

# Accounting for Waste

*by / par Jacob Stoller*

## Comptabilisation du gaspillage

As organizations strive to make the most of limited resources, a growing number of CGAs are learning to see waste in a new light.

À mesure que les organisations cherchent à maximiser l'utilisation de leurs ressources limitées, un nombre croissant de CGA apprennent à voir le gaspillage sous un nouveau jour.



**E**LEVATOR TRAFFIC is not your typical financial metric, but for CGA Debbie Halhead, executive director, Clinical Programs and chief financial officer of St. Boniface Hospital in Winnipeg, it was a valuable indicator of how the hospital was managing its resources. Halhead is one of a growing number of CGAs who are looking beyond the financials and joining forces with their operations teams to remove waste and improve customer value in their organizations.

St. Boniface, like other healthcare organizations, is under enormous pressure to increase capacity and improve quality under severe funding restrictions. This challenge is, of course, not unique to healthcare—the need to maximize the use of resources is a top priority in manufacturing, government, and virtually every sector of the economy.

Many organizations, including St. Boniface, have responded by adopting “lean” practices developed by Toyota in the last half of the 20th century. According to an Industry Canada study, 25 per cent of Canadian manufacturers have significantly adopted lean and an additional 59 per cent are using lean techniques. The approach is also widely used in healthcare, government, and other sectors, and includes organizations such as GM, Boeing, Starbucks, Canada Post, and the B.C. Ministry of Health Services.

A salient feature of lean, and one of particular interest to financial managers, is its focus on reducing waste. Waste is broadly

defined here as any outlay that doesn’t add to the value that a customer is willing to pay for. For example, people will gladly pay nurses to spend time with patients, but not to do extensive paperwork or run back and forth to supply rooms. A purchaser of a vehicle will accept the cost of installing a rear view mirror, but not the cost of walking across the plant to find a tool.

Waste, by this definition, could include elevator rides, inventory, administration, re-work—any action or expense that is not directly improving the product or, in the case of healthcare, the condition of the patient. According to industry studies, these non-value elements consume a huge proportion of the resources in most organizations, and, as such, represent a substantial opportunity to reduce costs, speed processes, improve quality, and deliver a better customer experience without significant investment.

### A New Perspective

This focus on waste and customer value has profound implications for the way organizations account for their performance, and the role CGAs can play. “Lean teaches us to see waste, and teaches us to constantly ask the question ‘Where is the value to our patient, our customer?’” says Halhead. “I think lean is consistent with my training as a CGA, but it does require that I think differently. I can’t think about the numbers in the same P&L way that we look at it when we go to school.”

Lean helps organizations identify and quantify waste through a technique called Value Stream Mapping (VSM). A value stream is, essentially, the end-to-end chain of events and materials whose output is the product or service that an external customer has sought from the organization. In a typical mapping exercise, a team representing the process owners will document the steps in the value stream in a flowchart-like format, separate the value from non-value elements, and develop plans to incrementally eliminate the latter.

Jerry Solomon, VP operations at Baltimore-based container manufacturer MarquipWardUnited, and a frequent speaker about the financial aspects of lean, illustrates this using a process map of a doctor’s office visit (see facing page). In healthcare, the customer, or the patient, actually moves through the value stream—in manufacturing it would be a product. Often, the value proportion is surprisingly low. “I was there for over two hours, but only got 10 minutes of value-add,” says Solomon.

Long waits are hard on patients, but they also take their toll on healthcare organizations through cancellations, space for waiting rooms and extra beds, the administrative challenges of managing long queues, staff overtime, and low morale.

The associated costs, however, are difficult to account for using traditional methods. First of all, end-to-end value streams are cross functional, and consequently, waste typically

can't be attributed to any particular cost centre. As well, waste doesn't occur in large blocks, but is deeply embedded in business processes, taking its toll in small increments throughout the organization.

"A value stream doesn't follow what we traditionally call the departmental organization," says Dennis Mighton, CGA, division lean manager, Parker Hannifin Canada, Milton, Ontario.

**Team Building**

The key to identifying and removing waste is building cross-functional teams that plan and implement a series of incremental projects directed towards a common goal of improving customer value. This collaborative effort requires extensive buy-in from front line workers.

A common mistake in reducing waste is blaming employees, says Solomon. "Really, what they're doing is what we as leadership gave them to do. If you say 'we're going to take waste out of your area,' it's like they are the culprits."

"You have to think of cost reduction in terms of a systemic approach where people are engaged in looking at what they're doing

without a risk to themselves," says FCGA Nick Shepherd, a Burlington, Ontario-based professional development facilitator who trains CGAs and other professionals in innovative accounting and management.

"One of the biggest things learned from this is remembering that we are looking at processes, not people," says Halhead. "Waste might be seen as a negative, but really, waste is about the process."

The process view allows organizations to attack root causes rather than symptoms. At St. Boniface, the high number of elevator rides showed that surgical patients and staff were spending too much time travelling between the clinic and the operating room. By relocating the operating room, the hospital was able to streamline the process, resulting in shorter wait times, more staff time with patients, and higher patient satisfaction—all without significant investment.

**Taking the Long View**

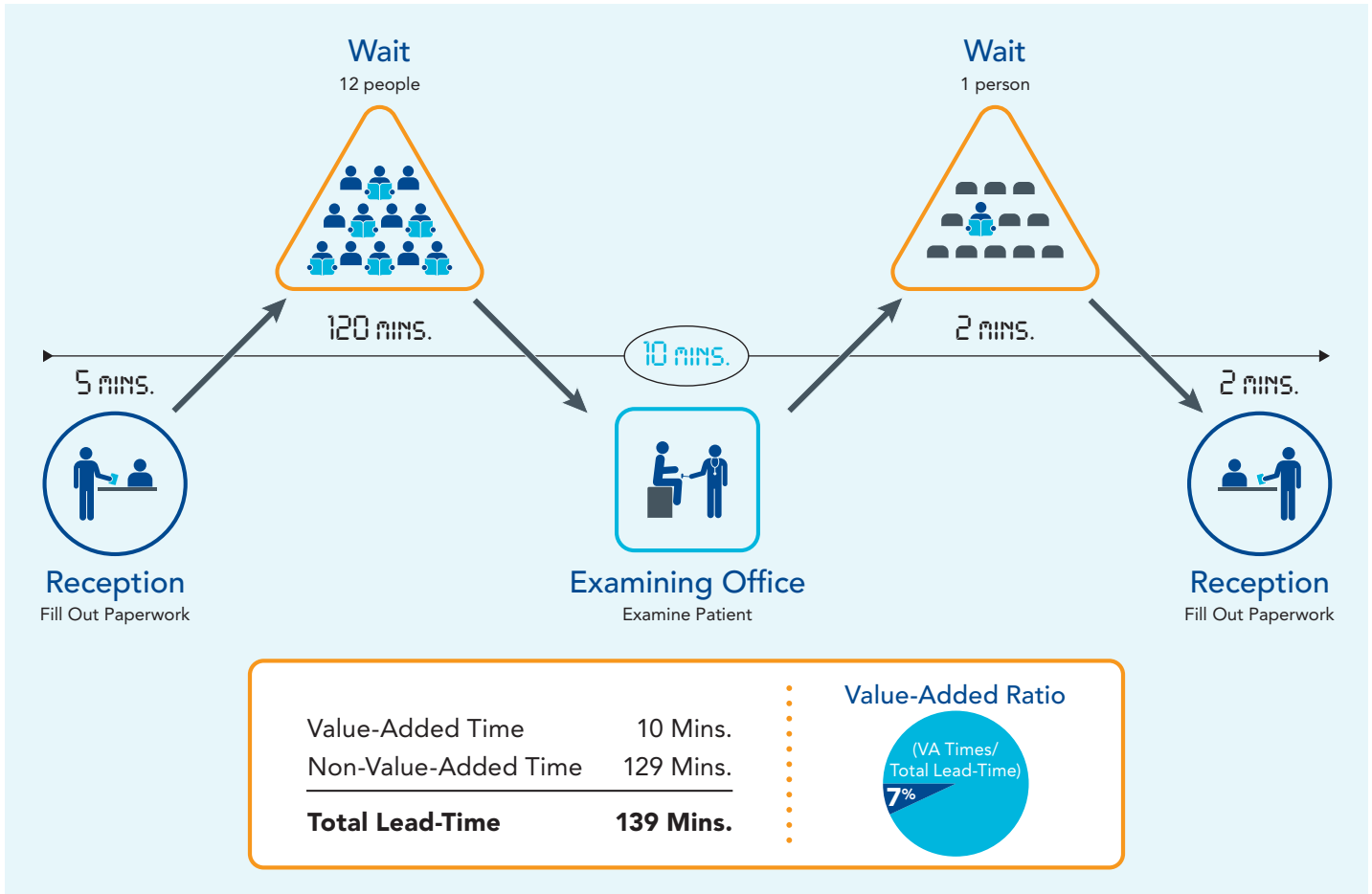
The focus on processes, as opposed to people, equipment, or materials associated with them, explains why a methodology developed in the automotive industry is so applicable to

an industry like healthcare. A patient waiting for care is, from a process standpoint, similar to a product that a customer has ordered waiting to be manufactured, or sitting idle in a warehouse.

There are, however, significant differences between the lean view of waste and traditional accounting practices. In manufacturing, the most contentious area is inventory. "In accounting, inventory is considered an asset. In lean, any inventory in excess of what is needed to meet a customer's requirements is considered waste," says Mighton.

Lower inventory levels help create a modern manufacturing environment where products are made in smaller batches according to demand. This approach saves space and resources, improves quality, and frees up cash flow. Organizations like Parker Hannifin have made significant progress here.

"When I first went to manufacturing, we would have three weeks of work in works in progress (WIP)," says Mighton. "Nowadays, in the same type of facility, all the operators have in front of them is four hours. Currently, we're trying to work that process down to an hour."



While these changes are very cost-effective, the transition can be difficult because the declining level of inventory assets make the balance sheet look weaker. Solomon believes that accounting systems are, in this respect, out of date. "Most of what we do on the cost accounting side was born in the industrial revolution a century ago," he says. "We've asked everywhere else to change, but we haven't really changed our approach."

An even bigger challenge, however, is that reducing systemic waste requires years of work, an unwavering vision, and an ongoing commitment at all levels of the organization. "It's important for accountants to understand that cost reduction is not a program," says Shepherd. "Cost reduction is not something you do every so often. Cost reduction comes from the culture you create organizationally."

#### Evolving Roles

John Kovacs, CGA, Controller, David Roberts Food Corp, Mississauga, Ontario, found that supplementing his MBA with a Black Belt in Lean Six Sigma allowed him to become a much greater asset to his employers. "You can only go so far in your traditional role as a finance person," he says, "and if you don't get into what the business is, then I think you're really

limiting your ability and what you can do. Where you shave the dollars and cents is down on the plant floor."

Accountants can also reduce the waste in their own processes. Brian Maskell from BMA Inc., a consulting firm specializing in lean accounting, believes this is a logical

starting point for many companies. "We want to eliminate the waste, which would include bookkeeping, and help do things that would drive the company forward," he says, "but we find it's difficult to engage the financial people because they are constantly over-busy. So, one of the first things we have to do is help them remove work from their existing processes."

Extensive labour reporting, redundant checks and approvals, reports that can't be understood outside of accounting, and error-prone processes are common targets. As Mighton points out, treating other departments like clients and providing them with better services can help build bridges between accounting and the rest of the business.

The prospect of working beyond the traditional accounting role could make the profession more attractive for newcomers. "As workers in healthcare, we need to learn to solve problems differently than what we have," says Halhead. "For young people entering the workforce, I suspect that this is much more

## Cost reduction comes from the culture you create organizationally.

exciting than sitting at a desk and doing the stereotypical crunching of numbers, but instead to be actually going into the workplace, hearing what our patients are saying to us, looking at limited resources and working with our clinical teams to see what we can do to get the best return for our dollar." ■

.....  
**JACOB STOLLER** is a freelance business and technology writer based in Toronto. [www.conversationbuilders.com](http://www.conversationbuilders.com)

# BE MORE TO YOUR CLIENTS WITH A **CLU**<sup>®</sup> DESIGNATION.

Offer your clients more by becoming a specialist in estate planning, wealth accumulation, preservation and transfer.

To learn more about Canada's premier wealth management designation go to [www.iafe.ca/clu-cga](http://www.iafe.ca/clu-cga)



 **The Institute**<sup>™</sup>  
 for Advanced Financial Education





**L**ES DÉPLACEMENTS en ascenseur ne représentent pas une mesure financière typique, mais pour Debbie Halhead, CGA, directrice générale, Programmes de soins cliniques, et directrice des Finances de l'Hôpital Saint-Boniface, à Winnipeg, il s'agit d'un indicateur précieux de la manière dont un hôpital gère ses ressources. Comme de plus en plus de CGA, M<sup>me</sup> Halhead voit au-delà des aspects financiers et conjugue ses efforts avec ceux des équipes opérationnelles pour éliminer le gaspillage et améliorer la valeur pour le client dans son organisation.

L'Hôpital Saint-Boniface n'est pas le seul établissement de soins de santé à être exposé à d'énormes pressions pour accroître la capacité et améliorer la qualité, malgré d'importantes compressions. Évidemment, le défi ne se pose pas qu'au secteur de la santé; la nécessité de maximiser l'utilisation des ressources est un enjeu prioritaire en fabrication, au gouvernement et dans presque tous les secteurs de l'économie.

Baucoup d'organisations, dont l'Hôpital Saint-Boniface, ont adopté des pratiques de gestion de la production mises au point au siècle dernier par Toyota. Selon une étude d'Industrie Canada, chez les fabricants canadiens, 25 % suivent cette approche dite « de gestion (ou de production) alléguée » presque intégralement et 59 % en utilisent

des techniques. L'approche de la gestion alléguée est aussi largement utilisée dans le secteur des soins de santé, au gouvernement et ailleurs, notamment par des organisations comme GM, Boeing, Starbucks, Postes Canada et le ministère de la Santé de la Colombie-Britannique.

La réduction du gaspillage est un aspect fondamental de cette approche qui intéresse particulièrement les gestionnaires financiers. Dans ce contexte, le gaspillage est largement défini comme toute dépense qui n'ajoute pas à la valeur pour laquelle le client est prêt à payer. Par exemple, les gens sont disposés à payer des infirmières pour le temps passé au chevet des patients, mais pas pour la paperasserie ni les allers-retours entre les salles de fournitures et les patients. Un acheteur de voiture acceptera le coût de l'installation du rétroviseur, mais pas celui des déplacements dans l'usine de l'ouvrier qui doit se procurer un outil.

Selon cette définition, le gaspillage pourrait englober les déplacements en ascenseur, les stocks, l'administration, le réusinage — toute mesure ou dépense qui n'améliore pas directement le produit ou, dans le domaine de la santé, l'état du patient. Selon des études sectorielles, ces éléments sans valeur ajoutée consomment une proportion énorme des ressources de la plupart des organisations et, de ce fait, représentent

des occasions intéressantes de réduire les coûts, d'accélérer les processus, d'améliorer la qualité et de fournir une meilleure expérience client sans investissement important.

### Une nouvelle perspective

L'accent mis sur le gaspillage et la valeur pour le client influe énormément sur la manière dont les organisations rendent compte de leur performance et sur le rôle éventuel des CGA. « Avec l'approche de la gestion alléguée, nous sommes à l'affût du gaspillage et nous cherchons constamment la valeur pour notre patient ou notre client, explique M<sup>me</sup> Halhead. J'estime que cette approche cadre bien avec ma formation de CGA, mais qu'elle m'oblige à raisonner différemment. Je ne peux plus penser aux chiffres dans l'optique du résultat financier que nous avons lorsque j'étais étudiante. »

La gestion alléguée aide les organisations à détecter et à quantifier le gaspillage grâce à la technique de la cartographie de la chaîne de valeur. Essentiellement, une chaîne de valeur est une séquence complète d'opérations et de ressources dont l'extrait est le produit ou le service qu'un client externe souhaite obtenir de l'organisation. Lors d'un exercice typique de cartographie, une équipe de responsables des processus documente

les étapes de la chaîne de valeur à l'aide d'un organigramme, en séparant les éléments créateurs de valeur de ceux qui ne le sont pas, et dresse des plans permettant de supprimer ces derniers.

Jerry Solomon, vice-président, Exploitation, aux installations de Baltimore de MarquipWardUnited, donne souvent des conférences sur les aspects financiers de la gestion allégée et utilise la cartographie d'une visite chez le médecin (voir ci-dessous). Dans le secteur des soins de santé, c'est le client ou le patient qui se déplace physiquement dans la chaîne de valeur; dans celui de la fabrication, ce serait un produit. Souvent, la proportion de valeur est singulièrement faible. « Je passe deux heures chez le médecin, mais je ne reçois des services à valeur ajoutée que pendant 10 minutes », explique M. Solomon.

Les longues périodes d'attente sont difficiles pour les patients, mais elles le sont aussi pour les hôpitaux : annulations, besoin d'espace d'attente et de lits supplémentaires, gestion des files d'attente, heures supplémentaires et démotivation du personnel.

Or, il est difficile de comptabiliser les frais qui en découlent à l'aide des méthodes conventionnelles. D'abord, les chaînes de valeur font intervenir plusieurs fonctions. Le gaspillage ne peut donc pas

être attribué à un centre de coûts en particulier. De plus, le gaspillage ne se produit pas en grands blocs; il est incorporé aux processus d'affaires et mine progressivement toute l'organisation.

« Les chaînes de valeur ne se cantonnent pas aux différents services de l'organisation », affirme Dennis Mighton, CGA, responsable de la gestion allégée chez Parker Hannifin Canada, à Milton en Ontario.

### Un travail d'équipe

La clé de la détection et de l'élimination du gaspillage réside dans la création d'équipes interfonctionnelles qui planifient et réalisent des projets visant l'amélioration de la valeur pour le client. Cet effort de collaboration exige la pleine adhésion des travailleurs de première ligne.

« On blâme souvent à tort les employés lorsqu'on entreprend de réduire le gaspillage, explique M. Solomon. Pourtant, ils font ce que leur demande la direction. Lorsque vous dites "nous allons supprimer le gaspillage dans votre secteur", c'est comme s'ils en sont coupables. »

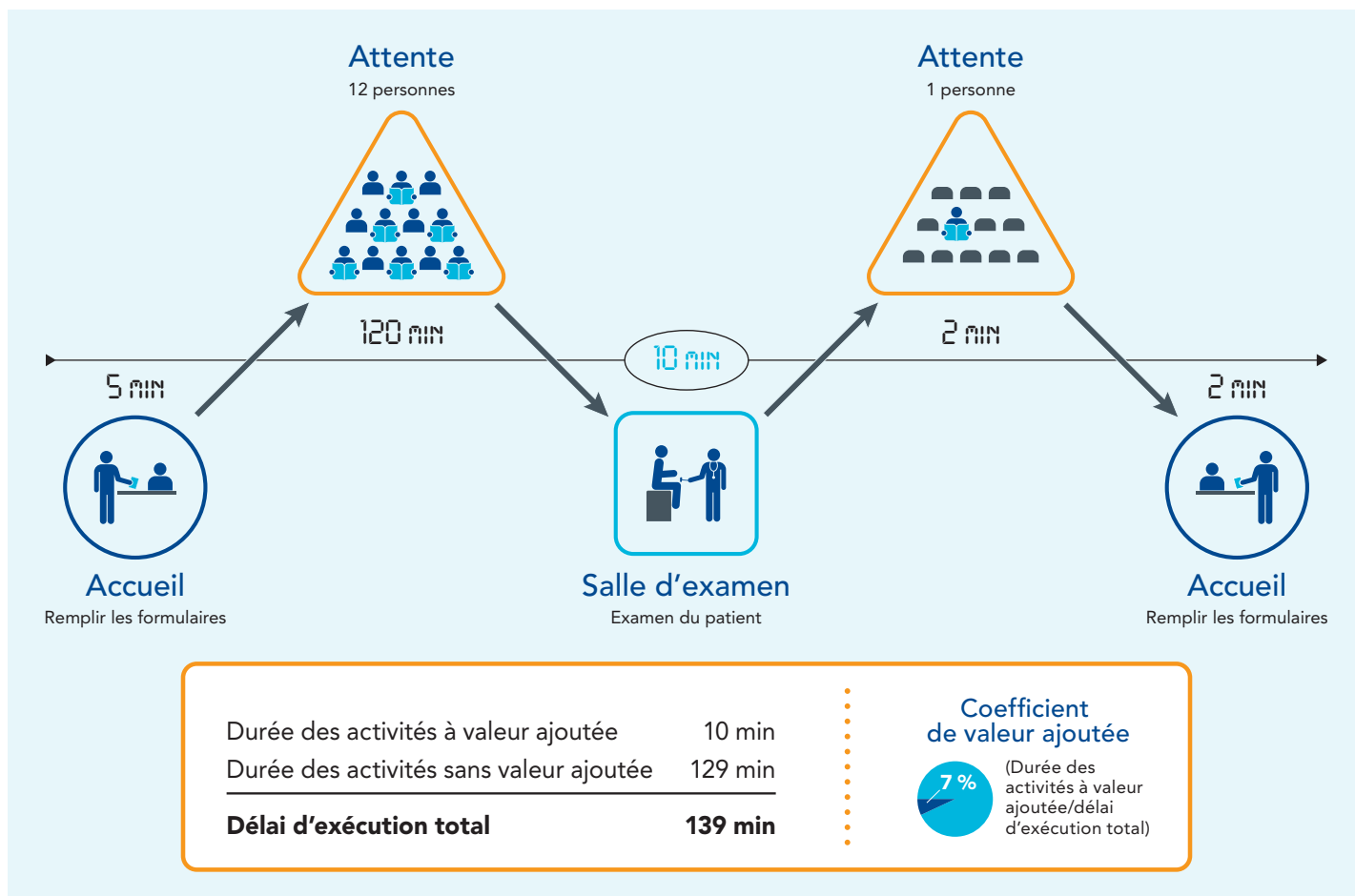
« Pour réduire les coûts, vous devez adopter une approche systémique où les participants examinent leurs activités sans se sentir visés », affirme Nick Shepherd, FCGA, un animateur d'ateliers de

perfectionnement professionnel de Burlington, en Ontario, qui forme les CGA et d'autres spécialistes aux pratiques novatrices de comptabilité et de gestion.

« Il faut avant tout se concentrer sur les processus, et non sur les gens, précise M<sup>me</sup> Halhead. Le gaspillage est propre aux processus. » Cette attitude permet aux organisations de s'attaquer aux causes profondes plutôt qu'aux symptômes. À l'Hôpital Saint-Boniface, le nombre élevé de déplacements en ascenseur a révélé que les patients devant subir une intervention chirurgicale et le personnel passaient trop de temps en allers-retours entre la clinique et la salle d'opération. La relocalisation de la salle d'opération a permis de simplifier le processus, ce qui a réduit les temps d'attente et fait augmenter le temps que passe le personnel au chevet des patients ainsi que la satisfaction de ces derniers — le tout, sans investissement important.

### Une optique à long terme

Le fait de mettre l'accent sur les processus, plutôt que sur les gens et le matériel, explique pourquoi une approche élaborée par l'industrie automobile s'applique si bien au secteur des soins de santé. Dans l'optique des processus, un patient en attente peut se comparer au produit qu'un client



a commandé, mais qui n'a pas encore été fabriqué ou qui reste en entrepôt.

Il existe cependant des différences importantes entre l'approche de la gestion allégée et les méthodes comptables conventionnelles quant à la façon de voir le gaspillage. En fabrication, les

## La réduction des coûts fait partie intégrante de la culture organisationnelle.

stocks sont l'aspect le plus controversé. « En comptabilité, les stocks sont un actif. En gestion allégée, les stocks excédant ce qui est nécessaire pour satisfaire les exigences du client sont vus comme du gaspillage », explique M. Mighton.

La réduction des niveaux de stocks contribue à créer un contexte de fabrication moderne, où les produits sont fabriqués en lots plus petits selon la demande. Cette approche permet de réduire l'espace et les ressources nécessaires, d'améliorer la qualité et de libérer des liquidités. Des organisations comme Parker Hannifin ont fait des progrès importants à ce chapitre.

« Lorsque j'ai commencé à travailler en fabrication, la production en cours représentait trois semaines de travail, dit M. Mighton. Aujourd'hui, dans le même type d'installation, les opérateurs n'ont plus devant eux que l'équivalent de quatre heures de travail. Nous cherchons actuellement à ramener ce processus à une heure. »

Bien que ces changements soient très rentables, la transition peut être difficile, car le bilan semble plus faible en raison de la baisse des niveaux de stocks. M. Solomon estime qu'à cet égard, les systèmes comptables sont désuets. « La plupart de nos activités en comptabilité analytique ont été inventées il y a 100 ans. Nous avons exigé des changements partout, sauf dans notre approche. »

La réduction du gaspillage systémique exige des années de travail, une vision claire et un engagement ferme de tous les échelons de l'organisation. Cela complique encore davantage la situation. « Les comptables doivent comprendre que la réduction des coûts n'est pas un programme ni une activité périodique, explique M. Shepherd. Elle fait partie intégrante de la culture organisationnelle. »

### L'évolution des rôles

Selon John Kovacs, CGA, contrôleur chez David Roberts Food Corporation, à Mississauga en Ontario, adjoindre une ceinture noire Lean Six Sigma à son MBA lui a permis de mieux servir son employeur. « Il y a des limites au rôle conventionnel de responsable des finances, et je crois que vous limitez votre potentiel si vous n'approfondissez pas votre connaissance des activités de votre entreprise. C'est sur le plancher de l'usine que vous réalisez des économies. »

Les comptables peuvent également réduire le gaspillage dans leurs propres processus. Brian

Maskell, de BMA Inc., un cabinet-conseil spécialisé en comptabilité allégée, estime que c'est le point de départ logique pour de nombreuses entreprises. « Nous voulons éliminer le gaspillage, même dans la tenue de livres, et contribuer à l'essor de l'entreprise, mais il est difficile de faire participer le

service des finances, car il est toujours surchargé. L'une des premières choses à faire est donc d'alléger ses processus actuels. »

On cible souvent les rapports exhaustifs sur la main-d'œuvre, les vérifications et approbations redondantes, l'information comprise uniquement par les comptables, et les processus sujets à l'erreur. M. Mighton signale aussi que les services de comptabilité peuvent resserrer les liens avec les autres services en les traitant comme des clients et en les servant mieux.

La possibilité d'aller au-delà des fonctions comptables traditionnelles pourrait rendre la profession plus attrayante pour les nouveaux comptables. « En tant que travailleurs du secteur des soins de santé, nous devons apprendre à résoudre les problèmes différemment, affirme

M<sup>me</sup> Halhead. Je crois que, pour les jeunes qui intègrent la population active, cette possibilité sera plus stimulante que de faire des calculs à longueur de journée. Ils pourront s'intégrer au milieu, écouter les patients, évaluer nos ressources limitées et travailler avec nos équipes cliniques afin de déterminer comment obtenir le meilleur rendement pour notre argent. » ■

JACOB STOLLER est un rédacteur pigiste spécialisé en affaires et en technologie; il est établi à Toronto.  
[www.conversationbuilders.com](http://www.conversationbuilders.com)

## Nouveaux centres d'évaluation de CGA-Canada à l'étranger

Vous connaissez, en Inde ou aux Philippines, une personne qui souhaite devenir comptable? CGA-Canada prévoit offrir des examens dans ces deux pays.

Les personnes intéressées sont invitées à communiquer avec nous à l'adresse [internationalinquiries@cga-canada.org](mailto:internationalinquiries@cga-canada.org).

**CGA** COMPTABLES GÉNÉRAUX ACCRÉDITÉS

Comptez sur notre vision.