

Objet et portée

La gestion stratégique des coûts fait appel à l'information relative aux coûts pour cerner les possibilités de réduire les coûts, tout en accroissant – ou du moins en ne compromettant pas – la capacité de l'organisation d'atteindre ses objectifs stratégiques.

Dans le contexte de la gestion stratégique des coûts, il importe de reconnaître, dès le départ, qu'il est peu souhaitable de réduire les coûts sans tenir compte des impératifs stratégiques de l'organisation.

Aperçu général

La gestion stratégique des coûts pose en principe que les systèmes d'établissement des coûts doivent viser essentiellement à :

1. cerner les possibilités de réduire les coûts;
2. aider l'organisation à atteindre ses objectifs stratégiques.

La conception et la portée des systèmes d'établissement des coûts devraient donc refléter la nature de l'organisation et la stratégie qu'elle a choisie.

Il découle donc de ce principe qu'aucun système d'établissement des coûts ne peut à lui seul convenir à l'ensemble des organisations. Les systèmes d'établissement des coûts doivent plutôt être conçus pour tenir compte des besoins et des caractéristiques propres à chaque organisation.

Par ailleurs, il faut envisager la gestion stratégique des coûts davantage comme une manière de voir que comme un outil ou un ensemble d'outils. La direction doit, par conséquent, favoriser l'adoption de cette manière de voir qu'est la gestion stratégique des coûts pour l'intégrer à la culture de l'entreprise.

Norme

3300-1 : Un projet de réduction des coûts devrait reconnaître qu'il s'agit principalement d'éliminer des activités, et non des coûts. En d'autres termes, un projet de réduction des coûts devrait être centré sur l'élimination des activités qui entraînent des coûts.

3300-2 : Un projet de réduction des coûts devrait définir :

1. **le lien entre les activités qu'on se propose d'éliminer dans le cadre du projet et le coût de ces activités;**

2. **la raison d'être des activités à éliminer et les répercussions, le cas échéant, de leur élimination sur le potentiel stratégique de l'organisation.**

3300-3 : Un projet de réduction des coûts devrait préciser tous les coûts et les avantages qu'il comporte, notamment :

1. **le coût estimatif du projet lui-même, dont les coûts de planification, de formation et de mise en œuvre;**
2. **les coûts estimatifs des activités que l'on se propose d'éliminer;**
3. **les avantages stratégiques que l'on prévoit retirer de l'élimination des activités en cause ou les coûts estimatifs de l'élimination de ces activités.**

3300-4 : Le projet de réduction des coûts devrait établir une comparaison directe entre les coûts estimatifs du projet et les avantages nets que l'on prévoit en retirer.

Relation de cause à effet et gestion stratégique des coûts

La gestion stratégique des coûts suppose que l'on comprend que ce sont les activités entreprises par l'organisation en vue de créer des produits ou des services qui entraînent des coûts.

Les activités font appel à deux types de ressources :

1. la capacité, dont les coûts, appelés coûts liés à la capacité, sont proportionnels à la capacité dont l'on dispose;
2. des ressources variables, dont les coûts, appelés coûts variables, sont proportionnels à la quantité d'activités utilisant ces ressources, ou à la durée des activités consommant ces ressources.

L'on ne pourra réduire efficacement les coûts si leur cause première, à savoir les activités à l'origine des coûts, n'est pas supprimée.

Par exemple, bon nombre d'organisations cherchent à diminuer leurs coûts de main-d'œuvre en réduisant le personnel, mais sans transformer la façon dont le travail est effectué.

À court terme, les coûts sont moindres du fait de la masse salariale réduite, et le personnel maintenu en poste travaille davantage pour compenser la perte de main-d'œuvre.

La productivité de la main-d'œuvre augmente à brève échéance. Toutefois, les employés se lassent vite de maintenir le rythme de travail accru, si bien que la production revient à son niveau précédent. La productivité diminue et, peu à peu, l'on réduit la production ou l'on réembauche des personnes pour effectuer le travail.

Pour réduire les coûts, il s'agit d'éliminer le besoin à l'égard de l'activité qui utilise la capacité occasionnant des coûts.

Par exemple, une usine a adopté un aménagement fonctionnel où toutes les machines de même type sont regroupées. Le personnel doit se déplacer d'un secteur à l'autre de l'usine pour utiliser les machines nécessaires à la fabrication du produit

En réaménageant l'usine de façon à grouper en une cellule toutes les machines requises pour la fabrication d'un produit, l'on élimine pour ainsi dire le besoin de déplacer le travail en cours de fabrication.

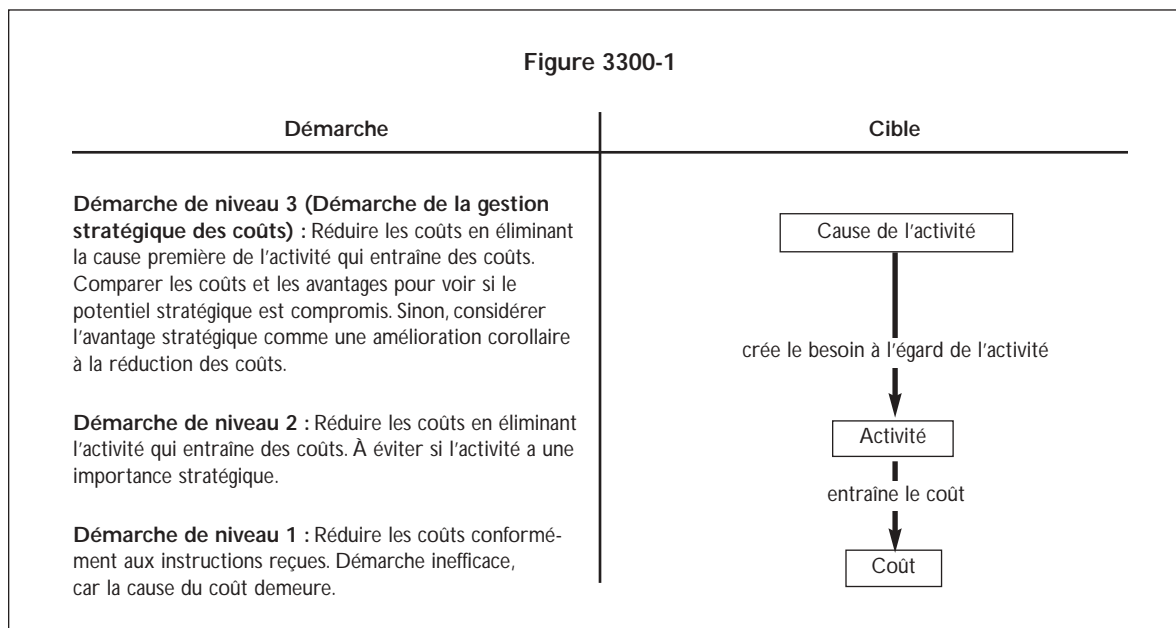
En réduisant le niveau d'activité nécessaire au déplacement du travail en cours, l'on diminue la capacité (main-d'œuvre et machines) et les ressources variables (combustible et autres fournitures) utilisées pour déplacer le travail en cours. Ce faisant, l'on comprime de façon permanente les coûts de l'organisation.

Le déplacement du travail est rendu nécessaire par l'aménagement de l'usine qui, à son tour, reflète le besoin de l'organisation à l'égard d'un aménagement

fonctionnel. Ainsi, la réduction des coûts de déplacement comporte deux étapes, à savoir éliminer d'abord le besoin de recourir à l'aménagement fonctionnel, puis éliminer ensuite l'aménagement comme tel.

Reconnaître que pour réduire les coûts il faut supprimer les activités qui entraînent des coûts constitue la première étape de la gestion stratégique des coûts. La seconde consiste à n'éliminer que les activités qui ne compromettent pas la capacité de l'organisation d'atteindre ses objectifs stratégiques. La **figure 3300-1** schématise cette perspective. L'on y constate que le processus d'élimination des coûts découle de l'élimination des activités qui occasionnent des coûts. Par conséquent, la gestion stratégique des coûts, qui exige une connaissance approfondie du processus et de la fonction des diverses activités qu'il comporte, est à l'opposé de la réduction traditionnelle des coûts, laquelle fait appel à des mesures de compression budgétaire qui visent l'ensemble de l'organisation. Immanquablement, ces mesures de composition générale ne s'attaquent pas à la cause des coûts excédentaires et ne font qu'obliger le personnel à travailler plus fort pour répondre aux nouvelles attentes à l'égard de la réduction des coûts. La gestion stratégique des coûts, au contraire, vise essentiellement à éliminer la cause des coûts. D'ailleurs, l'on emploie souvent l'expression « travailler mieux au lieu de travailler plus fort » pour illustrer en quoi consiste une telle démarche.

Figure 3300-1



Il est utile de classer - du point de vue du client, les activités en deux grandes catégories suivant leur fonction :

1. **Activités à valeur ajoutée ou créatrices de valeur**, c'est-à-dire celles qui, du point de vue du client, ajoutent de la valeur au produit ou au service. Par exemple, il peut s'agir de l'installation d'une transmission dans une voiture ou de la livraison d'un colis à un client par messageries.
2. **Activités sans valeur ajoutée ou non créatrices de valeur**, c'est-à-dire celles qui, du point de vue du client, n'ajoutent pas de valeur au produit ou au service. Par exemple, il peut s'agir des déplacements de matières, de pièces ou de produits dans une usine ou du retour d'un plombier pour réparer la fuite d'un robinet nouvellement installé.

C'est la façon dont l'organisation choisit de rivaliser avec la concurrence pour obtenir la faveur de la clientèle, qui détermine si une activité est créatrice de valeur ou non. Par conséquent, en se concentrant sur les activités à valeur ajoutée et sur les activités sans valeur ajoutée, qui sont définies en fonction de la clientèle cible de l'organisation, la gestion stratégique des coûts se rattache profondément à ce que valorise la clientèle cible de l'organisation.

Par exemple, pour une organisation qui vend une boisson alcoolisée de qualité supérieure, le vieillissement ou le stockage dans des contenants appropriés ajoute de la valeur au produit du fait qu'il en rehausse le goût. En revanche, dans le cas des antibiotiques, le stockage n'ajoute pas de valeur au produit; bien au contraire, il cause l'altération du produit.

Dans le contexte de la gestion par activités, qui fait l'objet de la **norme 5500**, l'on recommande habituellement d'éliminer les activités sans valeur ajoutée, au moyen d'un processus appelé **réingénierie**, et d'améliorer l'efficacité des activités à valeur ajoutée, au moyen d'un processus appelé **amélioration continue**.

La gestion stratégique des coûts atténue la rigueur de cette recommandation en apportant la précision suivante : l'élimination d'une activité, quelle qu'elle soit, ne doit pas compromettre la capacité d'une organisation d'atteindre ses objectifs.

En règle générale, une activité sans valeur ajoutée a pour effet de rendre le processus de fabrication plus long et plus coûteux.

Les formes les plus courantes d'activités sans valeur ajoutée ont trait aux déplacements, à l'entreposage, à l'inspection et à la remise en fabrication.

Ces activités non créatrices de valeur révèlent la présence d'éléments inefficaces ou inadéquats dans le processus, lesquels sont attribuables à l'une ou à l'autre des conditions suivantes ou encore aux deux :

1. l'activité existe pour corriger ou pallier le mauvais fonctionnement d'un procédé. Par exemple, si un procédé ne permet pas de fabriquer des produits sans défauts pour l'industrie aéronautique, conformément aux normes de sécurité et aux exigences des consommateurs, il faudra inspecter chaque unité fabriquée pour s'assurer qu'elle est exempte de défauts, et répondre ainsi aux besoins de la clientèle;
2. l'activité existe parce que la conception du produit ou du processus laisse à désirer ou parce que la technologie est désuète. Par exemple, les anciens procédés de fabrication de l'acier ne permettaient pas de mouler de l'acier mince par coulée continue; il fallait alors mouler l'acier en une forme intermédiaire pour ensuite le retravailler jusqu'à sa forme finale. Une nouvelle technologie permet maintenant de mouler l'acier d'épaisseur moindre.

Il se peut qu'une activité ne soit pas créatrice de valeur du point de vue du client, mais qu'elle comporte un avantage stratégique pour l'organisation si elle permet de compenser les lacunes d'un processus de fabrication.

En conséquence, même si une activité sans valeur ajoutée procure un avantage stratégique, le client refusera d'en assumer le coût, car elle pallie une lacune du processus au lieu de combler un besoin lié à la chaîne de valeur.

Les questions de qualité permettent le mieux d'illustrer ce principe.

Soit deux fabricants de boulons. Du point de vue de la clientèle, les deux entreprises ont atteint un niveau de qualité tel qu'elles affichent en moyenne un taux de défauts de 10 unités par million.

La première entreprise y est parvenue en modifiant complètement son processus de fabrication, en formant son personnel et en utilisant de nouvelles matières premières. Elle ne fait aucune inspection.

La seconde entreprise n'a pas modifié son processus de fabrication, et ses produits accusent en réalité un taux de défautivité de 1 000 unités par million. Elle enregistre un taux de 10 unités défectueuses par million en procédant à des inspections qui lui permettent d'éliminer les boulons défectueux.

Le fait est qu'aucun client n'acceptera de déboursier davantage pour les boulons du second fabricant, dont le processus présente des lacunes entraînant des coûts additionnels dus à l'inspection et aux rebuts.

Les réductions de coût qui résultent de la suppression d'activités sans valeur ajoutée amoindrissent les avantages d'un projet de réduction des coûts si, en même temps, elles compromettent le potentiel stratégique de l'organisation.

Par exemple, la suppression de l'étape d'inspection dans un processus qui donne lieu à la fabrication d'unités défectueuses réduit la qualité des produits consommés par le client et compromet la compétitivité de l'organisation. Avant d'éliminer cette étape, il faut modifier en profondeur le produit ou le processus de manière à pouvoir fabriquer un produit exempt de défautivités, puis supprimer le besoin à l'égard de l'activité non créatrice de valeur qu'est l'inspection.

Impératifs et orientation de la gestion stratégique des coûts

La gestion stratégique des coûts exige que l'on détermine la raison d'être de l'activité sans valeur ajoutée avant d'éliminer celle-ci. Si la suppression de l'activité sans valeur ajoutée compromet le potentiel stratégique de l'organisation, il faut tout d'abord éliminer la cause qui rend l'activité nécessaire.

L'on peut classer les mesures de compression des coûts dans trois catégories :

1. celles qui réduisent les coûts et qui améliorent simultanément le potentiel stratégique de l'organisation;
2. celles qui réduisent les coûts et qui n'ont aucun effet sur le potentiel stratégique de l'organisation;
3. celles qui réduisent les coûts, mais qui compromettent le potentiel stratégique de l'organisation.

Mesures de compression qui réduisent les coûts et qui améliorent le potentiel stratégique

En règle générale, les activités qui font directement partie de la chaîne de valeur ont une incidence à la fois sur les coûts et sur le potentiel stratégique.

Par exemple, une entreprise de messageries qui élimine la saisie de données en fournissant à ses clients un logiciel d'expédition comprime les coûts tout en améliorant son potentiel stratégique.

Le logiciel permet au client de créer une base de données contenant les adresses de ses propres clients et d'intégrer celles-ci aux documents d'expédition remis au messenger. Ainsi, les adresses ne sont saisies qu'une seule fois et peuvent être imprimées, plutôt que tapées ou inscrites à la main, sur le document d'expédition. L'information relative à l'expédition est transmise électroniquement à l'entreprise de messageries, de sorte que le messenger n'a pas besoin de la recopier à la main ou de l'obtenir autrement. Les coûts du client et de l'entreprise de messageries diminuent, et le service est amélioré.

Les activités non créatrices de valeur, notamment les déplacements, l'entreposage, la mise en course et l'inspection, entraînent des coûts supplémentaires et, de façon générale, compromettent la qualité ou révèlent des problèmes de qualité. Par contre, la réduction du temps de cycle et l'élimination du besoin à l'égard d'activités sans valeur ajoutée permettent de diminuer les coûts et d'accroître le potentiel stratégique de l'organisation grâce à l'amélioration de la qualité et de la capacité de réaction.

Le fait d'améliorer l'efficacité des activités à valeur ajoutée, notamment le traitement des données, réduit habituellement les coûts et accroît le potentiel stratégique dans la mesure où cela fait gagner du temps au client. Par exemple, les hôtels qui offrent un service de départ rapide, que l'on appelle en anglais *express checkout service*, réduisent ainsi les coûts administratifs à la réception tout en améliorant le service fourni aux clients qui y ont recours.

Mesures de compression qui réduisent les coûts et qui n'ont aucun effet sur le potentiel stratégique

En règle générale, les activités qui soutiennent la chaîne de valeur ont une incidence sur les coûts, mais ne produisent guère ou pas d'effet sur le potentiel stratégique.

Par exemple, les activités relatives à la comptabilité, au personnel et aux finances offrent des services qui appuient la chaîne de valeur mais qui, dans la plupart des cas, n'ont aucun effet direct, qu'il soit bénéfique ou néfaste, sur le fonctionnement de la chaîne de valeur. Le fait d'améliorer les activités de soutien, en les automatisant ou en éliminant les tâches superflues, réduit les coûts, mais produit un effet négligeable sur la réalisation des objectifs stratégiques.

Mesures de compression qui réduisent les coûts mais qui compromettent le potentiel stratégique

La suppression d'activités visant à remédier aux défauts dans la chaîne de valeur risque de compromettre le potentiel stratégique.

L'inspection et les relations avec la clientèle sont des exemples de telles activités. L'on recourt à l'inspection parce que le processus de fabrication pose des problèmes de qualité. De même, l'on établit des relations avec la clientèle parce que tous les problèmes de qualité ne sont pas décelés avant que le service ou le produit ne soit fourni au client.

Nature de la capacité excédentaire

Avant d'éliminer la capacité jugée excédentaire, il faut d'abord s'assurer que cette mesure ne risque pas de compromettre le potentiel stratégique de l'organisation.

Par exemple, en présence de ressources multiples, l'on maintient souvent une capacité de sécurité de manière à répondre à des demandes inhabituelles ou à parer à des pannes de machine. Éliminer la capacité de sécurité avant de connaître et de corriger la cause de la défaillance d'une machine peut compromettre la capacité de l'organisation de répondre à la demande de sa clientèle.

Avant d'éliminer les activités de ce type, il faut d'abord supprimer le besoin qui en est à l'origine.

Le processus de la gestion stratégique des coûts

La gestion stratégique des coûts s'articule autour d'un principe fondamental : la réduction des coûts suppose la modification ou l'élimination de l'activité à l'origine du coût. Les effets de la modification ou de l'élimination d'une activité se répercutent d'abord sur les coûts, ensuite sur le potentiel stratégique.

L'on devrait évaluer chaque projet de réduction des coûts en fonction de son incidence prévue sur les coûts et sur le potentiel stratégique. Il est à la fois inopportun et inacceptable de ne pas reconnaître les effets stratégiques de la modification ou de l'élimination d'activités entraînant des coûts.

En présence d'un projet de réduction des coûts qui réduit simultanément les coûts et le potentiel stratégique de l'organisation, le décideur doit déterminer si la compression de coûts prévue compense suffisamment l'effet de la décision, par exemple la perte de ventes ou la diminution du potentiel stratégique.

Ainsi, une municipalité a réduit la fréquence de l'enlèvement des ordures dans les lieux publics. Au lieu de les ramasser tous les jours, on les ramasse deux fois par semaine. Les citoyens ont indiqué que la quantité supplémentaire d'ordures dans les poubelles constituait en quelque sorte une diminution du service, mais estimaient par ailleurs que cette diminution était largement compensée par la baisse des coûts.

L'**analyse de la valeur** compare le coût de diverses améliorations apportées à un produit ou à un service avec la valeur additionnelle que ces améliorations représentent pour le client.

Dans ce contexte, il importe que les organisations saisissent bien la relation qui existe entre la cause et l'effet du coût. Quiconque entreprend l'application de mesures de compression des coûts doit non seulement comprendre l'origine des coûts pour pouvoir les supprimer, mais aussi être capable de prévoir l'effet que l'élimination, la réduction ou le remplacement d'activités produit sur les coûts et sur le potentiel stratégique.

La nature problématique de la gestion stratégique des coûts

Puisqu'elle est axée sur le lien entre les activités et les coûts d'une part, et sur le lien entre les activités et la stratégie d'autre part, la gestion stratégique des coûts pose problème en ce sens qu'elle reflète les circonstances propres à chaque organisation.

De plus, étant donné que la stratégie variera aux différentes phases du cycle de vie d'un produit, l'on modifiera l'orientation de la gestion stratégique des coûts selon les divers produits d'une même organisation.

La **figure 3300-2** montre sommairement l'évolution de l'orientation de la gestion stratégique des coûts aux différentes phases du cycle de vie d'un produit et illustre comment la gestion stratégique des coûts contribue au processus décisionnel de l'organisation à toutes les étapes du cycle, et non seulement pendant la fabrication.

Figure 3300-2

Phase du cycle de vie du produit	Orientation de la gestion stratégique des coûts
Développement et lancement du produit	Estimation des coûts, conception du produit et du processus, ciblage des coûts, établissement du coût complet sur le cycle de vie
Croissance et maturité du produit	Établissement du coût du produit, réduction des coûts
Déclin et renouvellement du produit	Élimination des coûts

Développement et lancement du produit

À l'étape du développement et du lancement, la gestion stratégique des coûts vise essentiellement à faciliter l'estimation des coûts du nouveau produit.

Au cours de cette phase, l'on tient compte, pour la conception du produit et du processus, de l'information relative aux coûts obtenue grâce au ciblage des coûts, dont il est question dans la **norme 3400**, en vue d'éliminer, dans la mesure du possible, les activités sans valeur ajoutée. Le ciblage des coûts est précieux du fait qu'il se concentre sur l'élimination des coûts inutiles pendant l'étape de la conception, au cours de laquelle de 70 à 90% des coûts sont engagés dans la plupart des organisations.

Par ailleurs, la méthode du coût complet sur le cycle de vie, dont il est question dans la **norme 3500**, aide les décideurs à évaluer la rentabilité d'un produit potentiel sur sa durée de vie.

Croissance et maturité du produit

À l'étape de la croissance et de la maturité, où la concurrence s'accroît, l'on s'intéresse davantage à l'établissement des coûts qu'entraînent les produits et les clients afin d'évaluer les profits engendrés par un produit ou un client particulier. Cette information relative aux coûts aide à établir l'ordre de priorité des mesures de compression des coûts ainsi qu'à déterminer s'il est préférable de conserver ou d'abandonner un produit ou encore de conserver un client ou d'y renoncer.

Au cours de cette phase, la gestion stratégique des coûts vise essentiellement à cerner et à éliminer les activités qui ne compromettent pas le potentiel stratégique de l'organisation ou celles dont les coûts sont supérieurs à leur valeur stratégique.

Déclin et renouvellement du produit

À l'étape du déclin et du renouvellement, l'on s'intéresse au premier chef à l'établissement du coût du produit et à la réduction des coûts, dans l'intention de déterminer à quel moment le produit ne sera plus rentable et qu'il faudra l'abandonner. À cet égard, l'on s'attache également à évaluer les coûts qui disparaîtront par suite de l'abandon du produit.

Le domaine de la gestion stratégique des coûts

La gestion stratégique des coûts porte principalement sur les mesures de réduction des coûts tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'organisation. En collaboration avec les fournisseurs, beaucoup d'organisations ont su améliorer la qualité et réduire le coût des approvisionnements en mettant à profit les outils de la gestion stratégique des coûts.

Par ailleurs, en collaboration avec les membres de la chaîne d'approvisionnement qui se situent entre l'organisation et le consommateur final, de nombreuses organisations ont réussi à réduire le coût du produit final livré au client. L'abandon d'une pratique qui consiste à introduire périodiquement d'énormes quantités de stocks dans la chaîne

d'approvisionnement plutôt qu'à alimenter celle-ci continuellement, constitue peut-être l'une des retombées les plus marquantes des outils de la gestion stratégique des coûts.

D'autres organisations ont tiré profit des outils de la gestion stratégique des coûts pour repérer les clients non rentables et mettre au point des méthodes visant à améliorer la rentabilité de ces clients ou à cibler les clients auxquels il faut renoncer.

Bibliographie

Cooper, R. et R. Slagmulder (1998). « What is Strategic Cost Management? » *Management Accounting (USA)*, janvier, p. 14-16.

Govindarajan, V., et J. Shank (1992). « Strategic Cost Management : Tailoring Controls to Strategies ». *Journal of Cost Management*, automne, p. 14-24.