

Objet et portée

La présente norme porte sur la répartition des coûts des sections auxiliaires.

Aperçu général

L'on peut envisager la conception des systèmes d'établissement des coûts de revient sous deux angles : celui des groupes organisationnels (que l'on appelle habituellement sections, ateliers ou services) ou celui des activités.

Lorsque le système d'établissement des coûts de revient repose sur les groupes organisationnels, les coûts sont cumulés par groupe organisationnel ou par centre de responsabilité. Les systèmes d'établissement des coûts de revient conçus principalement dans le but de déterminer les coûts afin de faciliter l'évaluation et le contrôle des processus sont généralement structurés en fonction des groupes organisationnels.

Par ailleurs, lorsque le système d'établissement des coûts de revient repose sur les activités, les coûts sont cumulés par activité. Les systèmes d'établissement des coûts de revient conçus principalement à des fins stratégiques, comme le choix d'une combinaison optimale de produits, sont généralement structurés en fonction des activités.

Certains systèmes d'établissement des coûts de revient présentent des caractéristiques des deux optiques mentionnées précédemment, c'est-à-dire qu'ils cumulent les coûts par activité, à l'intérieur des groupes organisationnels.

Le choix de la méthode de cumul des coûts, par activité ou par centre de responsabilité, n'a pas d'incidence sur les principes décrits et les recommandations formulées dans la présente norme. C'est pourquoi, bien qu'il soit question dans cette norme de cumul des coûts par section, l'analyse s'applique également aux systèmes d'établissement des coûts de revient dans lesquels les coûts sont cumulés par activité. Dans l'analyse qui suit, l'on pourrait remplacer « section principale » par « activité principale » et « section auxiliaire » par « activité secondaire ».

Les **sections auxiliaires** sont des groupes organisationnels qui fournissent soutien et assistance aux **sections principales** qui, elles, participent directement à la production ou à la distribution des extrants de l'organisation.

Peu importe l'objet du système d'établissement des coûts de revient de l'organisation – fournir de l'information relative aux coûts, soit à des fins décisionnelles, afin de déterminer la combinaison optimale de produits, soit à des fins de contrôle des coûts –, l'exactitude de cette information est essentielle.

La façon dont les coûts des sections auxiliaires sont traités dans le système d'établissement des coûts a d'importantes répercussions sur l'exactitude du coût établi des activités et des produits.

La présente norme indique comment l'application de méthodes inadéquates de répartition des coûts des sections auxiliaires peut entraîner des distorsions dans l'établissement des coûts de revient et comment les organisations peuvent éviter des distorsions de coûts en élaborant des systèmes d'établissement des coûts de revient conformes à cette norme prescrite.

Norme

2500-1 : L'inducteur de coûts sous-jacent ou la cause du comportement des coûts dans le cas des coûts de structure est la capacité; les coûts de structure doivent donc être répartis en fonction de la capacité.

2500-2 : L'inducteur de coûts sous-jacent ou la cause du comportement des coûts dans le cas des coûts variables est le volume d'activité; les coûts variables doivent donc être répartis en fonction de la consommation réelle de l'activité qui crée les coûts variables.

2500-3 : Compte tenu du risque de distorsion des coûts que présente la démarche simplifiée de répartition des coûts, les coûts des sections auxiliaires doivent être répartis à l'aide de la démarche en plusieurs étapes.

2500-4 : À moins d'une preuve concluante que l'emploi de la méthode directe ou de la méthode séquentielle ne créera pas de distorsions importantes dans la répartition des coûts, les coûts des sections auxiliaires doivent être répartis selon la méthode réciproque.

La nature des activités et des sections

Les organisations ont deux grandes catégories d'activités : les activités principales et les activités secondaires.

Les **activités principales** sont celles que consomme directement le processus qui produit les biens ou services de l'organisation. Il peut s'agir, par exemple, de l'usinage dans une entreprise de fabrication, du traitement des demandes de règlement dans une compagnie d'assurance ou du transport dans une entreprise de messageries. Les activités principales sont souvent appelées activités de production et les groupes organisationnels qui se chargent de ces activités principales sont fréquemment désignés sous l'appellation de **sections principales** ou de **sections de production**.

Les **activités secondaires** sont celles que consomment les activités principales et les autres activités secondaires. Il peut s'agir, par exemple, de la comptabilité, des services publics et de la maintenance. Les activités secondaires sont souvent appelées *activités de service* et les groupes organisationnels qui se chargent de ces activités secondaires sont fréquemment désignés sous l'appellation de **sections auxiliaires**. Les biens et services de l'organisation ne consomment pas directement d'activités secondaires, pas plus qu'ils ne consomment directement les services des sections auxiliaires.

L'ordre de répartition des coûts suppose la répartition des coûts cumulés des sections auxiliaires entre les sections principales. Les coûts répartis des sections auxiliaires sont ajoutés aux autres coûts des sections principales et imputés ensuite aux objets de coûts.

La motivation sous-jacente au cumul et à la répartition des coûts des sections auxiliaires

Les coûts sont cumulés par sections, ou centre de responsabilité, pour faciliter le processus de contrôle des coûts qui suppose l'attribution de la responsabilité des coûts ou de l'obligation d'en rendre compte.

Les systèmes de reddition de comptes sont conçus de manière à motiver le personnel des sections auxiliaires à améliorer l'efficacité des activités de ces sections et, grâce à l'imputation des coûts des sections auxiliaires aux utilisateurs, à motiver les utilisateurs des services des sections auxiliaires à consommer ces activités avec discernement.

Les coûts sont cumulés par activité, ce qui permet de déterminer les coûts des activités dans lesquelles

s'engage l'organisation. L'information relative au coût des activités sert à deux fins : cibler les activités susceptibles d'amélioration ou d'élimination et fournir une base exacte de compilation des données relatives au coût des produits pour la prise de décisions concernant la combinaison optimale de produits.

L'ordre de répartition des coûts

Le processus de répartition des coûts, tel qu'il est illustré dans la **norme 2400** (voir « Conception d'un système de centres de regroupement ») consiste d'abord à répartir les coûts des sections auxiliaires entre les sections principales et à les imputer ensuite aux objets de coût finals. Ce processus est conçu pour refléter la relation de cause à effet supposée entre les activités et les coûts. Les produits de l'organisation consomment directement les activités des sections principales. En retour, les sections principales et les sections auxiliaires consomment les services des sections auxiliaires. C'est pourquoi l'ordre de répartition des coûts doit refléter cet enchaînement en vue de permettre le rattachement exact des coûts aux objets de coût finals.

La distinction nécessaire entre coûts de structure et coûts variables

Puisque les décisions d'acquisition de capacité régissent les coûts de structure (ou coûts fixes non discrétionnaires) et que les décisions d'utilisation de la capacité régissent les coûts variables (ou coûts discrétionnaires), les coûts de structure et les coûts variables doivent être répartis séparément.

Pour faire ressortir l'inducteur des coûts de structure, il faut répartir ces coûts en fonction de l'utilisation planifiée, ou de l'utilisation moyenne à long terme, de la capacité structurelle.

Pour faire ressortir l'inducteur des coûts variables, il faut répartir ces coûts en fonction de l'utilisation réelle des activités qui créent ces coûts variables.

La répartition des coûts des sections auxiliaires

L'on doit faire appel à deux démarches pour répartir les coûts des sections auxiliaires, soit la démarche simplifiée (qui consiste en une étape seulement) et la démarche en plusieurs étapes.

Dans la démarche simplifiée, les coûts des sections auxiliaires sont répartis directement entre les objets de coût finals, qui sont habituellement les coûts de revient des produits.

Comme son nom l'indique, la démarche en plusieurs étapes de répartition des coûts se compose d'une série d'étapes.

La première de ces étapes consiste à répartir les coûts des sections auxiliaires entre les sections auxiliaires et les sections principales qui consomment les services de ces sections auxiliaires. À la deuxième étape, les coûts des sections auxiliaires sont virés des comptes des sections auxiliaires à ceux des sections principales entre lesquelles ils sont répartis. Enfin, à la dernière étape, les coûts des sections principales sont imputés aux objets de coût finals.

En résumé, les étapes de la seconde démarche sont les suivantes :

1. Les coûts d'une section auxiliaire sont répartis entre les sections auxiliaires et les sections principales en proportion de l'utilisation que font ces sections des extrants de la section auxiliaire.
2. Les coûts cumulés d'une section auxiliaire sont ensuite répartis de nouveau entre les sections principales en fonction de l'utilisation que font les sections principales des extrants de la section auxiliaire.
3. Enfin, les coûts cumulés des sections principales sont imputés aux objets de coût finals.

L'utilisation de la démarche en plusieurs étapes est recommandée dans la présente norme pour répartir les coûts des sections auxiliaires, sauf s'il existe une preuve documentée que la démarche simplifiée donne une approximation juste des résultats que l'on obtiendrait à l'aide de la démarche en plusieurs étapes.

La démarche simplifiée de répartition des coûts des sections auxiliaires fournira une approximation raisonnable des résultats auxquels l'on parviendrait en recourant à la démarche en plusieurs étapes dans les cas suivants :

1. Presque tous les services des sections auxiliaires sont consommés par les sections principales.
2. Les inducteurs des coûts des sections auxiliaires sont les mêmes que les inducteurs des coûts des sections principales. Cette situation est rare

et ne se produit que lorsque tous les inducteurs sont proportionnels au volume.

Trois méthodes de répartition des coûts sont utilisées dans le cadre de la démarche en plusieurs étapes de répartition des coûts des sections auxiliaires :

1. La méthode directe selon laquelle les coûts des sections auxiliaires sont répartis directement entre les sections principales en proportion des services fournis.
2. La méthode séquentielle selon laquelle les coûts des sections auxiliaires sont répartis suivant un ordre déterminé, les sections auxiliaires étant prises une à une, entre tous les consommateurs des services des sections auxiliaires, en proportion de leur consommation de ces services.
3. La méthode réciproque selon laquelle les coûts des sections auxiliaires sont répartis simultanément entre tous les consommateurs des services des sections auxiliaires.

Exemple d'application du processus de répartition des coûts des sections auxiliaires

Un exemple permettra de mieux illustrer les méthodes de répartition des coûts des sections auxiliaires.

Burford Manufacturing, une entreprise de fabrication de panneaux électriques en acier, est formée de sept centres de responsabilité : taille, fabrication, finition, expédition, maintenance, électricité et services indirects.

Tous les services des sections de la taille, de la fabrication, de la finition et de l'expédition sont consommés par les produits finals; ces sections appartiennent donc à la catégorie des sections principales. La maintenance, l'électricité et les services indirects offrent des services de soutien aux sections principales et aux autres sections auxiliaires.

Le **tableau 2500-1** présente la compilation des unités de service réellement fournies par les trois sections auxiliaires à chacune des sept sections au cours du dernier exercice. Il faut noter que toutes les sections auxiliaires assurent des services à toutes les sections.

Coûts des sections auxiliaires

2500

Tableau 2500-1

Burford Manufacturing

Consommation réelle des unités de service fournies par les sections auxiliaires

	Taille	Fabrication	Finition	Expédition	Maintenance	Électricité	Services indirects	Unités totales
Maintenance	3 000	1 000	2 500	500	300	2 000	2 000	11 300
Électricité	12 000	4 000	23 000	2 000	3 000	4 000	5 000	53 000
Services indirects	20 000	15 000	40 000	5 000	10 000	15 000	5 000	110 000

Le système comptable a attribué les coûts variables suivants aux sections de la maintenance, de l'électricité et des services indirects, soit respectivement, 3 500 000 \$, 13 500 000 \$, 8 900 000 \$.

Le **tableau 2500-2** présente la distribution planifiée des services des sections auxiliaires.

Tableau 2500-2

Burford Manufacturing

Distribution moyenne à long terme planifiée des services des sections auxiliaires

	Taille	Fabrication	Finition	Expédition	Maintenance	Électricité	Services indirects	Capacité non utilisée	Unités totales
Maintenance	2 600	900	2 900	800	600	1 900	2 300	3 000	15 000
Électricité	12 100	3 200	23 800	1 700	3 000	4 100	4 200	7 900	60 000
Services indirects	18 000	16 000	41 000	4 500	9 500	14 000	5 000	17 000	125 000

Le système comptable a attribué les coûts de structure suivants aux sections de la maintenance, de l'électricité et des services indirects, soit respectivement 1 500 000 \$, 24 000 000 \$, et 25 000 000 \$.

Le **tableau 2500-3** présente la compilation des coûts totaux des sections auxiliaires qu'il faut imputer aux objets de coût finals.

Tableau 2500-3

Burford Manufacturing

Compilation des coûts des sections auxiliaires

	Maintenance	Électricité	Services indirects	Total
Coûts variables	3 500 000 \$	13 500 000 \$	8 900 000 \$	25 900 000 \$
Coûts de structure	1 500 000	24 000 000	25 000 000	50 500 000
Coûts totaux	5 000 000 \$	37 500 000 \$	33 900 000 \$	76 400 000 \$

Burford Manufacturing fabrique deux modèles de panneaux électriques : le modèle 100 et le modèle 200. Au cours du dernier exercice, la société a fabriqué 45 000 panneaux de modèle 100 et 65 000 de modèle 200. Les deux modèles étant fabriqués à l'aide des mêmes machines, il n'y a ni capacité, quelle qu'elle soit, ni coût de structure connexe qui puisse être attribué directement à l'un ou l'autre modèle.

La démarche simplifiée

Selon la démarche simplifiée, les coûts des sections de la maintenance, de l'électricité et des services indirects sont imputés directement aux objets de coût finals, c'est-à-dire aux panneaux de modèle 100 et de modèle 200.

La démarche simplifiée soulève un problème immédiat : il n'existe pas de clé de répartition évidente

des coûts, étant donné que, par définition, les sections auxiliaires ne fournissent pas de services directement imputables aux objets de coût. C'est pourquoi tout effort de répartition selon la démarche simplifiée serait entièrement arbitraire.

En pratique, lorsqu'on applique la démarche simplifiée, l'on choisit habituellement comme clé de répartition une unité d'œuvre qui « assure la répartition logique des coûts ». Le choix d'une unité d'œuvre directement proportionnelle au volume de production permet généralement d'atteindre cet objectif. Les unités d'œuvre couramment utilisées sont les unités produites, les heures de main-d'œuvre directe ou les heures-machines.

Supposons que les coûts des trois sections auxiliaires, représentant 76 400 000 \$ au total, soient répartis entre les deux modèles, qui sont les objets de coût finals, en proportion du volume de production. Le nombre d'unités produites s'élève à 45 000 pour les panneaux de modèle 100 et à 65 000 pour les panneaux de modèle 200, ce qui donne une production totale de 110 000 unités. Le coefficient par unité produite sera d'environ 694,55 \$.

Les coûts totaux des sections auxiliaires attribués aux panneaux de modèle 100 s'établiront donc à 31 254 545 \$ ($45\,000 \times 76\,400\,000 / 110\,000$) et les coûts totaux des sections auxiliaires attribués aux panneaux de modèle 200 seront de 45 145 455 \$ ($65\,000 \times 76\,400\,000 / 110\,000$).

La démarche en plusieurs étapes

Selon la démarche en plusieurs étapes, les coûts des sections auxiliaires sont d'abord répartis entre les sections de production pour être ensuite imputés aux objets de coût finals. La démarche en plusieurs étapes permet trois méthodes de répartition possibles : la méthode directe, la méthode séquentielle et la méthode réciproque.

La méthode directe

Les coûts variables

Selon la méthode directe, les coûts variables de chaque section auxiliaire sont répartis entre les sections de production en proportion du total des unités de service réellement fournies à toutes les sections de production.

Le **tableau 2500-4** indique quels sont les services des sections auxiliaires fournis à chaque section de production.

Tableau 2500-4
Burford Manufacturing

Distribution réelle des unités de service des sections auxiliaires entre les sections de production

	Taille	Fabrication	Finition	Expédition	Unités totales	Coût total	Coût unitaire
Maintenance	3 000	1 000	2 500	500	7 000	3 500 000 \$	500 \$
Électricité	12 000	4 000	23 000	2 000	41 000	13 500 000 \$	329,27 \$
Services indirects	20 000	15 000	40 000	5 000	80 000	8 900 000 \$	111,25 \$

La première étape de l'application de la méthode directe consiste à calculer le coefficient d'attribution des coûts par unité de capacité fournie. **À noter que les coefficients figurant dans la dernière colonne du tableau 2500-4 sont arrondis au cent près. Dans les calculs effectués pour le présent exemple et les exemples suivants, les valeurs réelles (c'est-à-dire non arrondies) des coûts unitaires ont cependant été utilisées.**

Le coefficient correspondant à chaque section auxiliaire est ensuite utilisé pour répartir les coûts variables de la section auxiliaire entre les sections de production.

Ainsi, les coûts variables provenant de la section de l'électricité qui sont attribués à la section de la taille sont de 3 951 220 \$ ($12\,000 \times 329,27$ \$).

Coûts des sections auxiliaires

2500

Ce processus donne lieu à la répartition des coûts figurant au **tableau 2500-5**.

Tableau 2500-5

Burford Manufacturing

Distribution des coûts variables des sections auxiliaires
entre les sections de production – Méthode directe

	Taille	Fabrication	Finition	Expédition	Coût total
Maintenance	1 500 000 \$	500 000 \$	1 250 000 \$	250 000 \$	3 500 000 \$
Électricité	3 951 219	1 317 073	7 573 171	658 537	13 500 000
Services indirects	2 225 000	1 668 750	4 450 000	556 250	8 900 000
Coût total	7 676 219 \$	3 485 823 \$	13 273 171 \$	1 464 787 \$	25 900 000 \$

Les coûts de structure

Selon la méthode directe, les coûts de structure de chaque section auxiliaire sont répartis entre les sections de production en proportion des unités de service totales planifiées réellement fournies à toutes les sections de production.

Le **tableau 2500-6** indique le nombre d'unités de service que devraient fournir les sections auxiliaires à chaque section de production, selon les prévisions.

Conformément au **paragraphe 2200-2 de la norme 2200**, la capacité non utilisée planifiée n'entre pas dans le calcul si elle est réputée faire normalement ou inévitablement partie de l'exploitation. Si toutefois, pour une raison quelconque, la capacité non utilisée comprend la capacité non utilisée excédentaire, les coûts de structure seront répartis en proportion de cette capacité non utilisée excédentaire.

Tableau 2500-6

Burford Manufacturing

Distribution planifiée des unités de service des sections auxiliaires
entre les sections de production – Méthode directe

	Taille	Fabrication	Finition	Expédition	Unités totales	Coût total	Coût unitaire
Maintenance	2 600	900	2 900	800	7 200	1 500 000 \$	208,33 \$
Électricité	12 100	3 200	23 800	1 700	40 800	24 000 000 \$	588,24 \$
Services indirects	18 000	16 000	41 000	4 500	79 500	25 000 000 \$	314,47 \$

La première étape de l'application de la méthode directe de répartition des coûts consiste à calculer le coefficient d'attribution des coûts par unité de capacité fournie. La dernière colonne du **tableau 2500-6** présente les résultats de ce calcul.

Le coefficient d'attribution de chaque section auxiliaire est ensuite utilisé pour attribuer les coûts de

structure des sections auxiliaires aux sections de production.

Ainsi, les coûts de structure de la section des services indirects attribués à la section de la fabrication sont de 5 031 447 \$ (16 000 x 314,47 \$).

Ce processus donne lieu à la distribution des coûts figurant au **tableau 2500-7**.

Tableau 2500-7

Burford Manufacturing

Distribution des coûts de structure des sections auxiliaires
entre les sections de production – Méthode directe

	Taille	Fabrication	Finition	Expédition	Coût total
Maintenance	541 667 \$	187 500 \$	604 166 \$	166 667 \$	1 500 000 \$
Électricité	7 117 647	1 882 353	14 000 000	1 000 000	24 000 000
Services indirects	5 660 377	5 031 447	12 893 082	1 415 094	25 000 000
Coût total	13 319 691 \$	7 101 300 \$	27 497 248 \$	2 581 761 \$	50 500 000 \$

Le **tableau 2500-8** donne la distribution des coûts des sections auxiliaires entre les sections de production.

Tableau 2500-8
Burford Manufacturing

Distribution des coûts des sections auxiliaires entre les sections de production – Méthode directe

	Taille	Fabrication	Finition	Expédition	Coût total
Coûts variables	7 676 219 \$	3 485 823 \$	13 273 171 \$	1 464 787 \$	25 900,000 \$
Coûts de structure	13 319 691	7 101 300	27 497 248	2 581 761	50 500,000
Coûts totaux	20 995 910 \$	10 587 123 \$	40 770 419 \$	4 046 548 \$	76 400,000 \$

La méthode séquentielle

Selon la méthode séquentielle, l'on répartit les coûts des sections auxiliaires dans l'ordre, en commençant par l'une des sections auxiliaires. Bien que le choix soit arbitraire, l'ordre choisi influera sur la répartition des coûts.

C'est pourquoi des méthodes empiriques ont été mises au point afin de déterminer l'ordre de répartition dans l'application de la méthode séquentielle.

Il est très courant de commencer par la section auxiliaire qui fournit la proportion la plus élevée de ses extrants aux sections auxiliaires. Dans le présent exemple, la maintenance destine 38 % (4300 unités /11 300 unités - voir le **tableau 2500-1**) de ses extrants aux autres sections auxiliaires, de sorte qu'elle serait la première section en lice.

Une fois les coûts de la première section auxiliaire répartis entre les autres sections auxiliaires et les sections de production en proportion des services fournis, cette première section est retirée du processus de répartition.

La répartition s'effectue par étapes successives.

À chaque étape, les coûts de la section auxiliaire sont répartis en proportion des services qu'elle fournit aux autres sections auxiliaires et aux sections de production, jusqu'à ce que les coûts de toutes les sections auxiliaires aient été épuisés.

Les coûts variables

Le processus s'amorce avec la section de la maintenance. Selon la méthode séquentielle, les services produits et consommés par une même section auxiliaire ne sont pas pris en compte. La section de la maintenance fournit 11 000 unités de service aux autres sections auxiliaires et aux sections principales. Le coût de production global de ces unités de service se chiffant à 3 500 000 \$, leur coût unitaire approximatif (c'est-à-dire arrondi) s'établit à 318,18 \$. La section de la finition consomme, par exemple, 2 500 unités de service provenant de la section de la maintenance, de sorte qu'une proportion de 795 454 \$ (2 500 x 318,18 \$) des coûts de cette section lui sont attribués. Le **tableau 2500-9** présente les unités de service que fournit la section de la maintenance aux autres sections et la répartition des coûts qui en résulte.

Tableau 2500-9
Burford Manufacturing

Distribution réelle des unités de service de la section de la maintenance — Méthode séquentielle

	Électricité	Services indirects	Taille	Fabrication	Finition	Expédition	Unités totales	Coût	Coût unitaire
Maintenance	2 000	2 000	3 000	1 000	2 500	500	11 000	3 500 000 \$	318 18 \$
Coûts attribués	636 364 \$	636 364 \$	954 545 \$	318 182 \$	795 454 \$	159 091 \$			

Une fois ses coûts répartis, la section de la maintenance est retirée du processus de répartition et l'on poursuit l'analyse en examinant les sections de l'électricité et des services indirects. Entre ces deux sections auxiliaires, l'on choisit celle qui fournit

la proportion la plus élevée de ses services aux autres sections auxiliaires. Encore une fois, si l'on ne tient pas compte des services fournis et consommés par une même section auxiliaire et des services fournis à la section de la maintenance, la

Coûts des sections auxiliaires

2500

section de l'électricité fournit 11 % (5 000 / 46 000) de ses services à la section des services indirects et la section des services indirects fournit 16 % (15 000 / 95 000) de ses services à la section de l'électricité. C'est pourquoi les coûts de la section des services indirects, qui englobent les coûts initiaux de 8 900 000 \$ et la somme de 636 364 \$ correspondant aux coûts de la section de la main-

tenance qui lui ont été attribués, sont les prochains à être répartis. La section des services indirects a engagé des coûts de 9 536 364 \$ pour livrer 95 000 unités de service aux sections qui restent, ce qui représente un coût de 100,38 \$ par unité de service. Le **tableau 2500-10** rend compte de cette étape.

Tableau 2500-10
Burford Manufacturing

Distribution réelle des unités de service de la section des services indirects – Méthode séquentielle

	Électricité	Taille	Fabrication	Finition	Expédition	Unités totales	Coût	Coût unitaire
Services indirects	15 000	20 000	15 000	40 000	5 000	95 000	9 536 364 \$	100,38 \$
Coûts attribués	1 505 742 \$	2 007 656 \$	1 505 742 \$	4 015 311 \$	501 913 \$			

Il ne reste maintenant à répartir que les coûts de la section de l'électricité. Les coûts initialement engagés par cette section, additionnés aux coûts de la section de la maintenance et de la section des services indirects qui lui ont été attribués, sont

répartis entre les sections de production, étant donné que toutes les autres sections auxiliaires ont été épuisées. Le **tableau 2500-11** rend compte de cette étape.

Tableau 2500-11
Burford Manufacturing

Distribution réelle des unités de service de la section de l'énergie — Méthode séquentielle

	Taille	Fabrication	Finition	Expédition	Unités totales	Coût	Coût unitaire
Électricité	12 000	4 000	23 000	2 000	41 000		
Coûts attribués	4 578 177 \$	1 526 059 \$	8 774 840 \$	763 030 \$		15 642 106 \$	381,51 \$

Le **tableau 2500-12** donne la distribution des coûts des sections auxiliaires selon la méthode séquentielle en vertu de laquelle l'ordre de répartition des coûts est le suivant : maintenance, services indirects et, enfin, électricité.

Tableau 2500-12
Burford Manufacturing

Distribution des coûts variables des sections auxiliaires entre les sections de production — Méthode séquentielle

	Taille	Fabrication	Finition	Expédition
Maintenance	954 545 \$	318 182 \$	795 454 \$	159 091 \$
Services indirects	2 007 656	1 505 742	4 015 311	501 913
Électricité	4 578 177	1 526 059	8 774 840	763 030
Coût total	7 540 378 \$	3 349 983 \$	13 585 605 \$	1 424 034 \$

L'ordre de répartition change quelque chose lorsqu'on applique la méthode séquentielle de répartition des coûts, du fait que les unités de service produites et consommées par une même

section auxiliaire et les unités de service fournies aux sections auxiliaires dont les coûts ont été répartis ne sont pas prises en compte. L'ordre de répartition des coûts ne change rien lorsqu'on

applique la méthode directe de répartition des coûts, du fait que toutes les unités de service produites et consommées par une même section et les unités de service fournies aux autres sections auxiliaires ne sont pas prises en compte. L'ordre de répartition ne change rien lorsqu'on applique la méthode réciproque de répartition des coûts, du fait que l'on tient compte de toutes les unités de service produites et consommées par une même

section et des unités de service fournies à toutes les sections auxiliaires.

Le **tableau 2500-13** illustre comment un ordre différent de répartition des coûts des sections auxiliaires selon la méthode séquentielle peut donner lieu à des répartitions différentes des coûts des sections auxiliaires, par exemple lorsque l'ordre de répartition des coûts est le suivant : électricité, services indirects et, enfin, maintenance.

Tableau 2500-13

Burford Manufacturing

Distribution des coûts variables des sections auxiliaires entre les sections de production — Méthode séquentielle

	Taille	Fabrication	Finition	Expédition
Électricité	3 306 122 \$	1 102 041 \$	6 336 735 \$	551 020 \$
Services indirects	2,283 900	1 712 925	4 567 800	570 975
Maintenance	2,343 635	781 212	1 953 029	390 606
Coût total	7 933 657 \$	3 596 178 \$	12 857 564 \$	1 512 601 \$

Les coûts de structure

En utilisant la méthode séquentielle pour répartir les coûts de structure, compte tenu des volumes d'activité planifiés et de l'ordre de répartition des

coûts choisis – maintenance, services indirects et électricité –, l'on obtient la distribution qui figure au **tableau 2500-14**.

Tableau 2500-14

Burford Manufacturing

Distribution des coûts de structure des sections auxiliaires entre les sections de production – Méthode séquentielle

	Taille	Fabrication	Finition	Expédition
Électricité	342 105 \$	118 421 \$	381 579 \$	105 263 \$
Services indirects	4 871 095	4 329 862	11 095 272	1 217 774
Maintenance	8 315 378	2 199 108	16 355 867	1 168 276
Coût total	13 528 578 \$	6 647 391 \$	27 832 718 \$	2 491 313 \$

Les calculs du **tableau 2500-14** reposent sur l'hypothèse que la capacité non utilisée planifiée est normale, c'est-à-dire que la marge prévue de capacité non utilisée dans le calcul de la capacité standard correspond à la définition du **paragraphe 2200-2 de la norme 2200**.

Si la capacité non utilisée est jugée anormale, les coûts de cette capacité non utilisée anormale sont attribués à une section fictive appelée *capacité non utilisée*, dans laquelle ces coûts sont cumulés.

La capacité non utilisée jugée normale est déduite de la capacité de service totale, et la capacité standard qui en résulte sert aux calculs. Dans le présent exemple, la capacité standard dont l'on se sert pour répartir les coûts de structure s'établit à 12 000 unités pour la section de la maintenance, 52 300 unités pour la section de l'électricité et 108 000 unités pour la section des services indirects, toute la capacité non utilisée étant jugée normale.

Le **tableau 2500-15** présente la distribution des coûts des sections auxiliaires entre les sections de production.

Tableau 2500-15
Burford Manufacturing

Distribution des coûts des sections auxiliaires entre les sections de production – Méthode séquentielle

	Taille	Fabrication	Finition	Expédition	Coût total
Coûts variables	7 540 378 \$	3 349 983 \$	13 585 605 \$	1 424 034 \$	25 900 000 \$
Coûts de structure	13 528 578	6 647 391	27 832 718	2 491 313	50 500 000
Coûts totaux	2 068 956 \$	9 997 374 \$	41 418 323 \$	3 915 347 \$	76 400 000 \$

La méthode réciproque

La méthode réciproque de répartition des coûts modélise l'interaction des sections auxiliaires et des sections de production exactement telle qu'elle se présente. C'est pourquoi la méthode réciproque est un point de repère pouvant servir à évaluer la répartition des coûts produite par la méthode directe et la méthode séquentielle.

Le méthode réciproque comporte deux étapes. La première consiste à calculer ce que l'on appelle le coût réciproque pour chaque section auxiliaire. La seconde consiste à utiliser le coût réciproque de chaque section auxiliaire pour répartir le coût de cette section entre les sections de production.

Les coûts variables

Le calcul du coût réciproque de chaque section auxiliaire consiste à ajouter au coût initial de la

section auxiliaire, conformément au cumul réalisé par le système comptable, la part revenant à cette section auxiliaire de ses propres coûts et les coûts réciproques des autres sections auxiliaires.

La notation suivante sera employée pour élaborer l'équation du coût réciproque :

CRSM = coût réciproque de la section maintenance
CRSE = coût réciproque de la section de l'électricité
CRSI = coût réciproque de la section services indirects

La part du coût réciproque d'une section auxiliaire devant être attribuée à une section donnée est égale à l'utilisation proportionnelle que fait cette section de l'ensemble des services fournis par ladite section auxiliaire. Pour mieux illustrer cette notion, revenons à notre exemple et exprimons l'équation du coût réciproque de chaque section auxiliaire.

$$\text{CRSM} = 3\,500\,000 \$ + \left(\frac{300}{11\,300}\right) \text{CRSM} + \left(\frac{3\,000}{53\,000}\right) \text{CRSE} + \left(\frac{10\,000}{110\,000}\right) \text{CRSI}$$

$$\text{CRSE} = 13\,500\,000 \$ + \left(\frac{2\,000}{11\,300}\right) \text{CRSM} + \left(\frac{4\,000}{53\,000}\right) \text{CRSE} + \left(\frac{15\,000}{110\,000}\right) \text{CRSI}$$

$$\text{CRSI} = 8\,900\,000 \$ + \left(\frac{2\,000}{11\,300}\right) \text{CRSM} + \left(\frac{5\,000}{53\,000}\right) \text{CRSE} + \left(\frac{5\,000}{110\,000}\right) \text{CRSI}$$

Ce système de trois équations peut être résolu à l'aide de différents types de programmes informatiques, les fonctions de tableur par exemple, ce qui permet d'obtenir les valeurs suivantes pour les coûts réciproques des trois sections :

$$\text{CRSM} = 5\,744\,009,64 \$$$

$$\text{CRSE} = 17\,488\,919,77 \$$$

$$\text{CRSI} = 12\,117\,324,44 \$$$

L'on utilise ensuite ces coûts réciproques pour attribuer les coûts variables des sections auxiliaires aux sections de production comme le montre le **tableau 2500-16**.

Tableau 2500-16
Burford Manufacturing

**Distribution des coûts variables des sections auxiliaires
entre les sections de production – Méthode réciproque**

Coût réciproque	Maintenance		Électricité		Services indirects		Total
	Part	Montant	Part	Montant	Part	Montant	
	5 744 009,64 \$		17 488 919,77 \$		12 117 324,44 \$		
Attribué à la taille	$\frac{3\ 000}{11\ 300}$	1 524 958 \$	$\frac{12\ 000}{53\ 000}$	3 959 756 \$	$\frac{20\ 000}{110\ 000}$	2 203 150 \$	7 687 864 \$
Attribué à la fabrication	$\frac{1\ 000}{11\ 300}$	508 319 \$	$\frac{4\ 000}{53\ 000}$	1 319 919 \$	$\frac{15\ 000}{110\ 000}$	1 652 362 \$	3 480 600
Attribué à la finition	$\frac{2\ 500}{11\ 300}$	1 270 799 \$	$\frac{23\ 000}{53\ 000}$	7 589 531 \$	$\frac{40\ 000}{110\ 000}$	4 406 300 \$	13 266 630
Attribué à l'expédition	$\frac{500}{11\ 300}$	254 160 \$	$\frac{2\ 000}{53\ 000}$	659 959 \$	$\frac{5\ 000}{110\ 000}$	550 787 \$	1 464 906
Total							25 900 000 \$

En répétant le processus à l'aide de la distribution planifiée des services et des coûts de structure pour calculer un nouvel ensemble de coûts réciproques et en utilisant ensuite ces coûts

réciproques pour attribuer les coûts de structure, l'on obtient la distribution des coûts de structure figurant au **tableau 2500-17**.

Tableau 2500-17
Burford Manufacturing

**Distribution des coûts de structure des sections auxiliaires
entre les sections de production – Méthode réciproque**

Coût réciproque	Maintenance		Électricité		Services indirects		Total
	Part	Montant	Part	Montant	Part	Montant	
	6 269 453,97 \$		31 366 087,47 \$		30 124 867,28 \$		
Attribué à la taille	$\frac{2\ 600}{12\ 000}$	1 358 382 \$	$\frac{12\ 100}{52\ 100}$	7 284 638 \$	$\frac{18\ 000}{108\ 000}$	5 020 811 \$	13 663 831 \$
Attribué à la fabrication	$\frac{900}{12\ 000}$	470 209 \$	$\frac{3\ 200}{52\ 100}$	1 926 516 \$	$\frac{16\ 000}{108\ 000}$	4 462 943 \$	6 859 668
Attribué à la finition	$\frac{2\ 900}{12\ 000}$	1 515 118 \$	$\frac{23\ 800}{52\ 100}$	14 328 463 \$	$\frac{41\ 000}{108\ 000}$	11 436 292 \$	27 279 873
Attribué à l'expédition	$\frac{800}{12\ 000}$	417 964 \$	$\frac{1\ 700}{52\ 100}$	1 023 461 \$	$\frac{4\ 500}{108\ 000}$	1 255 203 \$	2 696 628
Total							50 500 000 \$

Le **tableau 2500-18** présente la distribution des coûts des sections auxiliaires entre les sections principales, selon la méthode réciproque.

Tableau 2500-18
Burford Manufacturing

Distribution des coûts des sections auxiliaires entre les sections de production – Méthode réciproque

	Taille	Fabrication	Finition	Expédition	Coût total
Coûts variables	7 687 864 \$	3 480 600 \$	13 266 630 \$	1 464 906 \$	25 900 000 \$
Coûts de structure	13 663 831	6 859 668	27 279 873	2 696 628	50 500 000
Coûts totaux	21 351 695 \$	10 340 268 \$	40 546 503 \$	4 161 534 \$	76 400 000 \$

Le **tableau 2500-19** présente la distribution du total des coûts des sections auxiliaires entre les sections de production, selon les trois méthodes de répartition.

Tableau 2500-19
Burford Manufacturing

Résumé de la distribution des coûts des sections auxiliaires entre les sections de production

	Taille	Fabrication	Finition	Expédition
Méthode direct	20 995 910 \$	10 587 122 \$	40 770 420 \$	4 046 548 \$
Méthode séquentielle	21 068 956 \$	9 997 374 \$	41 418 323 \$	3 915 347 \$
Méthode réciproque	21 351 695 \$	10 340 268 \$	40 546 503 \$	4 161 534 \$

L'évaluation du caractère approprié des approximations fournies par la méthode directe et la méthode séquentielle, par rapport à la répartition des coûts que l'on obtient en utilisant la méthode réciproque, est problématique du fait que cette évaluation est subordonnée au contexte de la répartition. Dans certaines circonstances, l'approximation peut être très juste et dans d'autres, insatisfaisante. En général, plus le volume de services fournis par les sections auxiliaires à d'autres sections auxiliaires est important, plus le ratio de consommation est asymétrique (c'est-à-dire qu'une section consomme une part importante des services d'une autre section auxiliaire), et plus le risque de distorsion dans la répartition des coûts obtenue au moyen de la méthode directe et de la méthode séquentielle est grand.

Au-delà de ces considérations demeure toutefois la question de savoir si l'importance de la distorsion dans la répartition des coûts est importante – une question qui reflète la nature de la décision reposant sur la répartition des coûts.

Étant donné qu'il est relativement simple de créer un logiciel capable d'effectuer ces répartitions de coûts automatiquement, la complexité des calculs ne devrait pas entrer en ligne de compte dans le

choix de la méthode de répartition des coûts à privilégier. Il est donc recommandé dans la présente norme d'appliquer la méthode réciproque de répartition des coûts des sections auxiliaires.

Lorsqu'une organisation décide de recourir à la méthode directe ou à la méthode séquentielle pour répartir les coûts de ses sections auxiliaires, il lui incombe de démontrer de façon convaincante que les répartitions sont telles que l'utilisation de la méthode directe ou de la méthode séquentielle n'entraînera pas de distorsion importante des résultats ainsi obtenus, par rapport aux résultats auxquels l'on parviendrait en appliquant la méthode réciproque.

Bibliographie

Horngren, C., G. Foster et S. M. Datar (1994). Chapitre 14, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 8^e édition, chapitre 14, Upper Saddle River, New Jersey, Prentice-Hall.

Kaplan, R. et A. Atkinson (1998). Chapitre 3, *Advanced Management Accounting*, 3^e édition, Upper Saddle River, New Jersey, Prentice-Hall.