

Objet et portée

La présente norme a pour but de décrire la nature et les caractéristiques du budget par activités que l'on appelle aussi la planification par activités.

La nature et la structure du budget par activités sont les produits directs de la comptabilité par activités.

Aperçu général

Les méthodes traditionnelles d'établissement des coûts supposent habituellement l'accumulation des coûts par centre de responsabilité – un service ou un poste de travail, par exemple – et la répartition subséquente de ces coûts entre les produits ou, plus généralement, les objets de coût, selon le volume de l'activité principale que consomme chaque produit dans le centre de responsabilité en question.

La méthode d'établissement des coûts par activités (méthode des coûts par activités), selon laquelle les coûts sont plutôt accumulés en fonction des activités, est peu à peu devenue une solution de rechange aux méthodes traditionnelles d'établissement des coûts. Les activités en fonction desquelles les coûts sont accumulés peuvent consister, par exemple, dans le montage d'un produit, le traitement des comptes clients, le contrôle de la qualité d'un produit, la livraison d'un produit aux clients, l'entreposage des encours et le déplacement des encours à l'intérieur de l'usine. Les coûts des activités sont ensuite répartis entre les produits ou, en termes plus généraux, entre les objets de coût selon le volume des activités que consomme le produit.

Les partisans de la méthode des coûts par activités soutiennent que cette méthode, lorsqu'on l'applique bien, permet de prévoir les coûts avec plus de justesse que les méthodes traditionnelles d'établissement des coûts.

De l'avis des partisans de la comptabilité par activités, lorsque les coûts, et l'estimation de la consommation de ressources sous-jacente à ces coûts, servent à la planification ou à l'établissement du budget, les coûts par activités, parce qu'ils sont plus précis et plus complets, assurent des prévisions de coûts plus exactes et livrent davantage de renseignements quant à la consommation de ressources projetée, ce qui améliore l'efficacité de la planification et du budget.

Norme

3140-1 : *Les systèmes de budget ou de planification par activités reposent sur de l'information élaborée pour étayer les systèmes de coûts par activités. C'est pourquoi les normes sous-jacentes à l'élaboration et à l'évaluation des systèmes de budget ou de planification par activités sont représentatives de celles qui sous-tendent l'évaluation des systèmes de coûts par activités.*

3140-2 : *Dans l'élaboration de l'information relative à l'utilisation de la capacité qui sous-tend les systèmes de coûts par activités et de budget ou de planification par activités, il importe de veiller tout particulièrement à ce que cette information soit exacte, puisqu'elle aura de profondes répercussions sur la répartition des coûts (dans le cas des coûts par activités) ou sur les projections de coûts (dans le cas de la planification par activités) qui en résulteront. La validation de cette exactitude doit comporter l'évaluation de la mesure dans laquelle ces valeurs estimées permettent de prédire avec rigueur les coûts et la consommation des ressources que supposent les plans de production.*

3140-3 : *Il est plus probable que les systèmes de coûts par activités respectent les principes relatifs à l'établissement des coûts qui font l'objet de la norme 2400 (Coûts indirects) que les systèmes d'établissement des coûts inspirés des méthodes traditionnelles d'établissement des coûts. En outre, la conception de tout système de coûts par activités doit respecter ces principes. Dans le choix d'une méthode d'établissement des coûts, il faut cependant comparer les coûts et les avantages marginaux que supposent les systèmes de comptabilité par activités par rapport aux systèmes traditionnels d'établissement des coûts.*

Le traitement des coûts directs

Tous les systèmes d'établissement des coûts traitent de la même façon les coûts directs, ces derniers étant attribués ou affectés directement à l'objet de coût. Le coût d'un composant d'ordinateur, par exemple, est un coût direct associé à l'ordinateur et qui lui est affecté directement.

La nature des coûts indirects

Comme l'indique la **norme 2400** (Coûts indirects), les coûts indirects sont les coûts de ressources partagées par plus d'un objet de coût. Ainsi, les salaires versés au personnel de supervision générale et l'amortissement du matériel de production sont des coûts indirects.

Dans la majorité des systèmes d'établissement des coûts, la première étape consiste à comptabiliser les coûts indirects dans les comptes se rapportant aux ressources. Les salaires, par exemple, sont comptabilisés dans le compte salaires et l'amortissement est comptabilisé dans le compte machines. C'est le traitement des coûts après la comptabilisation initiale qui différencie les systèmes d'établissement des coûts.

Le traitement traditionnel des coûts indirects

Dans la méthode traditionnelle d'établissement des coûts, la deuxième étape de la répartition des coûts indirects consiste à attribuer les coûts des comptes se rapportant aux ressources à des centres de regroupement de coûts correspondant aux centres de responsabilité. L'application de cette méthode a pour but premier de faciliter le processus de comptabilité de responsabilité et la reddition de comptes.

Ainsi, les coûts des machines, les coûts de la main-d'œuvre indirecte, les coûts de supervision et tous les autres coûts associés à l'atelier de montage, par exemple, seront accumulés dans le centre de regroupement de coûts de cet atelier.

Une fois cumulés les coûts d'un service ou d'un centre de responsabilité, les coûts indirects de ce centre de regroupement sont répartis entre les objets de coût à l'aide d'une clé de répartition jugée raisonnable.

Par exemple, lorsque le travail, à l'intérieur d'un service, paraît régi par la main-d'œuvre (la machine), les coûts indirects sont répartis entre les objets de coût en fonction du nombre d'heures de main-d'œuvre (d'heures-machine) se rapportant à chaque objet de coût. Les frais généraux et administratifs peuvent être répartis entre les services en fonction du nombre d'heures de main-d'œuvre travaillées dans chacun de ces services.

Bien que les coûts soient habituellement accumulés par groupe organisationnel, l'on convient que le processus de répartition doit se fonder sur une variable qui paraît expliquer la majorité des coûts du groupe organisationnel.

L'optique des coûts par activités

La méthode traditionnelle de répartition des coûts est reconnue de longue date comme une méthode comptable commode qui ne permet qu'une répartition sommaire des coûts, mais qui est néanmoins jugée suffisamment efficace pour ce qui est de la production de données relatives aux coûts.

Au cours des années 80, cette perception a changé avec l'introduction dans la pratique de systèmes d'établissement des coûts accumulant les coûts en fonction des activités plutôt que des groupes organisationnels. C'est ce ciblage des activités qui a donné son nom à la méthode des coûts par activités.

L'idée sous-jacente à l'établissement des coûts par activités est simple : la production de biens ou de services consomme des activités qui, à leur tour, créent des coûts. Comme toute autre méthode d'établissement des coûts, la méthode des coûts par activités a pour principe l'attribution ou l'affectation des coûts directs aux objets de coût qui sont à l'origine de ces coûts. Les coûts indirects passent des comptes se rapportant aux ressources, où ils ont d'abord été comptabilisés, aux comptes d'activités entre lesquels ils sont répartis.

Par exemple, les salaires versés aux travailleurs qui procèdent au réglage des machines peuvent être transférés du compte *salaires* à un regroupement de coûts que l'on appellera *coûts de réglage*. Une fois entièrement cumulés dans le compte de regroupement, les coûts de réglage seront répartis entre les objets de coût, par exemple les unités de production, en proportion de la consommation des activités de réglage.

L'élément essentiel de l'établissement des coûts par activités est le choix de la clé de répartition des coûts du centre de regroupement entre les objets de coût, c'est-à-dire la base sur laquelle doit reposer cette répartition pour chaque activité principale. Cette clé de répartition des coûts doit être celle qui explique le mieux le comportement des coûts dans le compte.

Dans le cas des réglages, la clé de répartition peut être le nombre d'heures consacrées au réglage, c'est-à-dire un **inducteur reposant sur la durée**, ou le nombre de réglages, c'est-à-dire un **inducteur reposant sur le nombre d'interventions**.

C'est pourquoi, dans l'exemple du réglage, si tous les réglages ont approximativement la même durée et consomment à peu près les mêmes ressources, l'on utilisera un inducteur reposant sur le nombre d'interventions et l'on attribuera le même coût de réglage à chaque produit. Si la durée des réglages varie mais qu'ils consomment à peu près la même combinaison de ressources (main-d'œuvre et matériel, par exemple) par unité de temps, il sera préférable d'utiliser un inducteur reposant sur la durée pour répartir les coûts de réglage entre les objets de coût. À chaque objet de coût sera attribuée une part des coûts de réglage proportionnelle au temps consacré au réglage pour cet objet de coût. Dans le cas de la production par lots, les coûts de réglage sont, au départ, répartis entre les lots, et le même coût de réglage est attribué à chaque unité de production composant le lot en question.

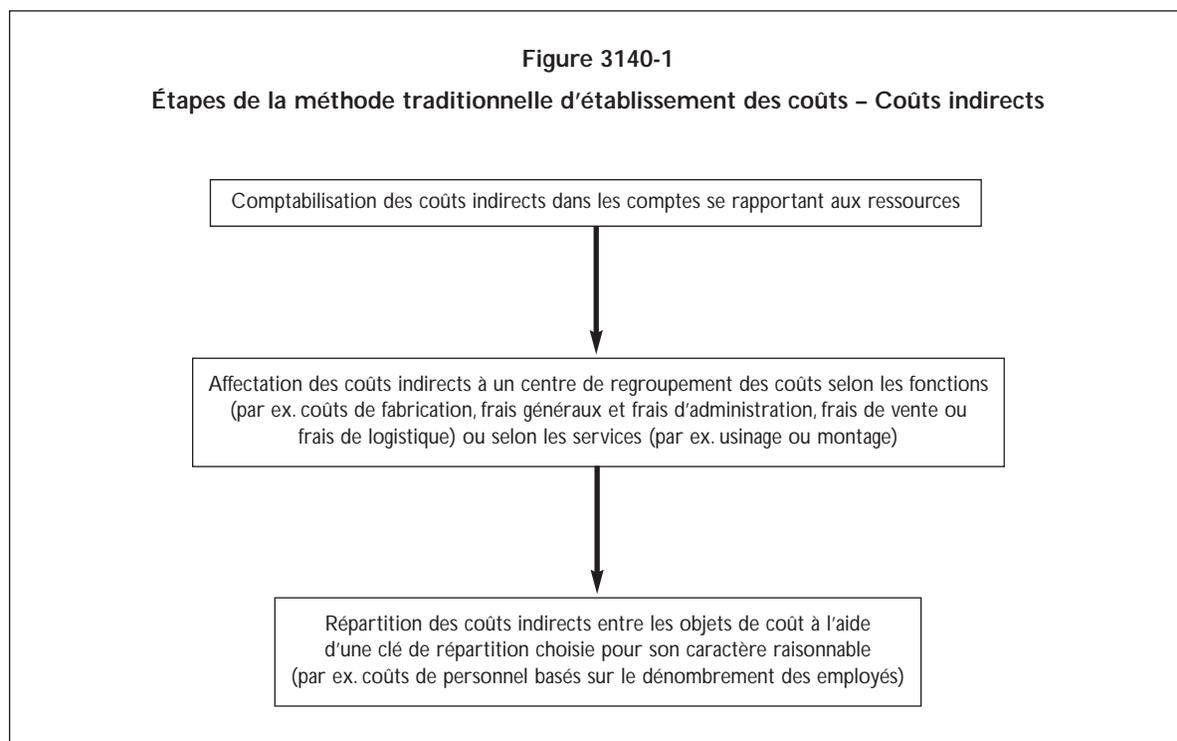
Lorsque la combinaison de ressources humaines et de matériel varie selon les lots, l'on a recours aux **inducteurs reposant sur l'intensité** en vertu desquels le coût de chacune des différentes ressources consommées par le réglage est réparti entre les objets de coût.

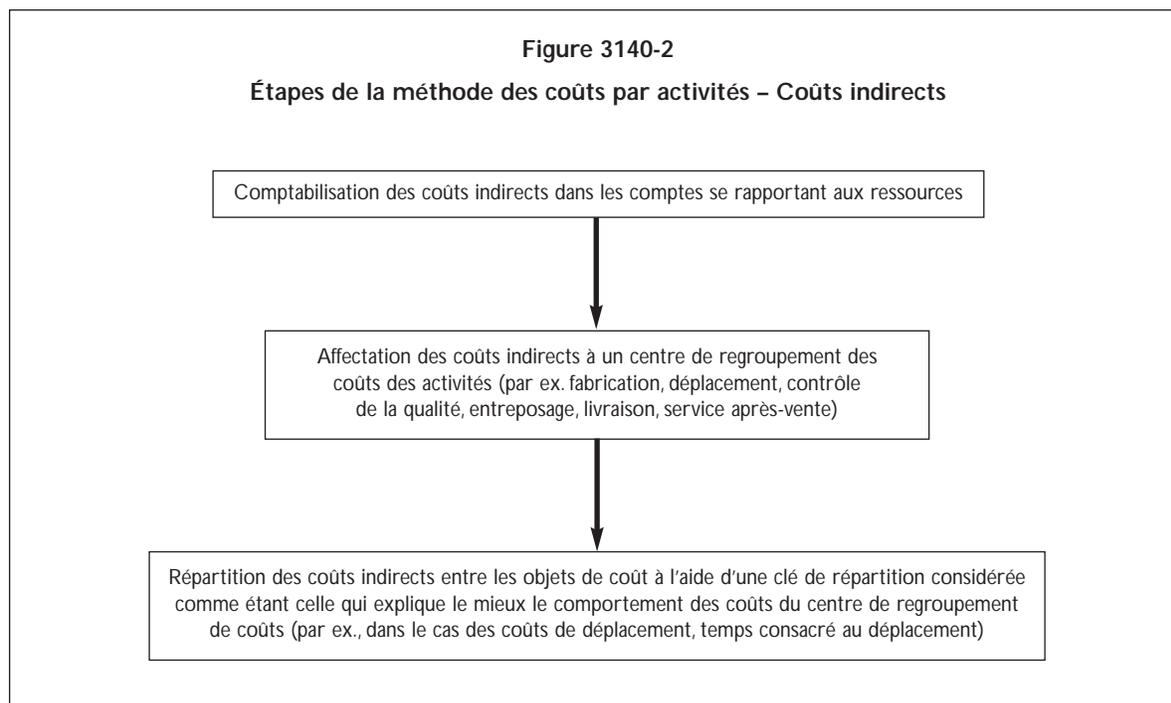
Le **tableau 3140-1** présente le résumé des différentes perspectives selon lesquelles peut être envisagé l'établissement des coûts.

Tableau 3140-1
Perspectives selon lesquelles peut être envisagé l'établissement des coûts

	Méthode traditionnelle d'établissement des coûts	Méthode des coûts par activités
Perspective organisationnelle	Centre de responsabilité	Activité
Critère de répartition	Caractère raisonnable	Inducteur de coût

Les **figures 3140-1** et **3140-2** présentent de façon succincte les différentes étapes de la méthode traditionnelle d'établissement des coûts et de la méthode des coûts par activités.





Comptabilité et budget par activités

Au départ, la méthode des coûts par activités servait à établir les coûts, c'est-à-dire qu'elle était appliquée rétrospectivement pour attribuer les coûts aux objets de production.

La transposition des principes de la méthode des coûts par activités à la planification et à l'établissement des budgets a toutefois suscité depuis peu l'intérêt des utilisateurs qui ont estimé que le budget par activités allait offrir une meilleure estimation des coûts prospectifs, du fait qu'il reflète plus fidèlement le comportement des coûts sous-jacents.

Exemple de budget par activités

La meilleure façon d'illustrer le budget par activités est de recourir à un exemple. Canmetal fabrique des coffres d'acier. Elle offre deux produits : le produit 1 et le produit 2.

Le **tableau 3140-2** présente sommairement les revenus et les coûts variables unitaires de chacun des deux produits. Les principaux coûts variables sont ceux de l'acier et de la peinture qui entrent dans la fabrication de chaque coffre.

Tableau 3140-2

Sommaire des revenus et des coûts variables unitaires

	Produit 1	Produit 2
Prix	4 200 \$	5 400 \$
Coûts variables	1 900	2 000
Marge sur coûts variables	2 300 \$	3 400 \$

Les coffres d'acier sont produits en trois étapes : la fabrication, au cours de laquelle les pièces de chaque coffre sont taillées à même de grandes feuilles d'acier; le montage, au cours duquel les pièces sont façonnées et montées en coffres et peintes; et le contrôle de la qualité, au cours duquel les produits finis sont vérifiés et réusinés au besoin.

En plus de consommer des ressources liées à la capacité au cours de ces trois étapes, chaque coffre consomme des activités de soutien, qui sont principalement reliées aux réglages et au déplacement des encours à l'intérieur de l'usine.

Le **tableau 3140-3** présente succinctement le volume de chacune des ressources liées à la capacité que consomme chaque unité des produits. Chaque unité du produit 1 consomme, par exemple, 2 heures-machine à l'étape de la fabrication.

Tableau 3140-3
Consommation unitaire des ressources
liées à la capacité

	Produit 1	Produit 2
Ressources liées à la capacité		
– Fabrication (heures-machine)	2	5
– Montage (heures-machine)	5	4
– Contrôle de la qualité (heures de main-d'œuvre)	2	5
– Autres activités de soutien de l'usine (heures de main-d'œuvre)	2	6

Le **tableau 3140-4** présente sommairement la capacité disponible relativement à chacune de ces ressources, son coût et le coût unitaire de chaque ressource, que l'on obtient en divisant le coût de la ressource par la capacité disponible.

Tableau 3140-4
Sommaire des quantités et du coût
des ressources liées à la capacité

	Coût	Capacité (en unités)	Coefficient d'imputation
Fabrication	60 000 000 \$	240 000	250,00 \$
Montage	51 000 000	300 000	170,00 \$
Contrôle de la qualité	10 000 000	250 000	40,00 \$
Autres activités de soutien de l'usine	45 000 000	300 000	150,00 \$
Total	166 000 000 \$		

La vente des deux produits n'est assujettie à aucune contrainte ni à aucune répercussion à long terme d'un quelconque plan de production, dans la période courante.

Compte tenu de ces données, il est possible de déterminer, par tâtonnement, à l'aide d'une méthode d'optimisation comme la programmation linéaire ou au moyen d'un instrument de recherche comme le solveur d'Excel, que le plan de production optimal de la période courante consiste à produire 31 765 unités du produit 1 et 35 294 unités du produit 2. Notons que ce plan de production

optimal à court terme n'exige aucune répartition des coûts liés à la capacité. Les seules données pertinentes sont le revenu unitaire, le coût variable unitaire et la quantité de chaque ressource liée à la capacité que consomme chaque unité. Le **tableau 3140-5** présente succinctement le plan de production et la consommation de ressources que prévoit ce plan.

Tableau 3140-5
Consommation de ressources

	Produit 1	Produit 2	
Plan de production	31 765	35 294	
Consommation de ressources			Total
– Fabrication	63 529	176 471	240 000
– Montage	158 824	141 176	300 000
– Contrôle de la qualité	63 529	176 471	240 000
– Autres activités de soutien de l'usine	63 529	211 765	275 294

Bien que la répartition des coûts indirects ou des coûts liés à la capacité ne soit pas indispensable pour déterminer le plan de production optimal à court terme, la répartition des coûts indirects s'impose à long terme pour déterminer si chaque produit peut offrir un rendement susceptible de couvrir les coûts des ressources liées à la capacité qu'exige la fabrication de ce produit.

Méthodes traditionnelles de répartition des coûts

À strictement parler, il serait faux de prétendre qu'il existe une *méthode traditionnelle de répartition des coûts*; les méthodes de répartition des coûts sont nombreuses et variées. Elles ont cependant une caractéristique en commun : les coûts sont accumulés par centre de responsabilité.

Supposons que Canmetal ait décidé d'accumuler ses coûts dans deux centres de regroupement : l'un pour la fabrication et le montage et l'autre pour le contrôle de la qualité et les autres activités de soutien de l'usine. La logique de ce choix de centres de regroupement de coûts repose sur le fait que les activités de fabrication et de montage font appel aux machines, tandis que les activités de contrôle de la qualité et les activités de soutien de l'usine font appel à la main-d'œuvre.

Budget par activités

3140

Le **tableau 3140-6** présente sommairement les coûts cumulés résultant de l'application de cette méthode traditionnelle. Notons que les capacités des deux centres de regroupement sont additionnées et que le coût de chaque centre de regroupement de coûts indirects est réparti en fonction des heures-machine totales (dans le cas du centre de regroupement des coûts des machines) et des heures de main-d'œuvre totales (dans le cas du centre de regroupement des coûts de la main-d'œuvre).

Tableau 3140-6
Cumul des coûts indirects
dans les centres de regroupement

	Machines	Main-d'œuvre
Centre de regroupement de coûts	111 000 000 \$	55 000 000 \$
Capacité	540 000 unités	550 000 unités
Coût unitaire	205,56 \$	100,00 \$

Compte tenu de cette répartition des coûts, il est maintenant possible de calculer le coût de chaque produit. Le **tableau 3140-7** présente le calcul des coûts et de la marge nette qui en résulte, pour chaque produit.

Tableau 3140-7
Méthode traditionnelle de répartition des coûts
et de calcul de la marge nette

	Produit 1	Produit 2
Revenus	4 200,00 \$	5 400,00 \$
Coûts variables	1 900,00	2 000,00
Coûts imputés – machines	1 438,89	1 850,00
Coûts imputés – main-d'œuvre	400,00	1 100,00
Marge nette	461,11 \$	450,00 \$

Les coûts de main-d'œuvre imputés au produit 2, par exemple, correspondent aux heures de main-d'œuvre totales consommées par le produit 2 au cours du contrôle de la qualité et des autres activités de soutien de l'usine, c'est-à-dire 11 heures, multipliées par le taux horaire de la main-d'œuvre, soit 100 \$, ce qui donne un total de 1 100 \$.

La répartition des coûts indirects a pour but de faciliter l'estimation des coûts totaux que doit

couvrir le produit, à long terme, quand les impératifs de rentabilité de la production nécessitent l'acquisition de capacité.

Dans le cas présent, le résultat des calculs mène à la conclusion que les deux produits sont rentables, c'est-à-dire que l'excédent du revenu sur les coûts variables (coûts à court terme) est largement suffisant pour absorber ce que l'on considère comme étant une juste part du coût des divers éléments de capacité qu'exige la fabrication des deux produits.

Répartition des coûts par activités

Selon la méthode des coûts par activités, les coûts indirects sont répartis entre les deux produits en proportion des ressources liées à la capacité qu'ils consomment. Le **tableau 3140-4** présente sommairement les coefficients d'imputation des coûts unitaires utilisés pour chaque ressource de capacité. Le **tableau 3140-8** présente succinctement la répartition des coûts qui en résulte. Notons que l'appellation des centres de regroupement de coûts indirects désigne maintenant les activités plutôt que les services, ce qui n'est pas une simple convention puisqu'un service peut, par exemple, regrouper plusieurs activités ou qu'une activité peut entrer dans le fonctionnement de plusieurs services. Pour simplifier, chaque service ne comptera qu'une seule activité dans notre exemple, situation peu fréquente dans la réalité.

Tableau 3140-8
Répartition des coûts par activités

	Produit 1	Produit 2
Revenus	4 200 \$	5 400 \$
Coûts variables	1 900	2 000
– Activités de fabrication	500	1 250
– Activités de montage	850	680
– Activités de contrôle de la qualité	80	200
– Autres activités de soutien de l'usine	300	900
Marge nette	570 \$	370 \$

Les activités de fabrication attribuées au produit 1, par exemple, correspondent aux heures-machine des activités de fabrication consommées par le produit 1, multipliées par le taux des heures de fabrication (2 x 250 \$).

Dans le cas présent, le résultat des calculs mène à la conclusion que les deux produits sont rentables, c'est-à-dire que l'excédent du revenu sur les coûts variables (coûts à court terme) est largement suffisant pour absorber ce que l'on considère comme étant une juste part du coût des divers éléments de capacité qu'exige la fabrication des deux produits.

Notons que la marge nette diffère selon qu'elle est calculée à l'aide de la méthode traditionnelle d'établissement des coûts ou de la méthode des coûts par activités. Plus précisément, la méthode des coûts par activités porte à conclure que le produit 1 (2) est plus (moins) rentable que ne le suggère la méthode traditionnelle d'établissement des coûts. Les deux produits paraissent toutefois rentables, peu importe la méthode. Les problèmes et les interrogations surviennent lorsque la méthode des coûts par activités et la méthode traditionnelle d'établissement des coûts donnent des résultats conflictuels quant à la rentabilité d'un produit.

Utilisation de l'information relative aux coûts par activités dans l'établissement du budget et la planification

Les coûts par activités étaient traditionnellement utilisés rétrospectivement, c'est-à-dire une fois la production achevée, dans le but de déterminer le coût total de la fabrication d'un produit.

Or, les partisans des coûts par activités préconisent depuis peu l'utilisation de l'information relative aux coûts par activités dans l'établissement du budget et la planification – c'est-à-dire l'utilisation prospective des coûts par activités pour prévoir les niveaux de coûts qui correspondent aux différents niveaux d'activité envisagés.

Cette utilisation prospective suggérée de l'information relative aux coûts par activités dérive de l'observation selon laquelle les coûts par activités livrent de meilleures indications sur le comportement sous-jacent des coûts et peuvent donc fournir des estimations plus justes des coûts futurs. En outre, du fait qu'ils nécessitent l'élaboration de données précises en ce qui a trait à l'utilisation de la capacité par produit, les coûts par activités peuvent servir de base à la prévision des besoins de capacité des différents scénarios de production.

Pour illustrer le processus de planification au moyen des données préparées ci-dessus, supposons que les responsables de la planification souhaitent

produire 35 000 unités du produit 1 et 40 000 unités du produit 2 au cours de la prochaine période.

L'application de la méthode des coûts par activités pour prévoir les besoins en ressources dans le cas présent révèle dès le départ que le plan de production proposé est irréalisable parce qu'il exige des ressources de capacité supérieures à celles dont dispose l'organisation.

Cette constatation reflète l'une des principales caractéristiques du budget par activités : il repose sur des données précises relatives à la consommation des ressources et fait ressortir ces données.

Le **tableau 3140-9** présente succinctement l'utilisation prévue de la capacité, conformément au plan de production proposé, et la compare avec la capacité existante. Il apparaît clairement que le plan de production proposé est irréalisable. Il faudrait, pour le mettre en application, faire l'acquisition de capacité supplémentaire. L'information relative aux coûts livrée par la méthode traditionnelle d'établissement des coûts n'aurait fourni aucune des indications quant au caractère réalisable du plan de production que permettent d'obtenir les données sous-jacentes à la méthode des coûts par activités.

Le processus d'évaluation d'un éventuel projet d'augmentation de la capacité destiné à permettre la réalisation du plan de production proposé dépasse la portée de la présente norme; toutefois, l'information relative aux coûts produite grâce à la méthode des coûts par activités oriente ce processus en fournissant des indications quant à la limite de coûts par unité de capacité au-delà de laquelle les produits ne seraient plus rentables. Puisqu'il est probable que l'information relative aux coûts livrée par la méthode des coûts par activités soit plus juste, du fait qu'elle reflète plus fidèlement la consommation sous-jacente des ressources, cette information est susceptible de mieux guider l'utilisateur dans l'évaluation d'un projet d'augmentation de la capacité.

Ajustements au système de production

Au-delà des indications qu'elle fournit dans le cadre de la planification de projets d'augmentation de la capacité, l'information relative aux coûts par activités peut aussi servir à évaluer les projets envisagés d'amélioration du processus.

Supposons que les planificateurs évaluent un projet d'amélioration du processus. Le plan envisagé, qui

Tableau 3140-9

Comparaison de l'utilisation prévue de la capacité et de la capacité disponible
Production prévue : 35 000 unités du produit 1 et 40 000 unités du produit 2

Consommation de ressources (en unités)	Projection des besoins en capacité			Capacité disponible
	Produit 1	Produit 2	Total	
– Activités de fabrication	70 000	200 000	270 000	240 000
– Activités de montage	175 000	160 000	335 000	300 000
– Activités de contrôle de la qualité	70 000	200 000	270 000	250 000
– Autres activités de soutien de l'usine	70 000	240 000	310 000	300 000

suppose une mise de fonds de 25 000 000 \$, permettrait de repenser la conception du produit 1. La réalisation du projet aurait pour conséquence de ramener de 2 à 1,75 les heures-machine nécessaires à la fabrication de chaque unité du produit 1 et de 5 à 4,5 les heures-machine exigées par le montage de chaque unité du produit 1.

Suivant la méthode traditionnelle d'établissement des coûts, l'incidence manifeste de cette amélioration du processus est de réduire le coût du produit 1 de 154,17 \$ $[(2 - 1,75 + 5 - 4,5) \times 205,56]$. Pour une production prévue de 31 765 unités du produit 1, il semble que l'amélioration permettrait une réduction des coûts et une augmentation correspondante des bénéfices de 4 897 210 \$ $(31\,765 \times 154,17 \text{ \$})$.

Suivant la méthode des coûts par activités, l'incidence manifeste de cette amélioration du processus est de réduire le coût du produit 1 de 147,50 \$ $[(0,25 \times 250 \text{ \$}) + (0,5 \times 170 \text{ \$})]$.

Dans cet exemple, l'estimation de la réduction de coût procurée par le projet d'amélioration est donc à peu près la même, peu importe la méthode.

Toutefois, c'est l'information relative à la consommation des ressources liées à la capacité qui sous-tend les coûts par activités, alors que les données qui sous-tendent la méthode traditionnelle d'établissement des coûts ne fournissent aucune indication quant au plan de production révisé qui pourrait résulter de la diminution des besoins en ressources.

Dans le cas présent, il se trouve que le plan de production optimal, en supposant qu'il n'y a aucune autre modification, consisterait à produire 34 839 unités du produit 1 et 35 806 unités du produit 2.

Ce plan de production révisé assurerait une contribution aux bénéfices estimative ou projetée de 38 245 161 \$, soit une hausse de 7 080 455 \$ par rapport à la contribution projetée de 31 164 706 \$ avant la réalisation de l'amélioration proposée.

Résumé

Les méthodes traditionnelles d'établissement des coûts ont été élaborées avant tout pour appuyer le processus qui consiste à évaluer le coût des stocks aux fins d'information externe, tout en servant de base à l'attribution de l'obligation de rendre compte au sein des organisations. Dans maints cas, ces systèmes se sont révélés déficients sur le plan de la fiabilité dans l'élaboration d'information relative aux coûts des produits.

La méthode des coûts par activités se veut une solution de rechange aux méthodes traditionnelles d'établissement des coûts. Davantage axée sur la compréhension de la façon dont la production consomme les ressources liées à la capacité, la méthode des coûts par activités nous renseigne sur les répercussions de la variation des programmes de production ou des estimations relatives aux résultats des projets d'amélioration de la production sur la consommation des ressources et la rentabilité.

C'est pourquoi les partisans de la méthode des coûts par activités préconisent une nouvelle méthode de planification et d'établissement du budget appelée *planification par activités* ou *budget par activités*, qui fait appel aux données recueillies à l'appui du processus d'établissement des coûts par activités aux fins de la planification et de l'établissement du budget.

L'information dérivée du budget par activités ne sera pas nécessairement meilleure que l'information tirée des systèmes traditionnels d'établissement des coûts. En fait, les coûts que supposent l'élaboration et le maintien de systèmes d'établissement des coûts par activités et, par conséquent, de systèmes de planification par activités sont de beaucoup supérieurs aux coûts qu'exigent l'élaboration et le maintien de systèmes traditionnels d'établissement des coûts. C'est pourquoi, dans l'évaluation des systèmes de coûts et de planification par activités, les avantages et les coûts marginaux de ces systèmes doivent être comparés.

Bibliographie

- Kaplan, R. S. et A. A. Atkinson (1998). *Advanced Management Accounting*. Upper Saddle River, New Jersey, Prentice-Hall.
- Kaplan, R. S. (1998). « The Promise and Peril of Integrated Cost Systems », *Harvard Business Review*, juillet-août.
- Société des comptables en management du Canada, La (1999). *Mise en application de la méthode du coût de revient par activité*. Politique de comptabilité de management, collection Gestion stratégique. La Société des comptables en management du Canada, Mississauga, Ontario.