes engagées dans la résolution conjointe d'un problème commun pour atteindre un objectif mutuel* » (Rogers, 2003). Rogers met en avant que les interactions entre les membres du système social, qu'elles soient formelles ou informelles, influencent la vitesse et le succès de l'adoption des innovations. Les normes sociales, les réseaux de communication et les structures de pouvoir au sein du système social jouent tous un rôle crucial dans ce processus.

James Coleman, dans « *Foundations of Social Theory* », aborde le système social sous l'angle de la théorie des réseaux et des ressources sociales. Il propose que « *les ressources sociales disponibles au sein des réseaux d'un individu influencent fortement sa capacité à adopter de nouvelles idées* » (Coleman, 1994). Les ressources sociales, telles que la confiance et l'information, facilitent l'adoption des innovations en réduisant l'incertitude et en renforçant la légitimité des nouvelles idées.

Le système social s'avère donc un cadre complexe et dynamique qui influence de manière significative la diffusion des innovations. Les interactions, les réseaux, les ressources sociales et les positions structurelles au sein de ce système déterminent comment et à quelle vitesse les innovations se propagent. Ces perspectives variées enrichissent notre compréhension des mécanismes sociaux qui sous-tendent l'adoption des innovations.

2.1.1.5 Innovateurs

Les innovateurs jouent un rôle crucial dans la diffusion des innovations. Ce sont souvent les premiers à adopter de nouvelles idées, technologies ou pratiques, et leur comportement influence les autres membres de la société. Plusieurs auteurs ont exploré ce rôle sous divers angles, offrant des perspectives riches et variées.

Everett M. Rogers, dans « *Diffusion of innovations* », décrit les innovateurs comme « *les premiers individus à adopter une innovation. Ils sont prêts à prendre des risques et à essayer de nouvelles idées, souvent avant que ces idées ne soient validées par la majorité* » (Rogers, 2003). Selon lui, ces individus sont généralement jeunes, bien éduqués et ont un statut socio-économique élevé, ce qui leur permet de supporter les risques financiers et sociaux liés à l'adoption précoce.

Moore analyse les innovateurs dans le contexte du marketing technologique. Il explique que « *les innovateurs sont des enthousiastes de la technologie, prêts à expérimenter de nouvelles solutions et à tolérer les imperfections initiales des produits* » (Moore, 1991). Cette perspective met en lumière le rôle crucial des innovateurs dans la phase initiale de diffusion, avant que l'innovation ne traverse le gouffre vers la majorité précoce.

Clayton Christensen, dans « *The innovator's dilemma* », explore comment les innovateurs contribuent à la disruption des marchés établis, qui désigne un changement radical dans une organisation. Il soutient que « *les innovateurs jouent un rôle clé en adoptant des technologies disruptives, permettant à ces technologies de s'améliorer et de devenir compétitives par rapport aux technologies existantes* » (Christensen, 2015). Ainsi, les innovateurs sont des agents de changement qui facilitent l'émergence de nouvelles dynamiques de marché.

Shoemaker, explique les innovateurs comme des « *catalyseurs de changement qui accélèrent le processus de diffusion en partageant leurs expériences avec leurs réseaux sociaux* » (Shoemaker, 1971). Cela met en avant l'importance des interactions sociales et des réseaux personnels dans la diffusion des innovations.

(Senge, 2006) dans « *The fifth discipline: the art and practice of the learning organization* », discute du rôle des innovateurs dans les organisations apprenantes. Il affirme que « *les innovateurs sont essentiels pour encourager une culture de l'apprentissage et de l'innovation au sein des organisations* » Leur disposition à expérimenter et à apprendre continuellement inspire les autres membres de l'organisation à adopter des attitudes similaires.

(Garvin, 2000) explore comment les innovateurs influencent les pratiques organisationnelles. Il note que « *les innovateurs au sein des entreprises sont souvent les premiers à identifier et à mettre en œuvre des pratiques novatrices, ce qui peut conduire à des améliorations significatives de la performance organisationnelle* ». Leur capacité à voir les opportunités et à agir rapidement est un atout majeur pour les organisations.

2.1.1.6 Adoptants précoces

Les adoptants précoces jouent un rôle déterminant dans la diffusion des innovations. En effet, ils suivent les innovateurs et sont souvent perçus comme des leaders d'opinion au sein de leurs communautés. Leur adoption d'une innovation peut influencer significativement les décisions des autres membres de la société.

Ainsi, Rogers décrit les adoptants précoces comme « *des individus respectés par leurs pairs et souvent consultés pour des conseils et des informations concernant les innovations* » (Rogers, 2003). Il souligne que ces personnes possèdent généralement un statut socio-économique élevé, sont bien éduquées et disposent d'un large réseau social. Ce statut leur permet de jouer un rôle de médiateur entre les innovateurs et la majorité précoce.

De plus, Moore analyse les adoptants précoces dans le contexte du marketing technologique. Selon lui, « *les adoptants précoces sont essentiels pour valider l'innovation auprès de la majorité précoce, car ils sont perçus comme des visionnaires prêts à prendre des risques calculés* » (Moore, 1991). Ainsi, leur adoption de l'innovation sert de preuve de concept, rassurant les segments plus prudents du marché.

En parallèle, Christensen explore comment les adoptants précoces peuvent aider à créer des marchés pour des technologies disruptives. Il soutient que « *les adoptants précoces jouent un rôle crucial en fournissant les premiers retours d'expérience et en aidant à affiner et à améliorer l'innovation* » (Christensen, 2015). Leur *feedback* est donc essentiel pour ajuster les produits aux besoins réels du marché.

D'autre part, Shoemaker décrit les adoptants précoces comme « *des individus qui adoptent de nouvelles idées juste après les innovateurs et qui possèdent un grand potentiel d'influence sur leur réseau social* » (Shoemaker, 1971). Cette description met en lumière leur rôle de relais entre les innovateurs et la majorité précoce, facilitant ainsi la diffusion des innovations.

Enfin, (Bass, 2004), connu pour son modèle de diffusion des innovations, discute de l'importance des adoptants précoces dans la phase initiale du cycle de vie des produits. Il explique que « *les adoptants précoces sont souvent les premiers à reconnaître les avantages*

d'une innovation et à influencer les autres à travers leur adoption ». Leur comportement joue donc un rôle clé dans la formation de la courbe en S typique de la diffusion des innovations.

2.1.1.7 Majorité précoce et tardive

La majorité précoce et la majorité tardive jouent un rôle fondamental dans le processus de diffusion des innovations. Constituants la majorité des adopteurs, leurs comportements déterminent souvent le succès à long terme de l'innovation.

De ce fait, Rogers décrit la majorité précoce comme « *des individus qui adoptent une innovation juste avant la moyenne des membres d'un système social* » et la majorité tardive comme « *ceux qui adoptent une innovation juste après la moyenne* » (Rogers, 2003). La majorité précoce, selon lui, adopte de manière délibérée, tandis que la majorité tardive est plus sceptique, nécessitant des preuves de succès avant de s'engager.

De plus, Moore souligne l'importance de la majorité précoce pour franchir le gouffre entre les innovateurs/adoptants précoces et le marché de masse. Il affirme que « *la majorité précoce est essentielle pour atteindre une adoption généralisée, car ces individus recherchent des solutions pratiques et éprouvées* » (Moore, 1991). Ainsi, les entreprises doivent adapter leurs stratégies marketing pour répondre aux besoins pragmatiques de cette majorité.

Par ailleurs, (Christensen, 2015) explore comment les majorités précoce et tardive influencent les cycles de vie des technologies disruptives. Il soutient que « *la majorité précoce aide à stabiliser le marché pour les innovations, tandis que la majorité tardive fournit le volume nécessaire pour atteindre une adoption complète* ». En d'autres termes, la majorité tardive est plus conservatrice et n'adopte les innovations qu'une fois celles-ci devenues la norme.

En outre, (Shoemaker, 1971) souligne que « *la majorité précoce et tardive adoptent les innovations à des rythmes différents, influencés par des facteurs sociaux, économiques et culturels* ». Ces majorités représentent la masse critique nécessaire pour assurer la durabilité de l'innovation dans un système social.

In fine, (Bass, 2004) met en évidence la dynamique des majorités précoce et tardive dans le cycle de vie des produits. Il décrit que « *la majorité précoce contribue à l'accélération de l'adoption, tandis que la majorité tardive apporte une stabilisation et une maturité au marché* ». Cette dynamique crée une courbe en S caractéristique de l'adoption des innovations.

2.1.1.8 Retardataires

Les retardataires occupent une place unique et cruciale dans le processus de diffusion des innovations. Ils sont souvent les derniers à adopter une innovation, mais leur adhésion est indispensable pour atteindre une saturation complète du marché.

(Rogers, 2003) décrit les retardataires comme « *les derniers individus à adopter une innovation. Ils sont souvent plus sceptiques, conservateurs et ont un statut socio-économique plus bas par rapport aux autres groupes* ». En effet, Rogers souligne que ces individus sont généralement plus âgés, moins éduqués et ont des réseaux sociaux plus restreints, ce qui les rend plus résistants au changement.

Par ailleurs, (Moore, 1991) met en lumière le défi que représentent les retardataires pour les entreprises technologiques. Il affirme que « *les retardataires ne sont généralement convaincus que par des preuves tangibles et des témoignages de leurs pairs. Ils ont besoin de voir l'innovation prouver sa valeur sur une longue période avant de s'engager* ». En d'autres termes, leur adoption marque souvent la fin du cycle de diffusion et la stabilité du produit sur le marché.

En outre, (Christensen, 2015) examine le rôle des retardataires dans le contexte des technologies disruptives. Il soutient que « *les retardataires adoptent les innovations bien après que celles-ci soient devenues la norme, souvent lorsque les technologies alternatives ne sont plus viables* ». Par conséquent, leur adoption est souvent une réaction à l'inévitable obsolescence des technologies qu'ils utilisaient auparavant.

De plus, (Bass, 2004), avec son modèle de diffusion des innovations, met en évidence l'importance des retardataires pour compléter la courbe d'adoption. Il décrit que « *les retardataires représentent la phase finale de l'adoption, où la majorité des individus dans une société a déjà accepté l'innovation* ». Leur comportement confirme la pleine intégration de l'innovation dans la société.

(McKenney, 1996) examine le rôle des retardataires dans l'adoption des technologies de l'information. Il note que « *les retardataires, bien qu'hésitants, jouent un rôle crucial en apportant des retours d'expérience critiques qui peuvent aider à peaufiner et à stabiliser les innovations technologiques* ». Leurs observations peuvent conduire à des améliorations significatives.

D'ailleurs, bien qu'étant les derniers à adopter une innovation, les retardataires jouent un rôle crucial dans le cycle de diffusion. Leur scepticisme, leur conservatisme et leur besoin de

preuves solides avant d'adopter font d'eux des acteurs essentiels pour la stabilité à long terme des innovations. Les perspectives variées des auteurs enrichissent notre compréhension des dynamiques complexes impliquées dans l'adoption par les retardataires.

2.1.2 Typologies des innovations

(Rogers, 2003) identifie plusieurs types d'innovations en fonction de leur nature et de leur impact. Tout d'abord, il parle des **innovations continues**, qui se caractérisent par de petits changements ou améliorations apportés à des produits existants. Ces innovations, bien que modestes, jouent un rôle crucial en maintenant l'intérêt des consommateurs et en améliorant progressivement les performances des produits. Tels que, d'une part, l'ajout de nouvelles fonctionnalités à un smartphone chaque année est une illustration typique d'une innovation continue. Et d'autre part, (Christensen, 2015), l'amélioration de la qualité de la caméra ou l'augmentation de la capacité de stockage sont des innovations continues qui améliorent l'expérience d'utilisateur sans changer fondamentalement la manière dont les smartphones sont utilisés.

Ensuite, Rogers introduit le concept des **innovations dynamiques continues**, qui impliquent des changements plus significatifs mais qui ne modifient pas fondamentalement le comportement des utilisateurs. Ces innovations sont souvent plus perceptibles et peuvent apporter des améliorations substantielles sans pour autant perturber les habitudes établies des consommateurs.

Enfin, (Rogers, 2003) décrit les **innovations discontinues**, qui représentent des innovations majeures nécessitant l'adoption de nouvelles habitudes et comportements de la part des utilisateurs. Ces innovations peuvent transformer radicalement les industries et les modes de vie, car elles introduisent des concepts entièrement nouveaux. Ces innovations discontinues exigent souvent des utilisateurs qu'ils acquièrent de nouvelles compétences et adoptent de nouvelles routines, mais elles offrent également des opportunités inédites et de vastes améliorations.

2.1.3 Facteurs d'implantation dans la théorie de diffusion des innovations

Cette théorie identifie plusieurs facteurs clés qui influencent le processus d'implantation des innovations.

2.1.3.1 Avantage relatif

Prime abord, l'un des facteurs les plus importants est l'avantage relatif. (Rogers, 2003) souligne que pour qu'une innovation soit adoptée, elle doit offrir un avantage significatif par rapport aux idées ou produits qu'elle remplace. Cet avantage peut se manifester de différentes manières, notamment par une meilleure performance, des coûts réduits ou une plus grande commodité.

2.1.3.2 Compatibilité

Un autre facteur crucial identifié par Rogers est la compatibilité. (Rogers, 2003) déclare qu'une innovation soit adoptée, elle doit être compatible avec les valeurs, les expériences passées et les besoins des adopteurs potentiels. La compatibilité est particulièrement importante car une innovation qui est perçue comme étant en conflit avec les croyances ou les pratiques existantes est moins susceptible d'être adoptée. Ainsi, les innovateurs doivent s'assurer que leurs innovations peuvent s'intégrer harmonieusement dans les contextes culturels et opérationnels des adopteurs potentiels pour maximiser les chances d'adoption. Dans ce contexte, (Christensen, 2015) souligne que les innovations disruptives doivent trouver des marchés compatibles pour réussir.

2.1.3.3 Complexité

La complexité de l'innovation est également un facteur déterminant dans son adoption. (Rogers, 2003) explique que plus une innovation est perçue comme difficile à comprendre ou à utiliser, moins elle a de chances d'être adoptée. Par conséquent, il est crucial pour les innovateurs de concevoir des produits ou des idées qui sont faciles à comprendre et à utiliser.

2.1.3.4 Triabilité

Le facteur de la triabilité, ou la possibilité de tester l'innovation avant de l'adopter pleinement, joue également un rôle clé dans le processus d'adoption. (Rogers, 2003) indique que les innovations qui peuvent être expérimentées à une petite échelle avant l'adoption complète sont généralement adoptées plus rapidement. Cette possibilité de test permet aux adopteurs potentiels de se familiariser avec l'innovation et de réduire les incertitudes associées à son adoption. D'autre part, (Moore, 1991) note que la triabilité peut aider à démontrer la valeur d'une innovation, rendant son adoption plus probable.

2.1.3.5 Observabilité

L'observabilité, ou la capacité de voir les résultats de l'innovation, est un autre facteur important identifié par (Rogers, 2003). Il soutient que les innovations dont les résultats sont

visibles et facilement mesurables sont adoptées plus rapidement que celles dont les bénéfices sont moins évidents. L'observabilité permet aux adopteurs potentiels de voir les avantages concrets de l'innovation, ce qui peut renforcer leur confiance et les inciter à adopter l'innovation. (McKenney, 1996) appuie cette idée en expliquant que la visibilité des bénéfices d'une innovation encourage l'adoption par imitation.

En définitive, les facteurs sociaux et le rôle des leaders d'opinion sont également essentiels dans le processus de diffusion des innovations. (Rogers, 2003) souligne que les interactions sociales et les recommandations de personnes influentes au sein d'un réseau social peuvent grandement influencer la décision d'adopter une innovation. Les leaders d'opinion, en particulier, jouent un rôle crucial en évaluant et en validant les innovations avant qu'elles ne soient adoptées par la majorité.

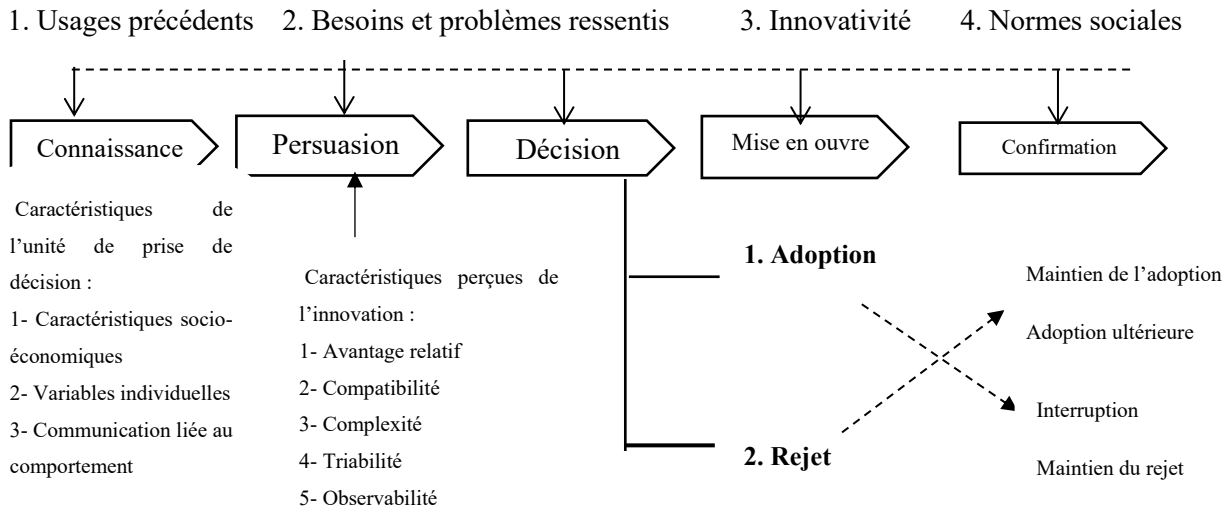
2.1.4 Processus d'adoption d'une innovation

L'adoption d'innovations est un phénomène complexe qui influence la dynamique des comportements individuels et organisationnels. Rogers a proposé un modèle théorique qui décrit comment et pourquoi certaines innovations sont adoptées au sein des sociétés. Ce modèle, qui se déroule en cinq étapes, met en lumière le processus décisionnel individuel, illustrant comment des facteurs internes et externes interagissent pour déterminer l'acceptation ou le rejet d'une innovation. La compréhension de ces étapes est cruciale pour les entreprises et les chercheurs souhaitant favoriser l'innovation et améliorer la diffusion des nouvelles idées et technologies.

La figure ci-dessous démontre le concept d'adoption qui désigne un processus décisionnel individuel qui se déroule en cinq étapes, allant de la prise de connaissance d'une innovation jusqu'à la confirmation de son utilisation continue, ou son rejet.

Figure 13 : Le processus individuel décisionnel selon Rogers (Source : (Adapté de A. Wahiba et al., 2023, p. 660)

Antécédents



À partir ce schéma, nous pouvons déduire que ce modèle d'adoption d'innovations d'Everett Rogers offre un cadre précieux pour comprendre le processus par lequel les individus décident d'adopter ou de rejeter des innovations. En reconnaissant les cinq étapes de ce processus, à savoir :

- **Connaissance :**

Cette première étape consiste en la prise de conscience de l'existence de l'innovation. Les individus sont exposés à des informations à travers divers canaux, tels que les médias, les réseaux sociaux, ou des recommandations de pairs. À ce stade, l'intérêt initial est suscité, mais il peut être superficiel ;

- **Persuasion :**

Une fois informé, l'individu commence à former une opinion sur l'innovation. Cette étape est influencée par des facteurs tels que la crédibilité de la source d'information, les expériences partagées par d'autres utilisateurs et les perceptions personnelles des avantages et inconvénients. L'attitude à cette étape peut être positive, neutre ou négative en fonction des préférences personnelles, des besoins, des désirs et des expériences acquises, ces éléments se transforment ensuite en normes et valeurs issues d'autres systèmes sociaux. (Webster et Martocchio, 1992 et Webster et Trevino, 1995) ;

- **Décision :**

Dans cette phase, l'individu prend une décision consciente d'adopter ou de rejeter l'innovation. Cette décision est souvent le résultat d'une analyse des informations recueillies et de la mise en balance des bénéfices perçus par rapport aux risques. Les personnes peuvent également consulter des tiers pour des avis supplémentaires ;

- **Mise en œuvre :**

Une fois la décision prise, l'individu commence à utiliser l'innovation. Cela peut inclure des ajustements pour l'adapter à ses besoins spécifiques. Cette étape est critique, car la mise en œuvre efficace de l'innovation peut influencer l'expérience et la satisfaction de l'utilisateur. ;

- **Confirmation :**

La dernière étape implique la recherche de preuves pour justifier la décision d'adoption. L'individu évalue son expérience avec l'innovation et détermine s'il souhaite continuer à l'utiliser ou, au contraire, l'abandonner. (Borchert et al., 2004) montrent que cette phase est souvent marquée par des réflexions sur les résultats obtenus et l'impact de l'innovation sur la vie quotidienne.

2.1.5 Théorie de diffusion des innovations et *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire

Le *Target Costing* peut être considéré comme une innovation au sein des organisations en particulier dans des secteurs comme l'agroalimentaire, où les marges sont souvent serrées et la concurrence intense. Son adoption implique des changements dans la manière dont les coûts sont gérés, avec un accent sur l'optimisation des processus dès la phase de conception. Dans ce contexte, certaines recherches s'intéressent à identifier les éléments déterminants pour réussir la mise en place d'un outil de gestion des coûts, notamment la méthode de comptabilité par activités (*Activity-Based Costing*), qui partage des similitudes avec le *Target Costing*, à savoir l'étude d'Alcouffe, 2004 et l'étude de De La Villarmois et Tondeur, 1996).

L'étude d'Alcouffe représente l'une des premières tentatives d'application de la théorie de la diffusion des innovations à l'analyse de la comptabilité par activités (*Activity-Based Costing*) en France, en se concentrant sur les facteurs influençant son adoption par les entreprises françaises. Il a identifié trois phases, à savoir, l'introduction, l'expérimentation et le décollage. De ce fait, dans l'étape d'introduction qui est marquée par une disponibilité limitée des ressources et un faible engagement des acteurs clés du secteur. Les ressources principalement

disponibles sont des informations rares, insuffisantes pour encourager l'adoption généralisée de la comptabilité par activités par les entreprises. Quant à la deuxième étape d'expérimentation, les ressources commencent à se multiplier et les acteurs du secteur s'impliquent davantage. Les entreprises bénéficient alors de nouvelles sources d'information, de formations spécialisées et d'un soutien accru en matière de conseil. Pour la troisième étape de décollage : une transformation dans la structuration de l'offre. En plus du rôle traditionnel des universitaires, associations professionnelles et organismes de formation, une nouvelle catégorie d'acteurs émerge : les éditeurs de logiciels spécialisés. Ces derniers jouent un rôle essentiel en tant que moteurs du changement et influenceurs positifs pour l'adoption des pratiques. Ainsi le même auteur signale que l'adoption de cette méthode est déterminée par trois éléments principaux :

- **Avantage perçu** : Si la comptabilité par activités est jugée plus performante que la méthode actuelle de calcul des coûts, elle sera favorisée ;
- **Compatibilité** : Son alignement avec les valeurs de l'entreprise et les pratiques antérieures renforce son acceptation ;
- **Complexité** : Une méthode jugée trop complexe décourage son adoption.

En outre, des facteurs comme la taille de l'entreprise, les moyens de communication utilisés et la structure des coûts modulent l'influence de ces éléments sur la décision d'intégrer la comptabilité par activités.

D'un autre côté, (De La Villarmois et Tondeur, 1996), une enquête a été conduite en France auprès d'un échantillon de 1 070 entreprises issues de différents secteurs d'activité. Avec un taux de réponse de 7,4 %, cette étude visait à évaluer l'impact de six catégories de variables organisationnelles sur l'adoption de la comptabilité par activités. Les variables étudiées incluent : l'environnement, l'activité, la technologie, la structure, le système de contrôle, et la stratégie.

In fine, (Rogers, 2003) souligne que la théorie de la diffusion des innovations est utile pour comprendre comment et pourquoi cette méthode se diffuse au sein d'une entreprise agroalimentaire qui est notre objectif de cette recherche doctorale.

Dans ce sens, les facteurs de succès du *Target Costing* dans les grandes entreprises agroalimentaires peuvent être directement liés aux éléments clés de la théorie de diffusion des innovations de Rogers. Ceci montre le rôle de l'avantage relatif qui stipule qu'une grande entreprise agroalimentaire adopte le *Target Costing*, elle doit percevoir que cette méthode offre un avantage par rapport aux autres méthodes de gestion des coûts. (Rogers, 2003) montre que

cet avantage pourrait être une meilleure rentabilité, une gestion plus efficace des marges, ou une capacité accrue à répondre aux exigences des consommateurs en termes de qualité et de prix. Plus cet avantage est perçu comme significatif, plus l'adoption et la diffusion du *Target Costing* seront rapides. Quant à la compatibilité, (Rogers, 2003), le *Target Costing* doit s'intégrer de manière fluide dans les processus existants de l'entreprise agroalimentaire. Si la méthode est perçue comme compatible avec les pratiques actuelles de gestion des coûts et de développement de produits, son adoption sera plus facile. Également, dans le secteur agroalimentaire, où les coûts des matières premières peuvent être volatils, le *Target Costing* peut offrir une méthode dynamique de contrôle des coûts. Ensuite, la perception de la complexité du *Target Costing* joue un rôle majeur dans son adoption. Si les grandes entreprises agroalimentaires estiment que la mise en œuvre de cette méthode est trop complexe ou nécessite des compétences ou des ressources qu'elles ne possèdent pas, elles seront plus réticentes à l'adopter. Par conséquent, un facteur clé de succès sera de rendre la méthode aussi accessible et simple que possible pour les entreprises du secteur. *In fine*, (McKenney, 1996) indique que l'observabilité des résultats positifs obtenus grâce au *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire peut influencer la vitesse à laquelle cette innovation est adoptée par d'autres acteurs. Si les entreprises voient des concurrents réussir avec le *Target Costing*, elles seront plus incitées à l'adopter elles-mêmes.

Dans cette perspective, on peut déduire que dans le secteur agroalimentaire, l'adoption du *Target Costing* dépend non seulement des caractéristiques fondamentales de cette méthode, mais aussi des facteurs sociaux, culturels et économiques propres à l'industrie et aussi de respecter le processus d'adoption d'une innovation, pour que les entreprises du secteur doivent répondre à des attentes croissantes en matière de durabilité, de sécurité alimentaire et de respect des normes de qualité, ce qui renforce la pertinence du *Target Costing* pour gérer les coûts tout en maintenant la qualité.

Dans le même sillage, la diffusion du *Target Costing* au sein du secteur agroalimentaire suit les mêmes principes que ceux exposés précédemment. Les innovateurs et les adopteurs précoces peuvent être des entreprises pionnières qui utilisent cette méthode pour développer des produits à moindre coût tout en respectant des exigences élevées en matière de qualité et de durabilité. (Rogers, 2003) montre que ces entreprises pionnières peuvent influencer la majorité du secteur à adopter cette méthode, en particulier si les résultats obtenus sont visibles et mesurables.

A cet effet, à la lumière de la théorie de diffusion des innovations, l'adoption réussie du *Target Costing* dans les grandes entreprises agroalimentaires peut être mieux comprise et facilitée en prenant en compte les dynamiques de la diffusion des innovations. Le succès dépendra de la capacité des entreprises à percevoir cette méthode comme un avantage relatif, à l'intégrer facilement dans leurs pratiques, et à en observer les résultats tangibles. Ainsi, la relation entre le *Target Costing* et la diffusion des innovations est essentielle pour comprendre comment cette méthode peut s'imposer dans le secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT et contribuer à la compétitivité et à la résilience des entreprises.

2.2 Modèle d'acceptation de la technologie

Parmi les théories comportementales qui analysent les intentions et comportements des individus concernant l'adoption de nouvelles méthodes de gestion, telles que le *Target Costing*, figure le modèle d'acceptation de la technologie (TAM) développé par Davis en 1989.

Ce modèle offre un cadre théorique pour comprendre l'adoption de ces technologies. Nous commencerons par présenter le modèle de base de (Davis, 1989) ainsi que ses principales évolutions. Ensuite, nous examinerons comment ce modèle peut être appliqué à l'adoption du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire.

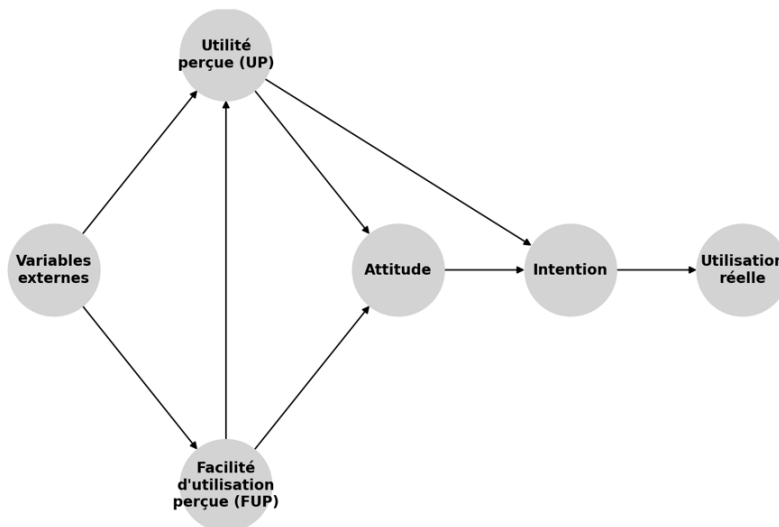
2.2.1 Présentation du modèle de base de Davis (1989)

La théorie d'acceptation de la technologie (TAM), développée par Fred Davis en 1989, est un modèle théorique visant à expliquer et à prédire l'acceptation des technologies par les utilisateurs. Cette théorie se concentre principalement sur deux variables : l'utilité perçue et la facilité d'utilisation perçue. Depuis sa formulation initiale, de nombreux chercheurs ont étendu et raffiné TAM pour mieux comprendre les dynamiques d'acceptation technologique dans divers contextes.

2.2.1.1 Définition des variables

La figure ci-dessous illustre les liens entre, d'une part, les différents éléments qui le composent, tels que l'intention comportementale, l'utilisation réelle, la facilité d'utilisation perçue et l'utilité perçue, et d'autre part, les relations entre les variables externes et ces construits fondamentaux.

Figure 14 : Modèle d'acceptation de la technologie (TAM) (Source : Adapté d'Atarodi et Al., 2019, p.4)



2.2.1.1.1 Utilité perçue et facilité d'utilisation

Davis a posé les bases de TAM en introduisant les concepts d'utilité perçue et de facilité d'utilisation perçue. Selon (Davis, 1989) « *l'utilité perçue est le degré auquel une personne croit que l'utilisation d'un système particulier améliorerait sa performance* ». En d'autres termes, si les utilisateurs perçoivent qu'une technologie peut les aider à accomplir leurs tâches plus efficacement, ils sont plus enclins à l'adopter.

Dans les mêmes d'ordres d'idées de Davis, il définit la facilité d'utilisation perçue comme « *le degré auquel une personne croit que l'utilisation d'un système particulier sera exempte d'effort* ». Une technologie perçue comme facile à utiliser est plus susceptible d'être adoptée, car les utilisateurs sont moins découragés par les obstacles potentiels liés à l'apprentissage et à l'utilisation de la nouvelle technologie.

2.2.1.1.2 Variables externes

Les variables externes, qui incluent la formation des utilisateurs, le soutien managérial et la qualité du système (Igbaria et Livari, 1995) regroupent trois domaines d'influence : organisationnel, individuel et technologique. Ces variables impactent l'intention d'utilisation des individus, créant ainsi un lien de causalité entre les croyances internes (attitude, facilité d'utilisation perçue et utilité perçue) et l'intention d'utiliser la technologie.

2.2.1.1.3 Attitude

Elle reflète les conséquences anticipées de l'utilisation, englobant les normes sociales, les habitudes, ainsi que la facilité des conditions. Les perceptions et les attitudes sont examinées

sous l'angle de l'utilité perçue (Davis, 1989) ou de la satisfaction de l'utilisateur (Baroudi et Orlikowski, 1988).

2.2.1.1.4 Intention d'utilisation

Ce construit, qui mesure le degré d'engagement et de valence d'un individu vis-à-vis de la technologie, est essentiel pour comprendre les processus d'adoption des technologies. En effet, l'intention comportementale se définit comme la volonté ou la disposition d'une personne à utiliser une technologie spécifique dans un futur proche. (Karahanna et al., 1999), montrent que cette intention est un indicateur clé dans de nombreux modèles de comportement d'adoption technologique.

2.2.1.1.5 Utilisation réelle

L'utilisation réelle est souvent considérée comme une mesure tangible et concrète du succès d'une technologie. (Davis et al., 1989) déclarent que l'utilisation effective d'une technologie par les utilisateurs est vue comme un indicateur clé pour évaluer son adoption et son intégration dans les pratiques quotidiennes, que ce soit dans un contexte professionnel ou personnel.

2.2.2 Modèle d'acceptation de technologie et *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire

Le modèle d'Acceptation de Technologie et la méthode du *Target Costing* peuvent être appliqués de manière complémentaire dans le secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT, notamment dans le cadre de l'innovation technologique et de l'optimisation des coûts.

Dans le secteur agroalimentaire, l'adoption des technologies est devenue cruciale pour améliorer les performances, la qualité des produits, et la compétitivité sur le marché. Les technologies peuvent inclure des systèmes de gestion de la chaîne logistique, des outils de production automatisés, des systèmes de gestion de la qualité, ou encore des solutions pour la traçabilité des produits.

Par ailleurs, le TAM repose sur deux variables développées précédemment et qui peuvent être investiguées dans ledit secteur, comme suit :

- **L'utilité perçue** : Les acteurs de l'agroalimentaire peuvent percevoir une nouvelle technologie comme utile si elle améliore l'efficacité de la production, réduit les délais ou les coûts, et permet de répondre à des normes de qualité plus strictes ;

- **La facilité d'utilisation perçue** : Pour que les technologies soient adoptées, elles doivent également être jugées simples d'utilisation par les opérateurs de ce secteur. Si une technologie est perçue comme complexe ou exigeant une formation coûteuse et longue, son adoption peut être freinée, même si elle est perçue comme utile.

Ce modèle peut ainsi aider à comprendre comment inciter les grandes entreprises agroalimentaires à adopter des solutions technologiques innovantes, en mettant l'accent sur la formation, la démonstration des bénéfices tangibles et l'ergonomie des outils proposés.

L'innovation technologique, stimulée par l'adoption de nouvelles technologies (comme vu dans le modèle TAM), peut énormément influencer les pratiques de *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire. En adoptant des technologies qui améliorent l'efficacité, réduisent les gaspillages ou automatisent des processus, les entreprises peuvent mieux atteindre leurs objectifs de coûts cibles.

L'adoption des technologies dans le secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT, telle que modélisée par le TAM, peut être un facteur clé pour atteindre les objectifs de *Target Costing*, car elle permet d'améliorer l'efficacité des processus tout en optimisant les coûts et la qualité.

Cependant, ces éléments ne constituent qu'une partie d'un ensemble plus vaste dont la vision d'ensemble reste encore floue. Il est donc essentiel d'approfondir l'analyse sur le terrain afin d'identifier d'autres variables explicatives. De plus, on note également un manque d'exploration concernant les facteurs clés du succès du *Target Costing*. Ce sujet nécessite d'être exploré dans le contexte marocain. Il serait particulièrement pertinent de tirer parti des recherches existantes et de s'inscrire dans une dynamique d'investigation déjà établie.

2.3. Théorie des coûts de transaction

Afin de mieux comprendre l'outil contemporain du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire, nous mobilisons la théorie des coûts de transaction d'Oliver Williamson (1937) pour analyser l'adéquation des coûts appropriés aux transactions de l'entreprise. Nous débuterons par expliquer cette théorie et sa coordination avec le *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire.

2.3.1 Présentation de la théorie des coûts de transaction

La théorie d'Oliver Williamson met l'accent sur la réduction des coûts de transaction, affirmant qu'il vaut mieux les optimiser que de se reposer sur des choix aléatoires ou sur l'intuition des managers. (Ghertman, 2003).

Selon (Merjane et al., 2023), la théorie des coûts de transaction a émergé en réponse aux évolutions du contexte économique et organisationnel, à partir de 1985. C'est à cette période que des résultats concrets et significatifs sont venus renforcer sa crédibilité et son importance. Ce changement a marqué une transformation dans la gestion, remettant en question les pratiques traditionnelles.

Fondamentalement, cette théorie repose sur l'idée que les coûts liés aux transactions économiques – tels que les coûts de négociation, d'information et de surveillance – constituent des éléments clés à considérer dans les décisions organisationnelles. Plutôt que de s'appuyer sur des modèles de gestion basés sur l'intuition ou des processus rigides, elle préconise une évaluation rigoureuse des coûts de transaction associés à différentes approches, afin de privilégier celle qui les minimise.

(Badrane et Bamousse, 2023) informe que Cette période marqua une remise en cause des principes classiques de management issus de Taylor et Fayol. L'organisation "scientifique" du travail, le contrôle strict des tâches et la planification rigoureuse de toutes les opérations étaient en passe de devenir des reliques des pratiques managériales (Brousseau, 1992).

2.3.2 Typologies des coûts de transactions

D'après (Williamson, 1985) que la théorie des coûts de transaction est un cadre théorique en économie qui cherche à expliquer l'existence et la structure des entreprises. Initialement introduite par l'économiste Ronald *Coase* dans les années 1930, elle a été approfondie par Oliver Williamson dans les années 1970 et 1980.

Cette théorie repose sur l'idée fondamentale que les entreprises se forment pour réduire les coûts de transaction. Selon (Barabel & Meier, 2022), ces coûts correspondent aux dépenses liées à la réalisation d'échanges économiques, et incluent, d'une part, les coûts de recherche d'informations, tels que le temps et l'effort nécessaires pour identifier un fournisseur fiable ou un acheteur potentiel, d'autre part, les coûts de négociation, associés à la conclusion de contrats ou à la fixation des prix et les coûts de surveillance et d'application, qui concernent le suivi du respect des termes contractuels ou la gestion des conflits.

Selon cette théorie, (Merjane et *al.*, 2023) les entreprises peuvent diminuer ces coûts en internalisant certaines activités plutôt que de les confier au marché.

La théorie des coûts de transaction s'est avérée utile pour analyser divers phénomènes économiques, comme, la taille et la structure des entreprises, les décisions de fusion et d'acquisition, l'organisation des marchés et l'émergence de nouvelles formes organisationnelles, comme les alliances stratégiques et les coentreprises

Bien que cette théorie ait parfois été critiquée pour sa complexité et le manque de précision de certaines preuves empiriques, elle demeure un outil clé pour comprendre l'organisation et les dynamiques économiques.

(Merjane et *al.*, 2023) indiquent que la théorie des coûts de transaction a transformé la gestion en mettant l'accent sur l'efficacité économique, la réduction des coûts de transaction et une prise de décision éclairée en matière d'organisation. Elle a remis en cause les pratiques traditionnelles de management et a permis une compréhension approfondie des choix organisationnels dans un environnement économique complexe.

Dans la même veine, la théorie des coûts de transaction met en avant les charges indirectes, notamment ceux liés à la négociation, à l'information, à la surveillance et à l'application des contrats. Elle analyse leur impact sur les décisions organisationnelles, en particulier le choix entre faire appel au marché ou intégrer une activité au sein de la structure hiérarchique de l'entreprise.

2.3.2 Théorie des coûts de transaction et *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire

La théorie des coûts de transaction constitue un cadre pertinent pour comprendre et optimiser l'application du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire marocain. Elle permet d'identifier les sources de coûts transactionnels et d'adapter les stratégies organisationnelles pour améliorer la compétitivité des entreprises.

L'approche par les coûts de transaction invite à une analyse approfondie de la chaîne de valeur agroalimentaire, depuis la production agricole jusqu'à la distribution des produits finis. (Ellram, 2006). Cette démarche permet d'identifier les sources de coûts transactionnels élevés, notamment en ce qui concerne la recherche et la sélection des fournisseurs, la négociation et la gestion des contrats (Hibbets et *al.*, 2003), le contrôle qualité et la logistique et la distribution.

De même, les entreprises peuvent opter pour la structure organisationnelle la plus efficace pour des coûts transactionnels qui sont identifiés par internaliser certaines activités permet de

réduire les coûts liés à l'externalisation, notamment ceux associés à la coordination et à la supervision des fournisseurs. (Merjane et al., 2023) et collaborer avec des partenaires externes, via des contrats ou des alliances, permet d'exploiter leur expertise tout en limitant les coûts de coordination.

En prenant en compte les coûts transactionnels propres à chaque étape de la chaîne de valeur, le *Target Costing* permet aux entreprises de définir des coûts cibles plus précis et d'optimiser la gestion de leurs dépenses.

In fine, une meilleure compréhension des coûts de transaction permet d'optimiser les processus de production et de distribution en renforçant la gestion de la qualité pour limiter les coûts liés aux défauts de conformité et aux inspections et en améliorant la logistique pour atténuer les coûts de transport et de stockage, en optimisant la gestion des flux de marchandises. (Merjane et al., 2023) révèlent que l'interaction entre la théorie des coûts de transaction et le *Target Costing* permet aux entreprises agroalimentaires marocaines d'identifier et de maîtriser leurs coûts transactionnels, d'adopter des structures organisationnelles adaptées et d'optimiser leurs processus. En réduisant ces coûts, elles améliorent leur compétitivité et renforcent leur position sur le marché.

En guise de conclusion de cette section, ce travail de recherche est particulièrement fondé sur trois théories éminemment réputées en sciences d'organisations exposées ci-dessus. La théorie de diffusion des innovations permet l'adoption réussie du *Target Costing* dans les grandes entreprises agroalimentaires peut être mieux comprise en tenant compte de cette théorie. Pour que cette méthode soit intégrée avec succès, il est crucial que les entreprises perçoivent ses avantages relatifs. Quant au modèle d'acceptation de la technologie, il est tout à fait pertinent d'aborder ce sujet dans le cadre de cette théorie. En effet, cette dernière permet d'analyser et de comprendre les facteurs qui influencent l'acceptation de ces technologies par les utilisateurs, en particulier leur utilité perçue, à savoir les Directeurs généraux des grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT et leur facilité d'utilisation perçue par tous les départements de ces entreprises. Cela les aide à mieux intégrer ces technologies dans leurs processus en leur permettant d'identifier les freins et les leviers pour que les utilisateurs acceptent et utilisent efficacement l'outil contemporain de *Target Costing*. Dans ce sens, l'application de la théorie de diffusion des innovations, du modèle d'acceptation de la technologie (TAM) et la théorie des coûts de transaction offrent des perspectives essentielles pour comprendre et faciliter l'adoption réussie du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire. Ces théories permettent d'analyser les aspects conditionnant l'acceptation et

l'intégration du *Target Costing*, qui sont nécessaires pour optimiser les coûts et améliorer les processus dans ce secteur.

Section 3 : Conception des hypothèses et modèle de recherche

À partir des réflexions précédentes sur la diffusion du *Target Costing* et TAM ainsi que sa progression dans les différents pays, nous pouvons conclure qu'un des éléments clés dans toute étude sur le paradoxe du *Target Costing* réside dans l'identification des déterminants de l'adoption et mise en œuvre de cette méthode de gestion, car, rappelons-le, l'outil du *Target Costing* est précisément qu'il n'existe encore que très peu d'organisations qui ont adopté ce mode opératoire, malgré son intérêt pour le monde organisationnel. (Gosselin, 1997) souligne qu'une piste prioritaire pour tenter de résoudre ce paradoxe peut ainsi être celle d'une recherche consacrée aux déterminants de l'adoption et de l'implantation du *Target Costing*.

Dans le cadre de cette étude, nous avons fait le choix d'explorer les catégories de déterminants afin d'apporter un éclairage au paradoxe relatif à l'adoption et à l'implémentation du *Target Costing* via les déterminants de la décision d'adopter le *Target Costing*. Au final, il s'agit de démontrer que l'adoption du *Target Costing* et le succès de son implantation que nous essayerons d'élaborer dans un modèle unifié.

3.1 Facteurs d'adoption du *Target Costing*

Dans les entreprises, en particulier dans le secteur agro-alimentaire, l'adoption du *Target Costing* est un enjeu stratégique majeur pour maintenir sa compétitivité, répondre aux exigences d'un marché où le prix devient prépondérant, le tout dans la maîtrise des coûts. (Monden Y, 1995) souligne que le *Target Costing*, littéralement coût cible, représente une méthode de gestion des coûts appliquée pour l'essentiel lors de la phase de conception d'un produit, qui est une méthode systématiquement développée dans les pays asiatiques comme le Japon ou la Corée, où elle a pris une standardisation de facto. (Evaraert et al., 2008) prouvent que l'adoption dans certains secteurs d'autres pays, en revanche, est reléguée au second objectif, en raison de raisons culturelles, économiques et organisationnelles.

Son adoption dépend de huit facteurs, qui vont être détaillés comme suit :

3.1.1 Perception de la valeur ajoutée

L'adhésion à une voie de management comme le *Target Costing* est intrinsèquement liée à la perception de la valeur ajoutée par les utilisateurs potentiels (Cooper et Slagmulder, 1997). Précisément, pour qu'un mode de fonctionnement soit véritablement intégré, encore faut-il qu'il

soit perçu par ses utilisateurs potentiels, comme un mode générateur des bénéfices recherchés : la meilleure efficacité à la production, la réduction des coûts, la prise de décision stratégique.

En fait, tous les usagers potentiels doivent réaliser que, dès la conception, le *Target Costing*, en tant que méthode de gestion des coûts, améliore l'efficacité de la gestion des coûts. De manière quasi instinctive, on pourrait dire que la mise en œuvre du *Target Costing* conduit les équipes à travailler ensemble dès la phase de conception du produit. Selon Monden, l'approche inter fonctionnelle favorise la résolution éventuellement anticipée de problèmes d'assurance qualité qui devraient, dans l'organisation classique, être traités en aval (Monden Y, 1995). De fait, la prise de décision dans les équipes et le bon déroulement du processus de production en sont améliorés.

Dès lors, les usagers potentiels (qu'ils soient managers ou ingénieurs) doivent donc comprendre que ce mode d'organisation des équipes permet de bénéficier d'économies de temps qui mèneront à la précision plus en amont du coût du produit ce qui finalement leur évitera d'être amenés à corriger leurs erreurs tardivement, mais surtout à coordonner leurs projets sans opposition (Ansari et Bell, 2010). Donc, si cette perception n'est pas acquise, il est difficile d'espérer que le cadre du *Target Costing* puisse être adopté.

Qui plus est, la réduction de coût va se ranger parmi eux, souvent décrite comme le premier motif d'adoption du *Target Costing*. Il est vrai qu'on est amené à responsabiliser chaque équipe sur son coût cible communément convenu au départ ; ce sont donc ces contraintes d'emblée adoptées, celles d'un prix que le marché va acquitter pour un produit, qui régulent le travail de l'équipe afin de respecter les mesures de ce rendement (Tani, 1994). Des recherches démontrent que dans les secteurs à forte concurrence, comme celui de l'automobile. Selon (Dekker et Smidt, 2003), le *Target Costing* apparaît en ce sens au mieux comme un instrument stratégique de réduction des coûts tout en restant compétitif mais pour les utilisateurs, il est également un levier d'amélioration de la marge bénéficiaire mais, également un outil de différenciation vis-à-vis de la concurrence.

La meilleure prise de décision stratégique est un autre avantage supposé du *Target Costing*, En fait, les entreprises doivent y aligner les décisions de conception de produits à la demande du marché, tout en intégrant les impératifs internes (coûts et production). En ce sens, (Cooper et Slagmulder, 1997) affirment que le *Target Costing* est synonyme de gestion préventive, une manière de raisonner où l'on s'appuie sur des données solides et sur une compréhension fine du besoin du marché.

En outre, la logique du *Target Costing* assure la transparence entre les services, et la coordination autour d'objectifs partagés en matière de résultats financiers. (Ewert et Emst, 1999), pour les managers qui associent la mise en œuvre du *Target Costing* à l'amélioration de la prise de décision stratégique, sa mise en œuvre apparaît comme un choix approprié car cela pourrait structurer et fluidifier le processus de gestion d'entreprise au profit de la compétitivité à long terme. La perception de la valeur ajoutée est déterminante pour que l'adoption du *Target Costing* s'opère dans l'organisation. En effet, il est nécessaire que les utilisateurs, d'une manière ou d'une autre, soient persuadés de la capacité d'amélioration qu'ils pourraient en attendre en termes d'efficacité, mais aussi de réduction des coûts ou de prise de décision stratégique.

3.1.2 Facilité d'utilisation

Selon (Vankatesh et Davis, 2000), l'un des facteurs déterminants de l'adoption d'une méthode comme le *Target Costing* par l'entreprise est la facilité d'utilisation de son outil : plus un outil est jugé facile à comprendre et à utiliser, plus il sera adopté de manière efficace par ses utilisateurs potentiels ; certainement, la complexité peut constituer un critère de déclenchement d'une non adoption, et ce, même si l'outil répond à une problématique profane précise.

(Ansari et al., 2006) annoncent que le *Target Costing* est une méthode qui, sur le papier, semble relativement simple, car elle se résume à fixer un coût cible en fonction du prix que le marché était prêt à payer pour un produit, et à influencer sur les décisions de conception pour respecter ce coût tout en maintenant la qualité. Cette facilité apparente est souvent perçue comme un atout, notamment dans un environnement où les équipes pluridisciplinaires doivent travailler ensemble à un objectif commun. Lorsque les utilisateurs se trouvent en mesure de comprendre aisément les concepts et principes du *Target Costing*, ils sont plus enclins à l'adopter et à l'intégrer dans leurs pratiques de gestion au quotidien.

Dans une étude de (Dekker et Smidt, 2003), les auteurs mettent en évidence le fait que les entreprises où les utilisateurs ont la perception d'un *Target Costing* facile à comprendre sont celles au sein desquelles on observe un taux d'adoption le plus élevé. De même, les entreprises où les formations au *Target Costing* permettent d'atteindre rapidement un niveau acceptable de compréhension et, finalement, d'intégrer progressivement le *Target Costing* dans leurs process en viennent à l'adopter également plus facilement.

Il n'en reste pas moins que, si le *Target Costing* est perçu comme trop complexe tant à comprendre qu'à mettre en œuvre, il devient alors un goulet d'étranglement et renvoie à une difficulté de mise en œuvre. Cette complexité peut avoir plusieurs origines. La mise en œuvre

du *Target Costing* est parfois vécue collectivement comme une difficulté à s'accorder entre différents départements, en raison notamment du cloisonnement dans lequel ces entreprises évoluent (Cooper et Slagmulder, 1997). Ensuite, (Ellram, 2000) aborde que le recueil et l'analyse de données de marché, de production et de coûts suffisamment précises et à jour peuvent également être perçues comme intimidantes pour certaines entreprises, celles qui ne sont pas dotées d'outils d'information et de gestion adaptés. Dans une étude des entreprises japonaises, les travaux de (Tani et al., 1994) montrent ainsi que celles disposant de systèmes de gestion des coûts complexes ou dont les processus de décision sont longs, sont plus pénalisées en matière de mise en œuvre du *Target Costing*. Cette complexité perçue repousse certes dans le temps l'adoption de cette démarche, mais peut s'avérer se transformer en abandon total dans le cas où les utilisateurs ne se sentent pas suffisamment soutenus ou formés.

Pour pallier ce point qui pose problème, il conviendrait simplement que les entreprises simplifient l'approche et apportent une formation limpide aux utilisateurs. (Ansari et Bell, 2006) suggèrent que la manière d'améliorer la facilité d'utilisation consiste en un découpage digestible du *Target Costing*, une communication facilitée entre les départements et la fourniture d'outils de gestion adaptés à la collecte et l'analyse des données. Par ailleurs, le fait d'être accompagné lors de la mise en œuvre, que ce soit par des consultants ou par des spécialistes internes, peut réduire le sentiment de complexité et favoriser un usage étendu.

En conséquence, la méthode doit paraître suffisamment simple à comprendre et à mettre en œuvre qu'un *Target Costing* sonnait bien soit biaisé. Perçue comme complexe quand rien n'a été prévu pour la simplifier, ni une formation, ni un outil de gestion, la méthode pour les entreprises en souffrance peut devenir un véritable handicap. Il y a donc tout intérêt à rendre cette technique-là plus accessible possible afin d'en tirer tous les avantages escomptés.

3.1.3 Compatibilité avec les systèmes existants

La compatibilité du *Target Costing* avec le système et les processus déjà en place au sein de l'organisation constitue un élément déterminant dans son adoption. En effet, lorsque l'outil s'intègre mieux avec les technologies existantes et les pratiques courantes, les entreprises sont plus enclines à l'adopter dans leur fonctionnement. En revanche, (Vankatesh et Davis, 2000) éclaircissent que le besoin de modifier de manière trop importante les processus en place pour réussir l'implantation du *Target Costing* peut engendrer des réticences et nuire à son intégration.

La méthode du *Target Costing* exige une collecte rigoureuse de données sur les coûts, sur les chaînes de production et sur les attentes du marché. Le recours au *Target Costing* sera

d'autant plus aisé pour une entreprise qu'elle disposera déjà de systèmes performants de gestion des coûts et de processus bien rodés pour suivre ces données. Dans cette perspective, (Dekker et Smidt, 2003) montrent que les entreprises ayant déjà mis en place des systèmes avancés de gestion des coûts tel le *Activity-Based Costing (ABC)* trouvent plus aisé de déployer des dispositifs de *Target Costing* dès lors que le contrôle du coût en étant la spécificité, les méthodologies des deux approches sont en elles-mêmes, à peu près, similaires.

Cependant, si les systèmes et processus en vigueur ne sont pas compatibles avec le *Target Costing*, leur incompatibilité peut constituer un obstacle important. En effet, dans certaines entreprises, les technologies utilisées en gestion de coûts ne peuvent être perçues comme suffisamment sophistiquées pour permettre la collecte et l'analyse des données exigées par le *Target Costing*. Par ailleurs, (Cooper et Slagmulder, 1997) précisent que certaines entreprises fonctionnent avec des processus traditionnels dans lesquels les coûts sont gérés en aval du cycle de production et non en amont. Ce décalage dans la gestion des coûts demande parfois de changer fondamentalement la culture d'entreprise, tâche qualifiée de douloureuse et coûteuse.

En effet, comme le soulignent (Ewert et Emst, 1999), les entreprises qui doivent réinventer totalement leur processus de travail pour se conformer à la démarche du *Target Costing* se heurtent souvent aux résistances des opérateurs et des gestionnaires. Mais le besoin de modifier l'ensemble des flux de travaux, de former les opérateurs à des pratiques nouvelles et de faire évoluer les systèmes informatiques mobilisant à chaque fois de coûts peut retarder, voire compromettre l'adoption du *Target Costing*.

Le facteur déterminant pour l'adoption du *Target Costing* est la compatibilité de celui-ci avec les technologies et les processus adéquats. Quand l'outil s'intègre bien aux systèmes en cours, son appropriation apparaît plus facile, avec un gain d'efficacité accroissant l'adhésion. Au contraire, les entreprises amenées à modifier de façon plus ou moins radicale leurs pratiques en cours peuvent rencontrer de plus importantes résistances, freinant sa mise en œuvre. Il est donc nécessaire, afin de réussir son déploiement, de s'assurer que les systèmes en place vont pouvoir supporter cette méthode, ou bien de prévoir des ajustements progressifs et des formations adaptées.

3.1.4 Soutien de la direction

L'appui et la volonté de la Direction semblent être des facteurs déterminants dans l'adoption du *Target Costing*, comme d'ailleurs pour toute nouvelle pratique de gestion au sein d'une organisation. Ce sont les dirigeants qui créent l'environnement propice à

l'implémentation de cette technique, qu'ils soient dans l'obligation de fournir les ressources nécessaires ou à même de motiver les collaborateurs à accepter les nouvelles pratiques. Sans une forte volonté de la Direction, la pratique du *Target Costing* risque d'être bloquée, et parfois d'échouer. (Kotter, 2012).

La mise en œuvre efficace du *Target Costing* est largement conditionnée par la capacité de la Direction à mobiliser les ressources humaines et matérielles qui lui sont nécessaires. (Cooper et Slagmulder, 1997) soutiennent, par ailleurs, que pour y parvenir, les dirigeants doivent non seulement comprendre les avantages d'une telle méthode, mais également s'engager dans son utilisation. Cela passe notamment par la disposition de moyens financiers pour former les employés, pour renouveler les systèmes d'information, pour acquérir des logiciels de gestion des coûts appropriés.

(Ansari et al., 2006) montrent que l'engagement de la Direction se traduit également par la promotion d'une culture de coopération inter fonctionnelle ; le *Target Costing* suppose, en effet, que les différentes fonctions que sont finance, *marketing* et production interagissent pour établir des coûts cibles et harmoniser leurs objectifs. En s'impliquant dans cette dynamique, les dirigeants peuvent mieux garantir cette coopération en encourageant les interactions et en mettant en œuvre un régime incitatif au travail de coopération.

La présence des dirigeants, comme (Vankatesh et Davis, 2000) affirment que leur soutien actif permettant de donner aux employés une raison de s'investir pour accepter le changement, que constitue l'acceptation du *Target Costing* dans l'entreprise, est déterminante. Si les dirigeants s'engagent eux-mêmes en se formant, en montrant les avantages que la méthode peut leur apporter ou en reconnaissant les efforts des équipes, cela participera à créer un sentiment d'importance et d'affiliation de la part des employés envers la Direction. De ce fait, (Kotter, 2012) déclare que le changement organisationnel ne peut pas réussir sans que les leaders de l'entreprise ne rassemblent dans un même élan une volonté claire et visible de conduire et de soutenir le changement.

De plus, les dirigeants doivent être disponibles pour surmonter les résistances au changement qui peuvent apparaître lors de la mise en œuvre du *Target Costing*. Les employés peuvent être opposés à une nouvelle méthode surtout si cela implique un grand changement dans leurs habitudes de travail. (Ewert et Emst, 1999) souligne que l'engagement soutenu des dirigeants à communiquer la vision à long terme de l'entreprise et les objectifs du coût cible est primordial pour vaincre la résistance.

Par conséquent, (Cooper et Slagmulder, 1997), la Direction doit aussi s'assurer que chacun des acteurs impliqués dans le processus connaisse ses responsabilités et son rôle. Cela va dans le sens d'une meilleure visibilité et d'une plus grande capacité d'appui, et permet également de faire un bon usage des ressources humaines en termes d'apport à l'activité du *Target Costing*.

3.1.5 Formation et soutien technique

Les formations et le soutien technique constituent les fondements d'une aide à la mise en œuvre du *Target Costing* dans l'entreprise. De ces deux facteurs découlerait la diminution de la résistance au changement et la réassurance des utilisateurs. En effet, (Kotter, 2012) déclare que la disponibilité de formations et d'un soutien technique participe puissamment à la nervosité des utilisateurs à se sentir capables à la fois d'usages adéquats de la méthode et de pouvoir compter dans son efficacité sur un soutien permanent dans l'opération de mise en œuvre.

L'une des difficultés majeures dans l'adoption d'une nouvelle méthode, comme le *Target Costing*, viendrait des lacunes en connaissance et en compétences des utilisateurs. (Ewert et Emst, 1999) clarifient qu'en l'absence d'un cadre d'explication sur la nature des concepts, des processus et des bénéfices du *Target Costing*, les employés sont peu enclins à utiliser cette méthode, l'implémentation étant perçue comme difficile à réaliser et à gérer. C'est ici que la formation prend tout son sens.

Des formations, bien ciblées, permettent aux utilisateurs pressentis de se familiariser avec les concepts de base du *Target Costing* et de se projeter dans la manière dont ils vont pouvoir l'utiliser dans leur propre environnement. Les recherches d'(Ansari et al., 2006) montrent que les organisations ayant formé leurs employés réussissent bien mieux à opérer des changements comme ceux du *Target Costing*. Une formation adéquate peut créer la base du développement des compétences techniques des utilisateurs mais également créer des motivations et de l'engagement pour l'usage de la méthode.

Dans le milieu du *Target Costing*, la formation doit répondre aux besoins spécifiques des départements concernés qu'ils soient *Marketing*, finances ou production. (Dekker et Smidt, 2003) insistent sur la formation interdépartementale permettant à chaque service de percevoir son propre rôle dans la structure de gestion des coûts et d'appréhender les enjeux de coopération avec les autres services pour réaliser les objectifs de coûts cibles.

Au-delà du travail de formation, l'existence d'un support technique approprié est déterminante pour assurer la résolution des problèmes que l'on rencontre lors de

l'implémentation du *Target Costing*. Celui-ci pourra prendre la forme de l'intervention d'experts internes ou externes, consultants, et aussi la mise à disposition de guides, de ressources en ligne qui permettraient de répondre aux questions des utilisateurs le moment où elles se posent (Vankatesh et Davis, 2000), pour limiter ainsi les interruptions du travail, mais aussi pour s'assurer que les utilisateurs sentent être accompagnés tout du long de la démarche.

La dimension de support technique permet aussi d'apporter une réponse à la résistance au changement, généralement de mise lors des phases d'adhésion à la nouvelle méthode de calcul. Pour assurer la pérennité de l'adoption du *Target Costing*, il est impératif de planifier à la fois des formations d'initiation, et des formations continues pour former l'ensemble du personnel et faire en sorte qu'il parvienne à maintenir à jour ses compétences, en intégrant les progrès récents de la recherche méthodologique et technologique en matière d'utilisation du *Target Costing*. (Ansari et al., 2006) soulignent que les firmes qui investissent dans la formation continue de leurs employés accroissent les chances de pérenniser l'efficacité et la cohérence de l'usage du *Target Costing* au-delà du court terme.

Pour qu'il soit donc adopté, il est nécessaire que l'on puisse disposer de formation et de support technique. Les entreprises qui mettent en œuvre le *Target Costing* doivent en effet être organisées pour permettre aux utilisateurs de disposer des compétences et du soutien pour réduire les résistances au changement, faire confiance aux employés et assurer la bonne appropriation de l'outil. Cela suppose de prévoir dans le retour sur investissement, la formation initiale et continue et un soutien technique, suffisamment robuste pour le rendre efficace.

3.1.6 Coût

Le coût d'implémentation du *Target Costing* s'inscrit bien sûr parmi les critères que les sociétés doivent prendre en compte dans leur prise de décision. (Cooper et Slagmulder, 1997), bien qu'une nouvelle méthode ou technologie ait ses avantages, il faut en évaluer le coût d'achat, le coût d'implantation, le coût de maintenance et le coût de formation à l'aune des avantages escomptés. Les sociétés doivent être convaincues que les bénéfices économiques qu'elles tireront de l'adoption du *Target Costing* compenseront l'engagement financier dans l'acquisition et le coût de fonctionnement pour la personne à qui l'exercice de la méthode va être confié.

Outre l'acquisition des outils, l'implantation du *Target Costing* nécessite souvent de déployer des efforts considérables pour réorganiser les processus internes et former des équipes. Les coûts de mise en œuvre intègrent ainsi la rémunération des consultants, les coûts des

programmes de formation ainsi que des ressources humaines mobilisées pour sa mise en œuvre. Cependant, une étude effectuée par (Tani et al., 1994), dans des entreprises japonaises a montré que le coût d'implantation initial peut constituer un obstacle très important, notamment dans les entreprises de taille moyenne qui disposent de moins de ressources.

En complément de l'investissement initial, le coût de maintenance doit être introduit dans l'analyse coût-bénéfice typique du *Target Costing*. Ce dernier demande en effet un suivi qui garantit que les données de marché et de coûts internes sont disponibles en permanence, ce qui suppose souvent la maintenance technique des systèmes informatiques et au moins des mises à jour des logiciels préparés pour la gestion de cette méthode. De surcroît, (Ansari et al., 2006), le support technique des utilisateurs, internes ou consultants externes, peut engendrer des coûts supplémentaires tardifs, si l'on n'y prend pas garde.

Pour justifier les coûts associés à la mise en œuvre du *Target Costing*, les entreprises doivent considérer sérieusement les avantages escomptés liés à la baisse des coûts, à la compétitivité, et à la rentabilité. La principale force du *Target Costing* est précisément d'établir les coûts de production en fonction du prix que le marché est prêt à payer, ce qui permet aux entreprises de développer leurs marges bénéficiaires, tout en restant sur un segment compétitif. (Cooper et Slagmulder, 1997).

Toujours concernant les gains d'efficacité liés à l'adoption du *Target Costing*, ces derniers pourraient, d'une part, se traduire par une meilleure gestion des ressources internes, aboutissant à une réduction des coûts d'exploitation, et, d'autre part, améliorer la prise de décision stratégique par une meilleure connaissance des coûts dans l'ensemble du cycle de vie du produit. (Ellram, 2000).

3.1.7 Témoignages et études de cas

L'adoption du *Target Costing* repose sur plusieurs facteurs déterminants, parmi lesquels ont une place essentielle les témoignages et études de cas qui constituent des éléments fondamentaux de diffusion et d'acceptation de cette méthode de gestion des coûts. Ces témoignages d'entreprises ayant eu recours au *Target Costing* avec succès. C'est ce que montre l'exemple de Toyota, pionnière dans le domaine du *Target Costing*, dont les opinions collectées ont contribué à faire connaître sa méthode à l'échelle mondiale. L'exemple des réussites d'applications concrètes a du temps à autre, un caractère catalyseur en gommant l'angoisse qui peut résulter du caractère nouveau d'une méthode. (Cooper et Slagmulder, 1997).

Par ailleurs, les études de cas permettent une analyse approfondie de l'expérience d'entreprises ayant déjà recours au *Target Costing*. Différentes des simples témoignages, elles offrent une vision plus globale prenant en compte les aléas rencontrés, les solutions apportées et le résultat final. Cela permet non seulement d'objectiver les bénéfices, mais surtout de savoir quelles adaptations sont nécessaires à la mise en œuvre. Une étude de cas concernant des entreprises néerlandaises a montré que l'adaptation du *Target Costing* aux particularités locales du marché, permettait une adoption plus harmonieuse et des performances financières accrues (Dekker et Smidt, 2003). Ce type d'analyse amène les entreprises à percevoir les possibilités d'adaptation de la méthode à leurs spécificités, tout en leur permettant d'anticiper les difficultés potentielles.

Ces pourquoi, les témoignages et études de cas sont des outils efficaces pour inciter à l'adoption du *Target Costing*. Ils apportent des éléments convaincants de l'efficacité de cette méthode, mais surtout ils enseignent bien comment mieux mettre en œuvre le *Target Costing*. Les entreprises peuvent mieux anticiper et appréhender les risques de l'adoption d'une nouvelle gestion des coûts. Cette diffusion par l'exemples contribue à élargir le contenu du *Target Costing* ainsi que son adoption par d'autres secteurs et d'autres contextes économiques. Sa démonstration d'efficacité y trouvera ainsi une nouvelle confirmation.

3.1.8 Culture organisationnelle

Le rôle prépondérant que joue la culture organisationnelle dans l'adoption du *Target Costing* n'est pas seulement une poétique mais bien une réalité qui influe sur la perception de l'outil d'une part, et sur sa mise en œuvre/son acceptation par les acteurs de l'entreprise d'autre part. La culture organisationnelle, c'est le cadre de valeurs, de croyances, de pratiques partagées, communes à l'entreprise, et qui, par-là, oriente les comportements, les décisions des membres de l'entreprise qui l'une s'égare, la viendraient à s'aimer et la mettre en place. (Schein, 2010) éclaire que si la culture est en résonance avec les principes de collaborateurs, de coopération inter fonctionnelle, d'innovation et de gestion rigoureuse des coûts, mieux le *Target Costing* serait adopté, alors qu'une culture défensive, rigide voire individualiste, ne constituerait pas la plus grande aide.

Les entreprises où la culture collaborative est portée, où la communication interservices est forte, seront celles où le *Target Costing* sera plus facilement accepté. En effet, ce dernier requiert une bonne coopération entre la Direction et les différents départements, à partir du moment où l'on souhaite définir un coût cible, qui devra obligatoirement faire l'objet d'une

coopération entre tous les services pour atteindre cet objectif. Les entreprises où la culture popularise les empreintes intelligentes par ailleurs sont plus susceptibles d'initier le *Target Costing*.

En effet, elles sont culturellement ouvertes à d'autres idées, ce qui permet de favoriser la montée des tâches engageantes, des idées nouvelles et incite à expérimenter de nouvelles idées, de nouvelles pratiques pour améliorer la performance de l'entreprise dans son ensemble. Les entreprises où rien ne peut changer ne peuvent, du reste, s'ouvrir aux réformes tout en résistant avec force et méthode seraient plus susceptibles de rejoindre la voie.

En fait, (Ewert et Emst, 1999) déclarent que la résistance culturelle pourrait obscurcir l'adoption du *Target Costing* quand bien même la méthode présente des avantages économiques. La culture de l'entreprise conditionne la participation des employés et l'engagement actif des parties prenantes. Une culture favorisant la participation et l'engagement des employés à tous les niveaux va favoriser son adoption et sa mise en œuvre. Dans cette culture, les employés se sentiront responsables de la réussite de son implantation. En revanche, dans une culture hiérarchique où les décisions sont descendues, le ralentissement de la participation des employés dégrade l'adhésion et favorisera la résistance.

D'ailleurs, (Vankatesh et Davis, 2000) montrent que le fait que les entreprises qui associent les employés au processus de mises au point des nouvelles méthodes de travail réussissent à les faire accepter plus facilement et plus rapidement. On a aussi précisé que la culture d'entreprise concernant le risque joue un rôle majeur dans le choix de l'adoption du *Target Costing*. Si le risque est une composante essentielle de l'innovation dans certaines entreprises, puisque c'est son principe même, alors il est probable que les nouveaux outils comme le *Target Costing* y soient bien acceptés. Les agents et les managers y rencontrent, de fait, la nouvelle mise au point à mettre en œuvre malgré le risque et l'incertitude de l'échec à court terme.

À l'opposé, (Rogers et al., 2014) signalent dans une culture organisationnelle qui favorise la sécurité et le sérieux, l'avènement du *Target Costing* pourrait être perçu comme une interruption inutile des pratiques établies.

En guise de conclusion, nous pouvons affirmer que l'appréhension et l'adoption du *Target Costing* au sein de l'entreprise sont, entre autres, liées à la culture organisationnelle. En effet, une culture qui valorise les valeurs de coopération, d'innovation et de prise de risques est plus susceptible de favoriser l'implémentation de cette technique par rapport à une culture rigide, qui serait davantage résistante au changement.

De ce fait, il est primordial pour l'entreprise de bien saisir l'importance de sa culture d'entreprise et de déployer des dispositifs favorisant un alignement entre celle-ci et les exigences inhérentes au *Target Costing*. Ainsi, par l'adaptation de sa culture organisationnelle ou par la préparation des salariés à un changement culturel, l'entreprise vise le succès de l'implémentation du *Target Costing*.

3.2 Construction du modèle de recherche à partir des hypothèses

Dans le cadre de notre recherche, les hypothèses seront développées à partir de six facteurs clés perçus comme influençant l'adoption du *Target Costing* pour une étude approfondie, ces derniers comprennent : l'acceptation, l'engagement et le soutien de la Direction Générale, la perception de la valeur ajoutée, la facilité d'utilisation, la formation et le support, la culture organisationnelle ainsi que la planification et stratégie d'implantation. Ces facteurs sont déterminants dans la décision d'adopter le *Target Costing*, car ils influencent le regard porté sur cet outil, l'implantation du dispositif et son utilisation dans l'organisation. On vise ainsi, à partir de ces six facteurs, à formuler des hypothèses précises et structurées pour tester leur impact sur l'adoption du *Target Costing* dans le cadre de notre recherche afin d'aboutir à un modèle relatif.

3.2.1 Acceptation, engagement et soutien de la direction générale

Les dirigeants de l'entreprise doivent être engagés dans le processus d'adoption du *Target Costing*, qui suppose d'articuler le *marketing* et la production au service de la stratégie de réduction des coûts. Quelle que soit sa taille, l'entreprise n'est pas en mesure d'adopter efficacement une méthode aussi exigeante sans l'engagement des dirigeants. En effet, leur rôle dépasse le simple avis donné pour introduire une nouvelle méthode, impliquant également leur engagement personnel dans le suivi du processus mis en œuvre sur le terrain, permettant le maintien d'un processus d'application coordonné. Pour (Kato, 1993), le soutien de la Direction générale est un facteur clé de la réussite de l'initiation et du changement. Ce soutien est un des éléments porteurs de légitimité du projet, en mobilisant son attention et l'intérêt des différentes parties prenantes partenaires pour réaliser un changement déclaré avantageux pour tous.

Mais l'engagement du dirigeant est plus qu'un simple soutien, c'est une acceptation du *Target Costing*, il représente une position de soutien, et non de contestation. Le dirigeant ne sera pas qu'un relais ou un porte-voix du changement, il doit aussi être acteur dans l'espace d'exercice de la méthode. Selon (Ansari et al., 2006), la Direction, engagée dans le soutien au changement pour le *Target Costing*, sera en mesure d'accorder les budgets, qu'il s'agisse de

formation, de technologies ou de personnes intégrées aux différentes équipes. Plus encore, elle pourra résoudre facilement les accidents et conflits qui surgissent dans l'implémentation, qu'ils soient d'ordre fonctionnel ou simplement d'un manque de coordination entre les différentes Directions de l'entreprise.

Le soutien de la Direction générale est bien plus que symbolique, il doit être en effet fondé sur la compréhension des enjeux stratégiques que représente le *Target Costing*. (McNair et al., 2001) précisent que « *les dirigeants doivent comprendre les concepts de base du Target Costing avant de pouvoir en admirer les bénéfices à long terme* ». Cette compréhension stratégique des enjeux posé par le *Target Costing* va permettre au dirigeant à s'engager plus sérieusement sur les débats sur la manière de faire correspondre cette méthode aux finalités globales de l'entreprise. Dans le cas contraire, les cadres supérieurs sont susceptibles de considérer le *Target Costing* comme une méthode de contrôle des coûts plutôt que comme un instrument stratégique d'amélioration de la compétitivité et de l'innovation de l'organisation.

L'engagement de la Direction doit aussi passer par la mise en œuvre d'une communication sur le projet. En fait, (al ajaje & el meziane, 2023), une communication claire et régulière du management qui permet non seulement de réduire les incertitudes, mais également de créer de l'adhésion à la méthode. Les dirigeants doivent expliquer les objectifs recherchés avec le *Target Costing* et montrer comment cette méthode s'inscrit dans la stratégie d'ensemble de l'entreprise pour créer un climat de confiance, garant du succès de l'initiative, qui doit être continu, dans le temps et factuel pour pérenniser l'engagement initial en servant ainsi l'adhésion à la méthode.

Ainsi, nous serons amenés à élaborer la première hypothèse suivante :

H1 : L'efficacité de l'adoption du Target Costing au sein d'une organisation est fortement conditionnée par le soutien et l'engagement actif de la Direction.

3.2.2 Perception de la valeur ajoutée

La compréhension de ce qui est effectif dans l'application des techniques managériales comme le *Target Costing* s'avère être une condition primordiale à la décision de les utiliser. Cette perception positive est de nature à faire baisser la résistance au changement de l'organisation et à faciliter l'acceptation de la pratique souhaitée. La prise en compte de cette valeur ajoutée par les décideurs est donc une condition nécessaire dans le cadre du processus de changement organisationnel systématisé. (Moore et al., 2018).

La perception de la valeur ajoutée n'est pourtant pas univoque dans le sens où elle varie selon l'industrie, la taille et les finalités poursuivies par l'entreprise. (Ansari et al., 2006),

expliquent que là où la concurrence est fondée sur les prix, le *Target Costing* est perçu comme une technique incontournable pour garantir une marge de profit maximale ; en revanche, dans les secteurs où la différenciation est plus importante que la réduction des coûts, sa valeur ajoutée supposée semble mince. En d'autres termes, l'adoption de ce type de méthode dépend aussi des priorités stratégiques de chaque entreprise dans chaque secteur.

La perception de la valeur ajoutée est également influencée par la capacité des décideurs à comprendre et à mesurer les bénéfices apportés par le *Target Costing*. (Toshiro, 1988) met en évidence que les managers qui comprennent bien les concepts de *Target Costing* sont plus enclins à reconnaître les avantages de cette approche. En revanche, lorsque les concepts restent flous ou mal compris, il est probable que les gestionnaires sous-estiment la valeur ajoutée potentielle du *Target Costing*, réduisant ainsi les chances d'adoption de la méthode. De plus, la manière dont les résultats du *Target Costing* sont communiqués à travers l'organisation joue un rôle déterminant dans la perception de sa valeur.

La perception favorable des outils de gestion est conditionnée par la capacité à en mesurer l'effet sur la performance organisationnelle. En conséquence, si les effets du *Target Costing* étant mesurables et perceptibles clairement, la considération de sa valeur ajoutée sera renforcée et la probabilité d'adopter durablement cette pratique sera accrue, au contraire du cas où les résultats sont plus ambigus et moins évidents, avec le risque de déconsidérer la méthode et de n'en pas exploiter pleinement les bénéfices. Sur ce dernier point, il semble opportun de préciser que la perception de la valeur ajoutée du *Target Costing* n'est pas immuable, elle est évolutive en fonction des résultats, des retours d'expérience tapies au sein de l'organisation, en rapport à ce qui se passe dans les organisations concurrentes.

A ce propos, (Norreklit, 2000) observe que la perception des nouvelles méthodes de gestion peut changer au bout de quelques temps dans la mesure où l'organisation est capable de s'adapter et de poser un regard critique sur l'utilisation des nouveaux outils alors même qu'une première représentation de la valeur ajoutée pouvait laisser supposer une évaluation neutre, voire défavorable, en cours d'optimisation, la valeur ajoutée devient positive, au fur et à mesure que les entreprises parviennent à en faire un usage raisonné à même de l'optimiser tout en maîtrisant ses spécificités par rapport à des outils de gestion qui relèvent du coût traditionnel.

Ainsi, nous serons amenés à élaborer la deuxième hypothèse suivante :

H2 : L'acceptation et l'adoption du Target Costing par l'entreprise sont étroitement liées à leur perception de la valeur ajoutée que cet outil peut apporter.

3.2.3 Facilité d'utilisation

Le concept de la facilité d'utilisation apparaît dans le cadre des approches adoptées, extrêmement important dans le processus d'appropriation de toute nouvelle méthode de gestion, comme le *Target Costing*. En fait, le modèle de l'acceptation des technologies (TAM) considère que la perception de la facilité d'utilisation a un impact direct sur l'adhésion ou non à une technologie ou une méthode. Une méthode de gestion jugée difficile, compliquée à mettre en œuvre peut générer une résistance à son emploi chez les employés et les dirigeants des entreprises. Le gage d'efficacité du *Target Costing* comme outil de gestion des coûts est identique à celui de nombreuses méthodes contemporaines, régulièrement injuriée en raison de la difficulté de sa mise en œuvre qui la rend anxieuse à l'égard d'une entreprise qui pourrait décider de lui faire appel.

Pour (Ansari et al., 2006), la mise en œuvre dans l'entreprise du *Target Costing* nécessite des modalités d'échanges et des collaborations entre divers départements, tels que ceux de la conception, de la production, et du *marketing*. Les enjeux de coordination inter fonctionnelle que cela suppose est susceptible de rendre le processus plus complexe surtout lorsque les organisations sont sous l'emprise de la culture des « silos » de décideurs. Cependant, dans le cas où l'entreprise se dote de systèmes de communication et de gestion efficaces suffisamment pour faire tomber les murs qui divisent les départements, la facilité d'utilisation du *Target Costing* se trouve accrue. Cela montre bien que la facilité d'utilisation ne dépend pas uniquement de la méthode, mais de l'organisation et ses processus internes.

La technologie et les outils à disposition s'avèrent également déterminants pour la facilité d'utilisation du *Target Costing*. (Toshiro, 1988) démontre que les entreprises disposant d'un système d'information performant et intégré trouvent leur travail de mise en œuvre du *Target Costing* facile. Les outils d'informations technologiques évitent en effet à l'entreprise d'être trop dépendante de ses organes de coordination pour réaliser certaines tâches complexes.

L'implication de la Direction générale est également à l'origine de la perception de facilité d'usage. (McNair et al., 2001) affirment que la mise en œuvre du *Target Costing* est plus aisée quand la Direction générale s'implique dans sa mise en œuvre.

Un autre paramètre à considérer est la flexibilité de la méthode elle-même. Pour (al ajaje & el meziane, 2023), le *Target Costing* peut être considéré comme trop rigide dans certaines entreprises et rendre son usage délicat, alors que dans des entreprises où la flexibilité est au centre des préoccupations et où il serait possible d'adapter la méthode aux caractéristiques

spécifiques de l'entreprise, la facilité d'usage serait plus manifeste. Les entreprises qui dégradent ou adaptent les processus de *Target Costing* en fonction de leurs prescriptions internes se déclarent en effet plus à même de la mettre en œuvre.

L'usage plus aisé de l'outil dépend également de la culture de l'entreprise. Selon (Schein, 2010), c'est dans les entreprises où l'innovation et l'amélioration continue sont valorisées que l'on appréhende le mieux la méthode *Target Costing*. En effet, dans ces entreprises, les employés sont plus enclins à accepter de nouvelles méthodes de travail, à évoluer. A contrario, dans une entreprise plus conservatrice, la résistance au changement va accroître la perception de complexité de la méthode si elle n'est pas soutenue par sa Direction.

De ce fait, la facilité d'utilisation perçue est amenée à évoluer. Ainsi, (Norreklit, 2000), note que si l'on peut trouver les premières phases de mise en œuvre complexes, cette perception va au fur et à mesure évoluer avec le temps à mesure que les employés s'habituent à la méthode. Les entreprises qui persévèrent et soutiennent leurs employés vont faire diminuer peu à peu les résistances initiales à l'utilisation du *Target Costing* à long terme le rendant de fait plus facile à utiliser.

Ainsi, nous serons amenés à élaborer la troisième hypothèse suivante :

H3 : L'assimilation du Target Costing est intrinsèquement tributaire de la simplicité de son usage.

3.2.4 Formation

Le processus de formation se révèle essentiel dans la bonne mise en œuvre du *Target Costing* puisque c'est, parmi d'autres, par la formation que l'on aide les employés à appréhender les outils et concepts nécessaires au fonctionnement de cette méthode de gestion. Faute de formation, même les meilleurs systèmes de gestion des coûts peuvent, en effet, demeurer inapplicables puisque les salariés ne sauront comment les utiliser au quotidien. D'ailleurs que c'est précisément là l'une des causes principales d'échec des initiatives liées au *Target Costing*. Il s'avère ainsi nécessaire d'investir en amont dans une formation complète pour tous les salariés, assure la bonne assimilation de la méthode de gestion à tous les niveaux de l'organisation en vue d'un bon fonctionnement du système de *Target Costing*.

Le programme de formation sur le *Target Costing* doit être adapté aux besoins de l'organisation mais aussi, des individus. (Kato, 1993) souligne que les formations standardisées, au mieux, sont insuffisantes pour apporter l'ensemble des compétences nécessaires. En effet, les formations peuvent, selon les rôles et responsabilités du personnel dans l'organisation,

revêtir plutôt un caractère technique dans certains cas, ou plutôt stratégique voire managérial dans d'autres.

De surcroît, la formation ne doit pas seulement être considérée comme un événement, elle doit aussi être comprise comme un processus d'apprentissage permanent et d'adaptation. À ce titre, (Ansari et al., 2006) stipulent que pour être efficace, le *Target Costing* doit évoluer dans le temps en fonction de l'expérience des équipes et des évolutions du marché.

La formation revêt également une dimension essentielle pour réduire les résistances au changement. En effet, un nouveau dispositif de travail tel que le *Target Costing* peut créer une réticence de la part des employés, et ce, même dans le cas où les bénéfices de la méthode seraient bien perçus, du seul fait de l'accroissement du travail demandé. (El ajaje & el meziane, 2023) soutiennent, à ce titre, qu'une formation adéquate permet de lever ces résistances en montrant aux collaborateurs à la fois comment utiliser les outils du *Target Costing*, mais aussi qu'elle rendra leur travail plus simple grâce à l'amélioration des performances de l'organisation dans laquelle ils évoluent. Sous cet angle, la formation devient un levier de motivation et d'adhésion à la méthode.

L'évolution des marchés tout autant que des technologies requiert également une formation adaptée à mettre à jour réactualisée, au besoin en permanence. D'après (Schein, 2010), les entreprises qui font appel à des systèmes de formation évolutifs paraissent plus en phase avec les changements continus de leur environnement concurrentiel.

Il est important malheureusement de se rappeler que cette formation ne se limite pas à l'apprentissage des outils. Soulignait (Kato, 1993), la compréhension des principes sur lesquels repose la méthode doit être intégrée à sa formation. Le *Target Costing* n'est donc pas une simple technique de management de coût. C'est une méthode d'ensemble dont les visées tendent à attacher les coûts avec un niveau d'attente des clients et un objectif de rentabilité de l'entreprise qui lui est propre. De plus, les modules de formation doivent également prendre en compte les côtés stratégiques, *marketing* et gestion de la valeur perçue par les clients, parce que c'est bien dans cette globalité que s'inscrit une mise en œuvre plutôt jeune et efficiente du *Target Costing* par les entreprises.

Ainsi, nous serons amenés à élaborer la quatrième hypothèse suivante :

H4 : La présence de formations adéquates et d'un support technique réactif joue un rôle prépondérant dans la facilitation de l'adoption du Target Costing au sein d'une organisation.

3.2.5 Culture de l'entreprise

La culture de l'entreprise constituerait un des déterminants de l'appropriation et de l'efficacité du *Target Costing*. On sait que la culture d'une entreprise désigne l'ensemble des valeurs, croyances, pratiques qui déterminent le fonctionnement de l'organisation. Pour (Schein, 2010), la culture d'une entreprise est souvent le déterminant majeur des mobilisations mises en œuvre par les collaborateurs face à un changement, une nouvelle méthode, une innovation. Quand est culturelle, l'innovation, la coopération, la souplesse de l'entreprise, l'adoption d'une méthode comme le *Target Costing* se fait alors plus aisément et plus spontanément. Toutes les entreprises n'ont pas, il est vrai, une culture adéquate à ce type de transformation. (Ansari et al., 2006) mentionnent que « *Dans les organisations qui sont principalement basées sur le coût à court terme et la gestion de contrôle, le Target Costing a la réputation de voire à ajouter une charge de travail supplémentaires* ». Et dans ces organisations soucieuses de résultats immédiats, les opérateurs de travail peuvent refuser de s'engager dans le *Target Costing*, lequel suppose de travailler collectivement et de prendre du recul avec le court terme. Aussi, la résistance au changement doit être surmontée par un travail des dirigeants sur l'alignement culturel à la culture d'entreprise.

La culture d'entreprise influence aussi la collaboration des salariés. Le *Target Costing* est fondé sur des interconnexions permanentes entre les différents départements. Le déploiement de cette méthode sera d'autant plus efficace que la culture de l'entreprise favorise la communication et la coopération entre ces différents services. (Kato, 1993) montre que les entreprises où les silos organisationnels n'ont pas été intégrés auront plus de mal à être mises en œuvre que dans une culture incitant au travail en commun entre les différentes fonctions concernées. Le développement d'une culture valorisant la coopération inter fonctionnelle est donc primordial.

La culture d'entreprise joue également un rôle central dans les interactions entre employés. Ainsi, si la culture d'entreprise est porteuse d'une communication ouverte et favorise la coopération entre les départements d'entreprise, alors l'implantation du *Target Costing* sera beaucoup plus efficace.

Un autre aspect fondamental de la culture d'entreprise concerne la propension de l'organisation au changement. Dans une culture qui considère le changement comme une opportunité d'amélioration plutôt que comme un risque, les nouvelles méthodes comme le *Target Costing* seront donc davantage acceptées. (McNair et al., 2001) soutiennent que les

entreprises avec une culture de l'amélioration continue et de l'apprentissage sont plus enclines à faire usage dans la pratique d'outils comme le *Target Costing*. Cette culture incite plutôt à passer d'une méthode à une autre selon les besoins évolutifs du marché et les innovations internes, plutôt que de chercher une méthode de manière rigide.

Ainsi, nous serons amenés à élaborer la cinquième hypothèse suivante :

H5 : Une culture qui valorise le Target Costing et l'adaptabilité tend à faciliter l'acceptation et l'intégration de nouvelles solutions.

3.2.6 Planification et stratégie d'implantation

La planification ainsi que la stratégie d'implantation constituent des étapes préliminaires essentielles à l'adoption efficiente du *Target Costing*. L'implémentation de cette méthode ne peut s'effectuer qu'à la condition d'une approche rigoureuse, structurée à mettre en œuvre au regard des spécificités de l'entreprise ; enfin, prévoir permet de réduire les risques, de mieux anticiper les difficultés rencontrées et de définir les objectifs que l'on entend atteindre.

Le *Target Costing* repose sur une bonne compréhension des processus internes et externes, (Ansari et al., 2006) souligne d'où la nécessité d'un plan d'action précis prenant en compte tous les aspects de cette méthode, de la conception du produit à sa mise en marché. Ainsi, tout d'abord, il convient de définir les objectifs stratégiques. L'entreprise doit s'attacher à préciser ce qu'elle entend réaliser au moyen du *Target Costing* : réduire les coûts de production, améliorer la compétitivité sur le marché ou bien mieux satisfaire ses clients en alignant le prix de vente sur les attentes des consommateurs.

Pour (Kato, 1993), des objectifs clairs et réalistes sont nécessaires à l'orientation de l'ensemble du processus, sans lesquels la vision stratégique perd son sens, difficulté à coordonner, à articuler les équipes et à apprécier les rendements. En second lieu, une fois l'objectif bien déterminé, il est indispensable de construire un plan d'implantation bien détaillé chiffré avec un calendrier à respecter, des étapes clés et une répartition claire des tâches. Dans cette Direction, (McNair et al., 2001) incitent à coordonner l'ensemble des départements concernés.

Avec une planification rigoureuse, tous les départements savent ce qu'ils ont à faire, quand et comment, pour éviter une mise en œuvre chaotique des processus, facilitant la mise en œuvre du processus et réduisant les malentendus. Le dernier point important à développer dans la stratégie d'implantation est l'identification des ressources nécessaires. Il ne s'agit pas

seulement des ressources financières, mais aussi humaines et technologiques. En effet, la disponibilité de celles-ci est souvent déterminante pour l'adoption réussie (ou échouée) du *Target Costing* (Al ajaje & el Meziane, 2023). Ainsi, si l'entreprise n'a pas les compétences internes requises pour appliquer cette méthode, des formations externes peuvent être proposées ou un consultant spécialisé peut être missionné.

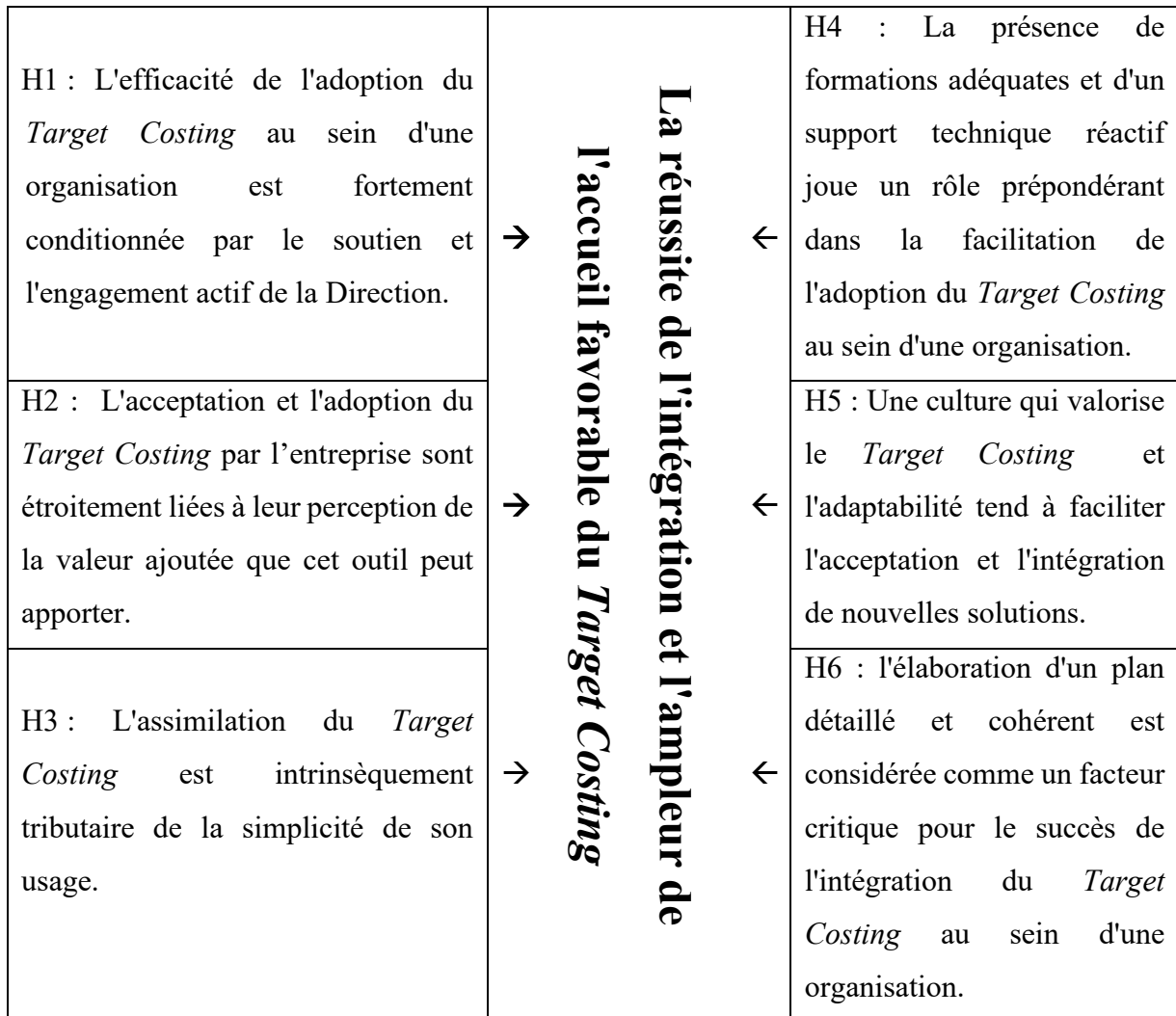
Si au contraire, l'organisation fonctionne dans un environnement cloisonné ou peu enclin à changer, des actions spécifiques doivent être réfléchies pour lever ces freins et établir la méthode. Notons enfin que la planification d'un projet d'implantation doit comporter des mécanismes d'apprentissage organisationnel. (Ansari et al., 2006) évoquent qu'un des bénéfices du *Target Costing* est de pousser l'entreprise à entreprendre une réfection perpétuelle de ses processus pour mieux satisfaire les attentes du marché. En intégrant dans sa stratégie d'implantation des mécanismes d'apprentissage, l'entreprise apprendra de son expérience acquise au fur et à mesure de l'implantation, lui permettant alors de réviser systématiquement ses pratiques, et donc, d'adapter la méthode à la mesure de ses propres défis et opportunités.

Ainsi, nous serons amenés à élaborer la sixième hypothèse suivante :

H6 : l'élaboration d'un plan détaillé et cohérent est considérée comme un facteur critique pour le succès de l'intégration du Target Costing au sein d'une organisation

Après avoir établi les hypothèses concernant les facteurs d'adoption du *Target Costing*, il devient possible de concevoir schématiquement le modèle conceptuel de la recherche. Ce modèle offre une réponse théorique à notre question de recherche principale et sera soumis à un test empirique dans la seconde partie de l'étude.

Figure 15 : Le modèle explicatif de la réussite et l'intégration et l'ampleur de l'accueil favorable du *Target Costing* (Produit par nos soins)



Conclusion du chapitre II

En conclusion, notre analyse du cadre théorique du *Target Costing* a permis d'identifier les facteurs déterminants de son adoption et de son efficacité. L'étude de son implantation dans divers contextes économiques et culturels a mis en évidence son adaptabilité, confirmant ainsi son rôle stratégique dans la gestion et l'optimisation des coûts.

Trois cadres théoriques ont structuré notre réflexion, tout d'abord, la théorie de la diffusion des innovations éclaire les mécanismes par lesquels le *Target Costing* se propage au sein des entreprises et entre les secteurs d'activité. Par ailleurs, elle met en évidence le rôle des réseaux professionnels, des interactions inter-organisationnelles et des effets d'imitation, tout en soulignant que l'adoption d'une innovation repose sur des dynamiques de perception et d'appropriation qui varient selon les contextes. Ensuite, le modèle d'acceptation des technologies (TAM) approfondit cette analyse en insistant sur l'importance des perceptions individuelles dans l'adoption du *Target Costing*. En effet, l'utilité perçue et la facilité d'utilisation émergent comme des leviers clés qui influencent la décision des acteurs organisationnels, ainsi, cette dernière met en lumière la dimension cognitive et managériale de l'intégration de cette méthode. *In fine*, la théorie des coûts de transaction apporte un éclairage supplémentaire en expliquant comment le *Target Costing* peut réduire les freins économiques et organisationnelles. En favorisant une meilleure coordination entre les parties prenantes et en diminuant les asymétries d'information, cette approche contribue à optimiser la gestion des relations contractuelles et des processus de production, renforçant ainsi l'efficacité globale de l'entreprise.

L'articulation de ces trois cadres théoriques permet d'offrir une vision holistique des facteurs qui influencent l'adoption du *Target Costing*, en intégrant les dynamiques de diffusion, les perceptions des utilisateurs et les implications transactionnelles.

Sur cette base, nous avons construit un modèle de recherche qui structure les facteurs clés de succès dans l'adoption du *Target Costing*. Ce modèle servira de fondement pour une validation empirique, afin de confronter nos hypothèses aux réalités organisationnelles et d'approfondir la compréhension des mécanismes sous-jacents à son implémentation.

Conclusion de la première partie

Cette première partie a posé les fondements conceptuels de notre recherche en explorant le contrôle de gestion et en approfondissant le concept du *Target Costing*. Elle a permis de clarifier les principes fondamentaux de ces approches managériales, de situer le *Target Costing* dans l'évolution du contrôle de gestion et d'identifier les principaux facteurs influençant son adoption.

Nous avons ensuite analysé le cadre théorique du *Target Costing* en mettant en évidence ses spécificités et son application dans différents pays. Ainsi, une comparaison de son adoption à travers plusieurs régions – du Japon, son berceau d'origine, aux États-Unis et à l'Europe – a révélé l'influence déterminante des facteurs culturels, économiques et organisationnels sur son intégration. Toutefois, sa diffusion demeure limitée dans les pays en développement, en raison d'un manque de sensibilisation et surtout, d'un soutien insuffisant de la Direction générale.

Afin de mieux appréhender les dynamiques d'adoption du *Target Costing* et son implémentation dans les grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT, nous avons mobilisé trois cadres théoriques clés.

Premièrement, la théorie de la diffusion des innovations de Rogers nous a permis d'identifier les critères influençant la diffusion du *Target Costing*. Parmi ces critères figurent l'avantage relatif de cette méthode par rapport aux approches traditionnelles de contrôle des coûts, sa compatibilité avec les pratiques de gestion existantes, ainsi que sa complexité perçue, qui peut constituer un frein, notamment en raison du manque de formation.

Ensuite, le modèle d'acceptation des technologies (TAM) de Davis apporte une perspective complémentaire en mettant l'accent sur la perception des utilisateurs. Deux facteurs clés déterminent l'adoption d'une innovation managériale : l'utilité perçue, c'est-à-dire la conviction que le *Target Costing* améliore la performance et la rentabilité de l'entreprise, et la facilité d'utilisation perçue, qui conditionne son appropriation par les équipes opérationnelles. Ces perceptions sont elles-mêmes influencées par des éléments externes tels que la formation, le soutien de la Direction et l'ergonomie des outils utilisés.

Enfin, la théorie des coûts de transaction de Williamson apporte une perspective économique en analysant les implications financières de l'adoption du *Target Costing*. Cette approche repose sur l'idée que les entreprises cherchent à minimiser les coûts liés aux échanges économiques, notamment ceux liés à la coordination, à la négociation avec les fournisseurs et à l'incertitude contractuelle. En favorisant une collaboration en amont avec les fournisseurs et

en optimisant les processus de conception des produits, le *Target Costing* permet de réduire ces coûts et d'améliorer l'efficacité globale du contrôle des coûts. La transparence et la solidité des relations inter-organisationnelles apparaissent ainsi comme des leviers essentiels à son succès.

En conclusion, nous avons mobilisé la théorie de la diffusion des innovations comme cadre principal pour identifier les facteurs clés de succès du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT, tout en intégrant les apports des deux autres théories sous-jacentes.

La seconde partie de cette étude sera consacrée à la validation empirique de notre modèle à travers l'analyse des données recueillies auprès des grandes entreprises agroalimentaires de la région Casablanca-Settat. Cette enquête terrain nous permettra de tester nos hypothèses, d'identifier les freins et les leviers de l'adoption du *Target Costing*, et de formuler des recommandations opérationnelles visant à maximiser son impact sur la performance des entreprises du secteur. À travers cette démarche, nous espérons apporter une contribution à la fois académique et managériale en approfondissant la compréhension des mécanismes d'adoption du *Target Costing* et en proposant des solutions concrètes pour son implémentation réussie.

Deuxième partie :
Piliers du succès du *Target Costing* dans le
secteur agroalimentaire

Introduction de la deuxième partie

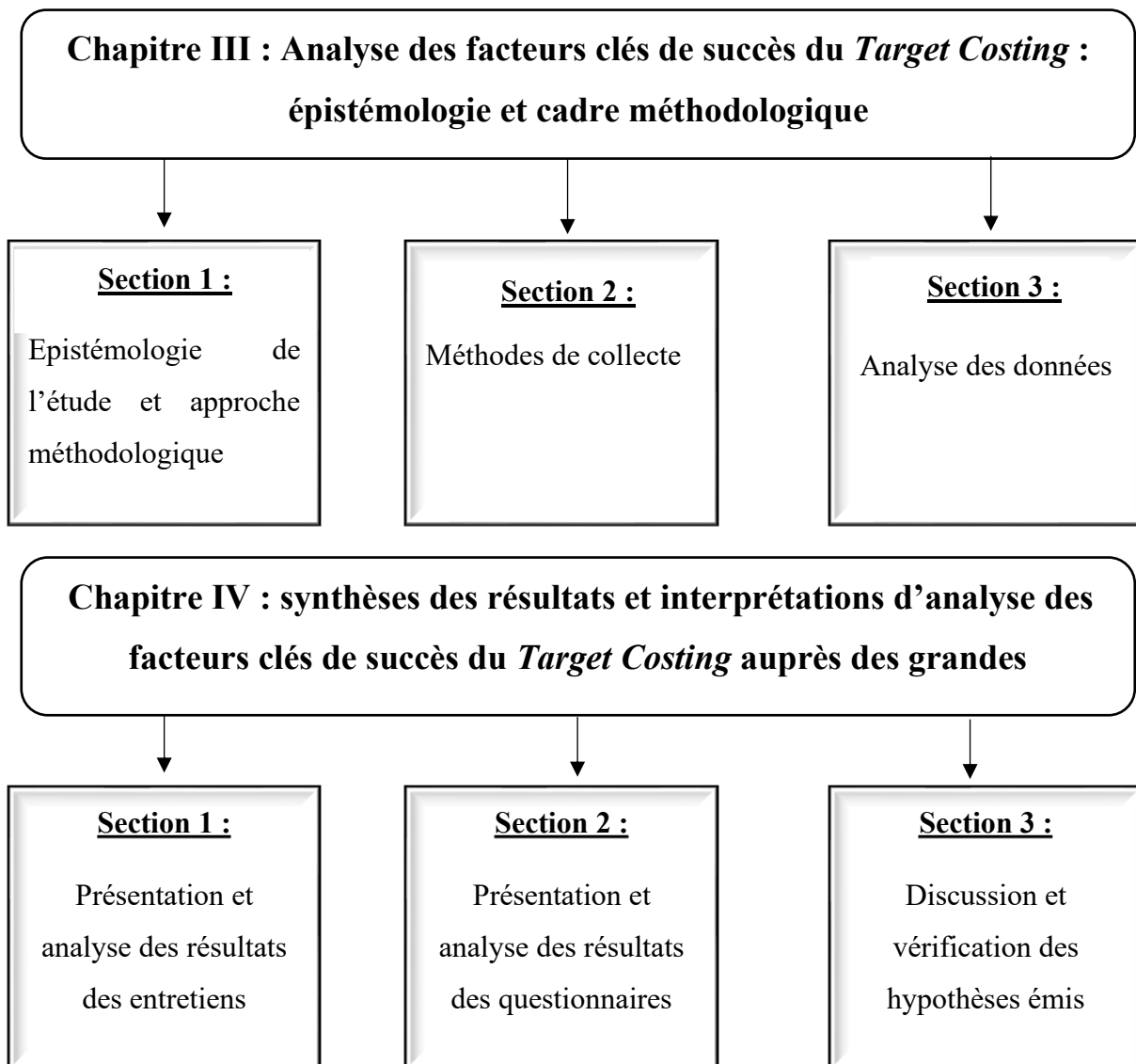
La deuxième partie de cette thèse offre une opportunité de modéliser les questionnements théoriques abordés dans la première partie, en tirant parti des enseignements dégagés du cadre théorique, et constitue ainsi un prolongement logique de celle-ci. En effet, la première partie a permis de cerner les concepts et notions essentiels à la formulation de la problématique de notre recherche, ce qui a conduit à l'élaboration de six hypothèses, qui seront présentées et mises à l'épreuve.

Cette partie empirique vise donc à apporter des éléments de réponse sur les causes de l'adoption du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT et les facteurs clés de succès. Pour atteindre cet objectif, nous nous appuyons sur un ensemble de données qualitatives et quantitatives collectées à deux niveaux. Le premier niveau consiste en des entretiens menés auprès des directeurs généraux des entreprises concernées par notre étude. Par ailleurs, nous avons conçu un questionnaire destiné aux responsables du contrôle de gestion des grandes entreprises situées dans la région CASA-SETTAT.

La structure de cette deuxième partie sera organisée en deux chapitres. Le premier chapitre sera dédié à l'épistémologie et au cadre méthodologique de notre recherche, tandis que le second se concentrera sur la synthèse des résultats et leur interprétation.

Le schéma ci-dessous présentera de manière séquentielle les principales composantes de la deuxième partie :

Figure 16 : Plan de la deuxième partie



Chapitre III : Analyse des facteurs clés de succès du *Target Costing* : Épistémologie et cadre méthodologique

Introduction du chapitre III

De la formulation du sujet de recherche à l'élaboration de la problématique, des hypothèses et des résultats, la démarche constitue le fil conducteur essentiel à la réalisation du projet de recherche. La discussion qui en découlera offre une opportunité précieuse pour évaluer la capacité à justifier la démarche choisie et à restituer la logique adoptée dans le choix méthodologique, en expliquant son utilité dans la conduite de notre recherche. Ce chapitre présentera le cadre épistémologique et méthodologique qui a guidé notre recherche sur l'adoption du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT. Il détaillera les choix effectués, tant au niveau du positionnement épistémologique que des méthodes de collecte et d'analyse des données, assurant ainsi la cohérence et la rigueur scientifique de notre démarche. L'objectif sera de démontrer comment les choix méthodologiques s'articulent avec les questions de recherche et permettent de répondre à la problématique posée.

La première section exposera notre positionnement épistémologique, en justifiant l'adoption d'un « positivisme aménagé ». Ce paradigme nous permettra d'aborder l'adoption du *Target Costing* comme un phénomène observable et mesurable, tout en intégrant les aspects qualitatifs et subjectifs liés aux perceptions des acteurs. Nous expliquerons comment ce choix influence l'approche méthodologique adoptée, à savoir une démarche hypothético-déductive, et comment il permet d'articuler la théorie et les données empiriques.

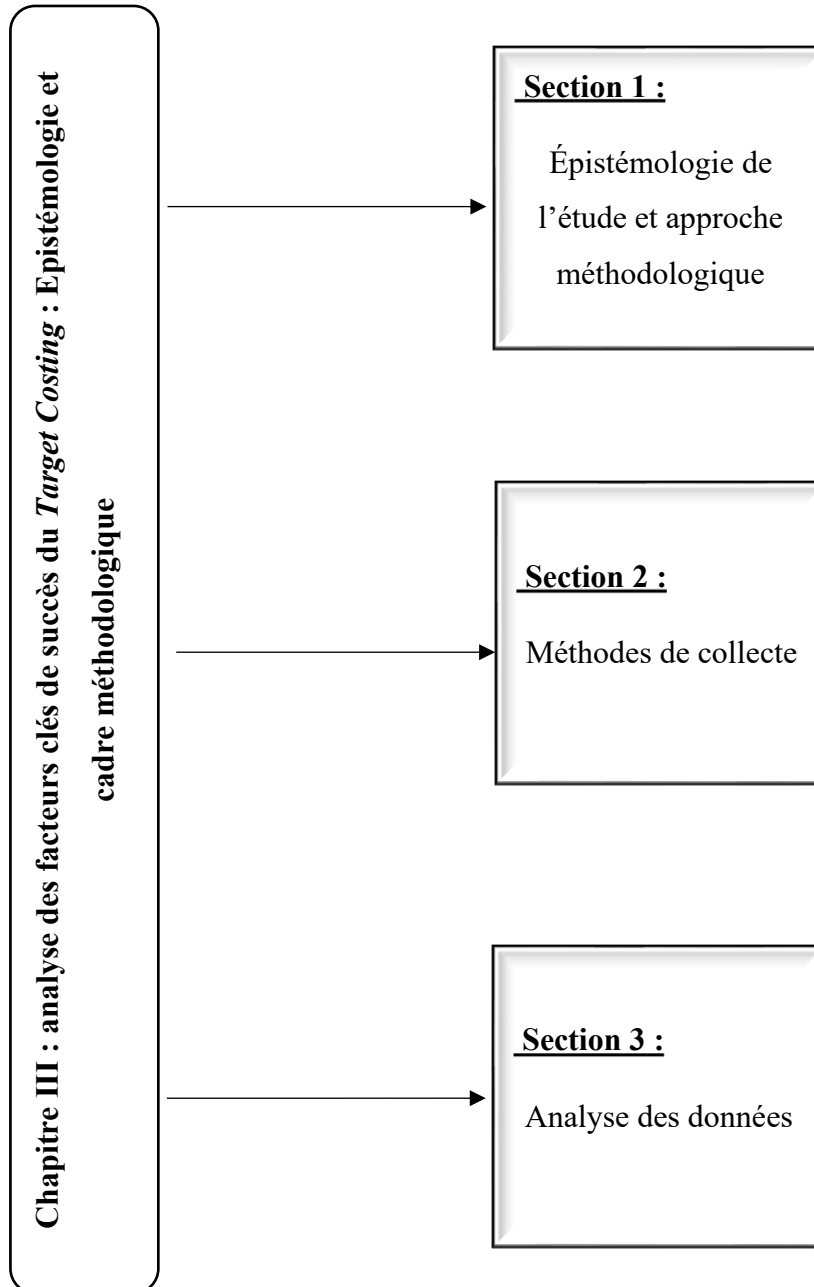
La deuxième section détaillera les méthodes de collecte de données utilisées : entretiens semi-directifs et questionnaires. Nous justifierons le choix d'une approche mixte, en mettant en avant la complémentarité de ces deux méthodes pour recueillir des données riches et variées. Nous présenterons le contexte de l'étude, le secteur agroalimentaire de CASA-SETTAT, et expliquerons les raisons qui ont motivé ce choix. Nous décrirons également la construction du guide d'entretien et du questionnaire, en précisant les types de questions, les échelles de mesure et les modalités d'administration.

Ensuite, la troisième section se concentrera sur l'analyse des données, en présentant les matériels empiriques, SPHINX iQ3 pour l'analyse quantitative et SPSS version 26 pour l'analyse qualitative, en justifiant leur pertinence pour traiter les données recueillies, puis, nous décrirons le processus de transcription des entretiens et expliquerons les méthodes d'analyse utilisées pour explorer les données qualitatives et quantitatives. L'accent sera mis sur la

triangulation des données, qui permet de confronter les résultats issus des différentes méthodes et de renforcer la validité de nos conclusions.

Le schéma suivant illustrera la structure globale de ce troisième chapitre.

Figure 17 : Plan du troisième chapitre



Section 1 : Épistémologie de l'étude et approche méthodologique

L'effort déployé sur les plans épistémologique, théorique et méthodologique vise essentiellement à fournir des repères et des orientations au chercheur lors des étapes de conception, de mise en œuvre et de discussion d'un projet de recherche. (Wacheux, 1996). Dans tout processus de recherche, définir l'orientation épistémologique du chercheur constitue une étape cruciale, particulièrement en sciences de gestion.

Il convient également de souligner que la posture épistémologique ne représente pas nécessairement le point de départ de l'ensemble de la construction épistémo-méthodologique.

« La posture épistémologique », « le cadre épistémologique », « le postulat épistémologique » ou bien « le paradigme épistémologique » sont des expressions qui renvoient à la même réalité, dans laquelle le chercheur se trouve impliqué et qu'il doit expliciter de manière claire.

Dans la même veine, la sélection d'une méthodologie de recherche pertinente et d'une posture épistémologique adaptée pour conduire efficacement le processus d'investigation scientifique n'est pas toujours une tâche simple. En effet, les résultats de la recherche sont jugés selon le caractère scientifique de la méthode, c'est-à-dire en fonction de la validité du processus de recherche.

Dans cette section, nous présenterons notre positionnement épistémologique en exposant les paradigmes épistémologiques qui ont guidé l'élaboration des hypothèses. Par la suite, nous mettrons en lumière notre choix méthodologique, qui expliquera notre approche d'accès au terrain, notamment à travers la méthode de collecte de données.

1.1 Définition d'épistémologie

Avant d'entamer les différents paradigmes épistémologiques les plus répandus en sciences de gestion, il est indispensable de définir le terme « *épistémologie* ».

(Rahmouni, 2008) a précisé que l'épistémologie est définie comme « *la théorie de la connaissance et de sa validité, il s'agit donc de l'étude critique des sciences, destinée à déterminer leur origine, leur valeur et leur portée* » En d'autres termes, cela renvoie à la science de la connaissance.

Ce concept se divise en deux éléments : « *épistémè* » qui signifie science ou connaissance, et « *logie* » qui fait référence à la théorie ou au discours. Ainsi, l'épistémologie consiste en une étude critique des principes, hypothèses et résultats des différentes sciences, ayant pour objectif de déterminer leur origine logique, leur validité et leur portée objective.

De même, elle correspond à « *l'étude de la constitution des connaissances valables* » (Le Moigne, 2012), elle questionne ce qu'est la science. Le Moigne souligne que les connaissances « valables » sont le fruit de la construction à travers des modèles, des théories et des hypothèses qui sont régulièrement révisés et ajustés en fonction de leur capacité à expliquer ou à résoudre des problématiques. Il met l'accent sur le processus d'élaboration de ces savoirs, ainsi que sur les critères permettant d'en évaluer la validité. En d'autres termes, cette approche vise à comprendre comment les connaissances sont construites de manière à être fiables, tout en reconnaissant leur caractère temporaire et leur potentiel d'évolution constante.

Il convient également de souligner que les définitions de l'épistémologie évoquées précédemment conduisent à des divergences entre différents paradigmes épistémologiques. Un paradigme peut être défini comme un cadre global qui guide et structure la manière dont un sujet perçoit et comprend un phénomène donné.

Donc, l'objectif principal de ce dernier est de guider le chercheur tout au long de son processus de recherche, en lui fournissant un cadre de référence pour orienter ses choix méthodologiques et conceptuels. Cela permet d'aboutir à des résultats pertinents en lien avec la problématique, tout en assurant la cohérence et la rigueur du raisonnement scientifique. (Perret et Séville, 2007) éclairent que le chercheur doit entamer une réflexion à partir d'un ensemble de questions, notamment :

- « *Quelle est la nature de la connaissance ?* » Cette question nous invite à réfléchir sur le caractère objectif ou subjectif de la connaissance, c'est-à-dire si la réalité est produite indépendamment du chercheur ou en interaction avec lui ;
- « *Comment la connaissance est-elle engendrée ?* » Il s'agit ici d'explorer le processus de construction de la connaissance, comprenant l'explication, la compréhension et la modélisation ;
- « *Quels sont la valeur et le statut de cette connaissance ?* » En d'autres termes, quels critères permettent de valider cette connaissance ?

Les réponses à ces trois questions seront développées ci-dessous, lors de la présentation des paradigmes épistémologiques en sciences de gestion.

1.2 Trois paradigmes épistémologiques en sciences de gestion

Avant de définir et de mettre en avant le paradigme épistémologique choisi pour répondre à notre problématique de recherche, il est essentiel de rappeler brièvement les principales orientations épistémologiques dans lesquelles un chercheur en sciences de gestion peut

s'inscrire. À cet effet, trois grandes postures épistémologiques constituent les cadres de référence des chercheurs en management : le positivisme, l'interprétativisme et le constructivisme.

1.2.1 Positivisme

Le paradigme positiviste est souvent considéré comme dominant dans le domaine de la recherche, aussi bien en sciences sociales qu'en sciences exactes. Il postule que la réalité existe de manière objective, indépendante de l'observateur. L'objet étudié se trouve à l'extérieur du processus de recherche et n'est pas influencé par celui-ci. Ce paradigme a été fondé par Auguste Comte, qui affirmait que « *le mot positif désigne le réel* » a déclaré (Le Moigne, 1995). L'objectif d'une recherche positiviste est de décrire, d'expliquer et de valider en identifiant des régularités et des relations causales. Le choix de l'objet de recherche découle souvent de l'identification de lacunes théoriques existantes. La validité des connaissances produites dépend de leur conformité aux faits observables. Pour Popper (1972, 1991) (cité dans Thiétart et coll., 2007), décrit la connaissance comme « *La connaissance au sens objectif est une connaissance sans connaisseur ; c'est une connaissance sans sujet connaissant* » .

Dans les sciences de gestion, des critiques ont été émises pour ce paradigme, notamment en raison de la difficulté de reproduire une recherche de manière parfaitement identique. Ainsi, (Girin, Jacques. 1975), confirme qu'il devient impossible pour le chercheur de rester totalement indépendant vis-à-vis de son objet d'étude. Les faits étant influencés par la personnalité et l'implication du chercheur lui-même. C'est dans ce contexte qu'une nouvelle orientation par rapport au paradigme positiviste a émergé. Il s'agit en réalité d'une version « *aménagée* » ou « *modérée* » du paradigme positiviste, souvent désignée sous le terme de « *post-positivisme* ». (Miles et al., 1991) montrent que cette approche affirme que les phénomènes sociaux ne résident pas uniquement dans les esprits, mais aussi dans « *le monde réel* », où des « *relations légitimes et relativement stables* » peuvent être observées entre eux. L'ajustement des paradigmes épistémologiques peut donc être justifié par leur multiplicité et leur superposition.

Dans ce contexte, trois critères de validité propres au positivisme ont été distingués par (Hempel 1972) (cité par Perret et Séville, 2003) : **la vérifiabilité, la confirmabilité et la réfutabilité.**

Le premier principe de vérifiabilité, d'après Blaug, Mark. (1982) stipule qu' « *une proposition synthétique n'a de sens que si, et seulement si, elle peut être vérifiée empiriquement* » En ce qui concerne la confirmabilité de la connaissance, s'appuyant sur

l'approche de Carnap, cette démarche postule qu'une proposition ne peut jamais être universellement vraie, car elle n'est valable que dans les cas où elle s'applique, remettant ainsi en question la certitude de la vérité. Par conséquent, une proposition ne peut être confirmée que par des expériences ou des résultats issus d'autres théories. En multipliant les expériences et les tests, on cherche à augmenter la probabilité d'une proposition, suivant une logique cumulative des résultats de la recherche et de la production de connaissances scientifiques.

Quant à la réfutabilité, selon (Pooper 1991) (cité dans Thiétart 2007,) affirme qu'il est impossible de prouver qu'une théorie est vraie, mais il est aisé de démontrer qu'elle est fausse. Cette vision diffère de l'approche probabiliste de Carnap en affirmant qu'il est impossible de déclarer une théorie définitivement vraie, mais qu'il est possible de la considérer comme fausse dès qu'elle est réfutée. Ainsi, toute proposition reste provisoirement validée tant qu'elle n'est pas contredite. Cette approche met l'accent sur la réfutation plutôt que sur la confirmation, suggérant qu'une théorie n'est scientifique que si elle est susceptible d'être réfutée.

Le positivisme s'appuie sur une logique déductive, partant du général pour aboutir au particulier. Cependant, les trois critères de validation proposés par les positivistes sont remis en question par les interprétativistes et les constructivistes, comme nous allons le voir ci-après.

1.2.2 Interprétativisme

Dans ce paradigme, la réalité est perçue et interprétée par des spécialistes. Le chercheur analyse et interprète les actions et paroles des acteurs concernés. L'objet de la recherche est intégré au processus de recherche lui-même. L'objectif principal est de comprendre les significations que les individus attribuent à la réalité sociale, ainsi que leurs motivations et intentions. Il s'agit de développer une compréhension interne du phénomène, tout en adoptant une approche empathique des représentations des acteurs sur le terrain. L'objet de recherche émerge donc de l'immersion dans le phénomène étudié. (Giordano,2003) déclare « *Dans la tradition interprétative, une connaissance objective de la réalité est impossible. (...) Chaque individu, qu'il soit ordinaire ou savant, est un sujet interprétant, et ces interprétations sont spécifiques à son expérience personnelle du monde.* » Ainsi, le chercheur interprétatif adopte une posture empathique dans son approche.

Ainsi, Soutenir cette conception implique de reconnaître que la réalité sociale est subjective et résulte des pratiques sociales d'action et d'interprétation. Ces interprétations, façonnées par les interactions entre les acteurs dans des contextes spécifiques, peuvent devenir l'objet d'un consensus au sein d'un groupe social (intersubjectivité), au point d'être perçues

comme aussi réelles que des objets matériels. Ce processus a été désigné sous le terme de construction sociale de la réalité. (Berger , Luckmann, 1966).

De ce fait, Les méthodologies qualitatives permettent de prendre en compte le contexte, ce qui les rend particulièrement adaptées au processus interprétatif. Elles offrent la possibilité de s'éloigner d'une démarche hypothético-déductive. Les critères de validité de cette posture reposent sur le caractère idiographique des recherches menées et sur les capacités d'empathie du chercheur. Celui-ci doit s'approprier le langage et les terminologies spécifiques des acteurs afin de saisir les réalités telles qu'elles sont vécues par ces derniers. À ce sujet, D'après Denzen (1984), pour rendre les critères de validité de l'idiographie et de l'empathie opérationnels, le chercheur doit se questionner sur les questions suivantes :

- L'interprétation du chercheur représente-t-elle de manière authentique l'expérience vécue ?
- Est-elle solidement ancrée dans un contexte historique et temporel particulier ?
- L'interprétation est-elle logique et adéquate ?
- Contribue-t-elle à une meilleure compréhension de la réalité sociale analysée ?

1.2.3 Constructivisme

Le paradigme constructiviste ressemble au paradigme susvisé (interprétativiste). Cependant, ils présentent certaines différences, notamment dans l'aspect transformateur du paradigme constructiviste et ses critères de validité. Dans ce paradigme, la réalité est socialement construite à travers l'interaction des sujets : c'est une co-construction de sujets qui expérimentent le monde. Le chercheur coconstruit la connaissance en collaboration avec les acteurs du terrain, et l'objet de recherche fait partie intégrante du processus de recherche lui-même. (Giordano, 2003) affirme qu'« *est donc qualifiable de constructiviste, une posture dans laquelle sujet et « objet » coconstruisent mutuellement un projet de recherche : l'interaction est alors mutuellement transformative* ».

Ce paradigme constructiviste adopte une approche de recherche ouverte, à l'opposé de celle du paradigme positiviste, qui est souvent plus définitif dans ses postulats. Cela signifie qu'il existe plusieurs variantes au sein des attitudes constructivistes, chacune partageant un principe commun. (Wacheux, 1996) indique qu'« *Est la manière de se comporter et de penser en sujet, des objets par l'expérience* ». En d'autres termes, le constructivisme se distingue par l'idée que les objets de recherche ne sont pas simplement découverts, mais sont construits à travers l'interaction du sujet avec le monde. L'approche constructiviste vise donc à expliquer la réalité en construisant une représentation. (Wacheux, 1996) exprime que « *le chercheur produit des*

explications, qui ne sont pas la réalité, mais un construit sur une réalité susceptible de l'expliquer ». Ainsi, l'épistémologie constructiviste rejette l'idée d'un accès objectif direct au réel, en opposition à l'empirisme logique. Au lieu de cela, elle met l'accent sur l'observation, la compréhension et la production d'explications sur les phénomènes, avant de les relier et de les recontextualiser.

Cette approche constructiviste est fortement influencée par les sciences sociales et les sciences de l'ingénieur, qui contestent l'idée d'une science unifiée ainsi que la notion d'une séparation nette entre ce qui appartient au domaine scientifique et ce qui n'en fait pas partie. Elle rejette l'affirmative au questionnement subséquent :

- Peut-on considérer tous les objets de connaissance scientifiques comme des objets naturels ?

Selon (Thiéart, 2014), le constructivisme soutient que la réalité, ou du moins la connaissance de cette réalité, est une construction humaine. Cette perspective rejette l'idée que toutes les connaissances scientifiques sont des reflets purs de la nature, et suggère que la science elle-même est influencée par les contextes et les interactions sociales dans lesquels elle est produite.

À ce stade, après cet aperçu des trois paradigmes épistémologiques, une question centrale et cruciale s'impose : Quelle position épistémologique choisissons-nous pour produire cette connaissance scientifique ?

Dans le paragraphe suivant, nous répondrons à cette question en discutant et justifiant notre choix épistémologique.

1.3 Positionnement épistémologique de l'étude

D'après (Perret et Séville, 2007), l'épistémologie examine les sciences en discutant la nature, les méthodes et la valeur des connaissances scientifiques produites. Cette discipline accompagne le chercheur tout au long de son parcours de compréhension du phénomène étudié. Le choix d'un positionnement épistémologique émerge à travers le développement de réflexions influencées par divers éléments, tels que l'état d'esprit du chercheur, la démarche adoptée, la problématique, le contexte ainsi que les choix méthodologiques de la recherche.

Ainsi, le chercheur doit définir sa position épistémologique en choisissant parmi ces paradigmes et en s'y engageant avec rigueur. Pour orienter ce choix en fonction de sa problématique et de ses objectifs de recherche, le chercheur doit répondre aux questions développées précédemment (1.1).

La réponse à ces questions nous permettra de nous situer sur la posture épistémologique, une étape cruciale dans le processus de recherche, car elle influence en partie la méthode et la stratégie d'approche du terrain.

Notre thèse a déjà atteint son premier objectif en identifiant les facteurs clés de succès. Nous passons maintenant au second objectif qui est d'examiner et analyser l'influence directe de ces facteurs sur l'adoption du *Target Costing* dans les grandes entreprises du secteur agroalimentaire de CASA-SETTAT. Cette étape vise à dépasser la simple observation et compréhension pour entrer dans une phase d'interprétation approfondie de ce phénomène.

À cet égard, notre démarche de recherche s'inscrit dans le cadre épistémologique du « positivisme aménagé ». Ce choix délibéré oriente notre approche méthodologique. Cela se justifie par le fait que l'étude des facteurs clés de succès de l'adoption du *Target Costing* dans les grandes entreprises du secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT demeure un domaine de recherche encore peu exploré. De plus, notre approche privilégie l'analyse des acteurs de terrain ainsi que leurs perceptions et représentations.

Dans ce contexte, nous avons pris soin de maintenir une certaine distance vis-à-vis de notre objet de recherche, dans le but de réduire au minimum notre influence sur les acteurs étudiés. Bien que nous soyons conscients de notre propre subjectivité dans le processus d'interprétation, nous avons accordé une attention particulière à conserver une approche aussi neutre que possible vis-à-vis de notre sujet.

Nous nous inscrivons donc dans un processus méthodologique qui, dans un premier temps, cherche à comprendre la réalité, qui dans notre cas correspond à « l'explication des facteurs clés du succès dans l'adoption du *Target Costing* ». Dans un second temps, ce processus vise à interpréter cette réalité à travers l'analyse des résultats obtenus.

Notre choix du paradigme « positiviste aménagé » se justifie par les objectifs de cette recherche. Nous visons à observer, décrire, analyser, expliquer et comprendre les interactions entre les facteurs clés du succès dans l'adoption du *Target Costing*, tout en maintenant une position d'observateur externe et en interprétant les déclarations des acteurs. Cette approche nous permet d'atteindre au mieux nos objectifs de recherche.

Après avoir clarifié notre positionnement épistémologique, il convient à présent de définir l'approche méthodologique que nous adopterons pour conduire cette recherche.

1.4 Approche méthodologique

Sélectionner une méthodologie de recherche adéquate et adopter une posture épistémologique appropriée pour conduire une exploration scientifique peut s'avérer une tâche

difficile. En effet, l'évaluation des résultats de la recherche repose sur la scientificité de la méthode, c'est-à-dire sur la validité du processus de recherche entrepris.

La méthodologie de recherche se réfère à l'ensemble des principes et pratiques employés pour structurer de manière précise le déroulement des démonstrations et des théorisations. Elle doit être exigeante et bien étayée afin de permettre au chercheur d'atteindre les objectifs prédéfinis.

Ainsi, le but principal de notre recherche est de mener une approche qui peut expliquer les déterminants du succès de l'implantation de *Target Costing* dans l'agroalimentaire de CASA-SETTAT, en adoptant une méthodologie soigneusement sélectionnée, nous établirons un lien solide entre la théorie et la pratique.

En sciences de gestion, le chercheur dispose d'une variété d'options méthodologiques. En fonction de l'objectif de la recherche, il peut opter pour un raisonnement déductif, inductif ou abductif, ainsi qu'une approche qualitative ou quantitative.

Dans un premier temps, nous mettrons en lumière la signification des trois approches mentionnées précédemment. Ensuite, nous sélectionnerons la méthodologie de recherche que nous jugeons la plus adaptée aux objectifs de cette étude.

1.4.1 Raisonnement logique et approche de la recherche

Pour produire des connaissances scientifiques, les trois modes de raisonnement peuvent être élaborés, notamment : la déduction, l'induction et l'abduction.

1.4.1.1 Déduction

Cette approche repose principalement sur un raisonnement déductif, orienté vers la vérification, cherchant à reproduire objectivement la réalité à partir des hypothèses initiales. Cette approche se décline en une méthode expérimentale ou quasi-expérimentale, s'appuyant sur la vérification, une étude approfondie, la collecte de données directives, un traitement statistique rigoureux, une démarche objective, la sélectivité, et enfin une analyse multifactorielle.

Dans la même veine, la déduction est illustrée par le syllogisme de Socrate. (Thiétart, 2007) : « A. Tout homme est mortel ; B. Socrate est un homme ; C. Socrate est mortel. »

Dans cet exemple, « A » et « B » constituent les principes, tandis que « C » en est la conclusion. Ce type de raisonnement illustre clairement un cheminement du général vers le particulier.

La déduction repose sur la méthode hypothético-déductive, où une ou plusieurs hypothèses sont formulées, puis réfutées ou corroborées à l'issue des recherches scientifiques. (Thiétart, 2007).

1.4.1.2 Induction

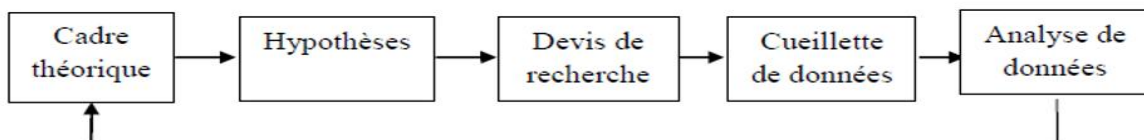
Elle repose principalement sur un raisonnement inductif, cherchant à construire des théories à partir des observations réalisées sur le terrain. L'approche inductive est souvent utilisée dans les recherches exploratoires. (Wacheux, 1996) réclame « *les recherches inductives supposent que l'on découvre, à partir de cas particuliers observés sur le terrain, des régularités. Le chercheur en déduit ensuite une formalisation théorique pour établir une classification raisonnée des objets basée sur l'expérience* ». Ce type d'approche est reconnu et adopté par les chercheurs constructivistes et interprétativistes dans leurs travaux.

(Charreire et Durieux, 2003) indiquent dans ce cadre : « *il n'y a induction que si en vérifiant une relation (sans rien démontrer), sur un certain nombre d'exemples concrets, le chercheur pose que la relation est vraie pour toutes les observations à venir* »

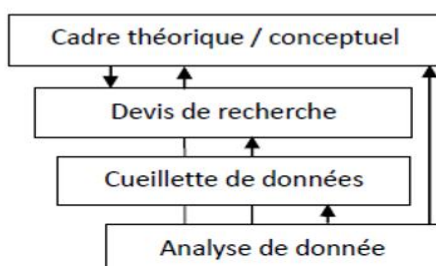
Dans ce contexte, (Ben Letaifa, 2006) distingue entre l'approche inductive et l'approche déductive. Selon cet auteur, l'approche inductive ne repose pas sur la formulation préalable d'hypothèses, quant à l'approche déductive, le chercheur sait d'avance ce qu'il souhaite vérifier et tester. Il représente ces deux approches de manière schématique comme suit :

Figure 18 : Représentation des approches déductive et inductive (Source : (Ben Letaifa, 2006), citée par Fettouma Maa)

▪ *Approche déductive*



▪ *Approche inductive*



Dans une approche déductive, on constate qu'une seule flèche de rétroaction est généralement représentée, ce qui signifie que les résultats obtenus à la fin du processus sont principalement utilisés pour ajuster, compléter ou enrichir le cadre théorique initial. Autrement dit, l'interaction entre les données collectées et la théorie est limitée à la phase finale, où les

hypothèses sont soit confirmées, soit infirmées. Cette démarche suit un cheminement linéaire, partant de la théorie vers la vérification des hypothèses, puis retour vers la théorie pour ajustement.

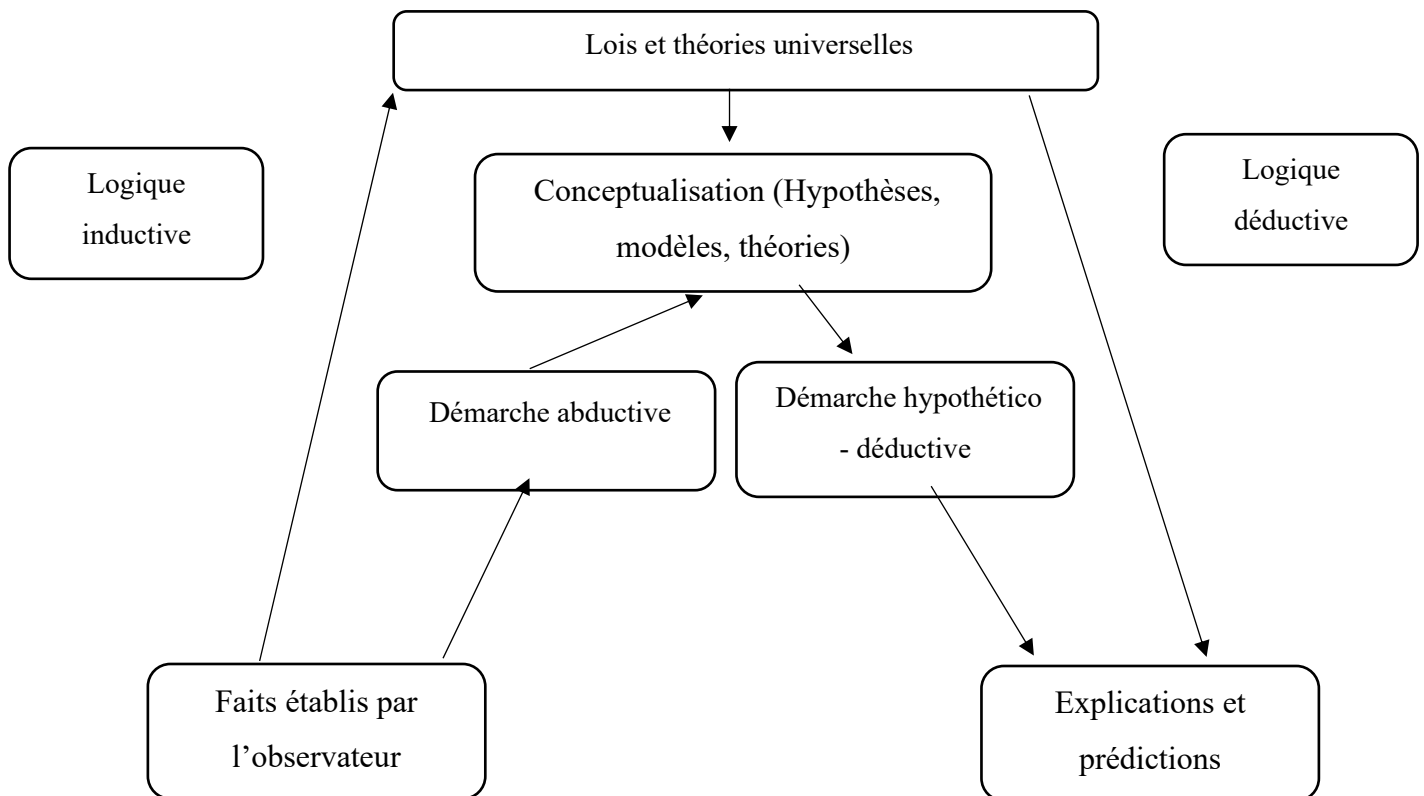
En revanche, dans une approche inductive, l'interaction entre la collecte de données et le cadre théorique est continue et omniprésente tout au long du processus de recherche. Chaque étape implique un aller-retour constant entre les observations faites sur le terrain et la construction théorique. Plutôt que de partir d'hypothèses précises, le chercheur explore les données de manière ouverte, laissant émerger des régularités ou des modèles qui guideront la formalisation théorique. Ainsi, l'approche inductive se caractérise par une interaction dynamique et non linéaire entre la théorie et les données, permettant une révision constante des idées à chaque étape de l'analyse.

1.4.1.3 Abduction

Il s'agit d'un processus spécifique qui nous permet de prendre des décisions difficiles, même lorsque nous devons suivre des instructions peu claires. L'abduction, selon (Koenig, 1993) « *est l'opération qui, n'appartenant pas à la logique, permet d'échapper à la perception chaotique que l'on a du monde réel par un essai de conjecture sur les relations qu'entretiennent effectivement les choses [...]. L'abduction consiste à tirer de l'observation des conjectures qu'il convient ensuite de tester et de discuter.* » Charreire et Durieux ont clarifié la distinction entre induction et abduction. L'induction se base sur une inférence logique menant à la découverte d'une loi a priori, tandis que l'abduction a un rôle explicatif ou interprétatif, menant à une hypothèse ou une règle qui doit être ultérieurement testée. En d'autres termes, Koenig affirme que l'abduction consiste à élaborer des conjectures à partir de l'observation, qui seront ensuite discutées et testées. Dans une autre perspective, Magne souligne que cette démarche mentale permet de générer des hypothèses testables qui offrent un cadre d'interprétation cohérent et non aléatoire.

De plus, le résultat obtenu par la déduction est fiable, alors que celle résultant de l'induction ou de l'abduction se base sur des suppositions, c'est-à-dire qu'elle n'est pas nécessairement vraie. Le schéma subséquent illustre les différences entre ces trois types de raisonnement dans la recherche.

Figure 19 : Mode de raisonnement et connaissance scientifique (Source :Adapté de Chalmers, 1987, p.28)



1.4.1.4 Raisonnement adopté de l'étude

Notre analyse suit un raisonnement qui va du général au particulier, en examinant le lien entre les facteurs de succès et l'implantation du *Target Costing* des entreprises agroalimentaires de CASA-SETTAT. La démarche scientifique adoptée s'inscrit dans une approche hypothético-déductive. En effet, seul le modèle de logique déductive positiviste-descriptif, rejetant la logique inductive, permet la production objective de connaissances, qui consiste à construire des hypothèses et à les exposer à une réalité.

Tout en restant en accord avec notre posture épistémologique, visant à vérifier, la pertinence des facteurs issus de la littérature. Fidèles à l'approche positiviste de notre recherche, nous intégrons de manière cohérente et argumentée certains développements nécessaires, en tenant compte de la complexité de notre objet d'étude. Cette approche positiviste nous permet de développer une démarche de recherche plus flexible et mieux adaptée à notre thématique.

1.4.2 Approche de recherche

En sciences de gestion, trois approches de travail sont généralement utilisées : la démarche qualitative, la démarche quantitative, et la démarche mixte (ou hybride). Chacune présente des spécificités distinctes.

1.4.2.1 Approche qualitative

La démarche qualitative adopte une perspective différente sur les faits sociaux. Cette approche se distingue par l'utilisation de données qualitatives sous forme de mots plutôt que de chiffres. (Miles et Huberman, 2003). Contrairement à la démarche hypothético-déductive, elle repose sur une logique inductive ou abductive. L'approche qualitative ne s'intéresse pas aux corrélations statistiques, mais se concentre plutôt sur les mécanismes qui sous-tendent les comportements et sur la manière dont les acteurs interprètent leurs propres actions. Elle ne vise pas la représentativité, mais cherche à explorer la diversité des mécanismes. (Alami et *al.*, 2009).

1.4.2.2 Approche quantitative

(Alami et *al.*, 2009) précisent que les approches qualitatives et quantitatives en sciences sociales ont évolué parallèlement au fil du temps. L'approche quantitative se caractérise par l'utilisation de données chiffrées et mesurables. En général, au regard de (Livian, 2015) les méthodes expérimentales et les enquêtes avec analyses statistiques sont considérées comme des méthodes quantitatives. Dans cette démarche, le chercheur adopte une posture objective, cherchant à mesurer et à expliquer un phénomène de manière externe, et s'appuie souvent sur une épistémologie hypothético-déductive. La recherche quantitative suit généralement un processus linéaire, commençant par l'énonciation des hypothèses, poursuivant avec la réalisation des enquêtes et achevant des conclusions. (Livian, 2015).

1.4.2.3 Approche mixte

Cette approche intègre les méthodes qualitatives et quantitatives au sein d'une même recherche. La littérature propose deux visions de la complémentarité entre ces deux méthodes. D'une part, (Baumard et Ibert, 2007) révèlent qu'une approche qualitative peut précéder l'approche quantitative, en permettant une exploration préliminaire qui clarifie les contours du champ de recherche pour la phase quantitative. Cette démarche initiale favorise une meilleure précision des résultats. D'autre part, (Baumard et Ibert, 2007) expriment que le chercheur peut recourir simultanément aux deux approches dans une seule étude, sous forme de triangulation, afin d'améliorer la précision et la richesse de la description.

1.4.2.4 Approche adoptée de l'étude

Pour expliquer les facteurs de succès du *Target Costing* dans les grandes entreprises agroalimentaires de CASA-SETTAT, il nous semble plus raisonnable d'opter pour l'approche hybride. Cette dernière permet d'explorer en profondeur les spécificités contextuelles via des méthodes qualitatives et de mesurer l'impact de ces facteurs avec des analyses quantitatives.

Cette combinaison fournit une compréhension complète des mécanismes internes tout en validant les résultats grâce à la triangulation des données, offrant ainsi des conclusions robustes et adaptées à la complexité du *Target Costing* dans ce secteur.

En termes de conclusion, cette section visait à définir notre positionnement épistémologique et méthodologique. De ce fait, nous proposons une synthèse des principaux choix effectués au cours de la recherche, nous a permis de mener une recherche doctorale à la fois rigoureuse et adaptable, apte à répondre aux exigences théoriques et pratiques du domaine des sciences de gestion, à savoir, notre choix a été basé sur : notre posture est le positivisme aménagé pour garder une attitude ouverte qui encourage une démarche scientifique rigoureuse fondée sur l'observation des faits et la quantification, avec une certaine flexibilité dans l'interprétation des données. Quant au mode de raisonnement qui est une démarche hypothético-déductive, son objectif est de formuler des hypothèses pour qu'elles soient testées en partant du général au particulier. Enfin, pour notre recherche doctorale, une approche mixte est plus convenable pour avoir des résultats et des conclusions par le biais d'une triangulation.

Nous sommes ainsi en mesure d'explorer, de tester et de valider les facteurs de succès du *Target Costing*, en tenant compte des spécificités du secteur agroalimentaire de CASA-SETTAT, tout en produisant des résultats empiriques solides et pertinents pour la communauté scientifique et pour les entreprises concernées.

Après avoir justifié notre choix épistémologique et notre méthodologie de recherche, il est désormais essentiel d'aborder, dans la section suivante, les matériels empiriques qui viendront compléter et enrichir notre étude. Ces éléments empiriques seront fondamentaux pour tester nos hypothèses et valider les résultats obtenus, en apportant des données concrètes et pertinentes à notre recherche.

Section 2 : Méthodes de collecte

En sciences de gestion, pour produire des connaissances scientifiques, le chercheur peut sélectionner ses outils parmi une large gamme de méthodes scientifiques. Parmi ces outils figurent notamment les différentes techniques de collecte des données.

Dans la même veine, la collecte des données est une étape clé dans le cadre d'une recherche, car elle permet au chercheur d'obtenir les éléments empiriques nécessaires à l'avancement de ses travaux. D'après (Baumard et al., 2003) certifiant qu'avant d'entamer cette collecte, il est essentiel de vérifier si les données existent déjà. Si c'est le cas, cela peut éviter au chercheur de les récolter lui-même sur le terrain. Dans le cas contraire, il devra s'engager dans ce processus de collecte.

Afin de mieux comprendre l'influence des facteurs clés de succès dans l'adoption du *Target Costing* par les grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT, qui constitue le cœur de notre étude, nous allons mener une investigation empirique, essentielle pour atteindre notre objectif de recherche. Dans cette optique, et pour délimiter précisément notre champ d'analyse, nous privilégierons deux outils de collecte de données : l'entretien semi-directif et le questionnaire.

2.1 Contexte d'étude

Dans le but de réaliser une recherche aussi rigoureuse que possible et d'explorer les aspects de notre thème afin d'aboutir à des résultats concrets et exploitables, nous avons choisi de concentrer notre étude sur le secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT.

2.1.1 Raison du choix du terrain de recherche

Dans le but de réaliser un travail de recherche aussi fiable que possible et d'approfondir les aspects du sujet de doctorat, afin d'obtenir des résultats pertinents et exploitables, nous avons choisi de définir et de délimiter précisément notre objet de recherche en nous concentrant sur le secteur agroalimentaire spécifiquement sur la région CASA – SETTAT.

2.1.1.1 Secteur agroalimentaire

Avant d'initier notre étude, il est pertinent de mettre en lumière la distinction entre le secteur agricole et le secteur agroalimentaire. Le premier se concentre sur la production primaire de matières premières telles que les cultures (céréales, fruits, légumes) et l'élevage (bétail, volaille), ainsi que la sylviculture et la pêche. Il représente la phase en amont, où les ressources naturelles sont produites. En revanche, le deuxième intervient en aval et englobe l'ensemble des activités liées à la transformation de ces matières premières en produits alimentaires finis destinés à la consommation. Cela inclut la transformation industrielle des aliments, leur conditionnement, leur distribution et leur commercialisation. Ainsi, alors que le secteur agricole fournit les matières premières, le secteur agroalimentaire s'assure de leur transformation et de leur mise à disposition sur le marché.

De ce fait, d'après une étude du secteur de l'agriculture et de l'agroalimentaire de la région CASABLANCA-SETTAT en 2023, le secteur agroalimentaire comporte plusieurs branches, à savoir:

- Transformation et valorisation des produits de la pêche ;
- Transformation des agrumes et des fruits et légumes frais ;
- Légumes et Fruits transformés ;

- Industrie des viandes ;
- Industrie Meunière ;
- Industrie des boissons ;
- Industrie des pâtes et couscous ;
- Industrie du lait et produits dérivés ;
- Industrie des condiments, sauces et épices ;
- Industrie sucrière ;
- Industrie de l'huile d'olives ;
- Industrie des corps gras tel que : le beurre, l'huile, la crème fraîche... ;
- Industrie de la biscuiterie, chocolaterie et confiserie ;
- Industrie du Thé et Café.

Au Maroc, le secteur agroalimentaire constitue un véritable moteur de croissance pour l'économie nationale. Il repose sur deux fondements : le premier est une agriculture visant une forte valeur ajoutée, une haute productivité, ainsi qu'une performance et une compétitivité accrues, organisée autour de projets d'agrégation dynamiques. Le second pilier, quant à lui, est l'agriculture solidaire, qui se concentre sur la lutte contre la pauvreté et l'amélioration des revenus des petits et moyens agriculteurs.

Cependant, ces dernières années, ce secteur n'a pas échappé aux effets de l'inflation. En outre, l'amont de cette industrie, représenté par le secteur agricole, est confronté à des défis majeurs liés à la durabilité et aux impacts du changement climatique. D'après Eyad Sobh, dans un article publié par Mamor Diao (2024), président de la Commission du commerce extérieur de la Fédération nationale de l'agroalimentaire (FENAGRI) confirme qu'en 2023, le secteur a généré un chiffre d'affaires de plus de 160 milliards de dirhams, dont 40 milliards provenant des exportations. Le principal défi de cette industrie réside dans la compétitivité, d'autant plus que le marché marocain est ouvert et caractérisé par une forte concurrence. Pour rester compétitifs, le prix et la capacité de production sont des facteurs décisifs, mais les produits agroalimentaires fabriqués au Maroc doivent également répondre à des standards de qualité élevés. Selon lui, la stratégie adoptée repose sur l'exportation, la promotion du « *Made in Morocco* » ainsi que sur le développement des compétences et des ressources humaines, lesquelles doivent être qualifiées et capables de renforcer la compétitivité du secteur, augmentant ainsi sa valeur ajoutée.

Afin d'assurer sa souveraineté alimentaire et de tirer parti du secteur agroalimentaire en tant que levier de croissance économique et de développement du commerce international, le

Maroc doit s'appuyer sur l'évolution rapide des habitudes de consommation domestiques, en particulier dans les zones urbaines, ainsi que sur la forte demande externe et les mesures de soutien public accordées au secteur. Le Plan Maroc Vert, ainsi que le contrat-programme signé en 2017 avec les opérateurs privés, visent à restructurer et valoriser ce secteur. Cependant, des défis subsistent, notamment dans les chaînes de production, où des lacunes en termes de transformation des produits restent à combler. Le rapport du Haut-Commissariat au Plan met en lumière l'étroite dépendance de la croissance économique du Maroc vis-à-vis de l'agriculture et de l'agro-industrie. Les variations de la valeur ajoutée dans ces secteurs, exposés aux aléas climatiques, soulignent l'urgence d'une gestion durable et d'une diversification industrielle pour atténuer ces risques.

Face à ces enjeux, l'école des hautes études de biotechnologie et santé. L'agroalimentaire, on vous dit tout, (2023), il est primordial pour le Maroc de renforcer sa capacité à créer et intégrer des chaînes de valeur compétitives, écologiquement responsables et innovantes, comme AgroTech qui signifie l'intégration des nouvelles technologies dans le secteur agroalimentaire visant à améliorer l'efficacité, la productivité et la rentabilité. Cela comprend l'utilisation de l'intelligence artificielle, de la robotique et d'autres innovations technologiques avancées pour optimiser les processus agroalimentaires pour réduire sa dépendance aux marchés internationaux. Le développement de telles chaînes permettra au pays de saisir les opportunités sur les marchés mondiaux. C'est dans cette optique que le secteur agroalimentaire, et plus particulièrement la région de CASA-SETTAT avec ses 210 entreprises, selon les statistiques de l'Office Marocain de la propriété industrielle et commerciale (OMPIC) en 2024, a été choisi comme axe de recherche.

2.1.1.1.1 Rôle de la région CASA – SETTAT

Selon les principaux résultats du baromètre de l'industrie marocaine, (2023. p.27), la région de CASA-SETTAT est la première région industrielle du Maroc, tant en termes d'effectifs d'établissements industriels que de création d'emplois. Il est important de noter que ce secteur représente en moyenne 108 milliards de dirhams de la valeur ajoutée de l'industrie marocaine. Cependant, L'industrie est particulièrement concentrée dans la région CASA-SETTAT, qui représente 51 % de l'activité, suivie de la région Tanger-Tétouan-Al-Hoceima avec 17,7 %.

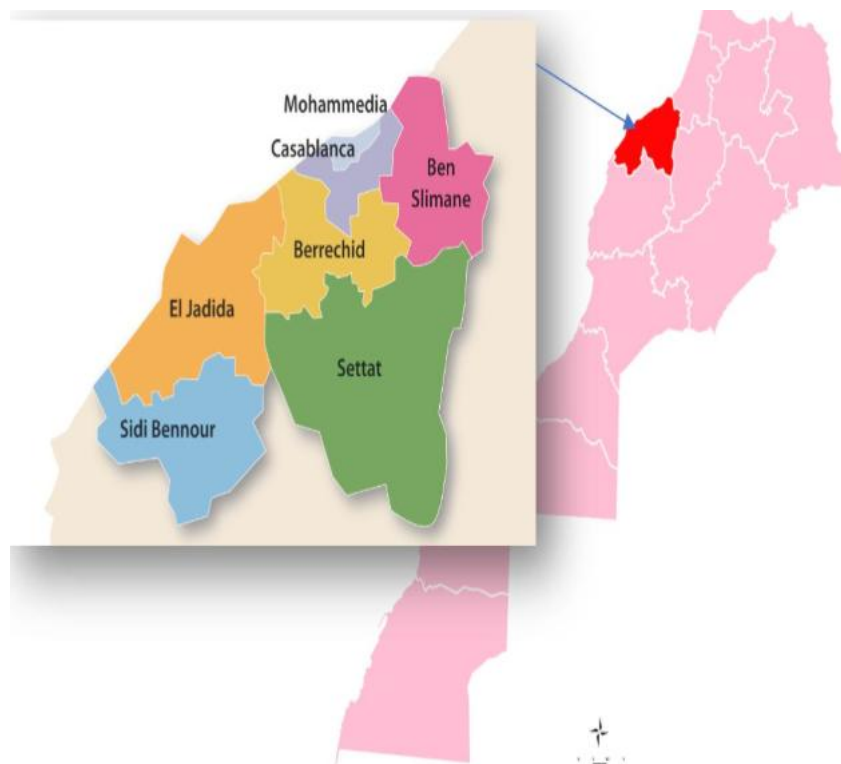
La région CASA-SETTAT couvre une superficie d'environ 19 448 km. Elle est bordée au nord-ouest par l'océan Atlantique, au sud par la région Marrakech-Safi et à l'est par la région Béni Mellal-Khénifra.

La région se compose de neuf provinces et préfectures :

- Préfecture de Casablanca ;
- Préfecture de Mohammedia ;
- Province d'El Jadida ;
- Province de Sidi Bennour ;
- Province de Settat ;
- Province de Berrechid ;
- Province de Benslimane ;
- Province de Nouaceur ;
- Province de Médiouna.

La figure ci-après représente la carte géographique de la région CASA-SETTAT :

Figure 20 : La carte géographique de la région CASA-SETTAT (Source : Adapté de l'étude sur le tissu entrepreneurial de la région CASA – SETTAT, 2023, p.3)



Ainsi, l'intersection entre l'agriculture et l'industrie, combinée à la position stratégique de la région de CASA-SETTAT, confère au secteur agroalimentaire un rôle de premier plan.

La région de CASA-SETTAT est un moteur économique et financier du Maroc, elle constitue un important pôle agricole. Ce secteur y est en plein essor, avec de nombreuses entreprises dans la transformation, la conserverie et la production biologique, répondant à une demande croissante pour des produits durables et sains. Sa position stratégique près des principaux ports et aéroports, ainsi que sa main-d'œuvre qualifiée, en fait un lieu attractif pour

les investissements, soutenu par des initiatives gouvernementales visant à améliorer les infrastructures et la technologie.

Ainsi, la sélection de ce secteur dans la région CASA-SETTAT, qui englobe 210 entreprises, comme objet de notre recherche apparaît de plus en plus justifiée. La réalisation des entretiens semi-directifs et le lancement du questionnaire devraient se dérouler de manière fluide. En conséquence, les informations obtenues seront probablement riches et de grande valeur.

2.2 Élaboration d'entretien semi-directif pour l'étude qualitative

Dans une approche qualitative, De Ketele et Roegiers (1996) distinguent quatre principales méthodes de collecte de données : les entretiens, l'observation, l'analyse de documents et les questionnaires. Selon Wacheux (1996), le choix des techniques de collecte dépend des questions posées par la recherche. Dans cette étude, compte tenu de l'absence de données empiriques sur les déterminants conditionnant l'adoption du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT, le choix des entretiens s'avère plus pertinent pour approfondir l'exploration et la compréhension de ces déterminants.

De ce fait, selon (Jaillet et Béatrice, 2021), cette approche se caractérise par : « *un procédé d'investigation scientifique, utilisant un processus de communication verbale, pour recueillir des informations, en relation avec le but* ». En outre « *l'entretien est l'outil de prédilection de la phase exploratoire d'une enquête dans la mesure où (...) il est lui-même un processus exploratoire* ». De plus, « *l'entretien s'impose chaque fois que l'on ignore le monde de référence, ou que l'on ne veut pas décider à priori du système de cohérence interne des informations recherchées (...). Les entretiens exploratoires ont pour fonction de mettre en lumière les aspects du phénomène aux quels le chercheur ne peut penser spontanément et de compléter les pistes de travail suggérées par ses lectures* » (Blanchet et Gotman, 1992).

Concernant le choix de la forme d'entretien, il existe plusieurs types, comme le souligne Wacheux (1996), à savoir : l'entretien directif, l'entretien ouvert, l'entretien semi – directif et l'entretien de groupe.

L'entretien directif se caractérise par des questions qui appellent des réponses très concises et fermées. En revanche, l'entretien ouvert permet à la personne interrogée de développer librement son récit à partir d'une question générale. L'entretien semi-directif combine les deux approches : les questions, basées sur un questionnaire, sont ouvertes mais peuvent être posées dans un ordre flexible ou reformulées pour mieux orienter la discussion. Enfin, l'entretien de groupe implique l'interrogation de plusieurs personnes simultanément, où la dynamique collective joue un rôle crucial dans la nature des réponses obtenues.

Dans le cadre de cette recherche, l'entretien semi-directif a été retenu en raison de ses caractéristiques particulières. Comme l'expliquent (Blanchet et Gotman, 1992), cette méthode permet de structurer l'interrogation sans pour autant orienter le discours de l'interviewé. Ce type d'entretien s'appuie sur un guide d'entretien, élaboré à partir du thème central de la recherche, des résultats issus de la revue de la littérature, ainsi que des exigences liées à l'application du cadre théorique sur le terrain.

2.2.1 Guide d'entretien

(Blanchet et Gotman, 1992) soulignent que le niveau de structuration d'un guide d'entretien dépend de plusieurs facteurs, « *l'objet de l'étude (multi dimensionnalité), de l'usage de l'enquête (exploratoire, principale ou complémentaire) et du type d'analyse que l'on projette de faire* ». Dans cette recherche, l'entretien semi-directif joue un rôle clé en contextualisant les résultats. Il permet non seulement de valider l'importance des facteurs identifiés dans la littérature, mais aussi d'en découvrir de nouveaux. Comme l'indique (Evrard, 2003), la rédaction d'un questionnaire constitue l'instrumentation des hypothèses formulées. (Blanchet et Gotman, 1992) définissent le guide d'entretien comme « *un ensemble organisé de fonctions, d'opérateurs et d'indicateurs qui structure l'activité d'écoute et d'intervention de l'interviewer* ».

La construction du guide d'entretien a suivi les étapes classiques en matière de méthodologie. Ce dernier a été élaboré en fonction des hypothèses à tester, puis il s'appuie sur les concepts issus de la revue de la littérature. Les questions suivent une progression en entonnoir, comme suggéré par (Gavard-Perret et al., 2008), débutant par des questions générales pour ensuite se concentrer sur des éléments spécifiques aux facteurs d'adoption du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire de CASA – SETTAT. Enfin, la dernière partie du guide recueille des informations signalétiques sur les répondants et les entreprises (voir le guide d'entretien en annexe).

2.2.2 Forme du guide d'entretien

Afin de faciliter la conduite des entretiens, notre guide d'entretien comprend 11 questions conçues pour valider le modèle. Celles-ci sont réparties en cinq grands thèmes et organisées de manière à présenter une progression logique, permettant ainsi aux *interviewés* de suivre facilement le déroulement de l'entretien. Ce regroupement thématique vise à offrir aux répondants une vision claire et cohérente des questions posées.

Tableau 2 : Thèmes du guide d’entretien de la recherche (Produit par les auteurs)

Thèmes	Contenu des thème
Thème 1	Connaissance et compréhension du <i>Target Costing</i>
Thème 2	Perception du <i>Target Costing</i>
Thème 3	Raisons de non-adoption du <i>Target Costing</i>
Thème 4	Facteurs influençant la décision d'adoption du <i>Target Costing</i>
Thème 5	Ouverture à un modèle adapté

- Le premier thème intitulé « **Connaissance et compréhension du *Target Costing*** » regroupe 3 questions principales qui explorent la source du concept du *Target Costing*, afin d'évaluer le niveau de connaissance et de compréhension des interviewés concernant cette méthode ;
- Le deuxième thème intitulé « **Perception du *Target Costing*** » se compose de 2 questions visant à synthétiser la pertinence du *Target Costing* ainsi que les apports potentiels dans les grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT ;
- Le troisième thème intitulé « *Raisons de non-adoption du Target Costing* » englobe 2 questions axées sur les obstacles rencontrés et les préoccupations spécifiques liées à la mise en œuvre de cette méthode ;
- Le quatrième thème intitulé « **Facteurs influençant la décision d'adoption du *Target Costing*** » contient 2 questions cherchant à identifier les facteurs incitatifs et à examiner les expériences d'autres entreprises du même secteur ayant adopté cet outil ;
- Le dernier thème intitulé « **Ouverture à un modèle adapté** » est composé de 2 questions portant sur l'implantation d'un modèle spécialement conçu pour ce secteur.

Les entretiens se déroulent sur les locaux d’entreprises, aux dates et heures convenues avec les interviewés, et durent généralement entre une heure et une heure et demie. Nous veillerons à suivre les principales étapes d’un entretien semi-directif, en respectant le déroulement prévu pour cette méthode.

2.2.3 Réalisation des entretiens semi directifs

Notre étude a été conduite entre juin et septembre 2024 auprès de dix grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT. La sélection de ces entreprises s'est basée sur l'accessibilité et leur volonté de collaborer.

A l'instar, nous avons réalisé une série d'entretiens individuels semi-directifs afin de mieux comprendre et traiter les thèmes soulevés dans nos questions, tout en enrichissant notre réflexion à partir des éléments issus de la revue de littérature.

Chaque entretien s'est déroulé dans le bureau du Directeur général. Dès le début de chaque session, nous avons assuré aux participants que leur anonymat et la confidentialité des échanges seraient respectés, afin de leur permettre de s'exprimer librement.

2.2.4 Approches de collecte des données

(Alami et *al.*, 2009) ont mis en évidence à l'aide des observations et des entretiens approfondis permettent d'accéder à un niveau d'analyse sociétale aussi robuste que celui obtenu par des méthodes quantitatives. Pour mener ces entretiens, deux approches principales de collecte des données sont praticables : la prise de notes ou utiliser un dispositif d'enregistrement audio tel qu'un magnétophone. Du point de vue de (Fikri , 2019), pour la première approche, parmi ses apports, on peut trouver l'amélioration du suivi et de la transparence, ainsi la réduction significative du temps consacré à la transcription et la focalisation sur l'analyse thématique des entretiens, privilégiant le fond plutôt que la forme. En revanche, on peut citer comme des limites de la prise de notes, le risque de manquer certaines idées importantes en raison d'une attention réduite aux réponses et l'interprétation potentiellement biaisée lors de la reformulation. Dans un second temps, parmi les contributions de l'approche d'enregistrement audio, on peut relever, d'une part, la meilleure attention portée aux réponses de l'interlocuteur, et d'autre part, la retranscription exacte des échanges. Par contre, elle a la possibilité de détérioration ou de panne lors de l'enregistrement et le risque lié à une voix difficilement audible ou à des interférences sonores durant l'enregistrement.

Pour éviter tout risque et pallier les inconvénients des deux modalités de collecte des informations, nous avons opté pour la prise de notes tout au long des entretiens.

2.3 Élaboration du questionnaire pour l'étude quantitative

L'étude quantitative vise à tester les hypothèses ainsi que le modèle conceptuel de recherche. Afin d'obtenir les données quantitatives nécessaires à cette analyse, nous avons opté pour une enquête par questionnaire. La production du questionnaire est une tâche complexe qui requiert une attention particulière. Dans le cadre de cette recherche, et dans un souci de rigueur méthodologique et d'adéquation avec le dispositif de test, une première version du questionnaire a été formulée, puis soumise à la validation.

La construction du questionnaire représente une étape cruciale dans le processus de recherche. Comme l'a souligné Jean-Jacques Rousseau : « l'art de poser des questions n'est pas

aussi simple qu'on le croit, il faut avoir déjà acquis beaucoup de connaissances pour savoir demander ce que l'on ignore ». Par conséquent, la pertinence des résultats d'une enquête dépend de la qualité des questions posées. Il est donc fondamental de concevoir un questionnaire en adéquation avec les objectifs de la recherche. (Ticehurst et Veal, 2000).

Comme (Jackson, 1993), dit que cette conception repose sur des concepts de mesure visant à recueillir des données nécessaires pour tester le modèle, les hypothèses ou les propositions de la recherche. (Sekaran, 2003) stipule qu'un questionnaire bien conçu permet également de réduire les biais de la recherche, et selon (Ticehurst et Veal, 2000) montrent que les questions doivent être structurées de manière à répondre aux besoins spécifiques en matière de données. Pour satisfaire ces attentes, nous avons suivi une approche méthodologique qui relie les deux phases de la recherche, structurée de la manière suivante :

- Hypothèses de recherche ;
- Les questions et réponses des entretiens semi-directifs de la phase qualitative en lien avec les hypothèses de recherche ;
- Les questions élaborées pour la phase quantitative ;
- Et les items spécifiques que nous souhaitons évaluer et tester.

2.3.1 Présentation du questionnaire

Après avoir défini les concepts du questionnaire, nous allons introduire le questionnaire final sélectionné pour notre recherche. Cependant, avant de présenter les différentes parties du questionnaire, nous examinerons, prime abord, les types de questions utilisées ainsi que les types d'échelles de mesure adoptées.

2.3.1.1 Choix des types des questions

Nous avons porté une attention particulière à la rédaction du questionnaire, car il constitue une étape cruciale, comme indiqué auparavant, pour la réussite de l'enquête. En effet, nous avons cherché à trouver un équilibre entre les trois exigences identifiées par Baumard et al. (2003) lors de la conception du questionnaire, à savoir

- **L'impératif du chercheur** qui doit respecter et suivre un cadre théorique précis ainsi que ses concepts ;
- **L'impératif du répondant** qui doit comprendre clairement les questions posées afin d'y répondre de manière pertinente ;
- Et ce qui suit, **l'impératif des méthodes d'analyse des données** qui sont imposées par les outils statistiques et nécessitent une structuration adaptée des questions pour permettre une analyse efficace.

Lors de l'élaboration des questions, deux distinctions majeures peuvent être identifiées (Usinier et Thorpe., 2000), d'une part, la différence entre les questions factuelles et les questions d'opinion, et d'autre part, l'opposition entre les questions ouvertes et les questions fermées. Le sens de chaque type de question est synthétisé ci-dessous.

Tableau 3: Les types de questions (Source : Usinier et al., 2000, cité dans Rahmouni, 2008, p.174)

Distinction	Type de question	Description
1^{ère} distinction	Questions factuelles	Ce sont des questions dont les réponses sont a priori objectives. Ex. : données biographiques (l'âge, le sexe, le niveau d'éducation, etc.).
	Questions d'opinion	Elles visent à collecter des jugements ou des avis qui ne sont pas a priori justes. Ces questions sont intéressantes car elles donnent des réponses diverses et enrichissantes.
2^{ème} distinction	Questions ouvertes	Ce sont des questions qui offrent la possibilité au répondant de s'exprimer en plusieurs phrases. Elles permettent des questionnements plus profonds et de mettre en évidence des points de vue inattendus. Cependant, elles sont longues à administrer et difficiles à codifier.
	Questions fermées	Ce sont des questions qui offrent des réponses précises proposées par le chercheur. Elles facilitent la codification et l'analyse des réponses.

Afin d'assurer un déroulement fluide de notre recherche, nous avons principalement privilégié pour des questions fermées dans notre questionnaire. Ce choix s'explique par leur pertinence pour valider nos hypothèses dans le but de comprendre et expliquer précisément les variables étudiées. Toutefois, nous avons intégré une question ouverte afin de permettre aux participants de s'exprimer librement et de partager leurs opinions sur des aspects non abordés dans les autres questions. Enfin, quelques questions factuelles ont été incluses pour collecter des informations sur l'identité des grandes entreprises du secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT.

2.3.1.2 Choix des échelles de mesure

Un autre point crucial du questionnaire réside dans la sélection des échelles de mesure et l'organisation des questions. Le tableau subséquent synthétise les types d'échelles réputés en science de management.

Tableau 4: les caractéristiques des différentes échelles de mesure (Source : Usinier et al., 2000, cité dans Rahmouni, 2008, p.175)

Types	Description
Dichotomique	Énoncé sous une forme interrogatoire (?) suivi d'un choix de type : Oui / Non
Choix multiple	Énoncé sous une forme interrogatoire (?) suivi de plusieurs alternatives de réponse : Ex. : Solide / Fragile / Robuste / Vite cassé
Rangs	Énoncé invitant à classer par ordre croissant ou décroissant des variables nominales
Sémantique différentielle	Énoncé invitant à évaluer des variables entre deux pôles extrêmes : Ex. : Compétent - - - - - Incompétent
Icônes	Énoncé proposant des réponses sous des représentations iconiques : Ex. : Solide 😊 😐 😞 Fragile
Échelle de Likert	Affirmation suivie par l'indication du degré d'accord ou de désaccord avec le jugement proposé : Tout à fait d'accord / Plutôt d'accord / Légèrement d'accord / Légèrement en désaccord / Plutôt en désaccord / Tout à fait en désaccord
Échelle sémantique	Ex. : comment évaluez-vous la solidité d'un stylo A ? Excellente / Très bonne / Plutôt bonne / Moyenne / Assez faible / Mauvaise / Extrêmement mauvaise

Pour notre questionnaire, nous avons choisi d'utiliser l'échelle de Likert afin de recueillir diverses réponses concernant le degré d'accord ou de désaccord des participants par rapport à une question ou une affirmation. Ainsi, toutes les questions du questionnaire, liées aux déterminants, sont évaluées sur une même échelle allant de « pas du tout d'accord » à « tout à fait d'accord ».

2.3.2 Réalisation du questionnaire

Le questionnaire de cette étude se compose de sept parties (voir l'annexe), élaboré en fonction des hypothèses et du modèle conceptuel établi. Tout d'abord, la première traite de la

connaissance du *Target Costing*. Ensuite, la deuxième aborde la perception du *Target Costing*. En parallèle, les troisième et quatrième parties visent à examiner, respectivement, les obstacles à l'adoption du *Target Costing* et les facteurs facilitant cette adoption. Par ailleurs, les cinquième et sixième parties portent sur la pertinence et l'ouverture à un modèle spécifique au secteur agroalimentaire de la région du CASA-SETTAT. Enfin, la dernière inclut des questions sur les caractéristiques de l'entreprise, ainsi que des suggestions et commentaires.

- **Première partie** : Ladite partie contient trois questions pour recenser la connaissance du concept du *Target Costing* ainsi de vérifier le degré de la compréhension de cet outil ;
- **Deuxième partie** : Elle est composée de trois questions afin d'avoir des affirmations concernant la vision des répondants sur l'instrument du *Target Costing* ;
- **Troisième partie** : Cette partie du questionnaire est structurée en cinq questions qui ont pour objet d'indiquer les causes entravant l'implantation de cette méthode au sein des grandes entreprises agroalimentaires de CASA-SETTAT ;
- **Quatrième partie** : Elle est organisée en trois questions, elle envisage les éléments qui rendent plus accessible la décision et l'acceptation de cette adoption ;
- **Cinquième partie** : Cette partie comprend deux questions portant sur l'accord des entreprises de ce secteur quant à la pertinence et l'avantage concurrentiel liés à l'adaptation du *Target Costing* ;
- **Sixième partie** : Elle comporte deux questions pour bien savoir l'intérêt de ces entreprises à avoir un modèle de *Target Costing* adapté aux besoins de ce secteur et qui serait bénéfique ;
- **Septième partie** : Cette partie est structurée en cinq questions fermées qui sont des questions générales sur les entreprises (effectif d'employés, la ville d'implantation des entreprises, leur chiffre d'affaires ainsi que l'âge des entreprise).

2.3.3 Administration des questionnaires

Plusieurs techniques peuvent être utilisées pour administrer un questionnaire. (Evrard et al., 2000) identifient cinq types d'administration : en face à face, par courrier, par téléphone, en auto administration et par voie électronique.

- **Enquête en face à face** : L'enquêteur administre le questionnaire, ce qui assure une bonne compréhension des questions, mais peut entraîner un biais à cause de l'interaction entre enquêteur et répondant ;

- **Enquête par courrier** : Cette méthode repose sur un fichier d'adresses, et semble, à première vue, économique. Cependant, sa principale limite réside dans le faible taux de réponses ;
- **Enquête par téléphone** : Bien qu'elle soit coûteuse, cette méthode est rarement utilisée pour des questionnaires longs. Elle permet un meilleur contrôle de l'échantillon interrogé ;
- **Enquête auto-administrée** : Le questionnaire est donné au répondant, qui le remplit seul avant de le retourner. L'enquêteur reste à disposition pour répondre à d'éventuelles questions, ce qui maximise le taux de participation, sans influencer directement le processus de remplissage du questionnaire. Cela élimine le biais lié à la présence d'un enquêteur ;
- **Enquête en ligne** : Cette méthode est pratiquement sans frais et supprime le biais lié à la présence d'un enquêteur. Cependant, son principal inconvénient réside dans le faible taux de réponse.

Avec l'essor des nouvelles technologies, les enquêtes en ligne se sont intégrées à la vaste catégorie des enquêtes auto-administrées. Cette méthode a été retenue pour diverses motifs : (Basque, 2005) stipule que l'utilisation des enquêtes en ligne présente de nombreux avantages. Tout d'abord, le coût de revient est extrêmement faible comparé à celui des envois postaux, ce qui en fait une méthode économique. De plus, la rapidité est un atout majeur, grâce à la possibilité d'échanger des courriels en temps réel, permettant ainsi une communication instantanée. L'interactivité constitue un autre avantage notable, facilitant les demandes de précisions ou les commentaires, et aidant à résoudre les éventuels problèmes rencontrés. Cette méthode se distingue également par sa grande souplesse, permettant la personnalisation des courriels et un contact direct avec les personnes concernées. Un autre point fort réside dans la possibilité de contrôler l'intégralité des réponses : un questionnaire incomplet peut être automatiquement bloqué, empêchant ainsi son renvoi tant qu'il n'est pas correctement rempli. Enfin, il est possible de mesurer l'audience du site en identifiant le nombre de personnes qui s'y connectent et en comparant ce chiffre au nombre de questionnaires effectivement renvoyés, offrant ainsi une évaluation précise de la participation.

En ce qui concerne notre questionnaire et son choix, nous nous basons sur l'envoi par *Google Forms*. En effet, ce dernier s'intègre parfaitement dans le cadre d'une enquête auto-administrée en ligne. Cette méthode permet aux participants de remplir le questionnaire de manière autonome, sans l'intervention directe d'un enquêteur, Tout en présentant plusieurs

avantages spécifiques, notamment la possibilité de répondre de manière autonome depuis n'importe quel appareil connecté à Internet. Grâce à des fonctionnalités interactives, les réponses sont validées en temps réel, et le questionnaire s'ajuste de manière dynamique en fonction des réponses apportées.

L'enquêteur peut suivre les résultats en temps réel et configurer le formulaire pour bloquer l'envoi de questionnaires incomplets. De même, l'administration du questionnaire via *Google Forms* s'est révélée être une méthode à la fois efficace et efficiente pour collecter des données auprès des grandes entreprises du secteur agroalimentaire dans la région de CASA-SETTAT. La simplicité d'utilisation de cet outil, sa gratuité, ainsi que ses fonctionnalités d'analyse préliminaire ont grandement simplifié le processus de collecte et d'analyse des données. Les mesures prises pour assurer la qualité des données recueillies ont renforcé la fiabilité des résultats, consolidant ainsi la solidité des conclusions qui en découleront.

Après avoir détaillé le questionnaire de l'enquête, nous aborderons par la suite la deuxième étape du processus de collecte des données, qui consiste à choisir la population cible.

2.3.4 Population cible

Déterminer qui interroger n'est pas une étape isolée des autres. L'échantillon ne doit être défini que lorsque l'objet de l'enquête est suffisamment clarifié et construit. (Singly, 1990). De ce fait, la population désigne l'ensemble des individus à partir duquel l'échantillon est constitué, et elle constitue également le groupe d'éléments sur lequel le chercheur base ses généralisations. Cette population peut inclure soit un groupe de personnes, soit un ensemble d'entreprises.

D'après (Igalens et Roussel, 1990, Evrard., et *al.*, 2009) mentionnent qu'un ensemble des travaux en méthodologie de recherche accentue sur le choix d'une méthode adéquate doit être approprié avec les objectifs et les hypothèses de la recherche.

En se basant sur la problématique de recherche et les divers objectifs fixés, le chercheur délimite la population de l'étude, en veillant à ce qu'elle reflète fidèlement la population cible (Van der Stede et *al.*, 2005). Dans le contexte de notre étude, la population cible englobe l'ensemble des grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA – SETTAT. Ce choix repose sur plusieurs critères de la population cible, à savoir : le choix de ladite population, la justification de ce choix, ses caractéristiques et sa justesse pour notre étude qui vise à analyser les facteurs clés de succès du *Target Costing*.

Prime abord, leur contribution significative au tissu économique régional, qui se manifeste par plusieurs aspects essentiels. En effet, ces entreprises jouent un rôle clé dans la création

d'emplois locaux, en absorbant une part importante de la main-d'œuvre disponible, notamment dans les zones rurales où les opportunités d'emploi sont souvent limitées. De plus, elles dynamisent l'économie régionale en favorisant l'intégration des filières agricoles, en valorisant les produits locaux, et en contribuant à l'amélioration des chaînes d'approvisionnement.

Leur rôle central dans le développement du secteur agroalimentaire au Maroc s'inscrit également dans une dynamique nationale visant à renforcer l'autosuffisance alimentaire, à répondre à la demande croissante des consommateurs pour des produits de qualité, et à augmenter les exportations dans un contexte de compétitivité internationale accrue. Ces entreprises constituent un pilier stratégique pour l'industrialisation du secteur, en adoptant des technologies innovantes, en promouvant la durabilité environnementale, et en stimulant les investissements dans la recherche et développement.

Ainsi, leur contribution dépasse les frontières régionales, en jouant un rôle moteur dans l'économie nationale, tout en soutenant les objectifs globaux du Plan Maroc Vert et, plus récemment, de la stratégie *Génération Green*, qui placent le secteur agroalimentaire au cœur du développement économique et social du pays.

Ensuite, Contrairement aux approches fondées sur un échantillonnage, qui consistent à analyser un sous-ensemble représentatif de la population cible, cette étude s'appuie sur l'intégralité de la population, englobant toutes les grandes entreprises agroalimentaires dans la région CASA-SETTAT. Ce choix méthodologique permet d'avoir une importance stratégique et de garantir une exhaustivité des données, éliminant ainsi les biais potentiels liés à la sélection d'un échantillon. En effet, travailler sur la population entière offre une vision complète et précise des dynamiques, en prenant en compte la diversité des profils d'entreprises en termes de taille, de structure, de capacité de production et de positionnement sur le marché.

Cette justification de cette approche repose principalement sur deux éléments clés. D'une part, la disponibilité de données fiables et détaillées sur l'ensemble des grandes entreprises agroalimentaires de la région. Cela a permis de surmonter l'une des principales limites souvent associées aux études sur la population entière, à savoir l'accès à des informations complètes et à jour. D'autre part, le recours à la population entière s'inscrit dans une volonté de produire des résultats qui ne se contentent pas d'être représentatifs, mais qui reflètent également toutes les nuances et spécificités du secteur étudié, notamment dans un contexte régional où les entreprises jouent un rôle fondamental dans le développement économique et social.

En ce qui concerne, les paramètres de la population étudiée qui se compose de 210 grandes entreprises répertoriées auprès de l'Office Marocain de la propriété Industrielle et Commerciale (OMPIC), une région clé du paysage économique marocain. Cette taille manifeste d'une part

une importante des entreprises dans les sous-secteurs de la transformation alimentaire et des produits agricoles, ce qui en fait une base solide pour l'analyse. Ce chiffre représente un équilibre optimal entre la diversité des acteurs et la faisabilité des analyses, qui permet un atout majeur, car elle permet une représentativité significative des grandes entreprises agroalimentaires de la région allouant des capacités industrielles avancées, elles sont les moteurs de l'exportation et de la compétitivité internationale.

La région de CASA-SETTAT, choisie comme cadre géographique, est l'une des zones les plus dynamiques du Maroc en termes d'activité économique et industrielle. Elle se distingue par :

- Un positionnement géographique stratégique, situé à proximité de Casablanca, qui est le centre économique du pays ;
- Une infrastructure de transport et de logistique développée, incluant un accès facile aux ports, aux réseaux routiers et aux plateformes de distribution, facilitant ainsi l'acheminement des produits agricoles et alimentaires ;
- Une forte concentration de terres agricoles fertiles, ce qui en fait un vivier pour l'approvisionnement en matières premières pour l'industrie agroalimentaire ;
- Un bassin d'emploi important, soutenu par des centres de formation spécialisés et une main-d'œuvre qualifiée dans les secteurs agricoles et industriels.

La localisation dans cette région permet également d'explorer les interactions entre les entreprises agroalimentaires et les autres acteurs économiques locaux, tels que les agriculteurs, les coopératives et les fournisseurs de services logistiques. En outre, la région de CASA-SETTAT est un territoire où se rencontrent les enjeux de modernisation des entreprises et de respect des traditions agricoles locales, offrant ainsi une perspective riche et nuancée.

Quant au choix de cette adéquation de cette population avec l'objectif principal de notre recherche.

Le choix de ces grandes entreprises du secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT est particulièrement adapté à l'étude des pratiques de *Target Costing* pour plusieurs raisons : notamment, la variabilité des coûts de production, la concurrence acharnée et la différenciation des produits.

Dans ce contexte, dans la même veine, (Merjane et al., 2023) précisent que *Target Costing*, en tant que méthode proactive de gestion des coûts basée sur des objectifs définis par le marché, apparaît comme un levier clé pour garantir la rentabilité et la compétitivité des entreprises du secteur.

Le choix de cette population cible reflète une démarche méthodologique rigoureuse visant à explorer en profondeur les dynamiques du *Target Costing* dans un secteur crucial de l'économie. En se concentrant sur les grandes entreprises agroalimentaires, cette étude ambitionne de produire des résultats à la fois applicables et innovants, contribuant ainsi à renforcer la compétitivité et la résilience des entreprises face aux défis contemporains.

2.3.5 Notre cible

Cette étude cible les grandes entreprises agroalimentaires de la région de CASA-SETTAT. L'échantillonnage ne sera pas aléatoire, car nous ciblerons des entreprises qui ont déjà montré un intérêt à introduire de nouvelles méthodes de gestion des coûts. Cette approche nous aidera à obtenir des informations pertinentes pour répondre à notre question de recherche spécifique.

Il est important de noter que la sélection des entreprises serait basée sur certains critères, tels que leur chiffre d'affaires ou position sur le marché et leur expérience dans le domaine de la gestion des coûts.

En définitive, les méthodes de collecte des données utilisées dans notre étude, qu'il s'agisse des entretiens semi – directifs et des questionnaires auprès des grandes entreprises du secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT, ont été sélectionnées minutieusement pour garantir leur pertinence et leur fiabilité. Ces méthodes offrent une base solide pour l'analyse des données en assurant une couverture complète des aspects étudiés et en répondant aux objectifs de notre recherche. L'intégration de ces données permettra d'entamer une analyse approfondie, visant à identifier les tendances et les facteurs déterminants pour répondre aux hypothèses posées et atteindre les conclusions attendues.

Section 3 : Analyse des données

Une fois les données recueillies à l'aide du questionnaire et du guide d'entretien, l'étape suivante vise à les analyser afin d'en tirer des informations pertinentes. Elle offre au chercheur les ressources nécessaires pour enrichir et finaliser son travail de recherche.

Cette section présente les matériaux empiriques utilisés pour traiter les données collectées. L'accent sera mis sur le choix du logiciel SPHINX iQ3 pour l'analyse quantitative et SPSS version 26 pour l'analyse qualitative.

3.1 Transcription des discours

La prise de notes sur le terrain est considérée comme un matériel brut ne peut être exploité tel quel. Pour que cet outil puisse être correctement analysé, il doit passer par une étape supplémentaire de traitement. Cette étape se concrétise par un processus de transcription et de révision qui consiste à convertir les enregistrements audio en documents écrits.

Il est essentiel de préciser que l'ensemble des déclarations des *interviewés*, qui ont été enregistrés, ont été intégralement transcrites par nos soins, au fur et à mesure des enquêtes sur le terrain. Cette méthode s'est révélée particulièrement précieuse, car elle nous a offert l'opportunité d'approfondir notre compréhension du sujet de thèse tout en respectant notre engagement à garantir la confidentialité des réponses fournies par les participants.

3.2 Présentation des logiciels

Dans notre recherche, les logiciels sont perçus comme des outils d'appui à l'analyse, permettant de structurer les données sans pour autant influencer le raisonnement du chercheur. A cet effet, les logiciels qui apparaissent comme les plus adaptés pour cet usage sont SPHINX iQ3 et SPSS version 26.

3.2.1 Présentation du logiciel sphinx iq3

Notre choix de ce SPHINX iQ3 repose sur le fait qu'il est une solution logicielle moderne dédiée à la collecte, au traitement et à l'analyse des données dans le cadre de recherches qualitatives et quantitatives. Conçu pour répondre aux besoins des chercheurs. Cet outil est initié le 15 novembre 2023 comme (Boughzala et Moscarola, 2023) l'affirment se distingue par sa polyvalence et son efficacité. Il offre une gamme complète de fonctionnalités permettant de concevoir des enquêtes, de centraliser les données recueillies, et d'en extraire des analyses pertinentes à l'aide de tableaux, graphiques et rapports personnalisés.

Figure 21: Les menus du logiciel iQ3 (Source : Boughzala & Moscarola, 2023, p.4)



Il permet d'élaborer des questionnaires, renvoyer des questions et de permettre d'élaborer n'importe quelle question en établissant des liens entre elles. Grâce à son interface intuitive et ses capacités d'adaptation à divers domaines d'études, SPHINX iQ3 se positionne comme un outil essentiel pour convertir des données brutes en analyses exploitables. Dans ce but de notre thèse, ce logiciel est dédié pour analyser les données quantitatives qui sont transmises par le biais de *Google Forms*.

3.2.2 Présentation du logiciel SPSS version 26

SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*) Version 26 est une solution logicielle puissante et populaire dédiée à l'analyse statistique des données. Développé par *International Business Machines Corporation* (IBM), SPSS est très répandu dans divers domaines tels que la recherche scientifique, les sciences sociales, le *marketing*, la santé, et bien d'autres.

Ce matériel empirique est caractérisé par une large gamme d'analyses statistiques, y compris la régression, l'analyse factorielle, *l'ANOVA*, ainsi que la version 26 propose des graphiques et des tableaux améliorés pour une interprétation claire et efficace des résultats. De même, elle permet de manipuler, de nettoyer, d'avoir des différentes analyses requises et de transformer les données grâce à des fonctionnalités comme le filtrage, le tri et l'intégration de données. Le SPSS est compatible car il est constitué d'un outil parfait pour les chercheurs afin d'analyser et d'interpréter des données complexes, tout en bénéficiant d'une plateforme facile à utiliser. Cette version reste une référence incontournable dans le domaine de l'analyse statistique. Pour cette raison, que son choix est donc pertinent pour notre recherche doctorale afin de garantir des analyses fiables et rigoureuses, tout en rendant les résultats accessibles et bien présentés.

En récapitulant, nous avons dévoilé, au cours de cette section, les matériaux empiriques exploités dans notre recherche pour approfondir l'analyse des facteurs clés du succès du *Target Costing* auprès des grandes entreprises agroalimentaire de la région CASA – SETTAT.

Conclusion du chapitre III

Ce chapitre a décrit le cadre épistémologique et méthodologique qui a servi de base à notre analyse des facteurs influençant l'adoption du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire de CASA-SETTAT. Le choix d'un positivisme aménagé, comme posture épistémologique, nous a permis d'adopter une démarche rigoureuse, fondée sur l'observation des faits et la formulation d'hypothèses testables, tout en intégrant la complexité et la subjectivité inhérentes aux perceptions des acteurs. L'approche hypothético-déductive, combinée à une stratégie de recherche mixte, a permis d'articuler la théorie et l'empirie, en croisant les données qualitatives issues des entretiens semi-directifs avec les données quantitatives recueillies par questionnaire.

Le choix du secteur agroalimentaire de CASA-SETTAT comme terrain d'étude s'est avéré pertinent, compte tenu des enjeux de compétitivité et de maîtrise des coûts auxquels sont confrontées les entreprises de ce secteur. La collecte de données, réalisée auprès des directeurs généraux et des responsables du contrôle de gestion, a permis d'obtenir une vision complète et diversifiée des facteurs influençant l'adoption du *Target Costing*. Les méthodes d'analyse choisies, l'analyse thématique pour les entretiens et les analyses descriptives et corrélationnelles pour le questionnaire, ont permis d'explorer en profondeur les données recueillies et d'identifier les principales tendances et relations entre les hypothèses.

L'utilisation des logiciels SPSS et SPHINX iQ3 a facilité le traitement et l'interprétation des données, garantissant la rigueur et la fiabilité de nos analyses. La triangulation des données, en confrontant les résultats issus des différentes méthodes, a permis de valider les principaux constats et de renforcer la robustesse de nos conclusions. Ce chapitre a donc posé les fondements méthodologiques nécessaires à la validation de nos hypothèses de recherche, qui sera présentée dans le chapitre suivant. L'articulation entre le cadre théorique développé dans la première partie et les choix méthodologiques présentés dans ce chapitre nous permet d'aborder l'analyse des résultats avec une démarche cohérente et structurée, ouvrant la voie à des conclusions pertinentes et opérationnelles pour le secteur agroalimentaire de CASA-SETTAT.

Le tableau 5 offre un récapitulatif du design de notre recherche :

Tableau 5: Design de la recherche (Produit par nos mêmes)

Objet de la recherche	Découvrir : Quels sont les facteurs influençant l'adoption du <i>Target Costing</i> dans les grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT ?
Cadre théorique	<ul style="list-style-type: none"> • Théorie de diffusion des innovations ; • Modèle d'acceptation de la technologie.
Positionnement épistémologique	Positivisme aménagé
Approche méthodologique	Approche mixte
Méthodes de collecte des données	<ul style="list-style-type: none"> • Entretien semi – directif ; • Administration du questionnaire.
Analyse des données	<ul style="list-style-type: none"> • Analyse assistée par SPSS Version 26 pour l'analyse qualitative ; • Analyse des données par SPHINX iQ3.
Résultats attendus	Exploration empirique des hypothèses de recherche.

Nous aborderons à présent la synthèse des résultats et les interprétations obtenues à partir de de l'application de la méthodologie choisie. Le dernier chapitre sera consacré à cet objectif.

**Chapitre IV : Synthèse des résultats et
interprétations d'analyse des facteurs clés de
succès du *Target Costing* auprès des grandes
entreprises agroalimentaires**

Introduction du chapitre IV

Ce chapitre présentera la synthèse des résultats obtenus lors de notre investigation empirique sur l'adoption du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT. Après avoir établi un cadre théorique solide et défini une méthodologie rigoureuse dans les chapitres précédents, nous entrerons maintenant dans la phase d'analyse et d'interprétation des données collectées sur le terrain. L'objectif principal de ce chapitre sera de confronter nos hypothèses de recherche aux réalités observées, afin de valider ou d'infirmer notre modèle conceptuel et de répondre à la problématique centrale de notre étude.

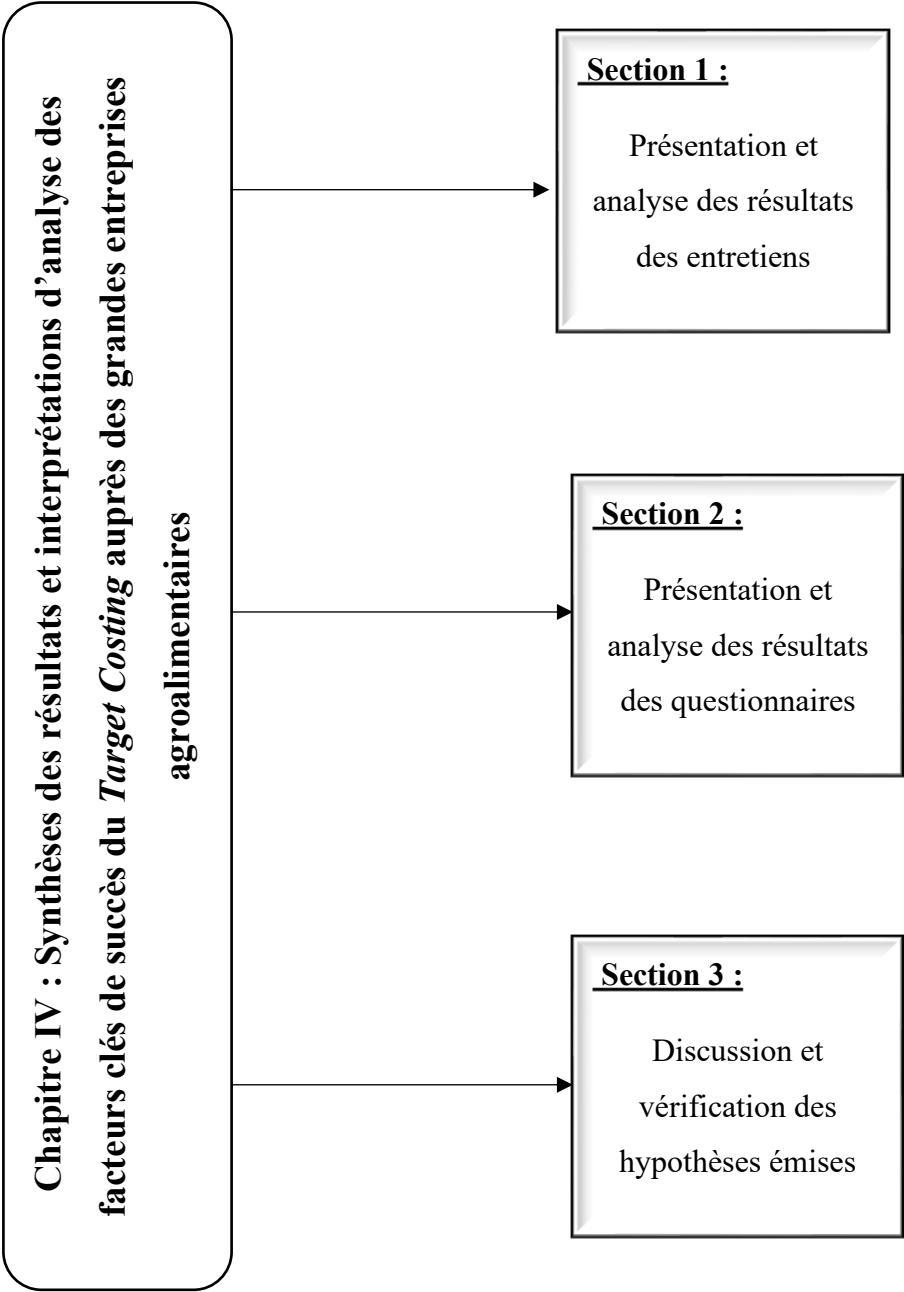
La première section se concentrera sur l'analyse des entretiens semi-directifs réalisés auprès des directeurs généraux des entreprises agroalimentaires. Nous y présenterons les principaux thèmes abordés lors des entretiens, la méthodologie d'analyse utilisée thématiquement et les résultats obtenus. L'accent sera mis sur les perceptions des dirigeants concernant le *Target Costing*, les obstacles à son adoption et les facteurs susceptibles de favoriser son implémentation. Des nuages de mots et des graphiques illustreront les principales conclusions tirées de l'analyse qualitative.

La deuxième section présentera les résultats de l'enquête par questionnaire administrée aux responsables du contrôle de gestion. Nous y décrirons la population cible, le taux de réponse obtenu et les méthodes d'analyse statistique utilisées. Nous exposerons les résultats obtenus pour chaque groupe de questions, en mettant en évidence les tendances observées et les déterminants entre les différentes variables. Des tableaux et des graphiques permettront de visualiser les résultats et de faciliter leur compréhension.

La troisième section sera consacrée à la discussion et à la vérification des hypothèses émises dans le chapitre (2). Nous y confronterons chacune de nos six hypothèses aux résultats empiriques obtenus, tant qualitativement que quantitativement. Nous analyserons les convergences et les divergences entre nos hypothèses initiales et les réalités du terrain, en expliquant les raisons qui pourront expliquer ces écarts. Nous conclurons sur la validation ou l'infirmerie de chaque hypothèse, en justifiant nos conclusions par des arguments solides et des preuves empiriques. Enfin, nous proposerons un modèle de recherche révisé, qui intégrera les enseignements tirés de l'analyse des données et qui offrira une représentation plus précise et opérationnelle des facteurs influençant l'adoption du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire de CASA-SETTAT. Ce chapitre constituera ainsi une étape clé pour répondre à notre problématique de recherche et formuler des recommandations pertinentes pour les entreprises du secteur.

La figure suivante illustrera la structure globale de ce quatrième chapitre.

Figure 22: Plan du quatrième chapitre



Section 1 : Présentation et analyse des résultats des entretiens

L'objectif principal de cette section est d'effectuer une vérification empirique des hypothèses formulées pour identifier les facteurs clés de succès du *Target Costing* au sein des grandes entreprises du secteur agroalimentaire de CASA-SETTAT. Cette démarche vise à approfondir notre compréhension des éléments déterminants pour la mise en œuvre efficace de cette méthode, en se fondant sur une analyse des données recueillies.

Pour ce faire, nous utiliserons le logiciel SPSS dans sa version 26, qui nous permettra d'exploiter les données de manière approfondie, en appliquant divers tests et techniques d'analyse statistique adaptés aux objectifs de notre recherche. Cette étape est cruciale pour examiner la validité des hypothèses de notre modèle.

1.1 Résultats des entretiens

L'ensemble des entretiens semi – directifs a permis d'obtenir au final des réponses des six grandes entreprises¹ sur la non-adoption du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT qui s'organisera autour des thématiques du guide d'entretien que nous avons élaboré. Ci-dessous une approche d'analyse approfondie avec les éléments requis :

1.1.1 Choix de la méthodologie

L'approche méthodologique choisie pour cette analyse est une **analyse thématique**. Celle-ci permet de structurer et d'analyser les données issues d'entretiens qualitatifs en fonction des thématiques du guide d'entretien.

Pour ce faire, nous avons procédé à une analyse des réponses recueillies pour chaque question afin de dégager les tendances récurrentes, les motifs communs, ainsi que les éléments divergents dans les réponses des entreprises.

1.1.2 Illustrations

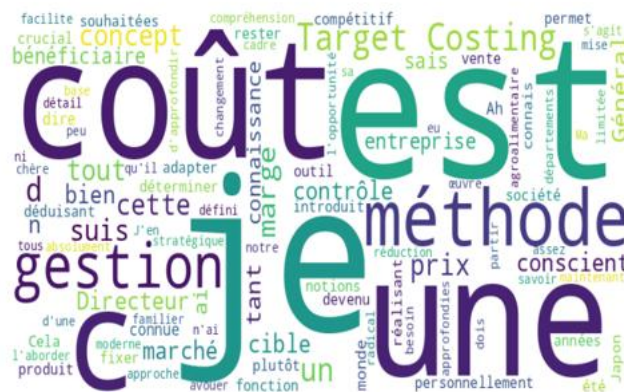
Les illustrations suivantes sont basées sur l'analyse des mots les plus fréquemment utilisés dans les réponses pour chaque thématique. Nous allons générer des **nuages de mots** en filtrant les prépositions, conjonctions et pronoms personnels, afin de faire ressortir les concepts centraux mentionnés par les entreprises. Chaque nuage de mots représentera visuellement les termes les plus significatifs pour chaque thématique.

¹ Nous rappelons que la sélection de ces dix entreprises a été motivée par le fait que les réponses et les informations obtenues avaient atteint un point de saturation. Cette dernière indique que les entretiens ne révélaient plus de nouveaux éléments pertinents, ce qui a justifié la limitation de l'analyse de l'échantillon à six entreprises.

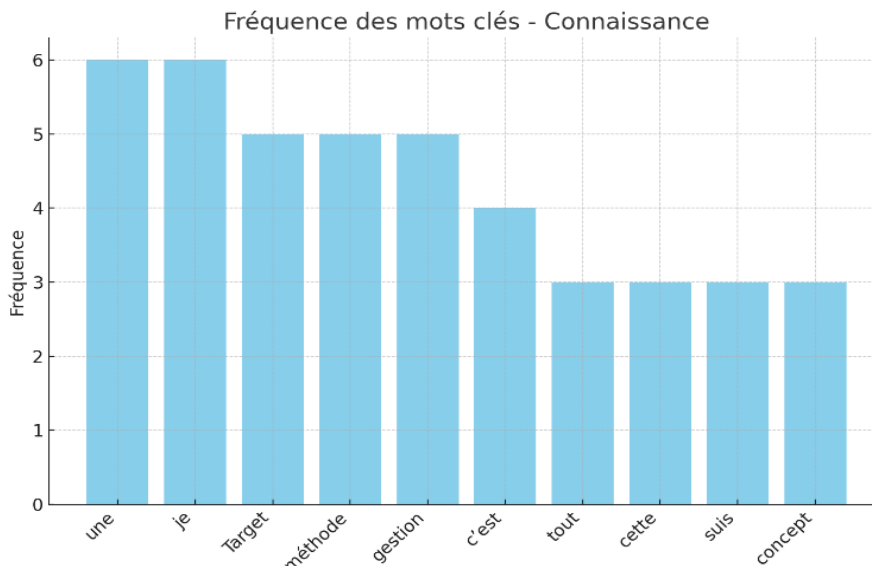
Pour renforcer l'analyse des réponses et appuyer nos conclusions avec des éléments visuels supplémentaires, nous allons créer également des figures récapitulatives des itérations pour chacune des thématiques. Ces tableaux permettront de visualiser la fréquence des mots clés les plus utilisés, les catégories de réponses, et ainsi argumenter plus précisément les motifs sous-jacents de la non-adoption du *Target Costing*.

1.1.2.1 Nuage de mots - connaissance et compréhension du *Target Costing*

Figure 23 : Nuage de mots - Connaissance et compréhension du *Target Costing* (Source : résultat sur SPSS. 26)



Graphique 1: Fréquence des mots clés – Connaissance (Source : résultat sur SPSS. 26)



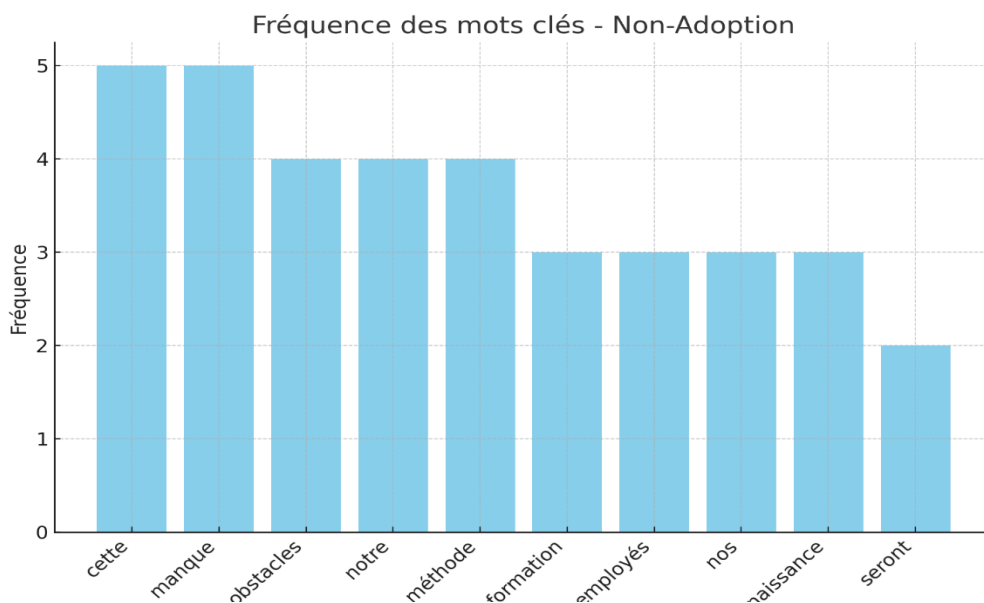
Le nuage de mots montre que des termes comme "coûts", "marché", "client", et "gestion" sont fréquemment évoqués. Cela reflète une compréhension partagée que le *Target Costing* est centré sur la maîtrise des coûts en fonction des attentes du marché et des clients.

1.1.2.3 Nuage de mots - raisons de non-adoption

Figure 25 : Nuage de mots - raisons de non – adoption (Source : résultat sur SPSS. 26)



Graphique 3: Fréquence des mots clés - Non – Adoption (Source : résultat sur SPSS. 26)



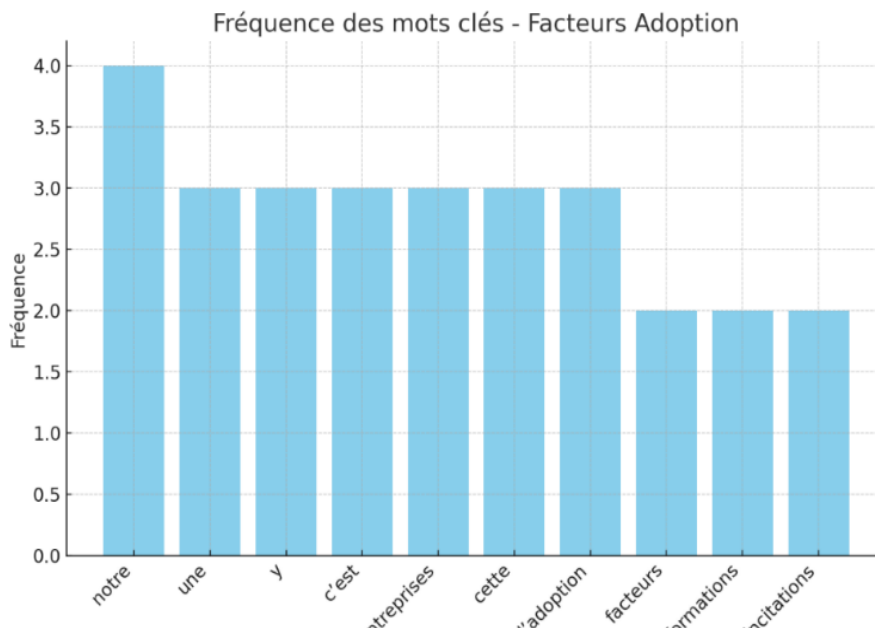
Les mots "**coûts**", "**temps**", "**formation**", et "**ressources**" apparaissent fréquemment, ce qui montre que les grandes entreprises perçoivent la mise en œuvre du *Target Costing* comme trop coûteuse en temps et en ressources humaines. Le manque de "**formation**" et d'accompagnement interne est également un facteur bloquant majeur. La "**culture**" d'entreprise, traditionnellement plus réticente aux nouvelles méthodes, est citée comme une raison supplémentaire de la non-adoption.

1.1.2.4. Nuage de mots - facteurs influençant l'adoption

Figure 26 : Nuage de mots - facteurs influençant l'adoption (Source : résultat sur SPSS. 26)



Graphique 4: Fréquence des mots clés - Facteurs Adoption (Source : résultat sur SPSS. 26)



Dans cette thématique, les mots "retours", "expérience", "exemples", et "réussite" sont largement mis en avant. Cela souligne l'importance que les grandes entreprises accordent aux expériences d'autres acteurs qui ont adopté cette méthode. Des "exemples concrets" de succès, notamment dans le même secteur, seraient perçus comme des facteurs décisifs pour envisager l'adoption du *Target Costing*. La "flexibilité" est également un terme clé, signifiant qu'une adaptation de la méthode aux réalités locales serait bien accueillie.

1.1.2.5. Nuage de mots - ouverture à un modèle adapté

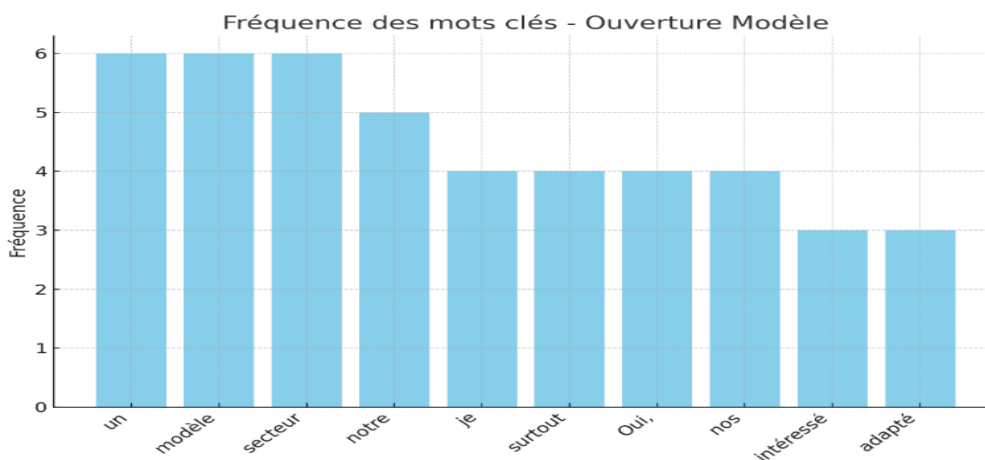
Figure 27 : Nuage de mots - ouverture à un modèle adapté (Source : résultat sur SPSS.

26)



Graphique 5: Fréquence des mots clés - Ouverture modèle (Source : résultat sur SPSS.

26)



Les termes "modèle", "adapté", "secteur", et "spécifique" dominent ce nuage, montrant un fort intérêt pour un modèle de *Target Costing* conçu spécialement pour le secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT. Les grandes entreprises sont ouvertes à l'idée, à condition que le modèle soit "pragmatique", "flexible", et qu'il prenne en compte les "particularités" du marché local. Cela reflète une ouverture conditionnelle, nécessitant une approche sur mesure pour garantir l'applicabilité de la méthode.

Ces interprétations renforcent l'idée que la non-adoption du *Target Costing* n'est pas liée à un rejet du concept lui-même, mais à des conditions spécifiques de marché et des perceptions

concernant les coûts et la formation. Un modèle adapté pourrait lever une partie de ces obstacles.

Section 2 : Présentation et analyse des résultats des questionnaires

Avant de passer d'aborder la discussion de l'enquête et à la vérification de nos hypothèses de recherche, il convient d'examiner le taux de réponse ainsi que la possible existence de biais de non-réponse.

Afin de réaliser cela, nous recourrons au logiciel SPHINX iQ3 qui nous offrira la possibilité d'analyser les données quantitatives en profondeur, en utilisant divers tests et méthodes statistiques appropriés aux objectifs de notre étude.

Le *Target Costing*, bien formalisé en tant que méthode de gestion des coûts, semble faire l'objet de peu d'adoption dans le secteur agroalimentaire de CASA-SETTAT. Nous essayerons à travers cette enquête de comprendre pourquoi ce rejet et d'examiner le potentiel d'une adaptation régionale du modèle.

Le *Target Costing* est une approche stratégique pouvant offrir aux entreprises situées dans la région de CASA-SETTAT du dit secteur des opportunités commerciales bien meilleures. Ces entreprises dans la région peuvent améliorer leurs systèmes actuels de gestion des coûts de production, réduire les coûts et maximiser leur rentabilité en adoptant le *Target Costing*.

Bien que des avantages de cette ampleur et de cette diversité soient existants, l'accomplissement pratique du *Target Costing* n'a pas encore été universellement accepté par les grandes entreprises de la région. Pourquoi l'industrie a-t-elle évité le *Target Costing* en tant que stratégie de gestion des coûts, et plus particulièrement dans le secteur agroalimentaire de CASA – SETTAT, feront ainsi l'objet de cette étude.

Il y a une possibilité que ces industries n'aient pas été suffisamment informées ou n'aient pas bien compris le *Target Costing*, auquel cas il sera nécessaire de promouvoir le concept auprès de ces entreprises en dressant une liste des avantages tangibles et en offrant des formations dans ce domaine.

Il sera également nécessaire d'adapter le modèle existant en vue de son application au secteur agroalimentaire de CASA-SETTAT. Fait remarquable, des propositions dans ce domaine seront présentées à la fin de cette étude.

2.1 Notre cible

Cette étude cible les grandes entreprises agroalimentaires de la région de Casablanca-Settat. L'échantillonnage ne sera pas aléatoire, car nous ciblerons des entreprises qui ont déjà montré un intérêt à introduire de nouvelles méthodes de gestion des coûts. Cette approche nous

aidera à obtenir des informations pertinentes pour répondre à notre question de recherche spécifique.

Il est important de noter que la sélection des entreprises serait basée sur certains critères, tels que leur chiffre d'affaires ou position sur le marché et leur expérience dans le domaine de la gestion des coûts.

2.2 Examen des réponses des participants à l'enquête

Le questionnaire de notre recherche a été diffusé par *Google Forms* au début du mois d'avril 2024, suivi de relances ultérieures. L'échantillon ciblé pour l'envoi, Comme détaillé dans la section (2.4.3. Population cible), était constitué de 210 grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT.

Après la réception des premiers retours (au bout de 7 semaines), une première relance a été réalisée par téléphone. Ensuite, une seconde relance a été effectuée auprès d'un sous-groupe de la population cible. *In fine*, 146 grandes entreprises agroalimentaires ont répondu avec des questionnaires complets.

2.3 Motifs des non-réponses

Les résultats du questionnaire révèlent que sur les 210 grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT, 146 ont répondu, représentant 70% des répondants. En revanche, 30% de ces entreprises n'ont pas participé à l'enquête. Cette faible participation peut s'expliquer par divers facteurs :

- Manque de motivation ;
- Charge de travail ou contraintes de temps ;
- Non-participation aux enquêtes ;
- Manque d'accès aux outils nécessaires.

2.4 Analyse

L'analyse des données collectées se fera en deux parties, dans un premier lieu, l'emploi de techniques d'analyse descriptives des données des grandes entreprises opérant dans le domaine agroalimentaire dans la région de CASA-SETTAT. En second lieu, une analyse croisée pour étudier les déterminants entre les différentes variables du terrain de recherche, à savoir la taille d'entreprise, le degré de concurrence sur le marché et la connaissance par les responsables de la charge des coûts de l'existence de méthodes de gestion des coûts dont le *Target Costing*. Cette double approche permettra de déterminer les motifs de l'adoption ou du rejet du *Target Costing* dans ladite région.

La présentation et l'analyse des résultats contiennent les informations chiffrées relatives aux perceptions, attitudes et pratiques des cadres dirigeants des grandes entreprises agroalimentaires actives dans la région de CASA-SETTAT. Ces résultats ont une importance considérable en matière de comparaison des opinions des répondants et constituent une pierre angulaire à l'évaluation de l'adoption potentielle de *Target Costing* dans ce secteur.

2.4.1 Étude d'analyse de groupes

Les résultats de cette enquête seront exposés en fournissant les statistiques descriptives pour chaque groupe du questionnaire relatives aux principaux axes de notre quête.

2.4.1.1 Analyse du groupe n°1

Ce paragraphe se base sur une analyse descriptive du premier axe de la recherche, ainsi que l'observation des données et les interprétations des résultats.

Le tableau ci – dessous résume les affirmations des répondants en pourcentage sur la connaissance du concept du *Target Costing*.

Tableau 6: Connaissance du *Target Costing* (Source : résultat sur SPHINX iQ3)

---	Pas du tout d'accord	Plutôt pas d'accord	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord	TOTAL
Nous sommes familiers avec le concept de <i>Target Costing</i>	23,3% (34)	26,7% (39)	33,6% (49)	16,4% (24)	100% (146)
Notre entreprise a déjà envisagé d'adopter le <i>Target Costing</i> dans le passé	50,0% (73)	32,2% (47)	16,4% (24)	1,4% (2)	100% (146)
Le <i>Target Costing</i> est fréquemment évoqué dans les discussions au sein de notre entreprise	29,5% (43)	21,2% (31)	40,4% (59)	8,9% (13)	100% (146)
Ensemble	34,2% (150)	26,7% (117)	30,1% (132)	8,9% (39)	100% (438)

2.4.1.1.1 Observation des données

D'après le tableau susmentionné, nous pouvons conclure que :

1. **Familiarité avec le *Target Costing*** : Seuls 16,4% des répondants indiquent être "tout à fait d'accord" avec le fait qu'ils sont familiers avec le concept, tandis que la majorité (60%) se situe entre "plutôt d'accord" et "pas d'accord". Cela révèle une faible familiarité

globale avec le concept de *Target Costing*, indiquant un obstacle potentiel pour son adoption (H1 et H2).

2. **Historique d'adoption envisagée** : Plus de la moitié des entreprises (50%) n'ont jamais envisagé l'adoption du *Target Costing*, tandis que seulement 1,4% ont indiqué l'avoir sérieusement envisagé. Ce résultat démontre une très faible prise en considération de cette méthode, ce qui soulève des questions sur la perception de sa valeur ajoutée (H2) et la facilité d'implémentation (H3).
3. **Discussions fréquentes** : 40,4% des répondants indiquent que le *Target Costing* est "plutôt évoqué" dans les discussions, mais seulement 8,9% en parlent fréquemment. Cela reflète un manque de culture organisationnelle orientée vers cette approche de gestion des coûts, et peut révéler une culture d'entreprise peu réceptive aux innovations (H5).
4. **Synthèse des résultats du groupe** : En consolidant les données, on constate que 34,2% des répondants ne sont "pas du tout d'accord" avec les affirmations relatives à la connaissance du *Target Costing*, alors que seulement 8,9% sont "tout à fait d'accord". Ce déséquilibre met en lumière une faible imprégnation de cette méthodologie dans les pratiques managériales.

2.4.1.1.2 Interprétation des résultats

Ces résultats indiquent une faible connaissance et compréhension du *Target Costing* parmi les grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT, ce qui pourrait être un des principaux obstacles à son adoption. Ce constat peut aider à valider partiellement les hypothèses suivantes :

- **H2 : Perception de la valeur ajoutée** : La faible familiarité avec le *Target Costing* suggère qu'il n'est peut-être pas perçu comme un outil offrant une valeur ajoutée significative, ce qui impacte négativement son adoption.
- **H3 : Facilité d'utilisation** : Le manque de discussions fréquentes et de familiarité pourrait également indiquer que l'outil est perçu comme complexe ou difficile à implémenter.
- **H5 : Culture organisationnelle** : La culture d'innovation semble limitée, car peu d'entreprises discutent activement du *Target Costing*, indiquant une résistance au changement.

- **H4 : Formation et support** : Si une large partie des entreprises n'est pas familière avec le *Target Costing*, cela pourrait refléter un manque de formations et de ressources éducatives disponibles pour le secteur, un élément crucial pour faciliter l'adoption.

2.4.1.2 Analyse du groupe n°2

Ce passage s'appuie sur une analyse descriptive de deuxième axe de la recherche, ainsi que sur l'observation des données et l'interprétation des résultats. Le tableau suivant résume les réponses des répondants, exprimées en pourcentage, concernant leur perception du concept du *Target Costing*.

Tableau 7: Perception du *Target Costing* (Source : résultat sur SPHINX iQ3)

---	Pas du tout d'accord	Plutôt pas d'accord	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord	TOTAL
Le <i>Target Costing</i> est une méthode bénéfique pour réduire les coûts.	47,9% (70)	22,6% (33)	13,7% (20)	15,8% (23)	100% (146)
Le <i>Target Costing</i> pourrait améliorer notre compétitivité sur le marché	47,3% (69)	21,9% (32)	15,1% (22)	15,8% (23)	100% (146)
Les avantages du <i>Target Costing</i> dépassent ses inconvénients	53,4% (78)	21,2% (31)	14,4% (21)	11,0% (16)	100% (146)
Ensemble	49,5% (217)	21,9% (96)	14,4% (63)	14,2% (62)	100% (438)

2.4.1.2.1 Observation des données

Suite au tableau susmentionné (Tableau 7), on observe que :

1. **Réduction des coûts** : Près de la moitié des répondants (47,9%) ne perçoivent pas le *Target Costing* comme une méthode bénéfique pour réduire les coûts, alors que seulement 15,8% sont "tout à fait d'accord". Ce résultat peut suggérer que ces entreprises ne perçoivent pas cet outil comme une solution fiable pour atteindre des objectifs de réduction des coûts (H2).
2. **Compétitivité** : De même, 47,3% des répondants ne pensent pas que le *Target Costing* puisse améliorer la compétitivité de leur entreprise, tandis qu'un faible pourcentage

(15,8%) y voit un avantage compétitif. Cela reflète une perception limitée de la valeur stratégique du *Target Costing* dans ce secteur.

3. **Avantages vs Inconvénients** : Plus de la moitié des entreprises (53,4%) estiment que les inconvénients du *Target Costing* surpassent ses avantages. Cela pourrait être dû à une complexité perçue dans la mise en œuvre de cette méthode, un manque de formation (H4), ou une culture organisationnelle défavorable à l'adoption de nouvelles méthodologies (H5).
4. **Synthèse des résultats du groupe** : En agrégeant les données, 49,5% des répondants ne voient pas le *Target Costing* comme un outil bénéfique, tandis que seulement 14,2% expriment un accord total sur les bénéfices de cette approche. Ces résultats montrent un manque de perception de la valeur ajoutée du *Target Costing*, qui peut freiner son adoption dans les grandes entreprises agroalimentaires de cette région.

2.4.1.2.2 Interprétation des résultats

Les résultats de ce groupe de questions montrent une perception majoritairement négative ou indifférente envers le *Target Costing* en tant qu'outil stratégique pour la réduction des coûts et la compétitivité. Cette faible perception positive pourrait expliquer la non-adoption de cet outil, en lien avec les hypothèses H2, H3, et H5 :

- **H2 : Perception de la valeur ajoutée** : Les entreprises ne perçoivent pas de bénéfices évidents dans le *Target Costing*, ce qui pourrait expliquer pourquoi elles ne le considèrent pas comme une priorité.
- **H5 : Culture organisationnelle** : La culture organisationnelle semble réticente à intégrer le *Target Costing*, ce qui pourrait être lié à une approche conservatrice du management dans le secteur agroalimentaire de la région.

2.4.1.3 Analyse du groupe n°3

Ce paragraphe est fondé sur une analyse descriptive des principales raisons liées à la non-adoption du *Target Costing*, accompagnée de l'observation des données et de l'interprétation des résultats. Le tableau suivant résume les réponses des répondants, exprimées en pourcentage.

Tableau 8: Raisons de non - adoption du *Target Costing* (Source : résultat sur SPHINX iQ3)

---	Pas du tout d'accord	Plutôt pas d'accord	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord	TOTAL
L'adoption du <i>Target Costing</i> nécessiterait une restructuration majeure de nos processus	0,7% (1)	2,7% (4)	36,3% (53)	60,3% (88)	100% (146)
On manque de compétences internes pour mettre en œuvre le <i>Target Costing</i>	1,4% (2)	2,1% (3)	35,6% (52)	61,0% (89)	100% (146)
Le <i>Target Costing</i> n'est pas adapté à la nature de nos produits ou services	8,2% (12)	30,1% (44)	23,3% (34)	38,4% (56)	100% (146)
Il y a un manque de connaissance et de formation sur le <i>Target Costing</i> dans notre entreprise	0,7% (1)	2,7% (4)	32,2% (47)	64,4% (94)	100% (146)
Les coûts associés à la mise en œuvre du <i>Target Costing</i> sont prohibitifs	0,7% (1)	4,8% (7)	33,1% (48)	61,4% (89)	100% (145)
Ensemble	2,3% (17)	8,5% (62)	32,1% (234)	57,1% (416)	100% (729)

2.4.1.3.1 Observation des données

En se basant sur le tableau du groupe n° 3, on constate que :

1. **Restructuration majeure** : La majorité des répondants (60,3%) sont "tout à fait d'accord" pour dire que l'adoption du *Target Costing* nécessiterait une restructuration importante de leurs processus. Ce constat souligne un obstacle majeur, car les entreprises perçoivent cette méthode comme complexe à intégrer dans leur structure actuelle, ce qui est en ligne avec l'hypothèse H6.
2. **Manque de compétences internes** : 61,0% des répondants sont d'accord sur le manque de compétences pour implémenter le *Target Costing*. Cela montre une barrière au

niveau des compétences, qui pourrait être adressée par des programmes de formation, soutenant l'hypothèse H4.

3. **Inadéquation avec les produits/services** : Une proportion importante (38,4%) estime que le *Target Costing* n'est pas adapté à la nature de leurs produits/services. Cette perception pourrait être liée aux spécificités du secteur agroalimentaire, et montre une incompatibilité perçue entre la méthode et les besoins du secteur.
4. **Manque de connaissance et de formation** : Le manque de formation est l'obstacle le plus fortement reconnu, avec 64,4% des répondants étant tout à fait d'accord. Cela renforce l'importance de l'hypothèse H4, qui souligne la nécessité de formations adéquates pour faciliter l'adoption.
5. **Coûts prohibitifs** : Près des deux tiers des répondants (61,4%) estiment que les coûts associés sont prohibitifs. Cela démontre que les coûts sont perçus comme une barrière importante, renforçant l'importance d'une planification stratégique (H6) pour surmonter cet obstacle financier.
6. **Synthèse globale** : Les réponses consolidées montrent que 57,1% des répondants sont "tout à fait d'accord" pour dire que divers obstacles freinent l'adoption du *Target Costing*, tandis que seulement 2,3% des réponses indiquent une absence d'obstacles. Cela suggère que les barrières perçues sont à la fois fortes et nombreuses.

2.4.1.3.2 Interprétation des résultats

Les réponses de ce groupe montrent que les entreprises en question perçoivent plusieurs obstacles significatifs à l'adoption du *Target Costing*. Ces obstacles sont alignés avec les hypothèses de recherche, et notamment :

- **H4 : Formation et support** : Le manque de connaissance et de compétences internes est un frein majeur. Une stratégie de formation et de support pourrait atténuer cette barrière.
- **H6 : Planification et stratégie d'implantation** : La nécessité d'une restructuration et les coûts prohibitifs suggèrent qu'une adoption réussie du *Target Costing* nécessiterait une planification minutieuse et un soutien financier.

Ces résultats montrent une réticence des entreprises à s'engager dans une transformation de leurs processus et un manque de ressources pour intégrer cette méthode

2.4.1.4 Analyse du groupe n°4

Cette partie vise à analyser les facteurs influençant la décision d'adoption de la méthode du *Target Costing*, à observer des données et interpréter des résultats. Le tableau ci-dessous présente un résumé des réponses des répondants, exprimées en pourcentage

Tableau 9: Facteurs influençant la décision d'adoption du *Target Costing* (Source : résultat sur SPHINX iQ3)

---	Pas du tout d'accord	Plutôt pas d'accord	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord	TOTAL
Les retours positifs d'autres entreprises influenceraient notre décision d'adopter le <i>Target Costing</i>	38,4% (56)	21,9% (32)	20,5% (30)	19,2% (28)	100% (146)
La disponibilité de formations et de ressources sur le <i>Target Costing</i> faciliterait son adoption	3,4% (5)	6,2% (9)	38,4% (56)	52,1% (76)	100% (146)
Des incitations gouvernementales ou sectorielles encourageraient l'adoption du <i>Target Costing</i>	6,8% (10)	19,2% (28)	25,3% (37)	48,6% (71)	100% (146)
Ensemble	16,2% (71)	15,8% (69)	28,1% (123)	40,0% (175)	100% (438)

2.4.1.4.1 Observation des données

Selon le tableau présenté ci-dessus, il apparaît que :

Retours positifs d'autres entreprises : Les retours positifs d'autres entreprises influencent modérément la décision d'adoption du *Target Costing*, avec 38,4% des répondants étant "pas du tout d'accord" et seulement 19,2% étant "tout à fait d'accord". Cela suggère que bien que les retours d'expérience puissent avoir un effet, ils ne sont pas perçus comme un facteur déterminant dans la décision.

1. **Disponibilité de formations et de ressources** : Plus de la moitié des répondants (52,1%) sont "tout à fait d'accord" que la disponibilité de formations et de ressources faciliterait l'adoption. Cela appuie fortement l'hypothèse H4, indiquant que des efforts en matière de formation et de support technique sont essentiels pour encourager l'adoption.

2. **Incitations gouvernementales ou sectorielles** : Près de la moitié (48,6%) des répondants sont également "tout à fait d'accord" que des incitations externes encourageraient l'adoption du *Target Costing*. Ce résultat renforce l'hypothèse H5, montrant que le soutien externe pourrait être un levier stratégique pour les entreprises hésitantes.
3. **Synthèse globale** : Les résultats combinés indiquent que 40,0% des réponses sont "tout à fait d'accord" avec l'idée que ces facteurs pourraient faciliter l'adoption du *Target Costing*, tandis que 16,2% ne voient pas ces éléments comme des facilitateurs. Cela met en évidence que des facteurs externes et des soutiens structurels jouent un rôle non négligeable dans la décision d'adoption.

2.4.1.4.2 Interprétation des résultats

Les réponses de ce groupe montrent que les entreprises reconnaissent l'importance de certains leviers pour faciliter l'adoption du *Target Costing*. Les principaux leviers identifiés sont la disponibilité de formations et de ressources, ainsi que les incitations gouvernementales. Cela correspond aux hypothèses de recherche H4 et H5, soulignant que :

- **H4 : Formation et support** : La disponibilité de formations et de ressources est un facteur clé. Le manque de support technique et de formation est un obstacle majeur que des actions spécifiques pourraient compenser.
- **H5 : Culture organisationnelle et soutien externe** : Les incitations gouvernementales et les retours d'autres entreprises jouent également un rôle important, bien que les retours d'expérience d'autres entreprises soient moins influents que les formations et incitations.

Ces résultats indiquent que des initiatives au niveau organisationnel et sectoriel pourraient fortement influencer la décision des entreprises d'adopter le *Target Costing*.

2.4.1.5 Analyse du groupe n°5

Cette section a pour objectif d'examiner la pertinence de *Target Costing* pour les grandes entreprises du secteur agroalimentaire, à travers l'observation des données et l'interprétation des résultats. Le tableau suivant présente une synthèse des réponses des répondants, indiquées en pourcentage.

Tableau 10: Pertinence du *Target Costing* pour les grandes entreprises du secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT (Source : résultat sur SPHINX iQ3)

---	Pas du tout d'accord	Plutôt pas d'accord	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord	TOTAL
Le <i>Target Costing</i> est particulièrement pertinent pour les entreprises agroalimentaires de la Région CASA-SETTAT	43,8% (64)	21,2% (31)	19,9% (29)	15,1% (22)	100% (146)
Les entreprises agroalimentaires de CASA-SETTAT peuvent tirer un avantage concurrentiel en adoptant le <i>Target Costing</i>	39,7% (58)	21,9% (32)	19,9% (29)	18,5% (27)	100% (146)
Ensemble	41,8% (122)	21,6% (63)	19,9% (58)	16,8% (49)	100% (292)

2.4.1.5.1 Observation des données

À la lumière de l'examen du tableau n° 10, il révèle que :

1. **Pertinence du *Target Costing* pour les grandes entreprises de CASA-SETTAT** : La majorité des répondants (43,8%) ne sont "pas du tout d'accord" avec l'idée que le *Target Costing* soit particulièrement pertinent pour les entreprises agroalimentaires de la région, tandis que seulement 15,1% sont "tout à fait d'accord". Cette réponse majoritaire montre que ces entreprises semblent sceptiques quant à la pertinence directe de cette méthode pour leur secteur.
2. **Avantage concurrentiel du *Target Costing*** : 39,7% des répondants ne voient pas l'adoption du *Target Costing* comme un avantage concurrentiel pour les entreprises agroalimentaires, contre 18,5% qui considèrent qu'il pourrait offrir un avantage. Cela indique également un certain scepticisme quant aux bénéfices concurrentiels potentiels de cette méthode dans le secteur.
3. **Synthèse globale** : En moyenne, 41,8% des réponses indiquent un désaccord total avec l'idée que le *Target Costing* soit pertinent ou puisse offrir un avantage concurrentiel, tandis que seulement 16,8% y voient une pertinence ou un avantage certain. Cette

répartition souligne une perception majoritairement négative ou réservée des répondants quant à l'impact du *Target Costing* dans leur domaine.

2.4.1.5.2 Interprétation des résultats

Les résultats de ce groupe indiquent une perception généralement négative ou sceptique du *Target Costing* parmi les grandes entreprises agroalimentaires de CASA-SETTAT, tant en termes de pertinence que d'avantage concurrentiel. Cette perception remet en question l'hypothèse H2, qui suppose que l'adoption serait facilitée par une perception de la valeur ajoutée. En l'absence d'une perception positive de cette valeur ajoutée, il semble peu probable que le *Target Costing* soit largement adopté dans cette région.

Cela suggère qu'une sensibilisation accrue et des exemples concrets de succès dans des contextes similaires pourraient être nécessaires pour changer cette perception et encourager l'adoption. Sans une compréhension plus approfondie des avantages potentiels, il est peu probable que les entreprises voient cette méthode comme un ajout stratégique.

2.4.1.6 Analyse du groupe n°6

Nous allons analyser le dernier axe de notre quête qui s'articule autour d'ouverture à un modèle adapté du *Target Costing* pour les grandes entreprises du secteur agroalimentaire, en étudiant les données collectées et en interprétant les résultats. Le tableau suivant présente un récapitulatif des réponses des répondants, exprimées en pourcentage.

Tableau 11: Ouverture à un modèle adapté (Source : résultat sur SPHINX iQ3)

---	Pas du tout d'accord	Plutôt pas d'accord	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord	TOTAL
Je serais intéressé(e) par un modèle de <i>Target Costing</i> adapté spécifiquement aux besoins du secteur agroalimentaire de la Région	39,7% (58)	21,2% (31)	19,9% (29)	19,2% (28)	100% (146)
Une collaboration avec des experts pour élaborer un modèle adapté serait bénéfique pour notre entreprise	19,9% (29)	21,2% (31)	22,6% (33)	36,3% (53)	100% (146)
Ensemble	29,8% (87)	21,2% (62)	21,2% (62)	27,7% (81)	100% (292)

2.4.1.6.1 Observation des données

Pour le tableau ci-avant, nous remarquons :

1. **Intérêt pour un modèle de *Target Costing* adapté** : 39,7% des répondants ne sont "pas du tout d'accord" pour exprimer un intérêt pour un modèle de *Target Costing* spécifiquement adapté aux besoins du secteur agroalimentaire, tandis que seulement 19,2% sont "tout à fait d'accord". Cette répartition montre qu'il existe une certaine réserve ou scepticisme quant à la pertinence d'un modèle adapté.
2. **Collaboration avec des experts** : En revanche, une majorité relative des répondants (36,3%) sont "tout à fait d'accord" pour envisager une collaboration avec des experts pour développer un modèle de *Target Costing* adapté, contre seulement 19,9% qui ne voient pas cette collaboration de manière positive. Cela indique une ouverture plus marquée envers l'idée de bénéficier d'une expertise externe pour l'adaptation de cette méthode.
3. **Synthèse globale** : En moyenne, 29,8% des réponses montrent un désaccord complet envers l'intérêt pour un modèle de *Target Costing* adapté, mais cette réticence est atténuée par une plus grande disposition (27,7% "tout à fait d'accord") à collaborer avec des experts pour élaborer un modèle. Cette disparité peut indiquer que, même si un modèle adapté n'est pas perçu comme une nécessité immédiate, les entreprises reconnaissent l'utilité de l'expertise externe pour guider une éventuelle adoption.

2.4.1.6.2 Interprétation des résultats

Les résultats de ce groupe montrent une certaine divergence entre l'intérêt pour un modèle spécifique et la volonté de collaborer avec des experts. L'hypothèse H2 concernant la perception de la valeur ajoutée pourrait être partiellement confirmée : les entreprises ne perçoivent peut-être pas directement le *Target Costing* comme une solution indispensable, mais elles sont ouvertes à explorer des collaborations pour mieux comprendre ses applications potentielles.

Cette ouverture à la collaboration avec des experts pourrait indiquer une reconnaissance des compétences externes comme nécessaires pour combler un déficit interne en termes de formation et de connaissances (H4). Cela souligne que le succès de l'implantation du *Target Costing* dans la région pourrait dépendre de la disponibilité de ressources expertes et de formations sur-mesure, plutôt que d'un simple modèle adapté.

2.5 Étude des déterminants

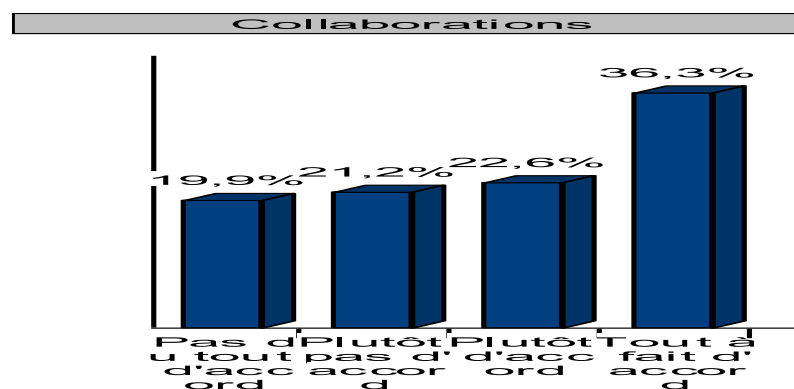
Avant d'aborder la discussion et la validation des hypothèses de notre recherche, nous commencerons par examiner les déterminants entre les différentes variables du terrain d'étude, à savoir la collaboration, la taille de l'entreprise, la localisation, le nombre d'employés et le chiffre d'affaires.

2.5.1 Collaborations

La première analyse est la collaboration avec des experts qui consiste à élaborer d'un modèle adapté qui pourrait être bénéfique pour les grandes entreprises du secteur agroalimentaire.

Le graphique ci-dessous représente les fréquences des réponses à ce sujet :

Graphique 6: Analyse entre la collaboration et l'élaboration d'un modèle adapté
(Source : résultat sur SPHINX iQ3)

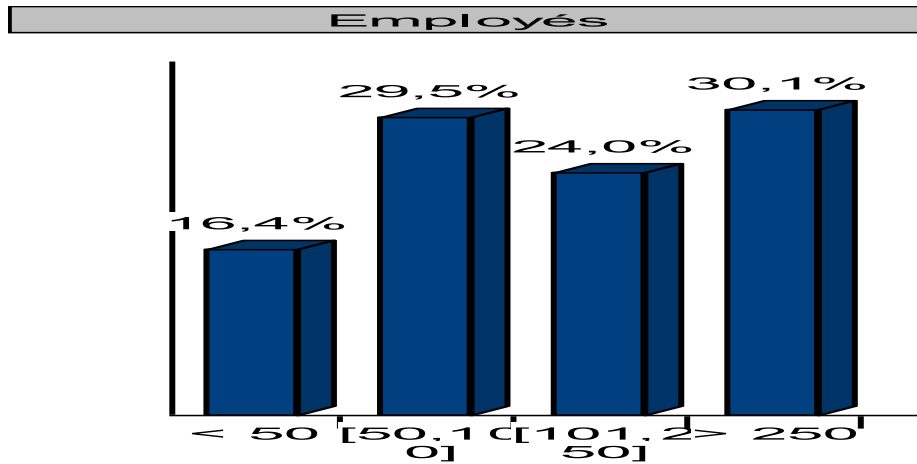


2.5.2 Employés

La deuxième est le nombre d'employés au sein des grandes entreprises du secteur agroalimentaire.

Le graphique ci-dessous représente les fréquences des réponses à ce sujet :

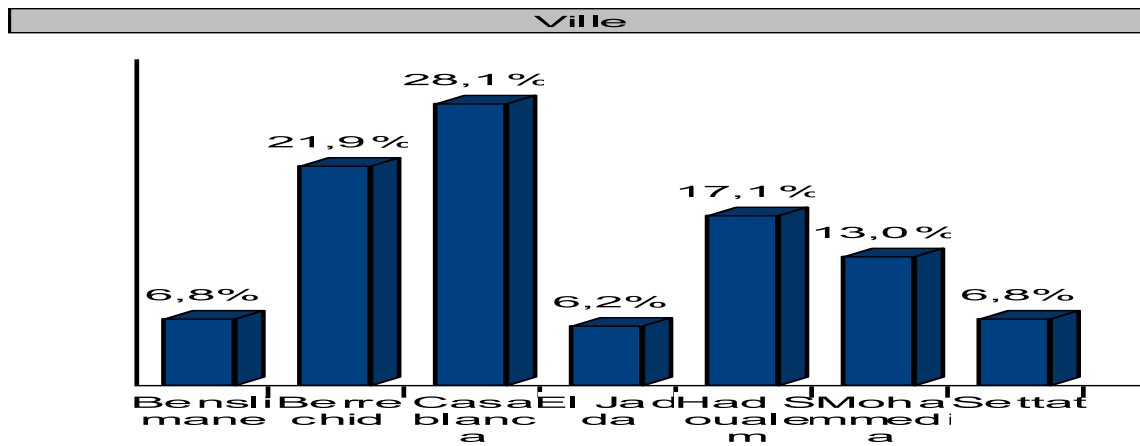
Graphique 7: Analyse entre le nombre d'employés et la taille des entreprises (Source : résultat sur SPHINX iQ3)



2.5.3 Localisation

Cette analyse repose sur l'implantation de l'entreprise dans la région CASA-SETTAT, le graphique ci-dessous représente les fréquences des réponses à ce sujet :

Graphique 8: Analyse entre la localisation de l'entreprise et la perception du *Target Costing* (Source : résultat sur SPHINX iQ3)

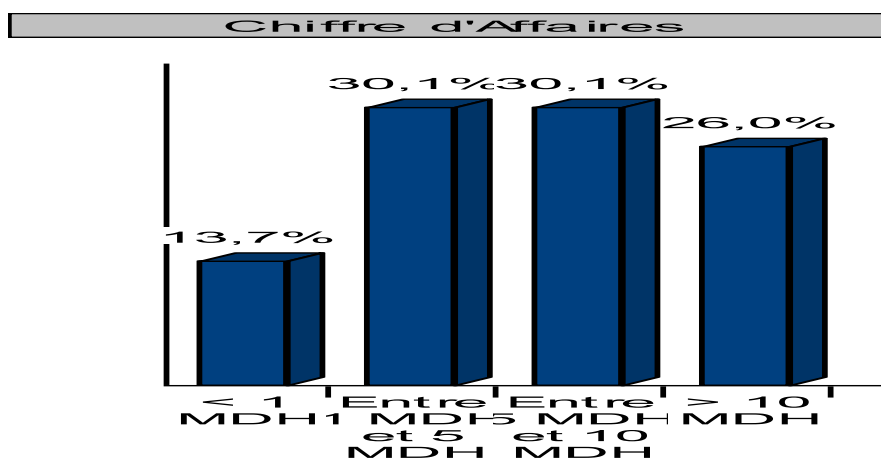


2.5.4 Chiffre d'affaires

Les résultats de l'enquête révèlent une relation entre le chiffre d'affaires et le niveau d'acceptation ou de rejet de la méthode du *Target Costing*.

Le graphique ci-dessous représente les fréquences des réponses à ce sujet :

Graphique 9: Analyse entre le chiffre d'affaires et le niveau d'acceptation du *Target Costing* (Source : résultat sur SPHINX iQ3)

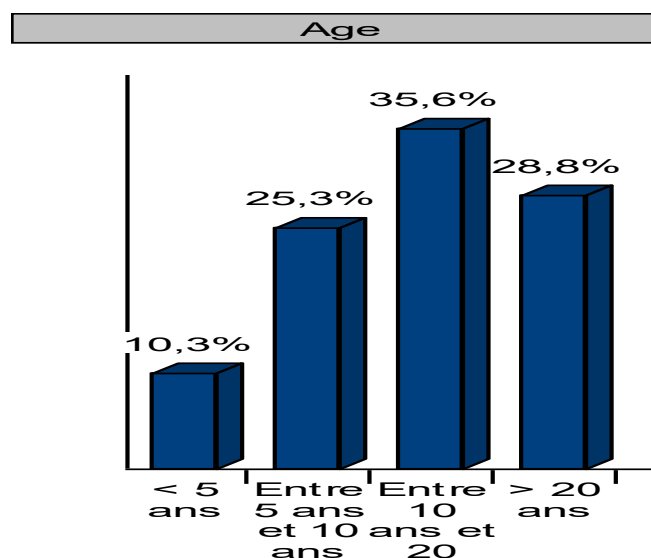


2.5.5 Âge

Les résultats de l'analyse indiquent également que l'âge de l'entreprise joue un rôle significatif dans le processus de prise de décision.

Le graphique ci-dessous représente les fréquences des réponses à ce sujet :

Graphique 10: Analyse entre l'âge de l'entreprise et la prise de décision (Source : résultat sur SPHINX iQ3)



2.5.6 Interprétation

D'après l'analyse des différents déterminants, des conclusions peuvent être tirées sur les facteurs clés de succès influençant l'adoption du *Target Costing*.

Tout d'abord, il ressort qu'une part notable des répondants (36,3%) se disent "tout à fait d'accord" pour envisager une collaboration avec des experts afin de développer un modèle de

Target Costing adapté, tandis que seulement 19,9% s'opposent à cette collaboration. Concernant le nombre d'employés, 30,1% des entreprises ont un effectif supérieur à 250 salariés, et 29,5% comptent entre 50 et 100 employés. Cela implique qu'elles peuvent investir dans des systèmes automatisés tels que la fabrication assistée par ordinateur (FAO), pour remplacer le facteur travail, réduire les coûts de main-d'œuvre et améliorer l'efficacité opérationnelle (Merjane et al., 2024).

En ce qui concerne la localisation des entreprises ayant répondu à notre questionnaire, celles-ci sont réparties entre Benslimane, Berrechid, Casablanca, El Jadida, Had Soualem, Mohammedia et Settat. Casablanca et Berrechid concentrent la majorité des répondants, avec des taux respectifs de 28,1% et 21,9%, tandis que Benslimane et El Jadida enregistrent des taux plus faibles, respectivement de 6,8% et 6,2%.

Par ailleurs, 30,1% des entreprises déclarent un chiffre d'affaires compris entre 1 et 10 millions de dirhams, tandis que 26,7% atteignent un chiffre d'affaires supérieur à 10 millions de dirhams.

Enfin, en ce qui concerne le positionnement sur le marché, 35,6% des entreprises ont entre 10 et 20 ans d'existence, tandis que 10,3% ont moins de 5 ans sur le marché.

L'analyse des déterminants visait à examiner les relations entre ces variables susvisées pour comprendre les raisons derrière notre choix de ce cible et l'adoption ou le rejet de la méthode de *Target Costing* dans un contexte agroalimentaire de la région CASA-SETTAT.

Cette approche croisée consiste à étudier la manière dont différentes variables, comme la taille de l'entreprise, le degré de concurrence sur le marché, et la connaissance des méthodes de gestion des coûts par les responsables, interagissent et influencent le choix de recourir ou non au *Target Costing*. L'analyse croisée permet de repérer des déterminants entre ces variables. Ainsi, il sera possible de mieux comprendre les obstacles de cette méthode de gestion des coûts en fonction des besoins de grandes entreprises de la région CASA – SETTAT, de l'environnement et des perceptions des responsables d'entreprise dans cette région.

Cette étude des déterminants nous a permis de déterminer dans quelle mesure les caractéristiques internes et les conditions externes influencent la perception et l'adoption du *Target Costing* par les entreprises.

Une fois les résultats de l'étude quantitative présentés et analysés, il est essentiel de poursuivre la discussion et la vérification des hypothèses formulées.

Section 3 : Discussions et vérification des hypothèses émises

Cette section marque l'aboutissement de notre investigation sur les facteurs clés de succès du *Target Costing* dans les grandes entreprises du secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT. Après avoir exploré le paysage théorique et recueilli des données empiriques précieuses, qui nous permettront d'aborder la discussion approfondie des hypothèses formulées. Cette analyse s'appuie sur les résultats empiriques issus des entretiens semi-directifs et des questionnaires, enrichis par une approche croisée qui intègre des données qualitatives et quantitatives. Nous entrons maintenant dans la phase de confrontation entre nos hypothèses initiales et les réalités du terrain, pour analyser en profondeur les résultats obtenus, de discuter leur portée et, *in fine*, de valider ou d'infirmer les hypothèses qui ont guidé notre démarche. Cette analyse critique nous permettra non seulement de répondre à notre problématique de recherche, mais aussi de proposer un modèle de recherche revisité, plus précis et plus opérationnel, reflétant les spécificités du contexte agroalimentaire régional.

Cette discussion s'organise autour des six hypothèses qui constituent le socle de notre modèle conceptuel. Chaque hypothèse est explorée à travers le prisme des éléments contextuels, organisationnels et stratégiques relevés dans le secteur agroalimentaire de la région. Nous analyserons comment des variables telles que le soutien de la Direction, la perception de la valeur ajoutée, ou encore la culture organisationnelle interagissent pour favoriser ou entraver l'intégration du *Target Costing* dans les pratiques managériales des grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT.

Par ailleurs, elle vise à fournir des pistes concrètes pour lever les obstacles identifiés. À travers une validation systématique des hypothèses, nous proposons une révision du modèle conceptuel initial, intégrant des éléments d'amélioration basés sur les enseignements de l'enquête. Cette approche offre ainsi une vision stratégique cohérente et pragmatique pour promouvoir l'adoption du *Target Costing* et en maximiser les retombées dans le contexte régional étudié.

3.1 Synthèse des résultats des entretiens et des questionnaires

Les résultats de cette étude révèlent que le *Target Costing* demeure une méthode peu connue et encore moins utilisée dans les grandes entreprises agroalimentaire de la région CASA-SETTAT. Les entreprises interrogées manifestent une compréhension limitée de ses avantages potentiels et une perception négative des obstacles liés à son adoption. Cette méconnaissance est accentuée par un faible niveau de familiarité avec le concept : la majorité des répondants n'ont jamais sérieusement envisagé son intégration dans leurs pratiques de

gestion des coûts, faute d'expérience directe ou de références concrètes. Ce constat ne découle pas d'un rejet catégorique de la méthode, mais plutôt d'une convergence de facteurs qui entravent son intégration.

Les entretiens ont permis de saisir les nuances de cette situation. Au-delà d'une connaissance parfois limitée du *Target Costing*, les entreprises interrogées ont exprimé des préoccupations légitimes quant à son adéquation avec les réalités du secteur agroalimentaire. La volatilité des prix des matières premières, les spécificités du marché local et la complexité perçue de la mise en œuvre figurent parmi les principaux freins identifiés. L'intérêt manifesté pour un modèle adapté témoigne cependant d'une volonté d'explorer les potentialités du *Target Costing*, à condition qu'il réponde à leurs besoins spécifiques.

Les questionnaires ont confirmé et quantifié ces observations. Le faible niveau de familiarité et l'absence d'expérience directe avec le *Target Costing* contribuent à une perception majoritairement négative de la méthode. Les entreprises hésitent à s'engager dans une transformation perçue comme coûteuse et complexe, en l'absence de preuves tangibles de sa valeur ajoutée dans leur contexte. Le manque de compétences internes et l'insuffisance de formations adaptées renforcent cette réticence. Néanmoins, les questionnaires ont également mis en évidence des leviers d'action potentiels. L'accès à des formations et à un support technique, les retours d'expérience positifs d'autres entreprises, et les incitations gouvernementales ou sectorielles apparaissent comme des facteurs susceptibles d'orienter la perception et d'encourager l'adoption du *Target Costing*. L'analyse des facteurs a permis d'affiner ce constat en révélant l'influence de variables structurelles, comme la taille et l'âge de l'entreprise, sur la tendance à considérer le *Target Costing*.

Pour cette raison, la perception globale du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT est marquée par une méfiance notable. Les entreprises ne perçoivent pas encore clairement les bénéfices que cette méthode pourrait leur apporter. Les retours des entretiens et questionnaires montrent que le *Target Costing* est majoritairement perçu comme une méthode complexe, nécessitant une restructuration importante des processus internes. De plus, l'investissement initial en ressources humaines et financières est jugé onéreux. Ces éléments constituent de véritables barrières à l'entrée, freinant l'adoption de cette méthode dans le contexte régional. Ils englobent à la fois les principaux freins identifiés et les leviers potentiels susceptibles de favoriser son adoption.

- **Principaux freins**

L'étude identifie plusieurs obstacles distinctifs à l'adoption du *Target Costing*. En premier lieu, un manque de compétences internes freine les entreprises, qui rapportent une insuffisance en connaissances et expertise pour mettre en œuvre efficacement cette méthode. Par ailleurs, la complexité perçue du *Target Costing*, souvent vu comme un outil rigide nécessitant une révision complète des processus internes, dissuade les entreprises de l'adopter. De plus, les coûts élevés liés à l'investissement initial en termes de temps, de ressources humaines et financières représentent un obstacle majeur, surtout dans un secteur où les marges bénéficiaires sont souvent serrées. Enfin, le manque de support technique et de formation renforce la perception de complexité, les entreprises soulignant l'absence de ressources éducatives et d'accompagnement pour maîtriser cette méthode.

- **Leviers potentiels d'adoption**

Malgré ces freins, certains leviers pourraient favoriser l'adoption du *Target Costing*. Tout d'abord, des programmes de formation et d'accompagnement technique adaptés susciteraient un vif intérêt, 52 % des répondants affirmant que leur disponibilité faciliterait la transition vers cette méthode. Ensuite, les retours d'expériences positifs, notamment ceux provenant d'entreprises similaires ou concurrentes, encourageraient les dirigeants à envisager cette adoption. De même, des incitations sectorielles ou gouvernementales, comme des subventions, des avantages fiscaux, pourraient réduire la perception des coûts initiaux. En dernier lieu, un modèle ajusté, adapté aux contraintes locales du secteur agroalimentaire, incluant la volatilité des matières premières et la nécessité de flexibilité, apparaît comme une solution prometteuse.

- **Stratégie de résilience**

Pour vaincre les résistances organisationnelles et surmonter les obstacles identifiés, une stratégie intégrée est indispensable. Cette stratégie pourrait inclure des campagnes de sensibilisation visant à informer les entreprises sur les bénéfices stratégiques et opérationnels du *Target Costing*. Elle devrait également proposer des formations adaptées aux différents niveaux de l'organisation afin de renforcer les compétences internes et diminuer les craintes liées à la complexité de la méthode. En complément, un accompagnement technique personnalisé, incluant des solutions sur mesure et un support continu, garantirait une transition en douceur. Dans le même sillage, l'introduction d'incitations et de subventions permettrait de réduire les coûts initiaux. Enfin, le développement d'un modèle flexible, spécifiquement conçu

pour le secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT, intégrerait les particularités locales pour faciliter une mise en œuvre réaliste.

3.2 Discussion des hypothèses

Cette section a pour but d'analyser et de valider les hypothèses développées dans le cadre de notre recherche sur les aspects influençant l'adoption du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT. En s'appuyant sur les résultats obtenus à travers les entretiens semi-directifs et les données quantitatives collectées, chaque hypothèse sera discutée en détail pour examiner sa pertinence et sa validité.

L'analyse des hypothèses mettra en lumière les principaux leviers et obstacles identifiés dans la mise en œuvre de cette méthode de gestion des coûts. Ces hypothèses couvrent un large éventail de dimensions, allant du rôle de la Direction et la perception de la valeur ajoutée, à la culture organisationnelle, la simplicité d'utilisation, la formation, et la planification stratégique. Cette discussion visera à établir un lien entre les données empiriques recueillies et les cadres théoriques mobilisés, notamment la théorie de la diffusion des innovations et le modèle d'acceptation de la technologie, tout en mettant en évidence les spécificités contextuelles propres au secteur et à la région étudiée.

À travers une validation hypothèse par hypothèse, cette analyse approfondira notre compréhension des mécanismes qui favorisent ou freinent l'intégration du *Target Costing*. Elle fournira également des indications sur les ajustements stratégiques nécessaires pour améliorer son adoption et son efficacité dans un environnement caractérisé par des défis uniques.

3.2.1 Hypothèse H1 sur l'acceptation, engagement et soutien de la direction générale

Cette hypothèse vise à évaluer dans quelle mesure l'engagement et le soutien de la Direction générale influencent l'adoption du *Target Costing*. De ce fait, le rôle de la Direction générale se révèle central dans l'adoption du *Target Costing*. Les résultats confirment que l'engagement et le soutien des dirigeants influencent directement la perception et l'application de cette méthode. Les entreprises interrogées mentionnent que le manque de *leadership* et d'orientation stratégique autour de cette approche limite son intégration. Les données montrent que dans les organisations où la Direction ne s'implique pas activement, les initiatives visant à implanter le *Target Costing* échouent souvent à cause de résistances organisationnelles.

Les entretiens semi-directifs mettent également en lumière que les cadres dirigeants perçoivent souvent cette méthode comme un outil coûteux et complexe, ce qui affecte leur

volonté de s'y investir. Par ailleurs, une Direction informée et engagée, capable de communiquer sur les bénéfices stratégiques de cette méthode, peut stimuler une meilleure adhésion des équipes et une meilleure allocation des ressources. Les résultats quantitatifs montrent que 61,4 % des entreprises considèrent le manque de soutien de la Direction comme un obstacle majeur. Cela valide l'hypothèse H1 et souligne la nécessité de promouvoir une compréhension claire de la valeur stratégique du *Target Costing* auprès des décideurs.

Dans le même esprit, plusieurs auteurs, notamment Kato (1993), (Ansari et al., 2006), et (McNair et al., 2001), ont mis en évidence l'impact positif de l'engagement et du soutien de la Direction générale sur l'acceptation et l'adoption du *Target Costing*, en favorisant le changement et en mobilisant les ressources nécessaires.

H1 : L'efficacité de l'adoption du *Target Costing* au sein d'une organisation est fortement conditionnée par le soutien et l'engagement actif de la Direction.

Hypothèse confirmée : Il est vrai que l'importance du soutien de la Direction générale est cruciale dans la prise de décision pour assurer le succès du *Target Costing*.

La perception de la valeur ajoutée de cet outil dit *Target Costing* par les décideurs et les équipes joue un rôle central dans l'acceptation et l'efficacité de cette méthode.

3.2.2 Hypothèse H2 sur la perception de la valeur ajoutée

Cette hypothèse vise à évaluer dans quelle mesure les bénéfices de la méthode du *Target Costing* auprès des grandes entreprises du secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT. De même, les données des entretiens semi – directifs et le questionnaire confirment que la perception de la valeur ajoutée est un levier clé pour l'adoption du *Target Costing*. Les entreprises qui perçoivent cet outil comme une méthode principalement axée sur la réduction des coûts, sans autres avantages significatifs, manifestent une réticence à l'adopter. Les résultats indiquent que 49,5 % des répondants ne reconnaissent pas le *Target Costing* comme un outil stratégique bénéfique, ce qui témoigne d'un déficit de sensibilisation et de communication sur ses apports potentiels.

Par ailleurs, les entreprises dont les dirigeants comprennent que le *Target Costing* peut également améliorer la compétitivité, la gestion des marges et l'innovation montrent une plus grande ouverture à son adoption. Cependant, l'absence de preuves concrètes de succès dans des contextes similaires est un frein significatif. Les entretiens révèlent que des retours d'expérience

positifs, ou des témoignages d'entreprises concurrentes pourraient modifier favorablement cette perception.

Ainsi, H2 est validée sous la condition que la valeur ajoutée soit clairement démontrée et adaptée aux spécificités du secteur. Par ailleurs, (Moore et *al.*, 2018), (Ansari et *al.*, 2006), Toshiro, (1988) et Norreklit, (2000) ont évoqué que la perception de la valeur ajoutée est un facteur indispensable dans la décision de rejet ou d'acceptation du *Target Costing*.

H2 : L'acceptation et l'adoption du *Target Costing* par l'entreprise sont étroitement liées à leur perception de la valeur ajoutée que cet outil peut apporter.

Hypothèse confirmée : La perception positive de la valeur ajoutée du *Target Costing* est un catalyseur majeur pour son acceptation et son adoption aux spécificités de ce secteur.

À présent, il convient de s'interroger sur la simplicité de l'usage du *Target Costing* au sein des grandes entreprises de la région CASA-SETTAT.

3.2.3 Hypothèse H3 sur la facilité d'utilisation

Cette hypothèse vise à évaluer le degré de la facilité d'utilisation du *Target Costing* auprès des grandes entreprises du secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT.

La facilité d'utilisation est identifiée comme un facteur critique pour l'assimilation du *Target Costing*, mais elle reste étroitement liée à d'autres variables, telles que la culture organisationnelle et les ressources internes. Les entreprises perçoivent cette méthode comme exigeante en termes de restructuration et de coordination interfonctionnelle. Près de 60 % des répondants estiment que sa mise en œuvre nécessiterait une refonte majeure de leurs processus internes, ce qui décourage son adoption.

Cependant, les données montrent que la perception de la complexité peut être atténuée par un accompagnement adéquat et des outils de formation adaptés. Les entreprises disposant de systèmes d'information performants ou ayant une culture d'innovation expriment moins de réserves concernant la complexité du *Target Costing*. Ces résultats confirment que la simplicité perçue joue un rôle clé dans l'acceptation de cette méthode, mais qu'elle doit être soutenue par une infrastructure organisationnelle et technique adéquate.

En parallèle, (Ansari et *al.*, 2006), Toshiro, (1988), (McNair et *al.*, 2001), (Schein, 2010) confirment que le concept de la facilité d'utilisation exerce un impact direct sur la décision d'adopter le *Target Costing*.

H3 : L'assimilation du *Target Costing* est intrinsèquement tributaire de la simplicité de son usage.

Hypothèse confirmée : La simplicité d'utilisation d'une méthode, telle que le *Target Costing*, est un facteur déterminant pour son assimilation et son intégration réussie favorise son assimilation en réduisant les obstacles perçus et en encourageant son adoption par les parties prenantes.

De plus, l'adoption de nouvelles pratiques de gestion, telles que le *Target Costing*, repose sur la capacité des organisations à surmonter les défis liés à leur mise en œuvre. Parmi les facteurs déterminants, les formations adéquates et un support technique réactif occupent une place centrale.

3.2.4 Hypothèse H4 sur la formation

Cette hypothèse vise à évaluer la mise à disposition de programmes de formation adaptés et d'une assistance technique efficace.

Les résultats valident fortement H4 en mettant en évidence que le manque de formation et de support technique constitue un des principaux freins à l'adoption du *Target Costing*. Plus de 64 % des entreprises interrogées considèrent que l'insuffisance de compétences internes et l'absence de programmes de formation adaptés sont des obstacles majeurs. Les répondants expriment un besoin urgent de formations sur mesure, qui prennent en compte les spécificités du secteur agroalimentaire et les réalités locales.

Par ailleurs, la disponibilité d'un support technique continu est perçue comme essentielle pour accompagner la mise en œuvre et résoudre les défis opérationnels liés au *Target Costing*. Les résultats suggèrent que les entreprises qui investissent dans des programmes de formation progressifs et dans l'accompagnement technique sont plus susceptibles de réussir dans l'intégration de cette méthode. Cela renforce l'idée qu'une stratégie de formation et de support est un levier fondamental pour favoriser l'adoption.

Dans cette perspective, divers auteurs, tels que Kato (1993), Ansari et al. (2006), Al Ajaje et El Meziane (2023), ainsi que Schein (2010), soulignent que la formation joue un rôle fondamental en tant que moyen de réduire les résistances au changement et constitue un levier important pour motiver la prise de décision.

H4 : La présence de formations adéquates et d'un support technique réactif joue un rôle prépondérant dans la facilitation de l'adoption du *Target Costing* au sein d'une organisation.

Hypothèse confirmée : L'intérêt exprimé pour des collaborations avec des experts confirme le besoin d'accompagnement et de renforcement des compétences internes.

Il est important de voir l'importance de la culture de l'entreprise dans l'implémentation du *Target Costing*.

3.2.5 Hypothèse H5 sur la culture de l'entreprise

Cette hypothèse vise à examiner dans quelle mesure une culture organisationnelle qui met en avant la valorisation du *Target Costing* et l'adaptabilité peut influencer positivement l'acceptation et l'intégration de nouvelles solutions. Cette hypothèse vise à démontrer que des valeurs organisationnelles axées sur l'innovation et la flexibilité jouent un rôle clé dans la mise en œuvre réussie de pratiques comme le *Target Costing*. Ladite hypothèse est fortement soutenue par les résultats de l'étude tant que les entretiens que le questionnaire, qui montrent que la culture organisationnelle joue un rôle déterminant dans l'acceptation et l'intégration du *Target Costing*. Les entreprises ayant une culture, la coopération et l'amélioration continue expriment une plus grande disposition à adopter cette méthode. À l'inverse, les entreprises avec une culture rigide, marquée par des silos organisationnels, manifestent une résistance significative au changement.

Les entretiens révèlent également que la culture d'entreprise influence la manière dont le *Target Costing* est perçu dans les entreprises conservatrices, il est souvent vu comme une méthode de contrôle des coûts rigide, plutôt que comme un outil stratégique. Pour surmonter cette résistance, il est essentiel d'instaurer un climat de confiance, où l'innovation est valorisée et où les bénéfices stratégiques de la méthode sont clairement communiqués.

Dans le même ordre d'idées, diverses études, comme de Kato (1993), Ansari et al. (2006), McNair et al., (2001) et Schein (2010) présentent l'ouverture au changement et la flexibilité organisationnelle jouent un rôle déterminant dans la mise en œuvre réussie de pratiques innovantes, confirmant ainsi l'importance d'une culture favorable à l'innovation pour surmonter les résistances internes et maximiser les bénéfices du *Target Costing*.

H5 : Une culture qui valorise le *Target Costing* et l'adaptabilité tend à faciliter l'acceptation et l'intégration de nouvelles solutions.

Hypothèse confirmée : La capacité d'adaptation et l'agilité organisationnelle s'avèrent essentielles pour déployer avec succès du *Target Costing* mettant en lumière l'importance d'un environnement culturel tourné vers l'innovation afin de dépasser les obstacles internes et tirer pleinement parti des bénéfices associés au *Target Costing*.

De plus, la mise en œuvre du *Target Costing* ne peut être réalisée qu'à travers l'élaboration d'un plan structuré et harmonieux.

3.2.6 Hypothèse H6 sur la planification et la stratégie d'implantation

Cette hypothèse vise à mettre en lumière le rôle du *Target Costing* au sein des grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT, par le biais d'un plan détaillé et compatible avec ledit secteur.

L'hypothèse H6 est confirmée par les résultats de notre enquête, qui soulignent l'importance d'une planification stratégique rigoureuse pour garantir le succès de l'implantation du *Target Costing*. Les répondants identifient le manque de planification et d'anticipation comme une cause majeure des échecs d'adoption. Près de 61 % de ces entreprises estiment que les coûts élevés et les défis opérationnels associés à cette méthode pourraient être atténués par une planification minutieuse.

Une stratégie d'implantation claire, incluant des objectifs mesurables, un calendrier détaillé et une identification des ressources nécessaires, est perçue comme un facteur clé de succès. De même, les entreprises expriment un besoin de mécanismes d'apprentissage organisationnel pour ajuster la méthode au fil du temps, en fonction des retours d'expérience. Ces résultats confirment que la planification n'est pas seulement un prérequis, mais un levier stratégique pour surmonter les obstacles à l'adoption.

Dans le même sillage, plusieurs chercheurs, à l'instar de Kato (1993), McNair et al. (2001), Ansari et al. (2006), ainsi qu'Al Ajaje et El Meziane (2023), montrent que l'implémentation réussie du *Target Costing* repose sur plusieurs principes clés, d'une part, une compréhension approfondie des processus internes et externes ainsi qu'un plan d'action structuré sont cruciaux, en insistant sur l'importance d'une réévaluation continue des processus pour répondre aux attentes du marché. D'autre part, la nécessité d'objectifs clairs et réalistes, sans lesquels

l'orientation stratégique de l'entreprise serait compromise et la coordination rigoureuse entre départements est essentielle pour éviter les dysfonctionnements et assurer l'efficacité de la mise en œuvre.

H6 : L'élaboration d'un plan détaillé et cohérent est considérée comme un facteur critique pour le succès de l'intégration du *Target Costing* au sein d'une organisation.

Hypothèse confirmée : La mise en œuvre réussie du *Target Costing* nécessite une vision stratégique claire, une coordination collaborative, une planification détaillée et une gestion adaptée des ressources.

La discussion des hypothèses a permis de démontrer clairement les facteurs clés influençant sur la décision de l'adoption du *Target Costing* dans les grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT. Ces facteurs, examinés à travers le prisme des hypothèses H1 à H6, révèlent une interaction complexe entre les éléments organisationnels, culturels, stratégiques et humains.

Ainsi, les résultats confirment que l'engagement de la direction (H1), la perception de la valeur ajoutée (H2), et la facilité d'utilisation (H3) jouent un rôle central dans l'acceptation initiale de cette méthode. Cependant, ces dimensions nécessitent le soutien d'éléments complémentaires, tels qu'une formation adéquate et un support technique réactif (H4), une culture organisationnelle propice au changement (H5), et une planification stratégique rigoureuse (H6). Ces facteurs, lorsqu'ils sont alignés, favorisent une implantation réussie et durable du *Target Costing*.

Les données ont également révélé que les freins à l'adoption – manque de compétences internes, coûts perçus, complexité – ne sont pas incontournables. Une stratégie intégrée combinant sensibilisation, formation, incitations sectorielles, et développement d'un modèle adapté pourrait significativement atténuer ces résistances. De plus, l'importance d'un *Leadership* éclairé et d'une culture d'innovation a été particulièrement soulignée, soulignant la nécessité de repenser certains aspects structurels pour intégrer efficacement cette méthode.

L'étude valide en grande partie les hypothèses formulées et met en évidence les leviers stratégiques nécessaires pour encourager l'adoption du *Target Costing*. Ces résultats offrent non seulement des pistes concrètes pour les grandes entreprises agroalimentaires de la région

CASA-SETTAT, mais également des contributions académiques et pratiques pouvant être généralisées à d'autres contextes similaires. Pour maximiser l'impact de cette méthode, une approche proactive et contextuelle demeure indispensable.

3.3 Modèle de recherche revisité

L'analyse des données empiriques, issues d'une analyse mixte, nous amène à revisiter le modèle de recherche initialement proposé. Ce modèle, construit autour de six facteurs clés supposés influencer l'adoption du *Target Costing*, se voit confronté aux réalités du secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT. Ces résultats obtenus mettent en lumière des nuances et des spécificités qui nécessitent une adaptation du modèle pour mieux refléter les enjeux observés sur le terrain.

Initialement, le modèle s'articulait autour de l'acceptation et l'engagement de la direction générale, la perception de la valeur ajoutée, la facilité d'utilisation, la formation et le support, la culture organisationnelle, et la planification stratégique. Si ces facteurs restent pertinents, leur importance relative et leurs interactions se révèlent plus complexes qu'initialement envisagé.

L'engagement de la direction générale (H1) doit non seulement, approuver, mais activement conduire le processus d'implantation. Une direction proactive est un levier essentiel pour surmonter les résistances internes et allouer les ressources nécessaires.

La perception de la valeur ajoutée (H2) se confirme comme le pivot central du modèle. L'étude démontre clairement que le manque d'adoption du *Target Costing* est fortement corrélé à une perception limitée de ses bénéfices. Dans le contexte agroalimentaire de CASA-SETTAT, les entreprises peinent à percevoir comment le *Target Costing* peut répondre à leurs défis spécifiques, notamment la volatilité des prix des matières premières. Ce point crucial nécessite une attention particulière lors de la promotion de la méthode. Il ne suffit pas de présenter le *Target Costing* comme un outil de réduction des coûts ; il faut démontrer sa capacité à générer de la valeur dans un environnement incertain.

La facilité d'utilisation (H3) et la formation/support (H4) sont étroitement liées et agissent comme des prérequis à l'adoption. La complexité perçue de la méthode et le manque de compétences internes créent une barrière importante. L'investissement dans des programmes de formation adaptés et un support technique réactif apparaissent donc comme des conditions *sine*

qua non pour lever ce frein. Le modèle revisité doit intégrer cette dimension opérationnelle et souligner l'importance de l'accompagnement dans la mise en œuvre du *Target Costing*.

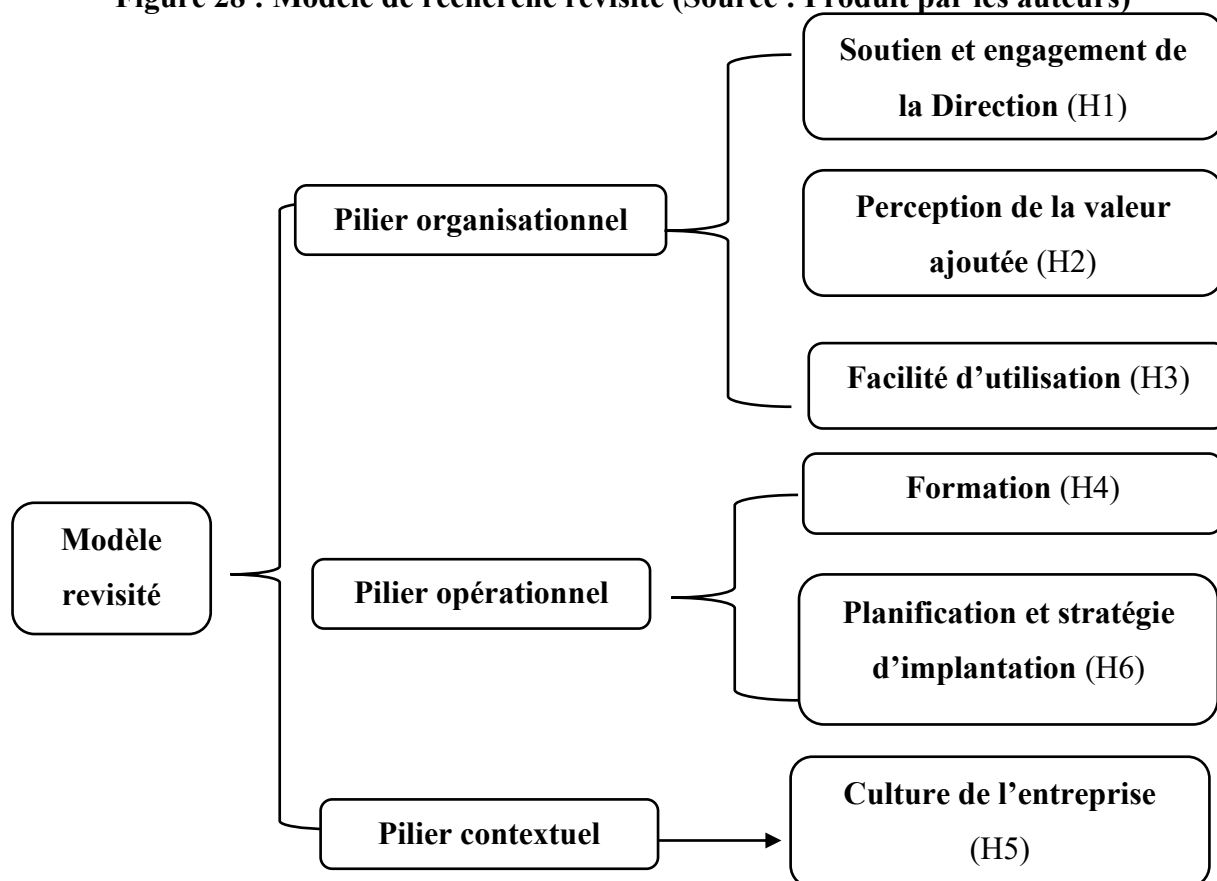
La culture organisationnelle (H5) et la planification stratégique (H6) jouent un rôle modulateur, une culture d'entreprise ouverte à l'innovation et une planification rigoureuse favorisent l'adoption, mais ne suffisent pas à compenser une perception négative de la valeur ajoutée. Le modèle revisité intègre ces facteurs en les positionnant comme des catalyseurs, capables d'accélérer l'adoption si les autres conditions sont réunies.

Ce modèle ajusté se présente donc comme une version plus nuancée et pragmatique du modèle initial. Il met l'accent sur la perception de la valeur ajoutée comme élément central, et souligne l'importance de la formation, du support, et d'une adaptation de la méthode aux spécificités du secteur agroalimentaire. Ce modèle, plus proche des réalités du terrain, offre une base solide pour des interventions ciblées visant à promouvoir l'adoption du *Target Costing* dans la région CASA-SETTAT. Il ouvre également des pistes de recherche pour approfondir l'analyse de l'influence des différents facteurs et de leurs interactions.

3.3.1 Schéma du modèle revisité

Le modèle revisité est représenté par un schéma intégratif qui met en évidence les relations dynamiques entre les piliers organisationnels, opérationnels et contextuels. Ces interactions visent à expliquer comment les facteurs clés identifiés peuvent converger pour influencer positivement l'adoption du *Target Costing*.

Figure 28 : Modèle de recherche revisité (Source : Produit par les auteurs)



Il ressort du présent modèle que l'adoption du *Target Costing* repose sur le soutien et l'engagement de la direction (H1) qui jouent un rôle clé en influençant positivement l'ensemble des autres facteurs. En effet, cet engagement est crucial pour surmonter les obstacles organisationnels, notamment en ce qui concerne la perception de la valeur ajoutée (H2), qui agit comme un régulateur des résistances internes à l'innovation. Par ailleurs, la facilité d'utilisation (H3) sert de pont entre les ressources internes et la planification stratégique, facilitant ainsi l'adoption de nouvelles pratiques. Dans cette dynamique, la formation et l'accompagnement technique (H4) constituent des leviers essentiels pour réduire les résistances et simplifier la mise en œuvre de cette pratique. De plus, la culture organisationnelle (H5) se révèle être un facteur transversal qui influence l'ensemble du processus, en favorisant une acceptation généralisée des transformations. Enfin, la planification et les ressources stratégiques (H6) représentent la base nécessaire pour structurer efficacement les étapes d'implantation, en garantissant une gestion cohérente et réussie. *In fine*, ces facteurs interconnectés créent un environnement propice à la réussite des projets d'innovation organisationnelle.

L'analyse méthodique des résultats, croisant les données des entretiens semi-directifs et du questionnaire, a permis de dresser un schéma représentatif des facteurs influençant l'adoption du *Target Costing* dans l'industrie agroalimentaire de la région CASA-SETTAT. La validation et l'expérimentation de ce modèle revisité fournissent des solutions proposées pour une application concrète.

3.3.2 Solutions suggérées

Pour tester empiriquement le modèle revisité, il est suggéré de :

- **Déployer un programme prototype** : Ce programme serait mis en œuvre dans une ou plusieurs grandes entreprises du secteur agroalimentaire, avec un suivi rigoureux des résultats afin d'évaluer l'efficacité de l'application du modèle proposé ;
- **Utiliser des outils d'analyse avancée** : Appliquer des techniques statistiques avancées dans le but de valider les relations entre les six différentes hypothèses du modèle et garantir la robustesse des conclusions obtenues ;
- **Et évaluer l'impact à long terme** : Mesurer les résultats de l'implémentation sur une période étendue afin d'analyser les effets durables de l'adoption du *Target Costing*, et d'observer l'évolution des performances sur le moyen et long terme.

3.3.3 Vers un modèle adaptatif

Le modèle revisité n'est pas figé ; il est conçu pour évoluer en fonction des retours d'expérience et des besoins spécifiques des grandes entreprises agroalimentaires. Une approche adaptative permettra d'ajuster les priorités et les ressources au fil du temps, tout en tenant compte des évolutions du marché et des avancées technologiques.

En termes, le modèle revisité constitue un cadre robuste et pragmatique pour guider l'adoption du *Target Costing* dans un secteur où les contraintes et opportunités sont étroitement liées. Il offre une vision stratégique intégrée, tout en restant suffisamment flexible pour répondre aux défis uniques des entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT.

Conclusion du chapitre IV

Pour conclure ce dernier chapitre consacré à l'évaluation empirique et la discussion des résultats du facteurs clés de succès du *Target Costing* au sein des grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT. Les résultats de cette étude montrent que le *Target Costing* reste un instrument peu connu et peu utilisé dans l'industrie agroalimentaire de CASA-SETTAT, et les entreprises concernées ont une compréhension limitée de ses avantages et des obstacles à son adoption. Les répondants ont exprimé un faible niveau de familiarité avec le *Target Costing*. La plupart d'entre eux n'y ont jamais pensé sérieusement. Cela signifie que les entreprises de l'industrie manquent d'expérience directe en matière d'utilisation de cette méthode de gestion des coûts et ne peuvent pas voir ses avantages potentiels. Il peut être considéré comme une barrière à l'entrée pour la méthode car les organisations manquent de connaissances et de compétences pour en tirer pleinement parti. De plus, cela signifie que la perception du problème est principalement négative pour le moment, et les entreprises ne sont pas prêtes à changer quelque chose.

Les freins les plus distinctifs mis en évidence par les répondants incluent le manque de compétences internes, la nécessité d'une refonte majeure et la perception des coûts prohibitifs. Tous ces aspects impliquent qu'un accompagnement externe soit solutionné pour aider les entreprises à surmonter les problématiques de compétences et de ressources. En outre, le manque de formation et de support technique est un obstacle fréquemment cité qui retarde également l'adoption de la méthode, soulignant l'importance des initiatives de formation et de support externe, pouvant faciliter la transition au *Target Costing* et réduire sa complexité perçue. Finalement, ces entreprises seraient plus susceptibles de considérer le *Target Costing* s'elles avaient obtenues des retours positifs d'autres firmes, des formations disponibles et des incitations sectorielles ou gouvernementales, aussi bien des ressources pédagogiques et un support personnalisé pourraient combler le *gap* de compétences et réduire la résistance interne. Des subventions ou des avantages fiscaux pourraient réduire considérablement la perception des coûts pour ce faire, elles pourraient également renforcer l'adoption du *Target Costing*. De plus, les lignes directrices sectorielles pourraient également garantir que la mesure soit bien adaptée pour des entreprises bien spécifiques. Les firmes sont plus enclines à être satisfaites de la combinaison de ces réponses et à choisir la méthode si elles peuvent les percevoir comme un avantage.

Notre étude souligne divers obstacles et incitateurs susceptibles d'être envisagés pour adopter le *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT. En outre, un

effort de campagne de sensibilisation, de formation et d'accompagnement pour vaincre les perceptions et les causes de résistance de l'organisation est requis pour l'intégrer. En fin de compte, une stratégie de support détaillée à combiner avec un modèle approprié pour un secteur peut faire du *Target Costing* un outil plus prisé de gestion des coûts auquel l'on fera appel dans les activités futur.

Le tableau subséquent synthétise l'ensemble des hypothèses examinées :

Tableau 12: Synthèse de la validation des hypothèses de recherche (Source : Produit par les auteurs)

Hypothèse	Description	Validation	Justification
H1 : L'efficacité de l'adoption du <i>Target Costing</i> est fortement conditionnée par le soutien et l'engagement actif de la Direction.	L'implication de la direction est essentielle pour impulser le changement et allouer les ressources.	Validée	Le manque de leadership et de soutien stratégique est identifié comme un obstacle majeur. Les dirigeants jouent un rôle clé dans la coordination, l'allocation des ressources et la communication sur les avantages de la méthode.
H2 : L'acceptation et l'adoption du <i>Target Costing</i> sont étroitement liées à la perception de la valeur ajoutée.	L'adoption est favorisée si l'entreprise perçoit clairement les bénéfices du <i>Target Costing</i> .	Validée	Fortement confirmée par les entretiens et le questionnaire. La faible perception de la valeur ajoutée est un obstacle majeur.
H3 : L'assimilation du <i>Target Costing</i> est tributaire de la simplicité de son usage.	Une méthode perçue comme complexe est moins susceptible d'être adoptée.	Validée	Confirmée par les entretiens et le questionnaire. Le manque de compétences et le besoin de formation renforcent cette hypothèse.
H4 : La présence de formations adéquates et d'un support technique réactif joue un rôle prépondérant dans la facilitation de l'adoption.	La formation et le support technique facilitent l'implémentation et l'appropriation de la méthode.	Validée	Fortement confirmée par les deux méthodes de collecte de données. Le besoin de formation est clairement exprimé.
H5 : Une culture qui valorise le <i>Target Costing</i> et l'adaptabilité tend à faciliter l'acceptation et l'intégration.	Une culture d'entreprise ouverte à l'innovation et à l'amélioration continue favorise l'adoption.	Validée	Confirmée par les entretiens et l'influence des incitations externes mise en évidence par les questionnaires.

H6 : L'élaboration d'un plan détaillé et cohérent est un facteur critique pour le succès de l'intégration du <i>Target Costing</i> .	Une planification rigoureuse est essentielle pour gérer les coûts et les étapes du projet d'implémentation.	Validée	Confirmée par les entretiens et la perception des coûts d'implémentation comme coûteux (questionnaires).
--	---	---------	--

Le tableau souligne que les six hypothèses formulées sont toutes validées. Cela met en évidence l'importance d'une approche intégrée, alliant leadership, formation, soutien technique et une culture organisationnelle propice, pour surmonter les défis liés à l'adoption du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire de la région Casablanca-Settat

Conclusion de la deuxième partie

Cette deuxième partie, dédiée à la validation empirique de notre modèle de recherche, nous a permis d'explorer en profondeur les variables influentes le *Target Costing* au sein des grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT. À travers une approche méthodologique mixte, combinant entretiens semi-directifs et questionnaires, nous avons confronté nos hypothèses initiales aux réalités du terrain, révélant un paysage complexe et nuancé. Notre recherche s'est inscrite dans un paradigme positiviste aménagé. Ce choix s'est justifié par la volonté d'analyser un phénomène observable et mesurable.

Ce positionnement s'est traduit par une démarche hypothético-déductive. Nous sommes partis des hypothèses formulées à partir de la littérature existante, que nous avons testé ensuite empiriquement grâce à la collecte de données mixtes. Cette démarche rigoureuse a permis de valider nos hypothèses et de construire un modèle explicatif de l'adoption du *Target Costing*.

De ce fait, pour appréhender la complexité du phénomène étudié, nous avons opté pour une approche mixte, combinant des méthodes qualitatives et quantitatives. D'une part, les entretiens semi-directifs qui ont été réalisés auprès de directeurs généraux des grandes entreprises agroalimentaires, ont permis d'explorer en profondeur les perceptions, les motivations et les freins liés à l'adoption du *Target Costing*. Le guide d'entretien, structuré autour des thèmes clés de la recherche, a permis de recueillir des données riches et détaillées, tout en laissant une certaine liberté d'expression aux *interviewés*. D'autre part, le questionnaire administré aux responsables du contrôle de gestion, ont permis de collecter des données quantitatives sur un échantillon plus large d'entreprises. Les questions fermées, utilisant une échelle de *Likert*, ont facilité l'analyse statistique et la mesure de l'influence des différents facteurs étudiés. Une question ouverte a également été incluse pour permettre aux répondants d'exprimer des points de vue non abordés dans les questions fermées. Le choix de *Google Forms* pour l'administration des questionnaires a permis de simplifier la collecte et le traitement des données. Quant à l'analyse des données a été réalisée en deux étapes distinctes, reflétant la nature mixte de notre approche méthodologique. Pour les entretiens ont été transcrits et analysés à l'aide du logiciel SPSS version 26. L'analyse thématique a permis de dégager les idées principales, les arguments récurrents et les points de divergence entre les *interviewés*. Des nuages de mots et des graphiques ont été utilisés pour visualiser les résultats et faciliter l'interprétation. Et les données des questionnaires ont été traitées avec le logiciel Sphinx iQ3. Des analyses descriptives ont permis de caractériser l'échantillon et de mesurer la fréquence des

différentes réponses. Des analyses croisées ont été réalisées pour identifier les variables étudiées et l'adoption du *Target Costing*.

Le troisième chapitre a donc posé les bases méthodologiques de notre recherche, justifiant les choix opérés et garantissant la rigueur scientifique de notre démarche. L'approche mixte, combinée à une analyse rigoureuse des données, nous a permis d'obtenir une compréhension approfondie et nuancée des facteurs influençant l'adoption du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire de CASA-SETTAT.

L'étude sur l'application du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT révèle une méconnaissance généralisée de cette méthode, souvent perçue par les dirigeants comme complexe, coûteuse et peu adaptable aux spécificités locales, en raison de la volatilité des prix des matières premières et des contraintes du marché. L'analyse qualitative et quantitative met en évidence des freins importants, tels que le manque de compétences internes, l'absence de formations adaptées, l'insuffisance de support technique, ainsi qu'une perception des coûts d'implémentation comme excessifs. Les grandes entreprises, mieux dotées en ressources, se montrent plus enclines à adopter cette approche, tandis que les petites structures privilégient des solutions plus simples et moins exigeantes.

Néanmoins, plusieurs opportunités favorables à son adoption émergent. Parmi celles-ci figurent la mise en place de formations spécialisées, un accompagnement technique sur mesure, le partage d'expériences positives au sein du secteur et des incitations proposées par les pouvoirs publics ou les instances sectorielles. En outre, le rôle d'une direction générale engagée et capable de mobiliser les équipes est identifié comme un levier essentiel de réussite.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Cette étude s'est attachée à répondre à la problématique suivante : « **Quels sont les facteurs influençant l'adoption du *Target Costing* dans les grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT ?** ». Comme l'a souligné notre revue de la littérature, cette question demeure largement inexplorée, et aucun consensus académique n'a encore été établi quant aux déterminants précis de l'adoption de cette approche de gestion des coûts dans ce secteur spécifique.

Dans le but d'apporter un éclairage sur cette problématique, notre travail doctoral s'est articulé en deux étapes. Dans un premier temps, nous avons construit un modèle conceptuel en nous appuyant sur une analyse approfondie des études existantes portant sur le *Target Costing* et ses conditions d'implémentation. Ce cadre théorique nous a permis de discerner les principaux facteurs favorisant ou freinant l'adoption de cette méthode dans le secteur agroalimentaire. Dans un second temps, nous avons procédé à une validation empirique de ce modèle en menant une enquête auprès des grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT.

Notre étude s'est concentrée sur les facteurs clés de succès du *Target Costing* dans un secteur confronté à des défis structurels et conjoncturels majeurs. Ce secteur agroalimentaire de cette région est en effet soumis à des enjeux critiques. Dans ce contexte, le *Target Costing* représente un levier stratégique permettant d'optimiser la gestion des coûts, d'accroître la compétitivité des entreprises et d'assurer leur pérennité sur un marché en constante évolution.

Le tableau subséquent présenté ci-après résume les avancées réalisées dans ce travail :

Tableau 13: Synthèse des étapes clés de la recherche (Source : produit par nos mêmes)

Problématique de la recherche	Quels sont les facteurs influençant l'adoption du <i>Target Costing</i> dans les grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT ?
Questions de la recherche	<ul style="list-style-type: none"> • Quel est le niveau actuel de connaissance et de compréhension du <i>Target Costing</i> parmi les grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT ? • Quels sont les freins spécifiques à l'adoption du <i>Target Costing</i> dans le contexte agroalimentaire de cette région ? • Dans quelle mesure les caractéristiques particulières du secteur agroalimentaire influencent-elles l'applicabilité du <i>Target Costing</i> ? • Et quels sont les avantages potentiels perçus par les grandes entreprises agroalimentaires de la région concernant l'adoption du <i>Target Costing</i> ?
Objectifs de la recherche	<ul style="list-style-type: none"> • Identification des facteurs clés de succès ; • Impact de l'adoption du <i>Target Costing</i> sur les entreprises ; • Et freins et défis liés à l'adoption du <i>Target Costing</i>.
Théories mobilisables	<ul style="list-style-type: none"> • Théorie de diffusion des innovations ; • Modèle d'acceptation de la technologie ; • Et théorie des coûts de transaction.
Modèle de recherche à vérifier	La réussite de l'intégration et l'ampleur de l'accueil favorable du <i>Target Costing</i> .
Stratégie de recueil des données	Approche mixte
Raisonnement adapté	Approche hypothético-déductive
Matériels empiriques	<ul style="list-style-type: none"> • Analyse assistée par SPSS Version 26 pour l'analyse qualitative ; • Et analyse des données quantitatives par SPHINX iQ3.
Contributions de la recherche	<ul style="list-style-type: none"> • Théoriques ; • Méthodologiques ; • Managériales.

En termes de conclusion, nous allons revenir sur les objectifs fixés au début de la recherche ainsi que sur les principales conclusions. Nous allons analyser ensuite les contributions de l'étude, aborder les limites de la recherche, et conclure en présentant les perspectives futures.

Le Target Costing représente une approche stratégique de gestion des coûts susceptible d'améliorer la compétitivité et la rentabilité des entreprises du secteur. Cependant, l'adoption de cette méthode, initialement développée au Japon, reste limitée dans d'autres contextes, soulevant des interrogations sur les facteurs qui freinent ou favorisent sa mise en œuvre.

L'étude, menée selon une approche mixte combinant analyses qualitatives et quantitatives, a permis de dégager des résultats significatifs. Les entretiens semi-directifs menés auprès des directeurs généraux ont révélé une méconnaissance généralisée du *Target Costing* et de ses applications potentielles. Les dirigeants, bien que conscients des enjeux de la maîtrise des coûts, perçoivent souvent cette méthode comme complexe, coûteuse et difficile à adapter aux spécificités du secteur agroalimentaire, notamment la volatilité des prix des matières premières.

Les questionnaires administrés aux responsables du contrôle de gestion ont confirmé ces observations et permis de quantifier les principaux freins à l'adoption. Le manque de compétences internes, l'insuffisance de formations adaptées, l'absence de support technique et la perception de coûts d'implémentation élevés constituent des obstacles majeurs. L'analyse des déterminants a également mis en évidence l'influence de la taille et de l'âge de l'entreprise sur la propension à considérer le *Target Costing*.

Malgré ces freins, l'étude a également identifié des leviers d'action prometteurs. La disponibilité de formations et d'un accompagnement technique personnalisé, les retours d'expérience positifs d'autres entreprises, ainsi que les incitations gouvernementales ou sectorielles, sont perçus comme des facteurs susceptibles d'encourager l'adoption. Le rôle d'une Direction générale éclairée et engagée dans la promotion de la méthode est également apparu comme déterminant.

L'apport principal de cette recherche est résidé dans l'identification et l'analyse de ces facteurs, en proposant un modèle explicatif de l'adoption du *Target Costing* adapté au contexte spécifique du secteur agroalimentaire de CASA-SETTAT. Ce modèle revisité, centré sur la perception de la valeur ajoutée, souligne l'importance de la formation, du support technique et de l'adaptation de la méthode aux réalités locales.

De même, l'étude a atteint ses objectifs d'identification des facteurs influençant l'adoption du *Target Costing* et d'analyse de leur impact. Elle a permis, premièrement, de confirmer la faible familiarité des entreprises avec la méthode et identifié les lacunes en termes de compréhension de ses principes et de ses applications, deuxièmement, de mettre en évidence les obstacles liés à la perception de la complexité, aux coûts d'implémentation, au manque de compétences et à l'absence de support. Troisièmement, de signaler l'impact de la volatilité des prix des matières premières et des spécificités du marché local sur la perception du *Target Costing* et finalement, d'identifier les leviers d'action, tels que la formation, le support technique et les incitations, susceptibles d'encourager l'adoption.

Ce travail offre également des contributions sur les plans théorique, méthodologique et managérial.

Cette présentation des contributions de la recherche s'impose comme une obligation essentielle. Ainsi, nous mettons en lumière trois contributions principales : théorique, méthodologique et managériale.

Les apports théoriques de cette recherche se manifestent, en premier lieu, par l'exploration d'un terrain spécifique et inédit, à savoir le secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT. Cette étude permet ainsi d'apporter un éclairage nouveau sur les dynamiques particulières qui régissent ce secteur dans un contexte géographique et économique bien défini. De plus, l'analyse a permis de confirmer la pertinence des théories de la diffusion des innovations, de l'acceptation des technologies et des transactions des coûts dans la compréhension du processus d'adoption du *Target Costing* dans un environnement aussi particulier. En effet, ces théories offrent un cadre conceptuel solide pour appréhender les aspects qui impactent l'adoption de nouvelles pratiques de gestion dans des contextes spécifiques. L'étude enrichit également la littérature en proposant un modèle révisé et adapté, tenant compte des spécificités du secteur agroalimentaire. Ce modèle vise à mieux appréhender les mécanismes d'adoption du *Target Costing* dans ce secteur, tout en intégrant les défis et contraintes inhérents à ce contexte local.

Sur le plan méthodologique, la recherche se distingue par l'utilisation d'une approche mixte combinant des entretiens qualitatifs approfondis et des questionnaires quantitatifs. Cette combinaison permet d'obtenir une vision à la fois globale et nuancée du phénomène étudié. Les données qualitatives issues des entretiens offrent des perspectives détaillées et contextuelles sur les perceptions, les motivations et les obstacles rencontrés par les acteurs du secteur agroalimentaire. En parallèle, les données quantitatives collectées via les questionnaires permettent de mesurer l'étendue de ces perceptions et d'identifier les tendances globales concernant l'adoption du *Target Costing*. Cette approche mixte contribue ainsi à renforcer la validité des résultats et permet de croiser différentes formes de données pour offrir une analyse plus robuste et complète du phénomène.

En ce qui concerne les apports managériaux, l'étude a permis de formuler des recommandations concrètes et opérationnelles spécifiquement destinées aux grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT. Ces recommandations visent à surmonter les obstacles identifiés à l'adoption du *Target Costing*, tout en mettant en évidence

les leviers d'action susceptibles de maximiser ses bénéfices. L'étude propose des stratégies pour sensibiliser les dirigeants d'entreprises à l'importance du contrôle des coûts et à l'intégration du *Target Costing* dans leurs pratiques de gestion. Elle aborde également des solutions pratiques pour faciliter la mise en œuvre de cette méthode, telles que, *Primo*, l'implication active de la direction générale est cruciale qui doit comprendre les principes et les bénéfices du *Target Costing*, au-delà de la simple réduction des coûts. De même, expliquer clairement les objectifs et les enjeux de l'adoption du *Target Costing* aux équipes. Ensuite, débloquer les budgets nécessaires pour la formation, l'accompagnement et les outils technologiques. D'un autre côté, suivre l'avancement du projet d'implémentation et s'assurer de la coordination entre les équipes et adopter une posture exemplaire et démontrer l'importance du *Target Costing* par leurs propres actions. *Secundo*, la perception de la valeur ajoutée est le facteur le plus déterminant. Il est essentiel de réaliser des études de cas ou des simulations pour démontrer l'impact potentiel du *Target Costing* sur la rentabilité et la compétitivité, par ailleurs, de mettre l'accent sur les bénéfices spécifiques au secteur agroalimentaire, comme la maîtrise des coûts face à la volatilité des matières premières. En outre, de partager les exemples de réussite d'autres entreprises agroalimentaires, au Maroc. Et d'organiser des ateliers de sensibilisation pour expliquer les avantages du *Target Costing* et répondre aux questions des collaborateurs. *Tertio*, la complexité perçue du *Target Costing* est un frein majeur. Ainsi, nous devons simplifier les processus et les outils pour les rendre plus accessibles et plus faciles à utiliser, créer des outils adaptés au secteur agroalimentaire, intégrant les spécificités des produits et des marchés, investir dans des logiciels de gestion des coûts qui facilitent la collecte, l'analyse et le suivi des données et faire appel à des consultants spécialisés pour accompagner la mise en œuvre et le paramétrage des outils. *Quarto*, l'investissement dans la formation et le support technique est crucial. Les entreprises doivent proposer des formations adaptées aux différents profils sur les principes et les outils du *Target Costing*, assurer un accompagnement continu aux équipes pour répondre à leurs questions et résoudre les problèmes rencontrés et organiser des groupes de travail et des sessions de partage d'expériences pour capitaliser sur les bonnes pratiques. *Quinto*, l'adoption du *Target Costing* nécessite une culture d'entreprise favorable à l'innovation et à la collaboration, par l'encouragement et la favorisation de la collaboration et intégrer le *Target Costing* dans une démarche d'amélioration continue des processus et des performances, par l'établissement d'un plan d'action, prévision d'un budget lié à la formation, à l'accompagnement, aux outils et aux ressources humaines. *Sexto*, l'accompagnement d'experts et le soutien des institutions peuvent faciliter l'adoption du dit outil, à travers, le recours à des consultants expérimentés dans le *Target Costing* pour bénéficier de leur expertise. *In fine*, le modèle standard du *Target Costing*

doit être adapté aux spécificités du secteur agroalimentaire de CASA-SETTAT, en développant des mécanismes pour ajuster les coûts cibles en fonction des fluctuations des prix des matières premières, adaptant la méthode aux spécificités du marché local, aux habitudes de consommation et aux réglementations, impliquant les fournisseurs dans le processus de détermination des coûts cibles pour optimiser la chaîne d'approvisionnement, comme le cas aux USA, et adaptant le *Target Costing* aux exigences de qualité et de sécurité alimentaire propres au secteur. Tout cela nécessite un processus cyclique impliquant une évaluation régulière et une adaptation continue.

Ces orientations offrent aux gestionnaires du secteur agroalimentaire des pistes concrètes pour améliorer la performance économique et financière de leurs entreprises, tout en contribuant à une meilleure gestion des coûts dans un contexte acharné pour bien permettre de maximiser les chances de succès et de bénéficier de cette approche stratégique du calcul des coûts.

Malgré les contributions exposées dans cette thèse, cette dernière comporte certaines limites. En effet, qu'aucun travail de recherche n'est exempt des limites inhérentes à toute démarche scientifique, et celui-ci ne fait pas exception. Parmi les limites que l'on peut relever dans le cadre de cette recherche doctorale.

Tout d'abord, une première critique porte sur l'objectif de mener une étude de cas approfondie sur la mise en œuvre du *Target Costing* au sein d'une grande entreprise agroalimentaire située à Berrechid. Dans ce but, une phase empirique a été engagée à travers un stage de cinq mois, de novembre 2022 à mars 2023, dans le cadre d'une recherche intervention. Cependant, plusieurs obstacles ont entravé cette démarche. En particulier, le département du contrôle de gestion n'a pas été en mesure de fournir les informations essentielles à l'avancement de l'étude. Cette situation s'explique principalement par une culture d'entreprise rigide, marquée par un cloisonnement organisationnel important, ce qui limite les échanges et restreint la transparence nécessaire à la recherche. Par conséquent, cette configuration a rendu difficile l'accès aux données critiques indispensables à une analyse approfondie du sujet. Par ailleurs, sur le plan théorique, une autre limite réside dans la difficulté à identifier des travaux scientifiques établissant un lien explicite entre le modèle d'acceptation des technologies (TAM) et les pratiques de calcul des coûts. En effet, la littérature existante ne propose que peu d'études abordant cette relation de manière directe. De ce fait, notre capacité à mobiliser un cadre théorique solide pour explorer cette connexion a été restreinte. Ainsi, cette

lacune met en évidence une opportunité de recherche à exploiter. Dans cette perspective, il serait pertinent que de futurs travaux s'attachent à mieux intégrer les concepts de gestion technologique et les méthodologies de calcul des coûts dans les entreprises.

Les limites que nous venons d'énoncer mériteront d'être dépassées dans de futurs travaux de recherche.

Dans le but d'approfondir les connaissances dans ce domaine et de compenser ses limites, diverses orientations de recherche future ont été envisagées :

Il serait pertinent d'étendre l'étude à d'autres régions du Maroc pour permettre de comparer les résultats, d'identifier des spécificités contextuelles et de proposer des recommandations plus ciblées. Des études comparatives, axées notamment sur des analyses interrégionales, pourraient mettre en évidence l'influence des infrastructures et des écosystèmes d'innovation sur l'adoption du *Target Costing*. Par ailleurs, une analyse regroupant des entreprises issues de pays développés pourrait être réalisée afin d'identifier la pratique innovante de cet outil contemporain mis en œuvre par les responsables du contrôle de gestion, dans le but d'aligner les entreprises marocaines sur les standards d'excellence des organisations les plus performantes.

La mise en place du *Target Costing* pourrait être bénéfique non seulement pour le secteur agroalimentaire, mais aussi pour l'ensemble des secteurs industriels au Maroc, tels que l'automobile, l'aéronautique, le textile, le pharmaceutique et la construction. Étant donné le développement rapide de l'industrie automobile au Maroc, il est essentiel que le *Target Costing* soit adopté comme un outil stratégique pour le contrôle des coûts et l'optimisation de la rentabilité. Cette approche permettrait de mieux gérer les coûts dès la phase de conception des produits, en tenant compte des spécificités de chaque secteur, et en garantissant une compétitivité accrue sur le marché national et international. De la même manière, l'adoption du *Target Costing* pourrait également offrir des avantages considérables dans le secteur hôtelier, en permettant une gestion plus rigoureuse des coûts dès la phase de conception des services, tout en optimisant l'efficacité opérationnelle. Dans ce contexte, l'outil permettrait aux hôteliers de mieux anticiper les fluctuations des coûts liés aux infrastructures, aux services et à la main-d'œuvre, tout en maintenant une qualité de service élevée et une rentabilité soutenue. Ainsi, l'intégration du *Target Costing* dans ce secteur pourrait non seulement améliorer la compétitivité des établissements hôteliers, mais aussi répondre de manière plus agile aux défis du marché touristique.

Dans le cadre de recherches ultérieures, il sera nécessaire d'examiner de manière approfondie la pratique du *Target Costing* et son rôle dans l'amélioration de la performance financière des entreprises. En particulier, il s'agira d'analyser comment cette méthode de gestion des coûts peut contribuer à optimiser les marges bénéficiaires, réduire les coûts opérationnels et renforcer la compétitivité des entreprises dans un environnement économique de plus en plus complexe.

Références Bibliographiques

- A. KHEMAKHEM. (1976).** La dynamique du contrôle de gestion, édition Dunod,
- Aïm, Roger. (2022).** L'essentiel de la théorie des organisations, 13ème Edition,
- A.BURLAUD, C.SIMON. (1997).** Le contrôle de gestion, Edition la découverte, collection repère,
- Abdel-Halim, A. M. S., & Ahmed, M. N. (2021).** Evaluating the usefulness of two proposed performance management frameworks: evidence from business practice. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 18(3),
- Abou El Jaouad, M. (2009).** Contrôle de gestion : pour un management efficient. Les Editions maghrébines,
- Adapté de Chalmers, 1987, p.28
- Ahmed Fath - Allah, RAHMOUNI. (2008).** La mise en œuvre de la comptabilité par activités dans les entreprises françaises : caractéristiques et facteurs d'adoption et de succès. Thèse de doctorat, Université du sud TOULON – VAR,
- Alami Sophie, Dominique Desjeux, and Isabelle Garabuau-Moussaoui. (2009).** Les méthodes qualitatives. Paris: Presses Universitaires de France (PUF),
- Alazard, C., & Sépari, S. (2018).** DCG 11-Contrôle de gestion-Manuel,
- Alcouffe S., 2004,** La diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : le cas de l'ABC en France, Thèse de doctorat, HEC Paris,
- Ansari, S., Bell, J., & Okano, H. (2006).** Target costing: Uncharted research territory. *Handbooks of management accounting research*, 2,
- Anthony, Robert N., and Vijay Govindarajan. (2007).** *Management Control Systems*. McGraw-Hill,
- Arnaud, H., Garmilis, A., & Vignon, V. (2001).** Le contrôle de gestion en action, Editions Liaisons,
- Atarodi, S., Berardi, A. M., & Toniolo, A. M. (2019).** Le modèle d'acceptation des technologies depuis 1986: 30 ans de développement. *Psychologie du travail et des organisations*, 25(3),

Ax, C., Greve, J., & Nilsson, U. (2008). The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing. *International Journal of Production Economics*, 115(1),

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)

Barabel, M & Meier, O. (2022). Concepts et théories en management,

Baromètre de l'industrie marocaine, principaux résultats de l'édition 2023 de l'enquête industrielle,

Baroudi, J. J., & Orlikowski, W. J. (1988). A short-form measure of user information satisfaction: a psychometric evaluation and notes on use. *Journal of Management Information Systems*, vol. 4, n° 4,

Basque, J. (2005). Revue internationale des technologies en pédagogie universitaire, Conférence des recteurs et principaux des universités du Québec (CREPUQ), 2, no. 1,

Bass, F. M. (2004). A new product growth for model consumer durables. *Management science*, 50(12_supplement),

Berger, Peter L., et Thomas Luckmann. (1966). La construction sociale de la réalité, Paris : Méridiens Klincksieck,

Blanchet, A., et Gotman, A. (1992). L'enquête et ses méthodes : l'entretien. Paris : Nathan,

Blaug, Mark. (1982). La Méthodologie Économique. Paris: Economica,

Borchet J., Goss P. & Hagenhoff S. (2004). Innovation and technology management: an overview.

Dans Sawg Y-W., Kim S-H., Lee J. et Oh Y-S. (2011). Mobile service usage behavior in Korea : an empirical study on consumer acceptance of innovative technologies. *Technological and Economic Development of Economy*, vol. 17, n° 1,

Boughzala. Younes et Jean, Moscarola. (2023). Sphinx iQ3 : L'alliance de l'ADT, de la Statistique et de la Datavisualisation,

Bouin X. ; Simon F-X. (2009). Les nouveaux visages du contrôle de gestion, 3^{ème} édition Dunod, Paris,

Bouquin, H. (1994). Les fondements du contrôle de gestion. Presse universitaire de France « Que sais-je ?, N°2892, Paris.

Bouquin, H. (2005). Les grands auteurs en contrôle de gestion. Éditions EMS,

Bouquin, H. (2008). Le contrôle de gestion. Contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance, Presses Universitaires de France, Paris, 8^{ème} édition (1^{ère} édition en 1986),

Campbell-Kelly, M. (1996). Waves of Change: Business Evolution Through Information Technology. Business History, 38(2),

Centre Régional d'Investissement (2022).

Charreire, Sandra et Durieux, Florence. (2003). Explorer et tester : deux voies pour la recherche, Méthodes de recherche en management, 2^{ème} Ed, chap. 3, Paris, France : Dunod,

Chesbrough, H. W. (2003). Open innovation: The new imperative for creating and profiting from technology. Harvard Business School Publishing Company,

Chiapello, E., & Delmond, M. H. (1994). Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement. Revue française de gestion,

Christensen, C. M. (2015). The innovator's dilemma: when new technologies cause great firms to fail. Harvard Business Review Press,

Claude ALAZARD, Sabine SEPARI. (2010). Contrôle de gestion, 2^{ème} éd : Dunod, Paris,

Coleman, J. S. (1994). Foundations of social theory. Harvard university press,

Cooper, R. , & Slagmulder , R.(1997). Target Costing and Value Engineering,

Cooper, R. (2017). Supply chain development for the lean enterprise: interorganizational cost management. Routledge,

Cooper, R., & Slagmulder, R. (2004). Interorganizational cost management and relational context. Accounting, organizations and society, 29(1),

Davis, F. D. (1989). Perceived usefulness, perceived ease of use, and user acceptance of information technology. MIS quarterly,

Davis, F. D. Bogazi R. et Warshaw P.R. (1989). User acceptance of computer technology: A comparison of two theoretical models. Management Science, vol. 35, n° 8,

De La Villarmois O. et Tondeur H. (1996). « L'ABC en France : les déterminants de la mise en place », Echanges, supplément au n°125,

Dekker, H., & Smidt, P. (2003). A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. *International Journal of production economics*, 84(3),

Demeestère, R., Lorino, P., & Mottis, N. (2017). Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion-6e éd. Dunod,

Désiré-Luciani, M. N., Hirsch, D., Kacher, N., & Polossat, M. (2013). Le grand livre du contrôle de gestion. Editions Eyrolles,

Drucker-Godard C., S. Ehlinger et C. Grenier (1999). Validité et fiabilité de la recherche Dans Méthodes de recherche en management, sous la Direction de Raymond-Alain Thiétart et coll., 3e éd., Paris : Dunod, 2007,

Duménil Marc. (2022). Le contrôle de gestion : 200 questions sur le pilotage, la stratégie, l'analyse des coûts Ed. 5,

Duparc, Romaric. (2021), DCG 11 Contrôle de gestion - Manuel 2021-2022 : Réforme expertise comptable Ed.2, Dunod,

Ecole des hautes études de biotechnologie et santé. L'agroalimentaire, on vous dit tout. 22 Juillet 2023, <https://www.eheb.ma/fr/articles/agroalimentaire-on-vous-dit-tout>. Date de consultation : 05 Juin 2024.

El Ajaje, D., & EL MEZIANE, A. (2023). Le Balanced Scorecard: Un Levier de Performance pour les Organisations Publiques. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 4(5-1),

Elktiri, L., & Jaouhari, L. (2022). Contribution du contrôle de gestion au pilotage de la performance financière à travers les méthodes de calcul des coûts : Cas des banques marocaines. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 3(6-2),

Ellram, L. M. (2006). The implementation of target costing in the United States: Theory versus practice. *Journal of Supply Chain Management*, 42(1),

Everaert, P., Bruggeman, W., Sarens, G., Anderson, S. R., & Levant, Y. (2008). Cost modeling in logistics using time-driven ABC: Experiences from a wholesaler. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 38(3),

Evrard, Y., Pras, B., Roux, E. (2003), en collaboration avec Desmet, P., Dussaix, A.-M., et Lillien, G. *Market : Études et recherches en marketing*. 3e éd. Paris : Dunod,

Ewert, R., & Ernst, C. (1999). Target costing, co-ordination and strategic cost management. *European Accounting Review*, 8(1),

FAYOL H. (1970). *Administration industrielle et générale*, Ed. Dunod, Paris,

Feil, P., Yook, K. H., & Kim, I. W. (2004). Japanese target costing: a historical perspective. *International Journal*, 11(1),

Fettouma MAA. (2018). *Audit à l'export et compétitivité des entreprises exportatrices : Cas du Maroc*. Thèse de doctorat, Université Hassan 1er,

Filomena, T. P., Jose, F., Neto, K., & Duffey, M. R. (2009). Target costing operationalization during product development: Model and application. *International Journal of Production Economics*, 118,

Franck BAZUREA. (2007). *Dictionnaire d'économie, et de science sociales*, éd : Berti, Paris, 2007,

Françoise, G., Olivier, S., Gérard, N., Marie-Hélène, D., & Pierre-Laurent, B. (2004). *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*. édition guliano, paris,

Furr, N., & Dyer, J. (2014). *The innovator's method: bringing the lean start-up into your organization*. Harvard Business Review Press,

Garvin, D. A. (2000). *Learning in Action: A Guide to Putting the Learning Organization to Work*. Harvard Business School Press. Boston, Messachusettes.

Gavard-Perret, M.-L., Gotteland, D., Haon, C., et Jolibert, A. (2008). *Méthodologie de la recherche*. Paris : Pearson Education France,

Ghertman, M. (2003). Oliver Williamson et la théorie des coûts de transaction. *Revue française de gestion*, (1),

Giordano, Yvonne. (2003). *Conduire un projet de recherche. Une perspective qualitative*, Editions Management & Société,

- Girin, Jacques. (1975).** Structure et environnement : le cas des sociétés de conseil. Doctorat en sciences de gestion, Université Paris Dauphine,
- Gosselin, M. (1997).** The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting, organizations and society*, 22(2),
- Govindarajan, V., & Trimble, C. (2012).** Reverse Innovation: Create Far From Home, Win Everywhere (Boston, MA: Harvard Business School Press),
- Grandguillot, Francis & Grandguillot Beatrice, (2018).** L'essentiel du contrôle de gestion Ed.10, Editeur : Gualino,
- Hamood, H. H., Omar, N., & Sulaiman, S. (2011).** Target costing practices: A review of literature. *Asia-Pacific Management Accounting Journal (APMAJ)*, 6(1),
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2007).** Managerial accounting. South-Western,
- Hibbets, A. R., Albright, T., & Funk, W. (2003).** The competitive environment and strategy of target costing implementers: Evidence from the field. *Journal of Managerial Issues*, 15(1),
- Igalens J et Roussel P. (1999).** Méthode de recherches en gestion des ressources humaines. Paris : Economica,
- Igbaria M. & Livari J. (1995).** The effects of Self- Efficacy on Computer Usage. *International Journal of Management Science*, vol. 23, n° 6,
- Imai, M. (1986).** Gemba Kaizen (Vol. 201). New York: Random House Business Division,
- Jackson, M. C. (1993).** Théorie sociale et pratique de la recherche opérationnelle. *Journal de la Société de Recherche Opérationnelle*, 44(6),
- Jaillet, Alain, et Béatrice Mabilon-Bonfils. (2021).** Découvrir les techniques qualitatives, Chapitre 2. Paris : Dunod,
- Jensen, Michael C., and William H. Meckling. (1976).** Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure." *Journal of Financial Economics*, vol. 3, no. 4,
- Joshi, P. (2001).** The international diffusion of new management accounting practices: The case of India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10,

Jrjrh, S. T. (2011). Target Costing Based Pricing Approach: Potential Application to Drugs Sector and Medical Companies in Jordan. *Dirasat, Administrative Sciences*, 38(1),

Kaplan, R. S. (2009). Conceptual foundations of the balanced scorecard. *Handbooks of management accounting research*, 3,

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system,

Karahanna, E., Straub, D. W., & Chervany, N. L. (1999). Information technology adoption across time: A cross-sectional comparison of pre-adoption and post-adoption beliefs. *MIS quarterly*, vol. 23,

Kato, Y. (1993). Target Costing Support Systems: Lessons from Leading Japanese Companies. *Management Accounting Research* 4,

Kocsoy, M., Gurdal, K., & Karabayir, M. E. (2008). Target Costing in Turkish Manufacturing Enterprises. *European Journal of Social Sciences*, 7(2),

Koons, F. J. (1994). Applying ABC to target costs. *AACE International Transactions*,

Kotler, P., Keller, K. L., Brady, M., Goodman, M., & Hansen, T. (2016). *Marketing Management*. 3ème edition PDF eBook. Pearson Higher Ed,

Kotter, John P. (2012). *Leading Change*. Boston: Harvard Business Review Press,

Lambert, C., & Sponem, S. (2012). Roles, authority and involvement of the management accounting function: a multiple case-study perspective. *European Accounting Review*, 21(3),

Lawrence, Paul R., and Jay W. Lorsch. (1967). *Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration*. Harvard Business School Press,

Le Moigne, Jean-Louis. (1995). *Les épistémologies constructivistes*. Paris: Presses Universitaires de France,

Le Moigne, Jean-Louis. (2012). *L'étude de la constitution des connaissances valables*, Ecole centrale Paris,

Les enseignants-chercheurs du campus de Casablanca. Etude du secteur de l'agriculture et de l'agroalimentaire région de Casablanca-Settat 2023. 21 Février 2024, <https://www.groupeheci.ac.ma/etude-du-secteur-de-lagriculture-et-de-lagroalimentaire-region-de-casablanca-settat-2023/>, Date de consultation : 05 Juin 2024.

- Livian, Yves. (2015).** Initiation à la méthodologie de recherche en SHS : réussir son mémoire ou thèse. Paris: Ellipses,
- Löning et Coll. (2008).** Contrôle de gestion, organisation, outils et pratique, DUNOD, 3ème éd, paris,
- Löning, H., Malleret, V., Méric, J., & Pesqueux, Y. (2013).** Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles.
- Magne, Laurent. (2011).** Modèles et management : le cycle CDEPM de construction et d'évaluation de la connaissance.
- MAKHROUTE, M., & SIDQUI, A. (2021).** L'impact des outils du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise. Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, 5(3),
- Malleret, V. (2009).** Peut-on gérer le couple coûts-valeur?. Comptabilité-Contrôle-Audit, 15(1),
- Malo, J. L., & Mathé, J. C. (2000).** L'essentiel du contrôle de gestion. Ed. d'organisation,
- Martin, J. R., Schelb, W. K., Snyder, R. C., & Sparling, J. S. (1992).** Comparing US and Japanese companies: implications for management accounting. Journal of Cost Management, 6(1),
- Mayo, Elton. (1933).** The Human Problems of an Industrial Civilization. Harvard University Press,
- McNair CJ, Polutnik L, Silvi R (2001).** Cost management and value creation: the missing link. Eur Account Rev 10(1),
- Merchant, K. A. (2012).** Making management accounting research more useful. Pacific Accounting Review, 24(3),
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017).** Management control systems-Performance Measurement, Evaluation and Incentives. fourth edi,
- Merjane, S., Touili, K., & Houam, R. (2023).** Le rôle du « Target Costing » dans l'optimisation des coûts des entreprises: Cas du secteur industriel. International Journal of Advanced Research in Innovation, Management & Social Sciences (IJARIMSS),

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)

Merjane, S., Touili, C., Khalil, M., Touili, K., & Fikri, M. (2024). Original Research Article Management control tools for Moroccan industrial companies: Application of Target Costing and Artificial Intelligence. *Journal of Autonomous Intelligence*, 7(5),

Meyssonnier, F. (2001). Le Target Costing. In 22ème congrès de l'AFC,

Miles, Matthew B., et A. Michael Huberman. (1991). Analyse des données qualitatives : Méthodes en sciences humaines. 2e éd. Traduit par M. H. Rispal. Bruxelles: De Boeck, 2003. 1ère éd,

Mohammed FIKRI. (2019). L'évaluation de la performance de l'université publique marocaine dans le cadre d'une approche partenariale : Cas de l'université Hassan premier de Settat. Thèse de doctorat, Université HASSAN 1er,

Momar Diao. Climat et agriculture : pour des systèmes de production durables et résilients. 06 Mai 2024, <https://medias24.com/2024/05/06/agroalimentaire-la-competitivite-principal-driver-dun-secteur-appelle-a-augmenter-sa-valeur-ajoutee/>. Date de consultation : 05 Juin 2024.

Monden, Y. (1995). Cost reduction systems: target costing and kaizen costing,

Monden, Y., & Hamada, K. (1991). Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies. *Journal of Management Accounting Research*, 3(1),

Monden, Y., & Hamada, K. (1995). Cost reduction systems: target costing and kaizen costing,

Moore G.A. (1991), Crossing the chasm, New York, HarperBusiness,

Moore, G. F., Cox, R., Evans, R. E., Hallingberg, B., Hawkins, J., Littlecott, H. J., ... & Murphy, S. (2018). School, peer and family relationships and adolescent substance use, subjective wellbeing and mental health symptoms in Wales: A cross sectional study. *Child indicators research*, 11,

Norreklit, H. (2000). The balance on the balanced scorecard a critical analysis of some of its assumptions. *Management accounting research*, 11(1),

Observatoire marocain de la très petite et moyenne entreprise. (2023). Étude sur le tissu entrepreneurial de la région de CASABLANCA – SETTAT,

- O'Reilly III, C. A., & Tushman, M. L. (2013).** Organizational ambidexterity: Past, present, and future. *Academy of management Perspectives*, 27(4),
- Otley, D. T., & Berry, A. J. (2019).** Control, organisation and accounting. In *Management Control Theory*,
- Patrick Joffrey et Gérard Koenig. (1992).** Gestion stratégique, l'entreprise, ses partenaire – adversaire et leur univers, Edition Ems,
- Perret, V., and M. Séville. (2003)** Fondements épistémologiques de la recherche. « Méthodes de recherche en management »,
- Perret, Vincent, et Michel Séville. (2007).** Fondements épistémologiques de la recherche. 3ème édition, Dunod,
- Pesqueux, Y. (2020).** Les éléments du " moment japonais " en sciences de gestion,
- R. SIMONS. (1995).** Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal, Library of Congress.
- RHERIB, N., EL AMILI, O., & ELLIOUA, H. (2021).** Utilisations des tableaux de bord de gestion : Analyse descriptive. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 4(2),
- ROBERT TELLER. (1999).** Le contrôle de gestion pour un pilotage intégrant stratégie et finance, édition management et société,
- Rogers, E. M., Singhal, A., & Quinlan, M. M. (2014).** Diffusion of innovations. In *An integrated approach to communication theory and research*, Routledge,
- ROGERS, E.M. (2003).** Diffusion of innovations. 3ème ed., New York : Free Press,
- Schein, E. H. (2010).** Organizational culture and leadership. (Vol. 2). John Wiley & Sons,
- Sekaran, U. (2003).** Méthodes de recherche en entreprise : Une approche pour développer des compétences. John Wiley & Sons, Inc., Singapour.
- Senge, P. M. (2006).** The fifth discipline: The art and practice of the learning organization. Broadway Business.
- Shoemaker, F. F. (1971).** Communication of innovations: A cross-cultural approach. New York: Free Press,

- Simons, R. (1995).** Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal. Harvard Business Press,
- Singhal, A., & Rogers, E. M. (2001).** The entertainment-education strategy. Public communication campaigns,
- Souhail, E. L., Houria, Z. A. A. M., & KHARBACH, M. (2022).** Les mécanismes du contrôle de gestion et l'ingénierie des coûts un enchainement nécessaire pour améliorer le processus décisionnel. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 3(1-1),
- Sulayman H. Atieh. (2014). Atieh, S. H. (2014).** The adoption and implementation of target costing approach in manufacturing companies in Jordan. International Journal of Business and Social Science, 5(6),
- Swenson, D. W., Buttross, T. E., & Kim, I. W. (2005).** Using the CAM-I diagnostic to evaluate readiness for target costing. Journal of cost management, 19(3),
- Tamim, A. (2020).** Le questionnaire et l'entretien comme instruments de recherche. Revue linguistique et Référentiels interculturels, 1(1),
- Tani, T. (1995).** Interactive control in target cost management. Management Accounting Research, 6(4),
- Tani, T., Horváth, P., & Wangenheim, S. V. (1996).** Genka Kikaku und marktorientiertes Zielkostenmanagement-Deutsch-japanischer Systemvergleich zu Entwicklungsstand und Verbreitung. Controlling, 8(2),
- Tani, T., Okano, H., Shimizu, N., Iwabuchi, Y., Fukuda, J., & Cooray, S. (1994).** Target cost management in Japanese companies: current state of the art. Management Accounting Research, 5(1),
- Thiéart, Raymond-Alain, et al (2007).** « Méthodes de Recherche en Management ». 2ème ed. Paris: Dunod,
- Ticehurst, G. W., et A. J. Veal. (2000).** Méthodes de recherche en entreprise : Une approche managériale. Pearson Education,
- Toshiro, H. (1988).** Another hidden edge-Japanese management accounting. Harvard Business Review,

Turkle, Sherry. (2011). Alone Together: Why We Expect More from Technology and Less from Each Other. New York: Basic Books,

Un cours digital du coût cible ou Target Costing sur : <https://slideplayer.fr/slide/446444/>;
consulté : le 04 – 09 – 2022 à 19h30.

Usunier, J.-C., Easterby-Smith, M., et Thorpe, R. (2000). Introduction à la recherche en gestion. 2e éd. Paris : Economica, 2000.

Van Campenhoudt, L., Marquet, J., & Quivy, R. (2022). Manuel de recherche en sciences sociales. 6e éd. Armand Colin,

Van der Stede W. A., Young S.M. et Chen C.X., (2005). Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research : The case of survey studies. Accounting, Organizations and Society, vol. 30,

von Hippel, E. (2005). Democratizing Innovation MIT Press. Cambridge,

Wacheux, François (1996). Méthodes qualitatives et recherches en gestion. Paris: Economica,

Wahiba, A., Mohamed, B., & Abir, M. (2023). L'effet de l'interaction de la perception de nouveauté et les attributs de l'innovation sur l'adoption de la nouveauté, cas « aspirateur Roborock S7» Journal of Advanced Economic Research//V, 8(01),

Webster J. & Martocchio J. J. (1992). Microcomputer Playfulness: Developpement of a measure with workplace implications. MIS Quarterly, vol. 16,

Webster J. & Trevino L. K (1995). Rational and Social Theories as Complementary Explanation of Communication Media Choices: Two Policy – Capturing Studies. Academy of Management Journal, vol. 38, n° 6,

Williamson, O. E. (1985). The economic institutions of capitalism. Free Press,

Yazdifar, H., & Askarany, D. (2012). A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand. International Journal of Production Economics, 135(1),

Yin, R. K. (2018). Case study research and applications,

Zian Houda. (2013). Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances,

Tables des figures

Figure 1 : Les chiffres clés de la région de CASA-SETTAT.....	3
Figure 2 : Le plan de la thèse	11
Figure 3: Plan de la première partie	14
Figure 4 : Plan du premier chapitre.....	17
Figure 5: Le triangle du contrôle de gestion	29
Figure 6 : Les trois niveaux du contrôle.....	30
Figure 7: Le contrôle de gestion est attaché à la fonction financière.....	33
Figure 8: Le contrôle de gestion consacre une place de "staff".....	31
Figure 9 : Le contrôle de gestion est autonome	31
Figure 10: Le contrôle de gestion en 4 étapes.....	32
Figure 11: Plan du deuxième chapitre.....	63
Figure 12: Le processus individuel décisionnel selon Rogers	93
Figure 13: Modèle d'acceptation de la technologie (TAM).....	98
Figure 14: Le modèle explicatif de la réussite et l'intégration et l'ampleur de l'accueil favorable du <i>Target Costing</i>	124
Figure 15: Plan de la deuxième partie	130
Figure 16: Plan du troisième chapitre	133
Figure 17: Représentation des approches déductive et inductive	142
Figure 18: Mode de raisonnement et connaissance scientifique	144
Figure 19: La carte géographique de la région CASA-SETTAT.....	150
Figure 20: Les menus du logiciel iQ3	164
Figure 21: Plan du quatrième chapitre	170
Figure 22: Nuage de mots - Connaissance et compréhension du <i>Target Costing</i>	172
Figure 23: Nuage de mots - Perception du <i>Target Costing</i>	173
Figure 24: Nuage de mots - raisons de non - adoption.....	174
Figure 25: Nuage de mots - facteurs influençant l'adoption.....	175
Figure 26: Nuage de mots - ouverture à un modèle adapté.....	176
Figure 27: Modèle de recherche revisité	206

Liste des tableaux

Tableau 1: Tableau récapitulatif de la progression du <i>Target Costing</i> dans différents pays ...	79
Tableau 2 : Thèmes du guide d'entretien de la recherche	153
Tableau 3: Les types de questions.....	156
Tableau 4 : les caractéristiques des différentes échelles de mesure.....	157
Tableau 5 : DESIGN DE LA RECHERCHE.....	167
Tableau 6 : Connaissance du <i>Target Costing</i>	179
Tableau 7 : Perception du <i>Target Costing</i>	181
Tableau 8: Raisons de non - adoption du <i>Target Costing</i>	183
Tableau 9 : Facteurs influençant la décision d'adoption du <i>Target Costing</i>	185
Tableau 10: Pertinence du <i>Target Costing</i> pour les grandes entreprises du secteur agroalimentaire de la région CASA-SETTAT	187
Tableau 11 : Ouverture à un modèle adapté.....	188
Tableau 12 : Synthèse de la validation des hypothèses de recherche	209
Tableau 13: Synthèse des étapes clés de la recherche.....	215

Liste des graphiques

Graphique 1: Fréquence des mots clés - Connaissance.....	172
Graphique 2: Fréquence des mots clés - Perception	173
Graphique 3: Fréquence des mots clés - Non - Adoption	174
Graphique 4: Fréquence des mots clés - Facteurs Adoption.....	175
Graphique 5: Fréquence des mots clés - Ouverture modèle.....	176
Graphique 6: Analyse entre la collaboration et l'élaboration d'un modèle adapté	190
Graphique 7: Analyse entre le nombre d'employés et la taille des entreprises	191
Graphique 8: Analyse entre la localisation de l'entreprise et la perception du <i>Target Costing</i>	191
Graphique 9: Analyse entre le chiffre d'affaires et le niveau d'acceptation du <i>Target Costing</i>	192
Graphique 10: Analyse entre l'âge de l'entreprise et la prise de décision	192

Annexes

Annexe 1 : Guide d'entretien semi – directif dirigé vers les responsables des grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT

Annexe 2 : Questionnaire sur le *Target Costing* dans les grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT

Annexe 3 : Extrait de transcription d'entretiens semi – directif

Annexe 4 : Calendrier de réalisation du travail de thèse.

Annexe 1 : Guide d'entretien semi – directif dirigé vers les responsables des grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT

INTRODUCTION :

"Bonjour, nous sommes professeur Mme TOUILI Karima et le *thésard* MERJANE Salim à l'université Hassan 1^{er}. Nous menons actuellement une recherche sur les facteurs clés de succès du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire de la région CASA - SETTAT. L'objectif de cet entretien est de recueillir des informations détaillées sur vos expériences, perceptions et opinions à ce sujet. Vos réponses seront traitées de manière confidentielle."

1. Salutations, introduction personnelle.
2. Intitulé de la thèse : Analyse des facteurs clés de succès du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire : Etude de cas dans la région CASA-SETTAT.
3. Objectif de la thèse : le *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire de CASA - SETTAT : exploration des raisons de non-adoption et élaboration d'un modèle adaptatif.
4. Structuration de l'entretien : L'entretien se déroulera en cinq parties distinctes : premièrement, nous explorerons la connaissance et la compréhension de l'outil contemporain « *Target Costing* » ; ensuite, nous discuterons de la perception et les raisons de non – adoption du *Target Costing* ; mais non seulement les facteurs influençant la décision d'adoption mais encore une ouverture à un modèle adapté pour les entreprises agro-alimentaires industrielles.
5. Demande d'autorisation pour l'enregistrement audio.
6. Expression de gratitude.

Thématique 1 : Connaissance et compréhension du *Target Costing*

1. Pouvez-vous décrire votre connaissance et compréhension du *Target Costing* ?
2. Comment avez-vous été initié à cette méthode ? A-t-elle été discutée au sein de votre entreprise ? Si oui, à quelle occasion ?
3. Selon vous, quelles sont les principales caractéristiques et avantages du *Target Costing* ?

Thématique 2 : Perception du *Target Costing*

1. Comment percevez-vous l'applicabilité et la pertinence du *Target Costing* pour votre entreprise et le secteur agroalimentaire en général ?

2. Quels sont, à votre avis, les avantages potentiels pour votre entreprise si elle adoptait cette approche ?

Thématique 3 : Raisons de non-adoption

1. Quels sont, selon vous, les principaux obstacles ou défis à l'adoption du *Target Costing* dans votre entreprise ?
2. Avez-vous des préoccupations spécifiques concernant la mise en œuvre du *Target Costing* ? Si oui, lesquelles ?

Thématique 4 : Facteurs influençant la décision d'adoption

1. Quels facteurs, selon vous, encourageraient votre entreprise à envisager l'adoption du *Target Costing* ?
2. Comment percevez-vous l'importance des retours d'expérience d'autres entreprises qui ont adopté cette méthode ?

Thématique 5 : Ouverture à un modèle adapté

1. Seriez-vous intéressé par un modèle adapté de *Target Costing* spécifiquement conçu pour le secteur agroalimentaire ?
2. Selon vous, quelles caractéristiques ou adaptations devraient être incluses dans ce modèle pour le rendre pertinent et applicable ?

Conclusion :

Je vous remercie pour votre temps et vos réponses détaillées. Vos informations seront essentielles pour aider à développer une meilleure compréhension des besoins et des défis du secteur agroalimentaire de CASA - SETTAT en matière de gestion des coûts. Avez-vous des questions ou des préoccupations supplémentaires que vous aimeriez partager ?

Annexe 2 : Questionnaire sur le *Target Costing* dans les grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT

Nous vous prions de bien vouloir participer à cette étude visant à explorer les motifs sous-jacents de la non-implémentation du *Target Costing* au sein du secteur agroalimentaire local. Vos réponses revêtent une importance cruciale pour nous, car elles contribueront à l'élaboration d'un modèle spécifiquement adapté à la région de CASA - SETTAT.

Ce questionnaire s'adresse aux professionnels de la gestion, en particulier aux contrôleurs de gestion, qui exercent au sein des grandes entreprises agroalimentaires de CASA - SETTAT. Il est conçu dans le cadre de mes travaux de recherche doctorale. Votre participation serait grandement appréciée. L'ensemble des données que vous partagerez sera géré de façon confidentielle et demeurera totalement anonyme.

Note : Pour chaque question, veuillez cocher la case correspondant à votre niveau d'accord avec l'affirmation.

Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt en désaccord	Tout à fait en désaccord

1. Connaissance du *Target Costing* :

a- Nous sommes familiers avec le concept de *Target Costing*.

Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt en désaccord	Tout à fait en désaccord

b- Notre entreprise a déjà envisagé d'adopter le *Target Costing* dans le passé.

Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt en désaccord	Tout à fait en désaccord

c- Le *Target Costing* est fréquemment évoqué dans les discussions au sein de notre entreprise.

Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt en désaccord	Tout à fait en désaccord

2. Perception du *Target Costing* :

a- Le *Target Costing* comme une méthode bénéfique pour réduire les coûts.

Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt en désaccord	Tout à fait en désaccord

b- Le *Target Costing* pourrait améliorer notre compétitivité sur le marché.

Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt en désaccord	Tout à fait en désaccord

c- Les avantages du *Target Costing* dépassent ses inconvénients.

Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt en désaccord	Tout à fait en désaccord

3. Raisons de non-adoption du *Target Costing*

a- L'adoption du *Target Costing* nécessiterait une restructuration majeure de nos processus.

Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt en désaccord	Tout à fait en désaccord

b- On manque de compétences internes pour mettre en œuvre le *Target Costing*.

Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt en désaccord	Tout à fait en désaccord

c- Le *Target Costing* n'est pas adapté à la nature de nos produits ou services.

Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt en désaccord	Tout à fait en désaccord

d- Il y a un manque de connaissance et de formation sur le *Target Costing* dans notre entreprise.

Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt en désaccord	Tout à fait en désaccord

e- Les coûts associés à la mise en œuvre du *Target Costing* sont prohibitifs.

Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt en désaccord	Tout à fait en désaccord

4. Facteurs influençant la décision d'adoption

a- Les retours positifs d'autres entreprises influenceraient notre décision d'adopter le *Target Costing*.

Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt en désaccord	Tout à fait en désaccord

b- La disponibilité de formations et de ressources sur le *Target Costing* faciliterait son adoption.

Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt en désaccord	Tout à fait en désaccord

c- Des incitations gouvernementales ou sectorielles encourageraient l'adoption du *Target Costing*.

Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt en désaccord	Tout à fait en désaccord

5 - Pertinence du *Target Costing* pour le secteur agroalimentaire de CASA-SETTAT

a- Le *Target Costing* est particulièrement pertinent pour les entreprises agroalimentaires de CASA-SETTAT.

Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt en désaccord	Tout à fait en désaccord

b- Les entreprises agroalimentaires de CASA-SETTAT peuvent tirer un avantage concurrentiel en adoptant le *Target Costing*.

Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt en désaccord	Tout à fait en désaccord

6- Ouverture à un modèle adapté

a- Je serais intéressé(e) par un modèle de *Target Costing* adapté spécifiquement aux besoins du secteur agroalimentaire de CASA-SETTAT.

Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt en désaccord	Tout à fait en désaccord

b- Une collaboration avec des experts pour élaborer un modèle adapté serait bénéfique pour notre entreprise.

Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt en désaccord	Tout à fait en désaccord

7- Fiche d'identité :

a- Pouvez -vous préciser le nombre d'employés dans votre entreprise ?

- < 50
- [50,100]
- [101,250]

b- Sur quelle votre entreprise est – elle implantée ?

- Benslimane
- Berrechid
- Casablanca
- El Jadida
- Had Soualem
- Mohammedia
- Settat

- c- Quelle est la tranche du chiffre d'affaires réalisé par votre entreprise ?
 - < 1 MDH
 - [1 MDH ; 5 MDH]
 - > 5 MDH
- d- Votre entreprise existe sur le marché depuis :
 - < 10 ans
 - [10 ans ; 20 ans]
 - > 20 ans

Commentaires ou suggestions supplémentaires :

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Merci pour votre participation à cette étude. Vos réponses sont essentielles pour aider à développer une meilleure compréhension des besoins et des défis du secteur agroalimentaire de CASA-SETTAT en matière de gestion des coûts.

Annexe 3 : Extrait de transcription d'entretiens semi – directif

Thématique 1: Connaissance et compréhension du *Target Costing*

Q1 : Pouvez-vous décrire votre connaissance et compréhension du *Target Costing* ?

En tant que Directeur Général d'une entreprise agroalimentaire, je dois avouer que je ne suis pas familier avec le concept de *Target Costing*. Je n'ai pas eu l'opportunité d'approfondir cette méthode ni de l'aborder en détail dans le cadre de notre entreprise.

Q2 : Comment avez-vous été initié à cette méthode ? A-t-elle été discutée au sein de votre entreprise ? Si oui à quelle occasion ?

Je n'ai jamais été initié à cette méthode et, à ma connaissance, elle n'a pas été discutée formellement au sein de notre entreprise. Nos discussions sur la gestion des coûts se sont principalement concentrées sur les méthodes traditionnelles que nous utilisons actuellement.

Q3 : Selon vous quelles sont les principales caractéristiques et avantages du *Target Costing* ?

Comme je ne suis pas familier avec cette méthode, je ne peux pas en détailler les caractéristiques ou les avantages. Cependant, je suis ouvert à en apprendre davantage si cela peut potentiellement bénéficier à notre entreprise.

Thématique 2 : Perception du *Target Costing*

Q1 : Comment percevez-vous l'applicabilité et la pertinence du *Target Costing* pour votre entreprise et le secteur agroalimentaire en général ?

Étant donné que je ne connais pas bien le *Target Costing*, il m'est difficile de juger de son applicabilité ou de sa pertinence pour notre entreprise ou pour le secteur agroalimentaire en général. Cela dit, je suis toujours intéressé par des méthodes qui pourraient améliorer notre gestion des coûts surtout avec le soutien de la Direction générale.

Q2 : Quels sont à votre avis les avantages potentiels pour votre entreprise si elle adoptait cette approche ?

Sans une compréhension approfondie du *Target Costing*, il m'est difficile de spéculer sur les avantages potentiels. J'imagine que toute méthode axée sur une gestion plus efficace des coûts pourrait être bénéfique.

Thématique 3 : Raisons de non-adoption

Q1 : Quels sont selon vous les principaux obstacles ou défis à l'adoption du *Target Costing* dans votre entreprise ?

Le principal obstacle serait le manque de connaissance et de formation sur cette méthode au sein de notre entreprise. Nous serions réticents à adopter une nouvelle méthode sans comprendre pleinement comment elle fonctionne et comment elle pourrait être intégrée dans nos processus existants, et le non soutien et la non acceptation de la Direction générale.

Q2 : Avez-vous des préoccupations spécifiques concernant la mise en œuvre du *Target Costing* ? Si oui lesquelles ?

Oui, mes principales préoccupations concerneraient les coûts et les ressources nécessaires pour former notre personnel et adapter nos systèmes actuels pour intégrer une nouvelle méthode comme le *Target Costing*.

Thématique 4 : Facteurs influençant la décision d'adoption

Q1 : Quels facteurs selon vous encourageraient votre entreprise à envisager l'adoption du *Target Costing* ?

Pour l'instant, on ne voit pas le besoin de l'envisager. En effet, on a une stabilité du marché. Mais dans le futur, s'il y a une concurrence massive et pour maintenir les prix et répondre aux attentes des clients et garder notre marge bénéficiaire, c'est à ce moment-là, qu'on pourrait y penser, mais dans l'avenir, il nous faut des formations complètes, de même, des démonstrations de réussite dans des entreprises similaires et des incitations financières pourraient nous encourager à envisager l'adoption du *Target Costing*

Q2 : Comment percevez-vous l'importance des retours d'expérience d'autres entreprises qui ont adopté cette méthode ?

Si les retours d'expérience d'autres entreprises sont positifs, les entreprises nous donneront des informations pratiques et des preuves concrètes de l'efficacité de la méthode, ce qui pourrait nous influencer.

Thématique 5 : Ouverture à un modèle adapté

Q1 : Seriez-vous intéressé par un modèle adapté de *Target Costing* spécifiquement conçu pour le secteur agroalimentaire ?

D'après ma réponse à votre question, je serai intéressé par un modèle adapté à notre secteur surtout que notre entreprise produit des différentes gammes de produits dont les prix sont déjà fixés donc on se voit obligée de suivre les mêmes sociétés.

Q2 : Selon vous quelles caractéristiques ou adaptations devraient être incluses dans ce modèle pour le rendre pertinent et applicable ?

Le modèle devrait inclure des exemples concrets de mise en œuvre réussie, des guides pratiques pour la formation et l'intégration, et des outils de suivi et d'évaluation pour mesurer son efficacité une fois en place ; c'est pour cela, qu'il doit être compatible avec notre contexte marocain.

Annexe 4 : Calendrier de réalisation du travail de thèse.

m a	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
2022		Inscription en thèse	Revue de littérature, définition de la problématique				Rédaction de la partie théorique			Recherche – intervention		
2023	Recherche - intervention		Révision de la littérature, redéfinition des objectifs de la thèse, de la problématique et des hypothèses									
2024	Révision de la littérature, redéfinition des objectifs de la thèse, de la problématique et des hypothèses		Enquête : Distribution du questionnaire, réalisation d'entretiens avec les responsables d'entreprises, collecte des réponses et analyse des résultats							Finalisation et soumission pour la soutenance		
2025	Finalisation et soumission pour la soutenance											

Tables des matières

Dédicaces	II
Remerciements	IV
Résumé	VII
Abstract	VIII
ملخص.....	IX
Sommaire	X
Introduction générale.....	1
1. INTERETS ET OBJECTIFS DE LA RECHERCHE	4
2. ÉNONCE DE LA PROBLEMATIQUE ET AXES DE RECHERCHE	5
3. CONTRIBUTIONS ATTENDUES DE LA RECHERCHE	7
4. POSITIONNEMENT EPISTEMOLOGIQUE ET METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE.....	7
4.1 <i>Positionnement épistémologique</i>	7
4.2 <i>Méthodologie de la recherche</i>	8
5. PLAN DE THESE	9
Première partie : Cadre conceptuel sur le contrôle de gestion et le Target Costing	12
Introduction de la première partie	13
Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion et <i>Target Costing</i>	15
Introduction du chapitre I.....	17
Section 1 : Apparition et évolution du contrôle de gestion	18
1.1 HISTOIRE DE CONTROLE DE GESTION	18
1.1.1 <i>Origines et introduction en Europe</i>	18
1.1.2 <i>Transition des systèmes de production et importance du calcul des coûts</i>	19
1.1.3 <i>Evolution des techniques budgétaires et du tableau de bord</i>	19
1.1.4 <i>Cinq phases de l'évolution du contrôle de gestion</i>	19
1.2 CONCEPTS GENERAUX DU CONTROLE DE GESTION.....	21
1.2.1 <i>Définition des concepts : contrôle et gestion</i>	21
1.2.1.1 <i>Contrôle</i>	21
1.2.1.1.1 <i>Contrôle-vérification</i>	21

1.2.1.1.2	<i>Contrôle-maitrise</i>	21
1.2.1.2	<i>Types du contrôle</i>	22
1.2.1.2.1	<i>Contrôle anticipé</i>	22
1.2.1.2.2	<i>Contrôle « tout et rien »</i>	23
1.2.1.2.3	<i>Contrôle organisationnel et contrôle interne</i>	23
1.2.1.2.3.1	<i>Contrôle organisationnel</i>	23
1.2.1.2.3.2	<i>Contrôle interne</i>	23
1.2.1.2.4	<i>Contrôle classique et contrôle cybernétique</i>	24
1.2.1.2.4.1	<i>Contrôle classique</i>	24
1.2.1.2.4.2	<i>Contrôle cybernétique</i>	24
1.2.1.2	<i>Gestion</i>	24
1.2.2	<i>Définitions du terme du contrôle de gestion</i>	25
1.2.2.1	<i>Définition de r. Anthony</i>	25
1.2.2.2	<i>Définition de h. Bouquin</i>	26
1.2.3	<i>Principes du contrôle de gestion</i>	26
1.2.4	<i>Rôles et processus du contrôle de gestion</i>	27
1.2.4.1	<i>Rôles du contrôle de gestion</i>	27
1.2.4.2	<i>Processus du contrôle de gestion</i>	28
1.2.5	<i>Objectifs du contrôle de gestion</i>	28
1.2.6	<i>Efficacité, efficience et pertinence</i>	28
1.2.7	<i>Niveaux du contrôle</i>	29
1.3	POSITIONNEMENT DU CONTROLEUR DE GESTION DANS L'ORGANIGRAMME DE L'ENTREPRISE	30
1.4	ROLES DU CONTROLEUR DE GESTION	32
1.5	EMPLOIS COURANTS DU CONTROLEUR DE GESTION	34
1.6	NOUVEAUX EMPLOIS DU CONTROLEUR DE GESTION	35
	Section 2 : Missions et outils du contrôle de gestion	36
2.1	MISSIONS DU CONTROLE DE GESTION	37
2.1.1	<i>Au niveau de la prévision</i>	37
2.1.2	<i>Au niveau du conseil</i>	37
2.1.3	<i>Au niveau du contrôle</i>	37
2.1.4	<i>Au niveau du Reporting</i>	38
2.1.5	<i>Au niveau de la mise au point de procédures</i>	38

2.2 OUTILS DU CONTROLE DE GESTION.....	38
2.2.1 Comptabilité analytique.....	38
2.2.2 Méthode budgétaire.....	39
2.2.3 Tableaux de bord.....	39
2.2.4 Analyse des coûts.....	40
Section 3 : historique et méthodologie du calcul du <i>target costing</i>	41
3.1 DEFINITIONS ET OBJECTIFS DU <i>TARGET COSTING</i>	41
3.1.1 Définitions du <i>Target Costing</i>	41
3.1.2 Objectifs du <i>Target Costing</i>	42
3.2 CARACTERISTIQUES DE LA METHODE DE <i>TARGET COSTING</i>	43
3.3 GENERALITES DU <i>TARGET COSTING</i>	43
3.3.1 AVANTAGES ET LIMITES DE <i>TARGET COSTING</i>	43
3.3.2 CONDITIONS DE REUSSITE DU <i>TARGET COSTING</i>	45
3.3.2.1 Harmonie entre les services de l'entreprise.....	45
3.3.2.2 Incorporation des acteurs externes.....	45
3.3.3 CHARGES TENANT COMPTE DE LA METHODE DE <i>TARGET COSTING</i>	46
3.4 METHODOLOGIE DE CALCUL DU <i>TARGET COSTING</i>	47
3.4.1 ETAPES DU CALCUL.....	47
3.4.2 COMPOSANTES DE LA METHODE DU <i>TARGET COSTING</i>	47
3.4.2.1 Fixation du prix de vente.....	49
3.4.2.2 Fixation de la marge bénéficiaire.....	49
3.4.2.3 <i>Target Costing</i> ou coût cible.....	49
3.4.3 APPROCHE COUPLE COUT - VALEUR.....	50
3.4.4 POLITIQUE DE REDUCTION DES COUTS.....	52
3.4.4.1 Coût estimé.....	53
3.4.4.1.1 Méthode d'estimation.....	54
3.4.4.1.1.1 Méthodes paramétriques.....	54
3.4.4.1.1.2 Méthodes analogiques.....	54
3.4.4.1.1.3 Méthodes analytiques.....	54
3.4.5 ETAPES DE LA REDUCTION DES COUTS.....	56
3.4.5.1 Indice de valeur par composant (<i>ivp</i>).....	56
3.4.5.2 Ecart en valeur et écart relatif.....	57
Conclusion du chapitre I.....	59

Chapitre II : Cadre theorique du <i>target costing</i>	61
Introduction du chapitre II.....	62
Section 1 : Progression du <i>Target Costing</i> dans differents pays.....	64
1.1 <i>TARGET COSTING</i> AU JAPON.....	64
1.1.1 <i>Leadership fort de la direction</i>	64
1.1.2 <i>Culture d'entreprise axée sur le travail d'équipe</i>	65
1.1.3 <i>Engagement fort des employés</i>	65
1.1.4 <i>Relation de confiance mutuelle</i>	65
1.1.5 <i>Système du contrôle de gestion axé sur la réduction des coûts</i>	66
1.1.6 <i>Investissement dans la formation des employés</i>	66
1.1.7 <i>Réseau d'information solide avec les clients et les fournisseurs</i>	66
1.2 INFLUENCE DU <i>TARGET COSTING</i> SUR LE DEVELOPPEMENT PRODUIT AU JAPON	66
1.3. DIFFUSION DU <i>TARGET COSTING</i> : ADOPTION ET ADAPTATION.....	67
1.3.1 <i>Target Costing aux états-unis : intégration de la gestion de la chaine d'approvisionnement</i>	67
1.3.1.1 <i>Implication précoce des fournisseurs : élément clé de la réussite</i>	67
1.3.1.1.1 <i>Bénéficiaire de l'expertise des fournisseurs</i>	67
1.3.1.1.2 <i>Réduire les délais de mise sur le marché</i>	68
1.3.1.1.2 <i>Rôle central du service achats : acteur stratégique</i>	68
1.3.1.1.2.1 <i>Identifier et sélectionner les fournisseurs clés</i>	68
1.3.1.1.2.2 <i>Négocier des contrats de Target Costing</i>	68
1.3.1.1.2.3 <i>Piloter la performance des fournisseurs</i>	69
1.3.1.3 <i>Outils et techniques spécifiques au Target Costing aux états-unis</i>	69
1.3.1.3.1 <i>Analyse de la chaine de valeur</i>	69
1.3.1.3.2 <i>Ingénierie de la valeur collaborative</i>	69
1.3.1.3.3 <i>Contrats de Target Costing</i>	70
1.3.1.4 <i>Défis de l'intégration de la chaine d'approvisionnement</i>	70
1.3.1.4.1 <i>Résistance au changement</i>	70
1.3.1.4.2 <i>Complexité de la coordination</i>	70
1.3.1.4.3 <i>Gestion des risques</i>	71
1.3.2 <i>Target Costing en europe : adaptation aux spécificités locales</i>	71
1.3.2.1 <i>Taux d'adoption globalement modéré : disparités entre les pays</i>	71
1.3.2.1.1 <i>Manque de connaissance de la technique</i>	71

1.3.2.1.2	<i>Résistance au changement</i>	72
1.3.2.1.3	<i>Coût de la mise en œuvre</i>	72
1.3.2.2	<i>Adaptation aux spécificités locales : diversité de pratiques</i>	72
1.3.2.2.1	<i>Forte intégration avec d'autres techniques de gestion des coûts</i>	72
1.3.2.2.2	<i>Focalisation sur l'innovation</i>	72
1.3.2.2.3	<i>Rôle croissant des équipes interfonctionnelles</i>	73
1.3.2.3	<i>Facteurs contextuels spécifiques à l'europe</i>	73
1.3.2.3.1	<i>Diversité des cultures et des modèles économiques</i>	73
1.3.2.3.2	<i>Poids des réglementations</i>	73
1.3.2.3.3	<i>Importance des syndicats</i>	73
1.3.2.4	<i>Défis à relever pour une adoption plus large</i>	74
1.3.2.4.2	<i>Adaptation des formations</i>	74
1.3.2.4.3	<i>Développement d'outils et de méthodes adaptés au contexte européen</i>	74
1.3.3	<i>Target Costing dans les pays en développement : défis et opportunités</i>	75
1.3.3.1	<i>Obstacles structurels et organisationnels : frein à l'adoption</i>	75
1.3.3.1.1	<i>Manque de sensibilisation et de formation</i>	75
1.3.3.1.2	<i>Résistance au changement</i>	75
1.3.3.1.3	<i>Difficultés d'accès aux informations sur les coûts</i>	75
1.3.3.1.4	<i>Manque de soutien des institutions</i>	75
1.3.3.2	<i>Target Costing : levier pour la compétitivité et l'accès aux marchés mondiaux</i>	76
1.3.3.2.1	<i>Améliorer la compétitivité</i>	76
1.3.3.2.2	<i>Accéder aux marchés mondiaux</i>	76
1.3.3.2.3	<i>Stimuler l'innovation</i>	76
1.3.3.3	<i>Leviers d'action pour favoriser l'adoption du Target Costing</i>	76
1.3.3.3.1	<i>Sensibiliser les entreprises aux avantages du Target Costing</i>	77
1.3.3.3.2	<i>Développer des programmes de formation adaptées</i>	77
1.3.3.3.3	<i>Faciliter l'accès aux informations sur les coûts</i>	77
1.3.3.3.4	<i>Créer un environnement favorable à l'innovation</i>	77
1.3.3.4	<i>Spécificités à prendre en compte</i>	77
1.3.3.4.1	<i>Contexte socio-économique</i>	77
1.4	<i>INFLUENCE DES FACTEURS CONTEXTUELS SUR L'ADOPTION DU TARGET COSTING</i>	78
1.4.1	<i>Environnement concurrentiel et incertitude</i>	78
1.4.2	<i>Stratégie d'entreprise et orientation client</i>	78

Section 2 : Théories guidant la propagation de la methode du <i>Target Costing</i>	80
2.1 THEORIE DE DIFFUSION DES INNOVATIONS	81
2.1.1 <i>Définition des concepts</i>	81
2.1.1.1 <i>Innovation</i>	81
2.1.1.2 <i>Canaux de communication</i>	83
2.1.1.3 <i>Temps</i>	84
2.1.1.4 <i>Système social</i>	85
2.1.1.5 <i>Innovateurs</i>	86
2.1.1.6 <i>Adoptants précoces</i>	87
2.1.1.7 <i>Majorité précoce et tardive</i>	88
2.1.1.8 <i>Retardataires</i>	89
2.1.2 <i>Typologies des innovations</i>	90
2.1.3 <i>Facteurs d'implantation dans la théorie de diffusion des innovations</i>	90
2.1.3.1 <i>Avantage relatif</i>	90
2.1.3.2 <i>Compatibilité</i>	91
2.1.3.3 <i>Complexité</i>	91
2.1.3.4 <i>Triabilité</i>	91
2.1.3.5 <i>Observabilité</i>	91
2.1.4 <i>Processus d'adoption d'une innovation</i>	92
2.1.5 <i>Théorie de diffusion des innovations et Target Costing dans le secteur agroalimentaire</i>	94
2.2 MODELE D'ACCEPTATION DE LA TECHNOLOGIE.....	97
2.2.1 <i>Présentation du modèle de base de davis (1989)</i>	97
2.2.1.1 <i>Définition des variables</i>	97
2.2.1.1.1 <i>Utilité perçue et facilité d'utilisation</i>	98
2.2.1.1.2 <i>Variables externes</i>	98
2.2.1.1.3 <i>Attitude</i>	98
2.2.1.1.4 <i>Intention d'utilisation</i>	99
2.2.1.1.5 <i>Utilisation réelle</i>	99
2.2.2 <i>Modèle d'acceptation de technologie et Target Costing dans le secteur agroalimentaire</i>	99
2.3. THEORIE DES COUTS DE TRANSACTION	100
2.3.1 <i>Présentation de la théorie des coûts de transaction</i>	101

2.3.2 Typologies des coûts de transactions.....	101
2.3.2 Théorie des coûts de transaction et Target Costing dans le secteur agroalimentaire	102
Section 3 : Conception des hypothèses et modèle de recherche	104
3.1 Facteurs d'adoption du Target Costing.....	104
3.1.1 Perception de la valeur ajoutée	104
3.1.2 Facilité d'utilisation	106
3.1.3 Compatibilité avec les systèmes existants.....	107
3.1.4 Soutien de la direction	108
3.1.5 Formation et soutien technique	110
3.1.6 Coût.....	111
3.1.7 Témoignages et études de cas	112
3.1.8 Culture organisationnelle	113
3.2 Construction du modèle de recherche à partir des hypothèses	115
3.2.1 Acceptation, engagement et soutien de la direction générale	115
3.2.2 Perception de la valeur ajoutée	116
3.2.3 Facilité d'utilisation.....	118
3.2.4 Formation	119
3.2.5 Culture de l'entreprise.....	121
3.2.6 Planification et stratégie d'implantation	122
Conclusion du chapitre II	125
Conclusion de la première partie.....	126
Deuxième partie : Piliers du succès du target costing dans le secteur agroalimentaire	128
Introduction de la deuxième partie.....	129
Chapitre III : Analyse des facteurs clés de succès du target costing : épistémologie et cadre méthodologique.....	131
Introduction du chapitre III	132
Section 1 : Epistemologie de l'étude et approche methodologique	134
1.1 DEFINITION D'EPISTEMOLOGIE	134
1.2 TROIS PARADIGMES EPISTEMOLOGIQUES EN SCIENCES DE GESTION.....	135
1.2.1 Positivismisme	136

1.2.2	<i>Interprétativisme</i>	137
1.2.3	<i>Constructivisme</i>	138
1.3	POSITIONNEMENT EPISTEMOLOGIQUE DE L'ETUDE	139
1.4	APPROCHE METHODOLOGIQUE	140
1.4.1	<i>Raisonnement logique et approche de la recherche</i>	141
1.4.1.1	<i>Déduction</i>	141
1.4.1.2	<i>Induction</i>	142
1.4.1.3	<i>Abduction</i>	143
1.4.1.4	<i>Raisonnement adopté de l'étude</i>	144
1.4.2	<i>Approche de recherche</i>	144
1.4.2.1	<i>Approche qualitative</i>	145
1.4.2.2	<i>Approche quantitative</i>	145
1.4.2.3	<i>Approche mixte</i>	145
1.4.2.4	<i>Approche adoptée de l'étude</i>	145
Section 2	: Méthodes de collecte.....	146
2.1	CONTEXTE D'ETUDE.....	147
2.1.1	<i>Raison du choix du terrain de recherche</i>	147
2.1.1.1	<i>Secteur agroalimentaire</i>	147
2.1.1.1.1	<i>Rôle de la région CASA-SETTAT</i>	149
2.2	ELABORATION D'ENTRETIEN SEMI-DIRECTIF POUR L'ETUDE QUALITATIVE	151
2.2.1	<i>Guide d'entretien</i>	152
2.2.2	<i>Forme du guide d'entretien</i>	152
2.2.3	<i>Réalisation des entretiens semi directs</i>	153
2.2.4	<i>Approches de collecte des données</i>	154
2.3	ELABORATION DU QUESTIONNAIRE POUR L'ETUDE QUANTITATIVE	154
2.3.1	<i>Présentation du questionnaire</i>	155
2.3.1.1	<i>Choix des types des questions</i>	155
2.3.1.2	<i>Choix des échelles de mesure</i>	157
2.3.2	<i>Réalisation du questionnaire</i>	157
2.3.3	<i>Administration des questionnaires</i>	158
2.3.4	<i>Population cible</i>	160
2.3.5	<i>Notre cible</i>	163
Section 3	: Analyse des données	163

3.1 TRANSCRIPTION DES DISCOURS	163
3.2 PRESENTATION DES LOGICIELS	164
3.2.1 <i>Présentation du logiciel sphinx iq3</i>	164
3.2.2 <i>Présentation du logiciel spss version 26</i>	165
Conclusion du chapitre III.....	166
Chapitre IV : Synthèse des résultats et interprétations d'analyse des facteurs clés de succès du target costing auprès des grandes entreprises agroalimentaires	168
Introduction du chapitre IV	169
Section 1 : Presentation et analyse des resultats des entretiens.....	171
1.1 RESULTATS DES ENTRETIENS.....	171
1.1.1 <i>Choix de la méthodologie</i>	171
1.1.2 <i>illustrations</i>	171
1.1.2.1 <i>Nuage de mots - connaissance et compréhension du Target Costing</i>	172
1.1.2.2 <i>Nuage de mots - perception du Target Costing</i>	173
1.1.2.3 <i>Nuage de mots - raisons de non-adoption</i>	174
1.1.2.4 <i>Nuage de mots - facteurs influençant l'adoption</i>	175
1.1.2.5 <i>Nuage de mots - ouverture à un modèle adapté</i>	176
Section 2 : Presentation et analyse des resultats des questionnaires	177
2.1 <i>Notre cible</i>	177
2.2 <i>Examen des réponses des participants à l'enquête</i>	178
2.3 <i>Motifs des non-réponses</i>	178
2.4 <i>Analyse</i>	178
2.4.1 <i>Ètude d'analyse de groupes</i>	179
2.4.1.1 <i>Analyse du groupe n°1</i>	179
2.4.1.1.1 <i>Observation des données</i>	179
2.4.1.1.2 <i>Interprétation des résultats</i>	180
2.4.1.2 <i>Analyse du groupe n°2</i>	181
2.4.1.2.1 <i>Observation des données</i>	181
2.4.1.2.2 <i>Interprétation des résultats</i>	182
2.4.1.3 <i>Analyse du groupe n°3</i>	182
2.4.1.3.1 <i>Observation des données</i>	183
2.4.1.3.2 <i>Interprétation des résultats</i>	184

2.4.1.4 Analyse du groupe n°4.....	185
2.4.1.4.1 Observation des données	185
2.4.1.4.2 Interprétation des résultats	186
2.4.1.5 Analyse du groupe n°5.....	186
2.4.1.5.1 Observation des données	187
2.4.1.5.2 Interprétation des résultats	188
2.4.1.6 Analyse du groupe n°6.....	188
2.4.1.6.1 Observation des données	189
2.4.1.6.2 Interprétation des résultats	189
2.5 Étude des déterminants.....	190
2.5.1 Collaborations	190
2.5.2 Employés.....	190
2.5.3 Localisation.....	191
2.5.4 Chiffre d'affaires.....	191
2.5.5 Âge.....	192
2.5.6 Interprétation.....	192
Section 3 : Discussions et verification des hypotheses emises	194
3.1 SYNTHÈSE DES RESULTATS DES ENTRETIENS ET DES QUESTIONNAIRES	194
3.2 DISCUSSION DES HYPOTHESES	197
3.2.1 Hypothèse H1 sur l'acceptation, engagement et soutien de la direction générale.....	197
3.2.2 Hypothèse H2 sur la perception de la valeur ajoutée.....	198
3.2.3 Hypothèse H3 sur la facilité d'utilisation.....	199
3.2.4 Hypothèse H4 sur la formation.....	200
3.2.5 Hypothèse H5 sur la culture de l'entreprise.....	201
3.2.6 Hypothèse H6 sur la planification et la stratégie d'implantation	202
3.3 MODELE DE RECHERCHE REVISITE.....	204
3.3.1 Schéma du modèle revisité.....	205
3.3.2 Solutions suggérées.....	207
3.3.3 Vers un modèle adaptatif.....	207
Conclusion du chapitre IV.....	208
Conclusion de la deuxième partie	211
Conclusion générale	232

Références bibliographiques	222
Tables des figures.....	234
Liste des tableaux	235
Liste des graphiques	236
Annexes.....	237
Tables des matières	249

Titre : Analyse des facteurs clés de succès du *Target Costing* dans le secteur agroalimentaire : Étude de cas dans la région CASA-SETTAT

RÉSUMÉ

Cette thèse s'intéresse aux déterminants de l'adoption du *Target Costing* au sein des grandes entreprises agroalimentaires de la région CASA-SETTAT, au Maroc. Dans un contexte marqué par des défis économiques, tels que la volatilité des prix des matières premières et une pression concurrentielle accrue, l'étude vise à discerner les freins et les catalyseurs de cette pratique de gestion des coûts. En s'appuyant sur la théorie de la diffusion des innovations, le modèle d'acceptation de la technologie et la théorie de coûts de transaction, elle propose un cadre conceptuel révisé qui intègre l'utilité perçue et la facilité d'utilisation comme leviers de l'intention d'adoption, tout en prenant en compte les spécificités du secteur agroalimentaire et du contexte régional.

Pour mener une étude empirique, la méthodologie adoptée repose sur une posture positiviste aménagée et une démarche hypothético-déductive. Les données ont été collectées à travers deux principaux instruments à savoir les entretiens semi-directifs réalisés avec dix directeurs généraux de grandes entreprises agroalimentaires de la région, permettant d'approfondir les perceptions, motivations et freins à l'adoption du *Target Costing*. Et le questionnaire en ligne administré à deux cent dix responsables du contrôle de gestion (avec un taux de réponse de 70%), permettant de recueillir des données quantitatives sur les perceptions et les tendances générales.

In fine, la recherche s'achève en dégageant les résultats de l'étude concluant qu'une stratégie intégrée est essentielle pour promouvoir l'adoption du *Target Costing* dans la région CASA-SETTAT. Cette stratégie doit combiner du soutien de la Direction générale, de formation, d'accompagnement technique, ainsi qu'une adaptation de la méthode aux spécificités du secteur agroalimentaire. Une telle approche pourrait faciliter l'adoption du *Target Costing*, améliorer la gestion des coûts et, par conséquent, renforcer la compétitivité des entreprises du secteur.

Cette recherche apporte des contributions théoriques en adaptant les théories de l'innovation au secteur agroalimentaire de CASA-SETTAT, méthodologiques en combinant une approche mixte qualitative et quantitative, et managériales en proposant des recommandations concrètes pour faciliter l'adoption du *Target Costing*. Ces recommandations incluent la formation, l'implication de la direction, l'adaptation des outils, et le soutien d'experts, tout en tenant compte des spécificités locales. L'adoption réussie repose sur une approche collaborative, un accompagnement continu, et une adaptation constante aux défis sectoriels.

MOTS CLÉS : *Target Costing*, Secteur agroalimentaire, Grandes entreprises, Facteurs clés de succès

Title : Analysis of Key Success Factors of *Target Costing* in the Agro-Food Sector: A Case Study in the CASA-SETTAT Region.**Abstract**

This thesis focuses on the determinants influencing the adoption of *Target Costing* within large agro-industrial companies in the CASA-SETTAT region of Morocco. In a context marked by economic challenges such as the volatility of raw material prices and increased competitive pressure, the study aims to discern the barriers and enablers of this cost management practice. Relying on the theory of innovation diffusion, the Technology Acceptance Model (TAM) and the theory of transaction costs, it proposes a revised conceptual framework that incorporates perceived usefulness and ease of use as drivers of adoption intention, while accounting for the specificities of the agro-industrial sector and regional context.

To conduct the empirical study, the adopted methodology is based on a tailored positivist stance and a hypothetico-deductive approach. Data were collected using two main instruments: semi-structured interviews conducted with ten general managers of large agro-industrial companies in the region, providing deeper insights into perceptions, motivations, and barriers to the adoption of *Target Costing*; and an online questionnaire administered to two hundred ten management controllers (with a 70% response rate), offering quantitative data on perceptions and general trends.

Ultimately, the research concludes by emphasizing that an integrated strategy is essential to promote the adoption of *Target Costing* in the CASA-SETTAT region. This strategy should combine support from top management, training, technical assistance, and the adaptation of the method to the specificities of the agro-industrial sector. Such an approach could facilitate the adoption of *Target Costing*, improve cost management, and consequently enhance the competitiveness of companies in the sector.

This research provides theoretical contributions by adapting innovation theories to the agro-industrial sector of CASA-SETTAT, methodological contributions by combining a mixed qualitative and quantitative approach, and managerial contributions by offering practical recommendations to facilitate the adoption of *Target Costing*. These recommendations include training, management involvement, tool adaptation, and expert support, while considering local specificities. Successful adoption relies on a collaborative approach, continuous support, and consistent adaptation to sectoral challenges.

KEYWORDS : *Target Costing*, Agri-food sector, CASA – SETTAT region, Large companies, Key success factors
