

Objet et portée

La présente norme a pour but de déterminer la nature et l'étendue de la méthode kaizen de gestion des coûts, un outil de gestion des coûts axé sur la réduction des coûts des processus de production existants, d'où l'appellation également en usage de *méthode d'amélioration continue des processus*.

Aperçu général

Le terme **kaizen** désigne, en japonais, l'amélioration continue.

La **méthode kaizen de gestion des coûts** (méthode kaizen) consiste dans l'application de méthodes d'amélioration continue pour réduire le coût d'un processus ou d'un groupe de processus d'un montant visé (réduction cible).

Les étapes de la méthode kaizen sont les suivantes :

1. définir une réduction cible des coûts;
2. décomposer cette réduction cible globale des coûts en éléments; et
3. confier les éléments de la réduction cible des coûts aux différents groupes de responsabilité qui composent l'équipe kaizen.

Les équipes kaizen atteignent les cibles déterminées dans le cadre de l'application de la méthode kaizen non pas en axant leurs efforts sur des produits ou des conceptions de produits en particulier, ces données étant tenues pour acquises, mais plutôt sur les activités ou les processus existants auxquels l'organisation fait appel pour fabriquer et livrer ses produits.

Norme

3700-1 : *Une étape intermédiaire importante dans l'application de la méthode kaizen de gestion des coûts est l'écart de profit, soit la différence entre le profit cible et le profit du budget directeur. Pour faire en sorte que la méthode kaizen joue son rôle motivant, il importe de veiller à ce que le profit cible et le profit du budget directeur soient plausibles et raisonnables.*

3700-2 : *L'écart de profit se décompose en deux éléments : un élément de hausse des revenus et un élément de réduction des coûts (que l'on appelle coûts kaizen). L'objectif de planification consiste à supprimer l'écart de profit, soit la différence entre le profit cible et*

le profit du budget directeur, en prenant des mesures pour hausser les revenus ou réduire les coûts (ce qui constitue l'activité kaizen). Puisque la suppression de l'écart de profit peut imposer des fardeaux inégaux aux différents groupes fonctionnels, il importe que ces fardeaux respectifs (hausser les revenus ou réduire les coûts) soient jugés équitables.

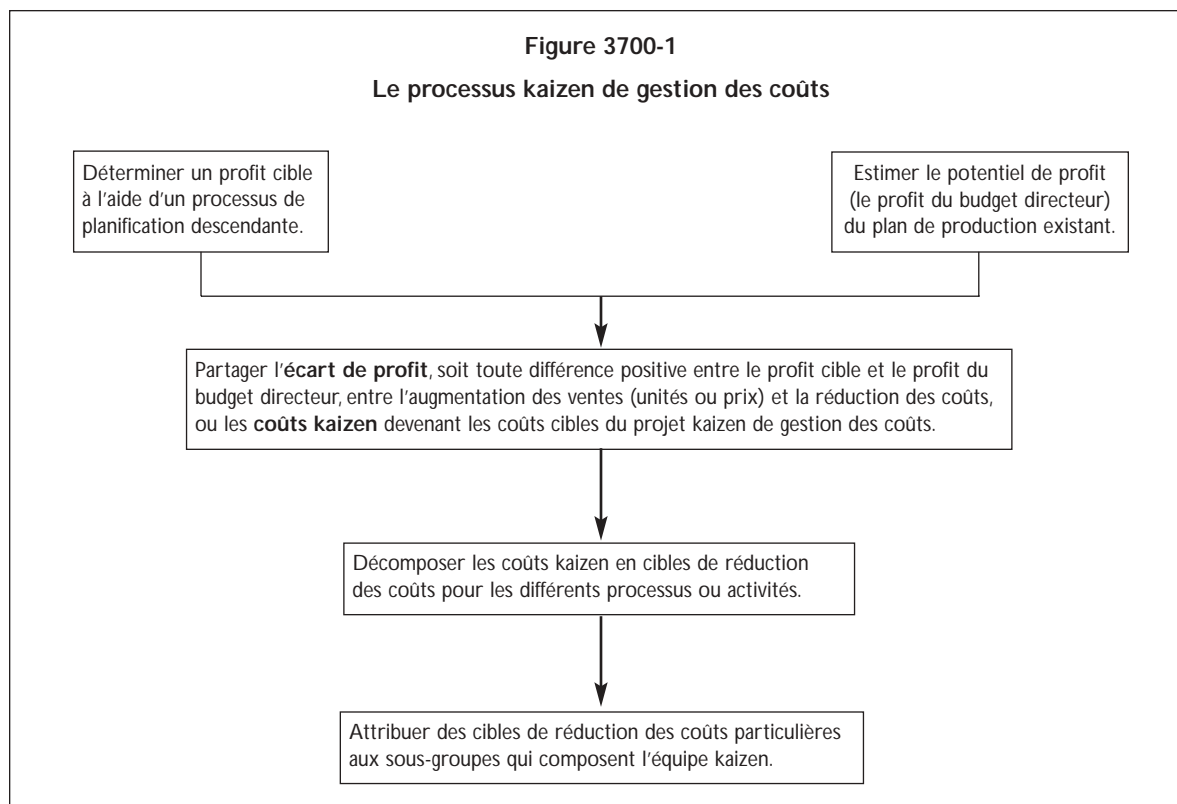
3700-3 : *La responsabilité de l'atteinte de la cible des coûts kaizen est répartie entre les différents groupes organisationnels chargés des processus devant faire l'objet des activités kaizen (réduction des coûts). Le fardeau que constitue la réalisation des réductions de coûts attribuées à ces différents groupes doit être jugé équitable.*

3700-4 : *L'équipe de planification chargée de la suppression de l'écart de profit se fondera sur l'information fournie par les divers groupes fonctionnels pour confier la responsabilité de cette suppression. Étant donné que l'information que fournira chaque groupe fonctionnel est susceptible d'influer sur le fardeau qui incombera à chacun d'eux, les groupes seront enclins à surévaluer le fardeau de l'atteinte d'un objectif donné. Il est crucial que le gestionnaire du processus prenne des mesures pour s'assurer que l'information fournie rend compte de façon satisfaisante du potentiel de hausse des revenus ou de réduction des coûts. Parmi ces mesures peuvent figurer la triangulation, soit la comparaison des estimations de groupes semblables à l'intérieur de l'organisation; l'analyse comparative, soit la comparaison des estimations internes avec celles de groupes à l'extérieur de l'organisation; et la comparaison des estimations courantes du potentiel de hausse des revenus ou de réduction des coûts avec la performance passée.*

La nature et l'objectif de la méthode kaizen

Selon la méthode kaizen de gestion des coûts, ou méthode d'amélioration continue des processus, la conception des produits est prise telle quelle et les efforts sont axés sur l'amélioration des activités existantes de production et de livraison, de manière que l'on atteigne les réductions cibles des coûts.

Contrairement à la méthode du ciblage des coûts, qui porte principalement sur la planification, la



méthode kaizen de gestion des coûts porte donc particulièrement sur l'amélioration de l'exécution des activités courantes au chapitre des coûts.

Le rôle de la méthode kaizen de gestion des coûts consiste à apporter de légères améliorations continues aux processus existants *contrairement* à l'innovation, dont le but est de déterminer quelles sont les possibilités de réingénierie les plus importantes, qui changeront radicalement les processus existants et exigeront des investissements de capitaux considérables.

Les coûts de tous les produits qui font appel aux activités ou aux processus de production et de livraison sur lesquels porte le projet kaizen diminueront avec la réduction des coûts de ces activités ou de ces processus.

Les organisations ont appliqué la méthode kaizen de gestion des coûts tant à l'échelle interne, dans leurs propres activités, qu'à l'échelle externe, chez leurs partenaires (fournisseurs et associés du circuit de distribution), de la chaîne de valeur.

L'application de la méthode kaizen de gestion des coûts aux partenaires de la chaîne de valeur d'une

organisation est particulièrement efficace lorsque les méthodes exemplaires d'un partenaire peuvent être adaptées et utilisées par un autre partenaire.

Les étapes de la méthode kaizen de gestion des coûts

La **figure 3700-1** présente les principales étapes de la méthode kaizen de gestion des coûts.

Déterminer la cible de la méthode kaizen de gestion des coûts

Le processus kaizen de gestion des coûts s'amorce avec la détermination du profit cible de l'organisation pour la période ou l'exercice considéré. Ainsi, le profit cible peut être établi au moyen d'un exercice de calcul de la valeur économique ajoutée selon lequel on fixe un profit cible minimum en tenant compte du niveau d'investissement de l'organisation.

L'étape suivante consiste à comparer le profit cible de l'organisation avec le profit estimé dans le *budget directeur* courant, qui résume les conséquences financières prévues du plan de production existant.

L'écart de profit est calculé de la façon suivante :

Écart de profit = profit cible – profit du budget directeur

Si l'écart de profit est négatif, il n'est pas nécessaire d'instaurer le projet kaizen de gestion des coûts.

La décomposition de la cible du processus kaizen

Si l'écart de profit est positif, il se décompose en deux éléments :

1. une partie de l'écart qui peut être comblée par la hausse des revenus, grâce à l'augmentation des unités vendues ou des prix; et
2. une partie de l'écart qui peut être comblée par la réduction des coûts, la cible du projet kaizen de gestion des coûts. Cette cible de réduction des coûts s'appelle les **coûts kaizen**.

L'utilisation des coûts kaizen

La cible du projet kaizen – et, par conséquent, celle de la méthode kaizen de gestion des coûts – réside dans les coûts variables, comme les coûts des matières et de la main-d'œuvre, et les coûts liés à la capacité qui peuvent être réduits à court terme.

Un exemple permettra de mieux illustrer ce processus.

Prenons les activités d'une scierie dont la cible des coûts kaizen a été fixée à 1 500 000 \$.

Une étude des activités de la scierie a permis de définir cinq ateliers dont le fonctionnement pourrait être amélioré :

1. l'atelier des scies à châssis, dont les coûts annuels s'élèvent à 15 000 000 \$, où l'on procède à l'équarrissage des grumes en taillant les arbres pour leur donner une forme rectangulaire;
2. l'atelier de délignage, dont les coûts annuels s'élèvent à 8 000 000 \$, où l'équarri est taillé en planches individuelles;
3. l'atelier d'éboutage, dont les coûts annuels s'élèvent à 5 000 000 \$, où les pièces individuelles sont coupées selon leur longueur définitive;
4. l'atelier de rabotage, dont les coûts annuels s'élèvent à 6 000 000 \$, où le bois de construction est soumis aux opérations de finissage; et
5. l'atelier d'emballage, dont les coûts annuels s'élèvent à 3 000 000 \$, où les produits finis

sont emballés et emballés en vue de l'expédition.

La proportion des coûts kaizen de 1 500 000 \$ que l'on attribuera à chaque atelier doit être établie en fonction du potentiel de réduction des coûts de chacun. Ce potentiel de réduction des coûts dépend de multiples facteurs, notamment de la technologie et de la conception des processus existantes. Il s'agit d'assigner une cible de réduction des coûts à chaque atelier, de sorte que le **fardeau** que représente l'atteinte de la cible globale soit partagé également. Notons que le **fardeau** signifie l'effort et non le montant de l'objectif de réduction des coûts quantifié.

L'objectif du partage égal du fardeau de la réduction des coûts, plutôt que la simple attribution de cibles de réduction des coûts identiques ou représentant une proportion égale des coûts de chaque groupe, importe pour deux raisons :

1. en supposant que, dans l'hypothèse où les estimations sont justes, le partage égal de l'effort augmente la probabilité que la cible globale des coûts kaizen soit atteinte; et
2. la perception d'un partage égal du fardeau offre des avantages marqués sur le plan de la motivation des membres des équipes de projet.

Supposons que l'analyse et les négociations se soldent par l'attribution des cibles respectives suivantes de réduction des coûts aux ateliers des scies à châssis, de délignage, d'éboutage, du rabotage et de l'emballage : 300 000 \$, 200 000 \$, 400 000 \$, 200 000 \$ et 400 000 \$.

Compte tenu de ces objectifs de réduction des coûts, le groupe de chaque atelier entreprendrait des projets d'amélioration des processus qui lui permettraient d'atteindre les cibles qui lui sont assignées.

Ces groupes pourraient, par exemple, s'atteler aux activités suivantes :

1. le groupe de l'atelier des scies à châssis pourrait concevoir ou coordonner l'application d'un mécanisme laser capable de fournir de l'information à un ordinateur contrôlant le fonctionnement des scies, de sorte que la coupe des grumes soit optimale, ce qui améliorerait le rendement et réduirait les coûts pour un volume donné de production;
2. l'équipe travaillant à l'atelier de délignage pourrait améliorer le mécanisme d'alimentation des

scies de sorte que l'équarri soit maintenu fermement pendant la coupe, ce qui améliorerait le rendement et la qualité;

3. l'équipe de l'atelier d'éboutage pourrait concevoir un système simple d'alignement des pièces de bois au moment de l'éboutage, ce qui réduirait le temps de manutention et améliorerait le rendement;
4. l'équipe de l'atelier de rabotage pourrait concevoir un système indiquant à quel moment les lames de la raboteuse s'émousent, de sorte que l'on puisse obtenir un équilibre optimal entre les coûts de mise en course après le changement des lames et les coûts de déclassement résultant des dommages causés au bois par les lames émoussées; et
5. l'équipe de l'atelier d'emballage pourrait déterminer le volume de travail approprié à l'emballage de chaque produit, afin d'obtenir un équilibre entre les pertes attribuables aux produits endommagés en cours d'expédition et les coûts d'emballage.

Il ressort de tous ces exemples que le personnel chargé de ces activités devrait continuellement chercher à déterminer quelles sont les améliorations possibles des processus existants.

La méthode kaizen de gestion des coûts et le rôle du comptable en management

La méthode kaizen de gestion des coûts comporte deux grands groupes d'activités :

1. les activités d'administration et de gestion, qui englobent :
 - a. la détermination du profit cible,
 - b. la détermination du profit du budget directeur,
 - c. le calcul de l'écart de profit, soit la différence entre le profit cible et le profit du budget directeur,
 - d. la décomposition de l'écart de profit en éléments de revenus et de coûts kaizen et
 - e. le découpage du coût kaizen en éléments et l'attribution de ces éléments, à titre d'objectifs de réduction des coûts, aux groupes qui composent l'équipe kaizen de gestion des coûts;
2. les activités kaizen reliées à l'amélioration des processus permettant de réaliser l'atteinte des réductions de coût souhaitées.

Le personnel chargé d'exécuter ou de gérer ces activités est le mieux placé pour entreprendre les activités kaizen.

La contribution du comptable en management et de la comptabilité de management se manifeste dans les activités d'administration.

Les étapes de la détermination de l'écart de profit exigent des compétences propres à la comptabilité de management. Le comptable en management doit veiller à ce que les éléments servant à déterminer l'écart de profit, c'est-à-dire le profit cible et le profit du budget directeur, aient été calculés de manière judicieuse.

L'écart de profit calculé orientera :

1. les négociations subséquentes reliées au découpage de l'écart de profit en éléments de revenus et de coûts kaizen et
2. les activités requises pour atteindre les cibles assignées.

Pour que le processus kaizen de gestion des coûts ait un effet motivant positif, il faut donc que les membres de l'équipe kaizen de gestion des coûts estiment que l'écart de profit est à la fois exact et plausible.

Notons que la réduction de l'écart de profit impose des fardeaux à l'organisation. Plus est élevé le montant de l'écart de profit attribué au groupe du marketing et des ventes, sous forme d'augmentation des ventes ou de hausse des prix, plus les efforts que devra déployer le groupe du marketing et des ventes pour atteindre l'objectif qui leur est assigné seront considérables.

De la même façon, plus est élevé le montant de l'écart de profit attribué au groupe de la production, sous forme de réductions de coûts grâce aux activités kaizen (amélioration continue), plus les efforts que devra déployer le groupe de la production pour atteindre l'objectif qui lui est assigné seront considérables.

Le partage de l'écart de profit en éléments de revenus et de coûts kaizen exige l'intervention et les connaissances d'experts fonctionnels, puisqu'il nécessite :

1. de l'information de marketing, sous forme d'estimation du potentiel d'augmentation des ventes ou de l'effet d'une hausse de prix sur les unités vendues; et
2. de l'information de production, sous forme

d'estimation du potentiel de réduction des coûts dans l'ensemble des activités courantes.

Les gens sont enclins à surestimer le fardeau que représente l'atteinte des objectifs qui leur sont assignés, dans leur souci de s'assurer qu'ils pourront réaliser ces objectifs. Le comptable en management a donc un rôle important à jouer, celui de courtier honnête auprès des divers groupes fonctionnels de l'organisation. Pour s'acquitter de sa tâche, le comptable en management cherchera à obtenir de l'information fiable et à s'assurer que les membres de l'équipe kaizen de gestion des coûts estiment que le fardeau que constitue la réduction de l'écart de profit est partagé équitablement entre les éléments de revenus et de coûts kaizen.

Une fois établi le montant des coûts kaizen, le gestionnaire du projet kaizen, ou l'équipe dans son ensemble, doit, à son tour, décider de la façon de partager les coûts kaizen entre les différentes activités que comportent les processus.

Selon la méthode kaizen de gestion des coûts, la façon de procéder consiste d'abord à partager la responsabilité de l'atteinte de la cible des coûts kaizen entre les groupes fonctionnels d'une organisation, de sorte que le fardeau soit réparti également entre chacun d'eux. Toutefois, lorsqu'un groupe fonctionnel laisse entrevoir un potentiel supérieur de réduction des coûts, celui-ci se verra attribuer une plus grande part de réduction des coûts kaizen.

Par conséquent, comme dans le cas du partage de l'écart de profit entre les éléments de revenus et de coûts kaizen, le partage du fardeau que représente l'atteinte des réductions de coûts kaizen entre les différents groupes de responsabilité qui composent l'équipe kaizen de gestion des coûts doit être jugé équitable et raisonnable. Ce rôle essentiel revient naturellement au comptable en management qui produit et interprète les données relatives aux coûts auxquelles la méthode kaizen de gestion des coûts fait appel.

En plus d'assumer la responsabilité de veiller à l'exactitude de l'information qui sert à partager l'écart de profit entre les éléments de revenus et de coûts kaizen, afin que les cibles assignées aux groupes organisationnels soient jugées équitables, le gestionnaire du projet kaizen doit s'assurer que le processus d'attribution de ces cibles soit perçu comme étant le reflet de cette information et non le résultat d'un processus politique.

C'est pourquoi le gestionnaire du projet kaizen de gestion des coûts ne doit ni subir ni paraître subir de pressions politiques lorsqu'il fixe ces cibles.

Bibliographie

Monden, Y. et K. Hamada (1991). « Target Costing in Japanese Automobile Companies », *Journal of Management Accounting Research*, automne.