

Objet et portée

La présente norme a pour objet l'examen des problèmes que pose la conception des systèmes d'établissement des coûts dans le cas des coûts indirects (systèmes d'établissement des coûts indirects).

Aperçu général

Les entreprises se dotent de différents types de capacité pour exercer leurs activités fonctionnelles. L'acquisition et l'utilisation de cette capacité donnent lieu à des coûts indirects.

L'attribution des coûts indirects de cette capacité aux biens ou aux services qui l'utilisent (que nous appellerons « produits » dans la présente norme) est problématique.

La présente norme porte sur les problèmes que soulève l'établissement des coûts d'un produit plutôt que sur l'évaluation des stocks. L'établissement des coûts consiste avant tout à déterminer les coûts des produits pris individuellement tandis que l'évaluation des stocks vise essentiellement à établir le coût global d'un groupe ou d'une combinaison de produits. Par conséquent, dans cette norme, l'objet de coût supposé est un produit pris individuellement.

Différentes fonctions donnent lieu à des coûts indirects, et notamment l'administration, la fabrication, la logistique et le marketing. Les divers aspects du traitement des coûts indirects sont généraux et ne dépendent nullement de l'origine fonctionnelle des coûts.

La norme 2100 « Coûts : notions et classement » traite des deux grands principes qui régissent la nature et l'exactitude de tous les systèmes d'établissement des coûts.

La présente norme vise à cerner les problèmes que soulève la conception des systèmes d'établissement des coûts indirects.

Norme

2400-1 : Le nombre de centres de regroupement des coûts indirects qui sont nécessaires pour effectuer un traitement raisonnable de ces coûts dépend du contexte. Toutefois, il faudra presque invariablement au moins cinq centres de regroupement pour traiter adéquatement les coûts indirects. Dans la plupart des con-

textes, plus de 50 centres de regroupement serait excessif.

2400-2 : Lorsque les coûts sont utilisés dans le contexte d'un contrat, comme les contrats à prix coûtant majoré, les règlements dans le domaine des assurances ou l'établissement d'un prix de cession interne fondé sur les coûts, il faut, pour évaluer l'exactitude du système d'établissement des coûts, se demander s'il est raisonnable de croire que la conception dudit système permet d'éviter toute distorsion importante dans le traitement des coûts indirects. L'on peut s'attendre à de telles distorsions lorsque les conditions énoncées dans la section « Distorsions possibles dans l'établissement des coûts » sont présentes et que le système servant au traitement des coûts indirects déroge aux critères précisés au paragraphe 2100-3 de la norme 2100.

2400-3 : Lorsque les coûts servent à la prise de décision et que l'on souhaite évaluer l'exactitude du système d'établissement de ces coûts, il faut se demander si les avantages que l'on prévoit retirer d'un système plus précis sont supérieurs aux coûts estimatifs de la conception, de la mise en œuvre, de l'utilisation et du maintien d'un système plus complexe. Une plus grande exactitude ne suffit pas en soi à justifier les coûts du réaménagement d'un système existant.

2400-4 : Lorsque divers centres de coûts se fournissent à eux-mêmes et s'échangent des services importants, la structure du système d'établissement des coûts doit refléter ces interactions.

Définitions

Un *coût direct* est affecté à l'objet de coût qui l'a créé.

Les *coûts indirects* sont accumulés dans des centres de regroupement, répartis, puis imputés aux divers objets de coût.

Distorsions possibles dans l'établissement des coûts

Le choix de la structure et de la nature des centres de regroupement servant à l'accumulation des coûts indirects peut avoir des répercussions

considérables sur le montant des coûts imputés aux objets de coût.

La norme 2100 « Le classement des coûts selon leur caractère direct ou indirect » et « L'accumulation, la répartition et l'imputation des coûts indirects » traite de l'effet que peut avoir la combinaison de coûts ayant des inducteurs différents sur les coûts rattachés aux objets de coût finals.

En général, la combinaison de coûts indirects dont les inducteurs sont différents dans un même centre de regroupement provoque des distorsions dans l'établissement des coûts lorsque deux conditions sont réunies :

1. Les coûts indirects représentent un montant total considérable et comptent pour un pourcentage important du coût total des divers objets de coût.
2. Les divers objets de coût consomment selon des proportions différentes des ressources dont les coûts sont combinés dans un seul centre de regroupement des coûts indirects.

Si le système d'établissement des coûts sert au calcul du coût d'un produit – autrement dit, si l'objet de coût est un produit – et que l'entreprise en fabrique un seul, le système est dérisoire, car tous les coûts peuvent être affectés à cet unique produit.

Cependant, dès qu'il y a aussi peu que deux produits qui font une consommation sensiblement différente de ressources coûteuses liées à la capacité, le système d'établissement des coûts risque de présenter des distorsions si des coûts indirects ayant des inducteurs différents sont combinés dans un même centre de regroupement.

Pour illustrer cette distorsion, considérons l'exploitation d'un chantier naval qui compte trois grandes activités : la cale sèche, la fabrication et l'assemblage.

Les coûts de la cale sèche s'élèvent à 25 000 000 \$ par année auxquels s'ajoute la somme de 300 \$ par heure de main d'œuvre directe. Le coefficient d'imputation prédéterminé servant à imputer les coûts liés à la capacité aux différents travaux effectués en cale sèche s'établit à 250 \$ par heure de main d'œuvre directe, coefficient que l'on a calculé en divisant les coûts liés à la capacité de 25 000 000 \$ par la capacité normale, qui est de 100 000 heures de main d'œuvre directe.

Les coûts de la fabrication s'élèvent à 10 000 000 \$ par année auxquels s'ajoute la somme de 500 \$

par heure-machine. Le coefficient d'imputation prédéterminé servant à imputer les coûts liés à la capacité aux différents travaux de fabrication s'établit à 200 \$ par heure-machine, coefficient que l'on a calculé en divisant les coûts liés à la capacité de 10 000 000 \$ par la capacité normale, qui est de 50 000 heures-machines.

Les coûts de l'assemblage s'élèvent à 15 000 000 \$ par année auxquels s'ajoute la somme de 400 \$ par heure de main d'œuvre directe. Le coefficient d'imputation prédéterminé servant à imputer les coûts liés à la capacité aux différents travaux d'assemblage s'établit à 100 \$ par heure de main d'œuvre directe, coefficient que l'on a calculé en divisant les coûts liés à la capacité de 15 000 000 \$ par la capacité normale, qui est de 150 000 heures de main d'œuvre directe.

Le chantier naval affecte les coûts directs rattachés à chaque activité, qui, dans ce cas-ci, correspondent aux *coûts variables*, directement aux objets de coût.

Cependant, par souci de simplicité et pour réduire les coûts du traitement comptable, le chantier naval a combiné tous les coûts liés à la capacité, ou coûts indirects, dans un seul centre de regroupement et les impute aux différents travaux en fonction du nombre d'heures de main d'œuvre directe

Pour ce faire, le système comptable estime que le nombre d'heures de main d'œuvre directe dans l'activité de fabrication correspond au double du nombre d'heures-machines, car chaque machine requiert en moyenne la présence de deux travailleurs.

La capacité totale des trois activités s'élève annuellement à 350 000 heures de main d'œuvre directe (100 000 + 50 000 (2 + 150 000)). Les coûts liés à la capacité des trois activités totalisent 50 000 000 \$ (25 000 000 \$ + 10 000 000 \$ + 15 000 000 \$). Ainsi, le coefficient servant à l'imputation des coûts liés à la capacité entre les objets de coût est de 142,86 \$ par heure de main d'œuvre directe (50 000 000 \$/350 000).

Supposons qu'il y ait deux types de travaux. D'abord, un travail d'entretien type qui exige 1 200 heures de main d'œuvre directe en cale sèche, 200 heures-machines dans l'activité de fabrication et 300 heures de main d'œuvre directe dans celle d'assemblage. Ensuite, un travail de construction type, qui exige 400 heures de main d'œuvre directe en cale sèche, 1 500 heures-machines dans l'activité de fabrication et 2 000

heures de main d'œuvre directe dans celle d'assemblage.

Le tableau suivant résume les coûts indirects qui seraient imputés à chaque travail selon deux systèmes d'établissement des coûts distincts :

1. dans le premier, que nous appellerons le système à centre unique, un seul centre de regroupement des coûts indirects est utilisé pour accumuler les coûts indirects; et
2. dans le second, que nous appellerons le système à trois centres, un centre de regroupement de coûts indirects est utilisé pour accumuler les coûts de chacune des trois activités.

	Cale sèche	Fabrication	Assemblage
Heures par travail			
– entretien	1 200	200	300
– construction	400	1 500	2 000
Système à centre unique			
Coefficient d'imputation	142,86 \$	142,86 \$	142,86 \$
Coûts indirects par travail			
– entretien	271 429 \$ ¹		
– construction	771 429 \$ ²		
Système à trois centres			
Coefficient d'imputation	250 \$	200 \$	100 \$
Coûts indirects par travail			
– entretien	370 000 \$ ³		
– construction	600 000 \$ ⁴		

$$\begin{aligned}
 1 \quad & 250 \$ \times 400 = 100\,000 \\
 & 200 \$ \times 1500 = 300\,000 \\
 & 100 \$ \times 2000 = 200\,000 \\
 & \qquad \qquad \qquad 600\,000
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 2 \quad & 250 \$ \times 1200 = 300\,000 \\
 & 200 \$ \times 200 = 40\,000 \\
 & 100 \$ \times 300 = 30\,000 \\
 & \qquad \qquad \qquad 370\,000
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 3 \quad & (250 \$ \times 1200) + (200 \$ \times \\
 & 200) + (100 \$ \times 300) \\
 & = 370\,000 \$
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 4 \quad & (250 \$ \times 400) + (200 \$ \times \\
 & 1500) + (100 \$ \times 2000) \\
 & = 600\,000 \$
 \end{aligned}$$

Soulignons que ce tableau ne tient pas compte des coûts directs, car dans les deux systèmes, ces coûts sont affectés de la même manière aux divers travaux. Peu importe le système utilisé, il n'y a donc aucune différence dans l'affectation des coûts directs à chacun des travaux.

Soulignons également que pour la fabrication, c'est le nombre d'heures-machines qui figure dans le tableau. Ainsi, avec le système à centre de regroupement unique, l'on multiplie ces heures-machine par deux pour les convertir en heures de main d'œuvre directe.

L'exemple précédent illustre comment les coûts risquent d'être mal imputés lorsque le système d'établissement des coûts indirects comporte un seul centre de regroupement et que les deux conditions propices à une distorsion mentionnées à la page 2400-1 sont présentes.

Soulignons à ce propos que les trois activités sont assorties de coefficients d'imputation très différents. De plus, les coûts représentent des montants considérables et une proportion importante du coût total de chaque travail, ce qui est la première condition susceptible d'entraîner une distorsion des coûts.

Soulignons enfin que les deux types de travaux utilisent les installations très différemment. Les travaux d'entretien sont effectués en grande partie en cale sèche tandis que ceux de construction se déroulent surtout dans l'activité d'assemblage. Cela correspond à la seconde condition susceptible d'entraîner une distorsion des coûts.

Comme le système à trois centres de regroupement reflète ce qui, selon ce que l'organisation croit ou comprend, explique le comportement des coûts et comme il impute les coûts indirects selon les différents coefficients d'imputation prédéterminés, il permet une imputation plus exacte.

Le système à centre de regroupement unique sous-estime considérablement les coûts indirects auxquels les travaux d'entretien donnent lieu et surestime ceux qu'entraînent les travaux de construction, et cela pour deux raisons :

1. Les travaux de construction requièrent plus d'heures de main-d'œuvre directe que ceux d'entretien (5 400 heures de main d'œuvre directe comparativement à 1 900). Par conséquent, comme tous les coûts indirects sont

imputés en fonction des heures de main d'œuvre directe, des coûts indirects plus élevés sont imputés aux travaux de construction.

2. Les travaux de construction utilisent peu la cale sèche, activité qui est assortie du plus haut coefficient d'imputation.

En conséquence, le nombre d'heures de main-d'œuvre directe et la distorsion qu'entraîne le recours à un coefficient d'imputation unique se conjuguent et font en sorte que l'on surestime considérablement la part des coûts indirects imputable aux travaux de construction.

Considérations pratiques

L'on constate dans la réalité que les distorsions peuvent varier considérablement lorsque les entreprises ont réaménagé leur système d'établissement des coûts pour mieux répartir les coûts ayant des inducteurs différents. Ces variations, exprimées en pourcentage et (en chiffres absolus), vont d'à peu près 0 % à plus de 100 %.

Tout dépendant de l'importance des risques de distorsion décrits à la page 2400-1, le nombre de centres de regroupement nécessaires pour qu'un système d'établissement des coûts soit raisonnablement précis peut varier, allant d'aussi peu que 10 ou 15 à 40 ou 50, par exemple.

L'expérience nous a enseigné que les systèmes d'établissement des coûts qui comptent moins de 5 centres de regroupement sont la plupart du temps inadéquats, sauf dans les cas où aucune des conditions décrites à la page 2400-1 n'est présente.

Les systèmes qui comptent plus de 50 centres de regroupement sont presque toujours beaucoup trop chers à utiliser et à maintenir. La présente norme ne recommande pas la mise en place de systèmes aussi complexes, sauf dans des cas très exceptionnels où il faut plus de 50 centres de regroupement pour obtenir des coûts d'une précision raisonnable à cause des deux facteurs de distorsion mentionnés à la page 2400-1, et où les inexactitudes à ce chapitre se révéleraient extrêmement coûteuses.

Éviter les distorsions de coûts

Comme l'indique le paragraphe 3 de la norme 2100, il est possible d'éviter les distorsions causées par la combinaison dans le même centre de

regroupement, de coûts indirects ayant des inducteurs différents :

1. en déterminant le comportement des divers coûts indirects de l'entreprise; et
2. en concevant les centres de regroupement de manière à réduire au minimum la combinaison de coûts indirects hétérogènes (c'est-à-dire dont les inducteurs sont différents) dans un même centre de regroupement.

Peser les coûts et les avantages d'un système d'établissement des coûts de revient

L'analyse des comportements des coûts indirects et la conception, la mise en œuvre, l'utilisation et le maintien d'un système d'établissement des coûts indirects à centres de regroupement multiples peuvent se révéler fort onéreux. Il faudra donc prendre soin de peser soigneusement les coûts et les avantages d'un système produisant de l'information plus précise sur les coûts indirects.

Les utilisations externes les plus courantes de l'information relative aux coûts sont le règlement des demandes d'indemnité dans le domaine des assurances, le recouvrement des coûts dans le cadre d'un contrat basé sur les coûts et l'établissement des prix de cession interne quand ceux-ci sont fondés sur les coûts.

Dans ces contextes contractuels, il faut se demander si la mise en place d'un système simple causerait des distorsions suffisamment importantes des paiements versés pour justifier les coûts supplémentaires dont serait assorti un système d'établissement des coûts plus exact.

À l'interne, l'information relative aux coûts sert le plus souvent à déceler les possibilités d'amélioration de l'efficacité opérationnelle et à orienter les décisions stratégiques, par exemple les décisions de fabriquer ou d'acheter un bien ou d'impartir un service.

Lorsqu'on évalue l'efficacité opérationnelle, il faut avant tout déterminer le coût des diverses activités de l'entreprise. Cela exigera en général un système d'établissement des coûts plus précis que si l'information produite sert à la prise de décisions stratégiques, auquel cas seul le coût global des produits est nécessaire.

Étapes de la conception d'un système d'établissement des coûts

Pour concevoir un système efficace d'imputation des coûts indirects, il faut faire preuve de savoir-faire et de jugement lorsqu'on définit la nature des coûts indirects et les inducteurs qui leur sont associés.

Voici les différentes étapes de la conception d'un système d'établissement des coûts indirects :

1. Déterminer les principales ressources utilisées pour fabriquer et livrer les produits aux clients.
2. Étudier le comportement des coûts des diverses ressources, c'est-à-dire ce qui cause l'augmentation ou la diminution des coûts indirects.
3. Déterminer quelle consommation les produits font des ressources qui donnent lieu à des coûts indirects afin d'établir une relation de cause à effet entre la production et la consommation des ressources.
4. Utiliser les relations de cause à effet établies entre la disponibilité et le coût des ressources et l'utilisation faite de ces ressources et la production pour élaborer une clé permettant d'imputer les coûts indirects aux produits.

Dans toutes les démarches de conception d'un système d'imputation des coûts indirects documentées, les quatre étapes qui précèdent exigent que les concepteurs se servent de leur connaissance du processus de production et exercent leur jugement. Ils doivent consulter le personnel opérationnel et se servir de l'information ainsi recueillie pour classer les coûts et analyser les comptes de coûts.

Méthodes structurées de sélection des inducteurs de coûts

Une méthode plus structurée pour établir la clé d'imputation des coûts indirects consiste à recueillir et à analyser des statistiques rétrospectives afin de déterminer les courbes de comportement des coûts et d'utilisation des ressources.

Il y a deux grandes limites à l'utilisation de méthodes statistiques pour déterminer les courbes de comportement des coûts et d'utilisation des ressources : l'intégrité des données et les changements apportés au fil du temps.

Des problèmes d'intégrité des données surviennent parce que les produits à recevoir ou les charges à

payer sont rarement assez précis pour fournir des coûts exacts pour chaque exercice et parce qu'il est fréquent que les données de production nécessaires pour déterminer les courbes de comportement des coûts et d'utilisation des ressources ne soient pas disponibles ou que leur collecte soit extrêmement coûteuse.

Le passage du temps crée des problèmes parce que la structure ou le processus qui donne lieu à des coûts change au fil du temps, l'entreprise se dotant de matériel ou de processus nouveaux. L'analyse du comportement des coûts lorsque le processus sous-jacent a changé est problématique, car la courbe de comportement ainsi produite sera un hybride des deux régimes ayant donné lieu aux coûts.

Prenons le cas d'une entreprise qui souhaite imputer les coûts indirects liés à la clientèle de manière à connaître la rentabilité de chaque client. Cette information lui permettra de repérer les clients non rentables et servira de base à une nouvelle politique de facturation de certains services aux clients.

Des plaintes des membres du personnel administratif sont à l'origine de ce projet. Ceux-ci déplorent que les représentants font augmenter inutilement les frais d'administration en faisant affaire avec de petits clients qui font appel dans une proportion déraisonnable au système de soutien à la clientèle.

Des discussions entre le personnel des ventes, du crédit, de la comptabilité et des services administratifs ont permis de décomposer en quatre éléments les coûts liés à la clientèle :

1. Coûts des services de vente et de crédit de base fournis aux clients. Ces coûts sont indépendants de l'activité ou de l'importance des travaux effectués.
2. Coûts des autres services de comptabilité et de vente fournis aux clients. Ces coûts sont censés varier en fonction du nombre de clients.
3. Coûts de saisie et de traitement des commandes, lesquels sont essentiellement des frais d'administration. Les planificateurs sont d'avis que ces coûts varient selon le nombre de commandes exécutées.
4. Coûts d'exécution des commandes, lesquels sont surtout des frais afférents à l'entreposage. Les faits montrent que ces coûts varient en proportion de la taille des commandes.

Coûts indirects

2400

Les données recueillies chaque semaine pour chacune de ces variables sont présentées dans le tableau suivant. Rien n'indique que d'autres variables susceptibles de faire fluctuer les coûts liés à la clientèle, comme une combinaison de clients ou des méthodes de vente différentes, aient changé au cours de la période couverte par ce tableau.

Semaine	Valeur des commandes	Nbre de commandes	Nbre de clients	Coûts liés à la clientèle
1	10 962 492 \$	7330	991	1 758 329 \$
2	8 343 243 \$	7156	1010	1 509 368 \$
3	6 570 402 \$	5148	979	1 211 618 \$
4	5 958 147 \$	4788	984	1 159 407 \$
5	11 454 525 \$	8160	974	1 849 174 \$
6	8 488 868 \$	6655	985	1 458 261 \$
7	9 529 337 \$	8115	966	1 645 326 \$
8	4 603 692 \$	3302	979	937 960 \$
9	5 091 393 \$	3838	1029	1 000 487 \$
10	7 221 450 \$	6243	966	1 320 147 \$
11	6 853 746 \$	4737	986	1 243 618 \$
12	4 769 688 \$	4081	1027	997 749 \$
13	8 368 322 \$	8223	996	1 535 492 \$
14	7 343 317 \$	7311	953	1 387 318 \$
15	7 536 621 \$	7051	1010	1 439 265 \$
16	9 717 519 \$	8783	1008	1 738 689 \$
17	6 020 131 \$	5799	974	1 190 928 \$
18	6 261 158 \$	5539	1032	1 207 422 \$
19	4 958 805 \$	3592	964	968 862 \$
20	4 872 424 \$	4562	967	1 038 437 \$
21	10 205 341 \$	7877	1037	1 737 107 \$
22	5 420 422 \$	5079	975	1 119 318 \$
23	10 765 826 \$	7843	1000	1 773 594 \$
24	10 030 287 \$	8397	1034	1 697 480 \$
25	8 559 174 \$	6617	1002	1 504 658 \$
26	9 644 318 \$	7299	986	1 642 663 \$
27	7 377 058 \$	4997	989	1 293 853 \$
28	7 748 337 \$	6419	988	1 391 434 \$
29	7 965 951 \$	7665	970	1 488 439 \$
30	8 447 543 \$	7506	971	1 532 985 \$
31	9 316 032 \$	8429	1023	1 672 808 \$
32	6 992 744 \$	5415	957	1 279 750 \$
33	3 811 082 \$	3603	1004	877 206 \$
34	8 819 635 \$	6684	1044	1 493 200 \$
35	4 803 259 \$	3586	1035	984 382 \$
36	4 833 471 \$	3947	965	981 329 \$

Ces données peuvent être évaluées de multiples façons. L'on peut d'abord effectuer une analyse des comptes sous l'angle des coûts liés à la clientèle. Dans le cadre d'une telle analyse, l'on peut répartir les coûts accumulés dans le centre de regroupement des coûts liés à la clientèle en trois catégories : saisie des commandes, exécution des commandes et mise à jour de la base de données sur les clients. Ensuite, l'on peut diviser chacune de ces sous-catégories de coûts par le volume d'activité pour évaluer le coût par unité d'œuvre.

Une autre solution serait de réaliser une analyse de régression. Cette technique statistique consiste à élaborer une équation qui représente le mieux possible le comportement de la variable à l'étude, en l'occurrence les coûts liés à la clientèle.

Une analyse de régression appliquée aux données du tableau qui précède permet d'établir la relation suivante entre les coûts liés à la clientèle et les divers volumes d'activité :

$$\begin{aligned} \text{Coûts liés à la clientèle} \\ = & 215\,018 \$ + 0,097 \$ \times \text{Valeur des commandes} \\ & + 51,08 \$ \times \text{Nombre de commandes} \\ & + 106,36 \$ \times \text{Nombre de clients} \end{aligned}$$

Ainsi, la meilleure représentation statistique des données recueillies révèle que des coûts sous-jacents de base de 215 018 \$ semblent fixes, peu importe le volume d'activité. L'on estime que les coûts liés à la clientèle augmentent :

1. de 0,097 \$ par dollar de commande exécutée. Par exemple, l'on évalue le coût d'exécution d'une commande de 1 000 \$ à 97 \$;
2. de 51,08 \$ par commande traitée; et
3. de 106,36 \$ par client ajouté à la liste de clients. Ce montant peut inclure des frais d'administration ou de tenue de la base de données et des coûts de service à la clientèle, comme les démarches chez le client ou les appels téléphoniques.

Une analyse de régression a pour avantage de fournir des statistiques dont l'analyste se servira pour évaluer l'intégrité et la valeur prédictive de l'équation. Dans ce cas-ci, les statistiques de régression traditionnelles donnent à penser que cette équation reflète bien le comportement des coûts liés à la clientèle et que les estimations sont statistiquement fiables.

Cette information pourrait servir à déterminer quels sont les clients non rentables. Par exemple,

les données recueillies donnent à penser que les petits clients qui passent fréquemment des commandes modestes sont moins rentables que ceux qui passent des commandes moins nombreuses, mais plus importantes.

L'on pourrait également utiliser l'information recueillie pour déceler les possibilités d'amélioration. Si, par exemple, des données d'analyse comparative indiquent que l'entreprise a des coûts nettement plus élevés que ses concurrents, celle-ci saura qu'il y a place à l'amélioration.

L'analyse de régression comporte toutefois un problème de taille : celui de déterminer les coûts indirects lorsque les coûts sont lents à réagir aux fluctuations du volume d'activité. Autrement dit, elle permet mal, en pareil cas, d'évaluer l'interaction entre de tels coûts.

Par exemple, si un processus devient plus efficace et qu'il faille moins d'heures-machine pour produire le même nombre d'unités, il faut souvent un certain temps avant que l'entreprise se défasse de la capacité ainsi dégagée ou qu'elle lui trouve une autre utilisation.

Comme les coûts indirects sont souvent lents à réagir aux fluctuations du volume d'activité, de nombreux analystes préfèrent, plutôt que d'effectuer une analyse de régression, se servir de leur jugement en analysant les comptes pour déterminer le comportement des coûts.

L'accumulation de coûts indirects ayant des inducteurs différents dans des centres de regroupement distincts n'est pas le seul facteur qui contribue à l'exactitude d'un système d'établissement des coûts. La conception du système et son incidence sur le processus d'imputation des coûts sont également des facteurs importants.

Conception d'un système de centres de regroupement

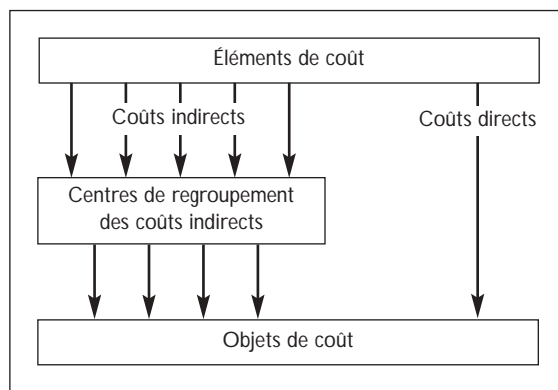
La conception d'un système de centres de regroupement des coûts indirects se fait en général selon deux grandes méthodes. La première, appelée la démarche simplifiée de l'imputation des coûts indirects, se déroule comme suit :

1. Classer le coût selon qu'il s'agit d'un coût direct ou d'un coût indirect.
2. S'il s'agit d'un coût direct, l'affecter à l'objet de coût auquel il appartient. S'il s'agit au contraire

d'un coût indirect, le rattacher^[2] au centre de regroupement des coûts indirects approprié.

3. Pour chaque centre de regroupement de coûts indirects, choisir une clé appropriée afin d'imputer les coûts indirects accumulés dans le centre de regroupement à leur objet de coût final.

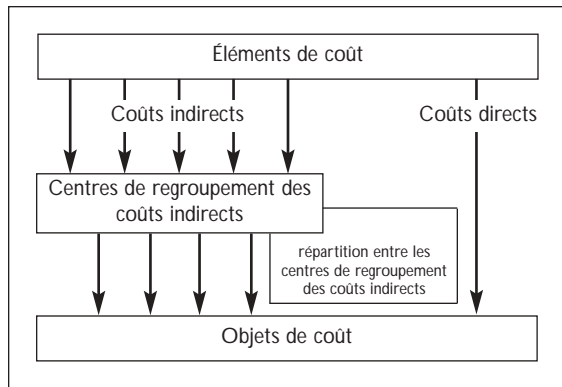
Le diagramme qui suit illustre la démarche simplifiée d'imputation des coûts indirects. Soulignons que les coûts des sections auxiliaires accumulés dans les centres de regroupement des coûts indirects sont imputés aux objets de coût en une seule étape.



La seconde grande méthode de conception d'un système de centres de regroupement des coûts indirects s'appelle la *démarche en plusieurs étapes*. Elle se déroule comme suit :

1. Classer le coût selon qu'il s'agit d'un coût direct ou d'un coût indirect.
2. S'il s'agit d'un coût direct, l'affecter à l'objet de coût auquel il appartient. S'il s'agit au contraire d'un coût indirect, le rattacher au centre de regroupement des coûts indirects approprié.
3. Pour chaque centre de regroupement de coûts indirects, choisir une clé appropriée afin d'imputer les coûts indirects accumulés dans le centre de regroupement aux objets de coût en fonction des services consommés.

Le diagramme qui suit illustre la démarche d'imputation des coûts indirects en plusieurs étapes. On désigne cette méthode ainsi parce que les coûts sont répartis entre les centres de regroupement des coûts indirects avant d'être imputés aux objets de coût.



C'est au point 3 que les deux démarches diffèrent. La démarche simplifiée ne reflète pas les situations où les coûts indirects rattachés aux activités comme la construction ou l'entretien sont engagés en raison de services consommés par d'autres activités ainsi que par les objets de coût finals.

La **norme 2500** traite de ces deux démarches de conception d'un système de centres de regroupement des coûts indirects et de l'effet de chacune sur l'imputation aux objets de coût.

En général, la démarche en plusieurs étapes permet une imputation plus exacte des coûts. Sa conception et son application sont toutefois plus complexes et elle est de ce fait plus coûteuse que la démarche simplifiée.

Le recours à la démarche en plusieurs étapes se justifie lorsqu'il y a des interactions importantes et complexes entre les activités. Les interactions de ce type risquent en effet d'entraîner de sérieuses distorsions dans l'établissement des coûts si elles ne sont pas prises en compte, ce qui est le cas avec la démarche simplifiée.

Bibliographie

- Cooper, R. et R.S. Kaplan (1997). *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Cambridge, Massachusetts, Harvard Business School Press.
- Dub, S. (1997). « ABM at Lawson: beyond the technology; activity-based management at Lawson Software », *Management Accounting (USA)*, mars, p. 34.
- Krumwiede, K.R. (1998). « abc: why it's tried and how it succeeds », *Management Accounting (USA)*, avril, p. 32.
- Krupnicki, M., et Thomas Tyson (1997). « Using ABC to determine the cost of servicing customers », *Management Accounting (USA)*, décembre, p. 79.
- Merz, C.M., et A. Hardy (1993). « ABC puts accountants on design team at HP », *Management Accounting (USA)*, septembre, p. 22.
- Sweeney, R.B., et J.W. Mays (1997). « ABM lifts bank's bottom line; activity-based costing at First Tennessee National Corp. », *Management Accounting (USA)*, mars, p. 20.
- Swenson, D.W. (1998). « Managing costs through complexity reduction at Carrier Corporation », *Management Accounting (USA)*, avril, p. 20.
- Société des comptables en management, La (1997). *Mise en application de la méthode du coût de revient par activité*, Politique de comptabilité de management, collection Gestion stratégique, Mississauga, Ontario. La Société des comptables en management du Canada.