

Objet et portée

La présente norme vise deux objectifs :

1. définir le caractère général des systèmes d'établissement des coûts de revient (systèmes d'établissement des coûts) ainsi que les principaux critères de conception que tout système d'établissement des coûts doit respecter et
2. élaborer une terminologie normalisée permettant de décrire les principaux éléments des systèmes d'établissement des coûts.

Aperçu général

L'entité pour laquelle on souhaite obtenir un coût est appelée *objet de coût*. Le système d'établissement des coûts permet de calculer le coût d'un objet de coût.

Le système d'établissement des coûts est défini par les choix faits à l'égard des quatre éléments connexes suivants et reflète ces choix :

1. les objets qu'il mesure,
2. la façon dont il mesure les objets sélectionnés,
3. la façon dont il traite ou collige les mesures enregistrées et
4. la façon dont il communique l'information aux décideurs.

L'utilisation proposée du système d'établissement des coûts dicte le choix à faire pour chacun de ces quatre éléments.

Il existe deux grandes catégories de systèmes d'établissement des coûts : ceux qui portent sur les coûts réels et ceux qui portent sur les coûts artificiels ou construits, souvent appelés *coûts standard* ou *coûts préétablis*. La présente norme porte sur les questions relatives aux systèmes d'établissement des coûts réels.

Le coût d'une ressource utilisée par un seul objet de coût est appelé *coût direct*. Les coûts directs sont attribués directement à l'objet de coût.

Le coût d'une ressource utilisée par plus d'un objet de coût est appelé *coût indirect*. Les systèmes d'établissement des coûts diffèrent au chapitre du traitement des coûts indirects. Certains systèmes d'établissement des coûts permettent d'attribuer les coûts indirects aux produits. La présente norme porte sur ces systèmes. Les autres systèmes d'établissement des coûts, habituellement appelés *systèmes d'établissement des coûts directs*, permet-

tent d'affecter sans calcul intermédiaire les coûts indirects aux postes de l'état des résultats. La présente norme ne porte pas sur les systèmes d'établissement des coûts directs.

Les coûts indirects sont accumulés dans des centres de regroupement de coûts (centre de regroupement) et imputés ensuite aux objets de coût.

Le rôle principal des systèmes d'établissement des coûts est le calcul de coûts qui renseignent et guident les décideurs.

Norme

2100-1 : Le coût attribué à un objet de coût doit refléter la relation de cause à effet supposée entre l'objet de coût et le coût.

2100-2 : Le système d'établissement des coûts doit être conçu de telle sorte qu'il soit complet, c'est-à-dire qu'il tienne compte de tous les coûts. Le système d'établissement des coûts doit également être systématique dans l'affectation d'un coût direct à l'objet de coût qui lui a donné naissance et dans l'imputation d'un coût indirect à un objet de coût de manière à refléter assez bien la relation de cause à effet entre l'objet de coût et le coût indirect.

2100-3 : Les concepteurs de systèmes d'établissement des coûts doivent prendre des mesures raisonnables pour s'assurer que les systèmes qu'ils conçoivent et appliquent respectent les quatre critères suivants :

1. **Le système d'établissement des coûts doit permettre de classer les coûts de manière appropriée selon qu'ils sont directs ou indirects.**
2. **Un centre de regroupement de coûts indirects ne doit inclure que les coûts ayant le même inducteur de coût. Il serait cependant à la fois très difficile et trop onéreux de faire en sorte que tous les centres de regroupement de coûts indirects respectent cette exigence. Selon une règle empirique, c'est-à-dire fondée sur l'expérience, si 80 % des coûts indirects appartiennent à des centres de regroupement de coûts qui respectent ce critère, l'on peut penser que le système d'établissement des coûts permettra de procéder à des imputations vraisemblables.**

3. *Les coûts indirects d'un centre de regroupement de coûts donné doivent être imputés aux objets de coût à l'aide de l'inducteur de coût correspondant à ce centre de regroupement, ou, dans le cas d'un centre de regroupement réunissant des coûts indirects mixtes, à l'aide de l'inducteur de coût qui explique le mieux le comportement des coûts de ce centre de regroupement.*

4. *Les coûts indirects d'un centre de regroupement de coûts doivent être imputés aux objets de coût en proportion de l'utilisation par chaque objet de coût de l'inducteur de coût associé à ce centre de regroupement.*

Définitions relatives au système d'établissement des coûts

Un **objet de coût** est une entité pour laquelle on calcule un coût. Il peut s'agir, par exemple, d'une unité de production, d'une unité de service ou d'un groupe organisationnel.

L'on désigne par **coût direct** un coût qui peut être attribué sans équivoque à un objet de coût unique. Un coût direct ne peut exister sans objet de coût.

Un exemple de coût direct est celui d'une pièce achetée utilisée dans un produit ou celui de l'expédition d'un produit à un client.

Un système d'établissement des coûts permet d'affecter un coût direct à son objet de coût en l'attribuant directement à ce dernier.

L'on entend par **coût indirect**, un coût qui ne peut être attribué sans équivoque à un objet de coût unique. Un coût indirect est le coût d'une ressource partagée par plus d'un objet de coût.

Il peut s'agir, par exemple, du coût d'amortissement d'une usine servant à fabriquer plus d'un produit, ou du salaire versé à un représentant du service à la clientèle offrant différents services aux clients. Les coûts de financement sont aussi des coûts indirects, étant donné qu'ils ont trait à la capacité financière générale de l'organisation.

Un coût direct est traité comme un coût indirect lorsque les frais occasionnés par sa comptabilisation à titre de coût direct sont prohibitifs. Par exemple, en mesurant la quantité de fournitures de bureau, telles que le papier et les copies utilisées dans l'exécution d'un mandat, un consultant en

gestion peut calculer le coût direct des fournitures de bureau associées à ce projet. Le traitement du coût des fournitures de bureau à titre de coût direct est cependant trop onéreux. Le coût des fournitures de bureau est donc traité comme un coût indirect.

Un système d'établissement des coûts permet d'imputer un coût indirect à un objet de coût.

Les activités menées pour produire des biens ou des services, qui créent donc les coûts qu'enregistre le système d'établissement des coûts, sont appelées **inducteurs de coûts**, déterminants de coûts ou générateurs de coûts.

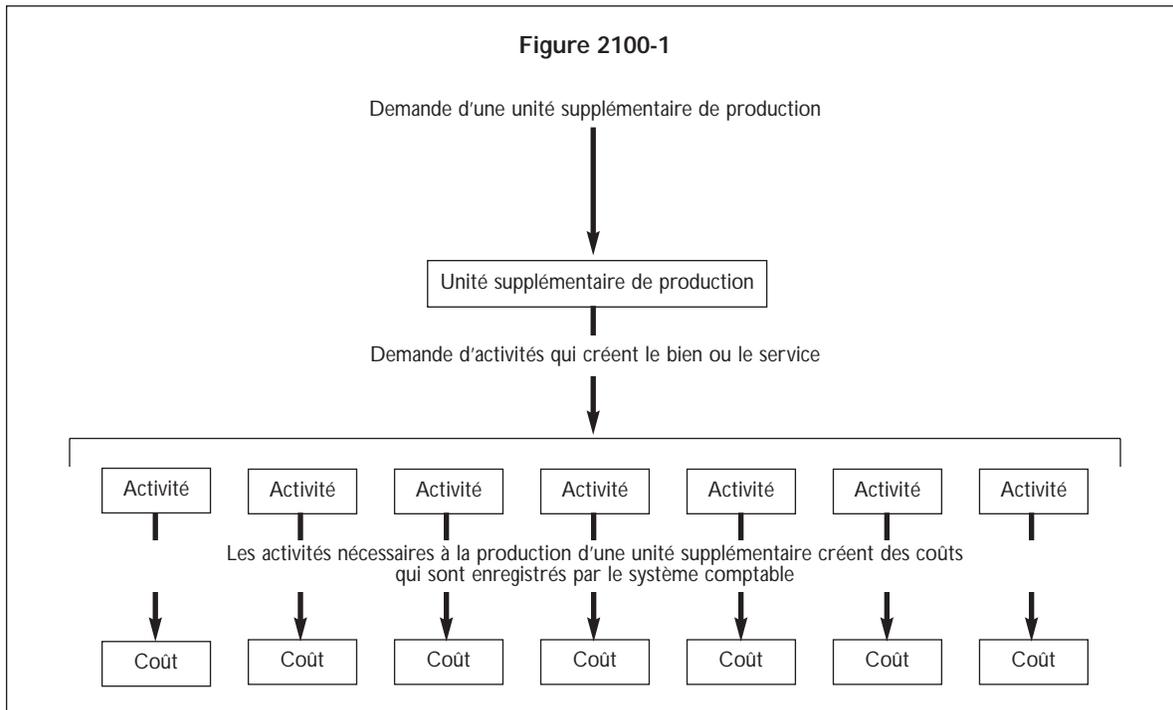
Au nombre des inducteurs de coûts figurent le déplacement d'un produit à l'intérieur d'une usine, l'inspection d'une demande d'ouverture de compte bancaire et l'exécution d'une soudure au châssis d'une automobile.

Un coût qui varie à court terme avec le volume des ressources utilisées est appelé **coût variable** parce qu'il est associé à des ressources dont la consommation varie, c'est-à-dire dont la quantité acquise peut être ajustée pour correspondre à la quantité requise. Les matières directes, les commissions versées aux vendeurs et les coûts d'expédition sont des exemples de coûts variables. Aucune notion de capacité n'est associée à ces ressources, étant donné que leur volume est ajusté à la hausse ou à la baisse à chaque exercice pour répondre aux demandes ou aux exigences courantes.

Les coûts associés aux ressources qui confèrent à l'organisation sa capacité sont appelés **coûts de capacité**, coûts de structure ou coûts fixes. La caractéristique dominante des ressources qui confèrent à l'organisation sa capacité de produire des biens ou des services est que leur coût dépend de la quantité de ressources acquise et non de la quantité consommée. L'amortissement d'une machine, les coûts de supervision et les taxes payées sur le terrain occupé par un bâtiment sont des exemples de coûts de capacité.

À des fins d'analyse, il est utile de classer les coûts, sans égard à leur fonction (coûts des prestations logistiques, coûts de fabrication ou frais de vente, par exemple), dans l'un des quatre groupes suivants :

1. **Les coûts unitaires** varient directement selon le nombre d'unités fabriquées et vendues. Ces coûts sont des exemples de coûts directs.



2. Les **coûts rattachés aux lots** varient selon le nombre de lots traités (par exemple, un lot de production ou un lot expédié). Les coûts rattachés aux lots incluent à la fois les coûts directs et indirects.

3. Les **coûts rattachés aux produits** sont attribuables à l'existence de produits et ne varient pas en proportion du nombre d'unités de ces produits (biens ou services) qui sont fabriquées ou vendues. Les coûts rattachés aux produits englobent, par exemple, les coûts liés aux demandes de modification technique, les coûts de supervision pour la gestion des produits et les coûts de l'espace d'entreposage réservé (dédié). Ces coûts peuvent être soit directs, soit indirects.

4. Les **coûts de maintien des activités de l'entreprise** sont ceux des ressources permettant à l'organisation de poursuivre ses activités globales. Il y a deux types de coûts de maintien des activités de l'entreprise :

a) ceux qui sont indépendants du volume d'activité et qui existent aussi longtemps que l'entité existe. Ces coûts ne doivent être attribués à aucun objet de coût; et

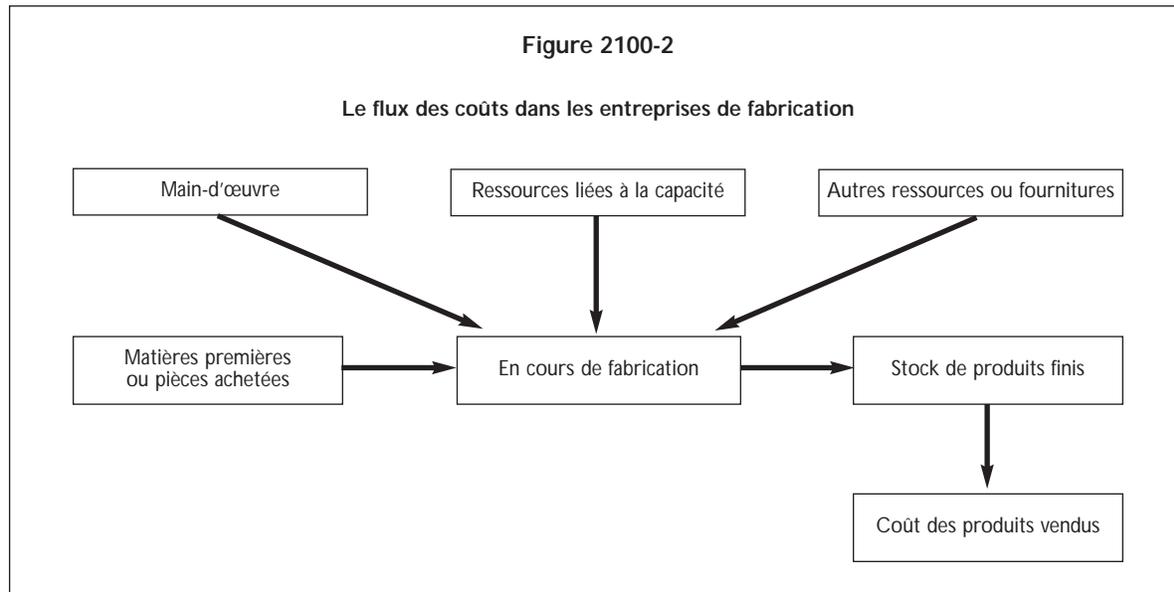
b) ceux qui changent au fil du temps pour refléter l'évolution du volume d'activité de l'organisation. Il s'agit de coûts indirects.

Les grands principes de l'établissement des coûts

Le principe approprié d'affectation ou d'imputation des coûts aux objets de coût est celui de la relation de cause à effet. En d'autres termes, un coût doit être attribué à l'objet de coût qui a entraîné l'engagement de ce coût.

La **figure 2100-1** illustre la relation de cause à effet entre la demande d'un bien ou d'un service, les activités nécessaires à la production de ce bien ou à la prestation de ce service, et les coûts que créent ces activités.

Selon le principe sous-jacent de la **figure 2100-1**, la production d'un bien ou la prestation d'un service exige que l'organisation mène certaines activités. Ces activités consomment des ressources. L'organisation engage des coûts pour acquérir ces ressources, ce qui complète la chaîne des relations de cause à effet entre l'objet de coût (dans le cas présent, une unité de production) et le coût.



Par conséquent, le rôle d'un système d'établissement des coûts consiste à :

1. déterminer la nature et le nombre des activités consommées par l'objet de coût;
2. élaborer une estimation du coût qu'exige la réalisation de chacune des activités définies; et
3. attribuer un coût à l'objet de coût en accumulant tous les coûts de toutes les activités qu'il consomme.

Le flux des coûts dans les entreprises de fabrication

La **figure 2100-2** résume le flux habituel des coûts dans les entreprises de fabrication.

Le processus de fabrication s'amorce avec l'apport de matières premières et de pièces achetées. La fabrication, au fur et à mesure qu'elle progresse, consomme d'autres matières premières et d'autres pièces achetées; les heures de main-d'œuvre, dont les services sont utilisés selon les besoins; les ressources liées à la capacité comme la supervision, les heures-machines, la superficie de l'usine et autres ressources de fabrication générales telles que le capital; et diverses autres fournitures et ressources consommables comme l'énergie.

Un système d'établissement des coûts de fabrication (ou de production) a pour but de constater le coût des ressources que consomme le processus de

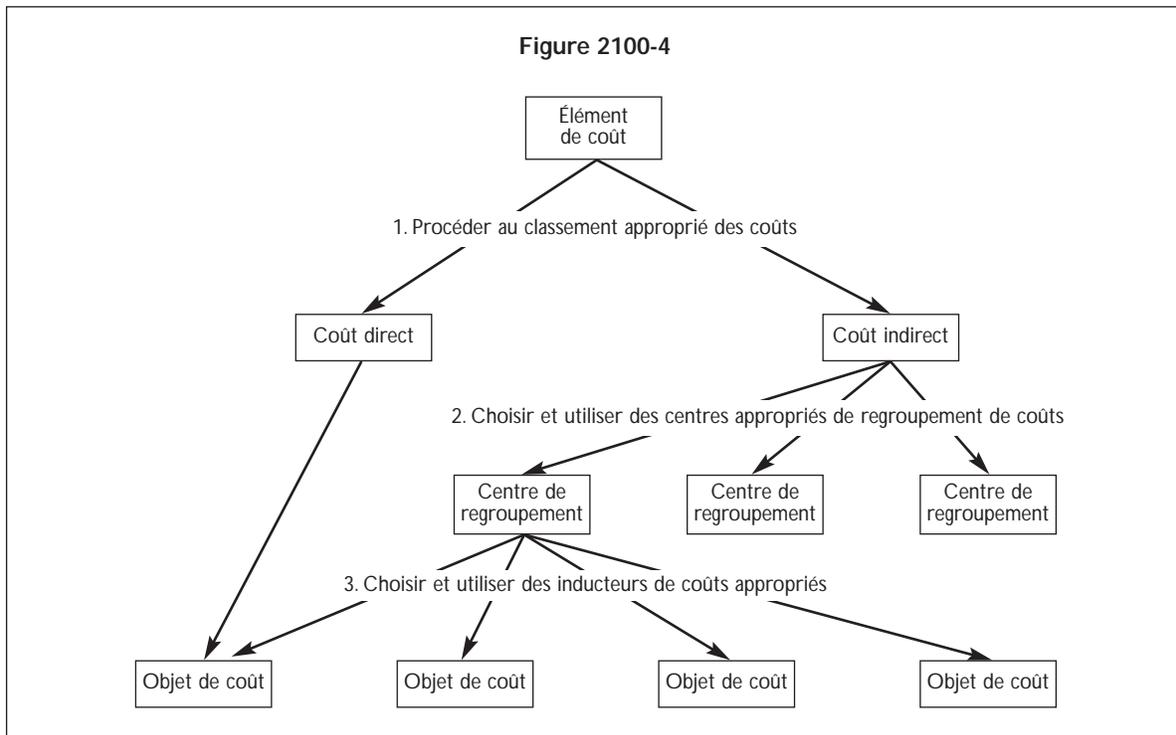
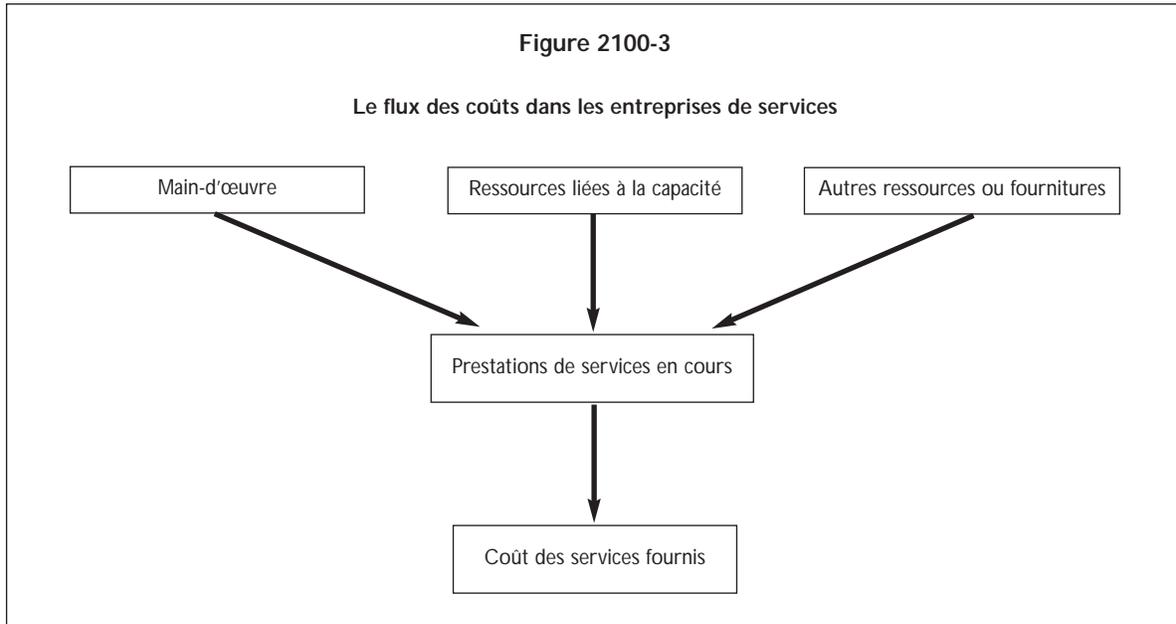
fabrication à mesure qu'il progresse. Les coûts accumulés pour fabriquer un produit sont rassemblés dans un compte appelé **encours de fabrication**. Lorsque le processus de fabrication est terminé, les coûts cumulatifs des encours de fabrication sont transférés au compte du **stock de produits finis** où ils sont maintenus jusqu'à ce que les produits soient vendus. Lorsqu'un produit est vendu, la part correspondante du coût du stock de produits finis est transférée au compte du **coût des produits vendus**.

Le flux des coûts dans les entreprises de services

La **figure 2100-3** résume le flux habituel des coûts dans une entreprise de services.

Le système d'établissement des coûts des services a pour but de constater le coût des ressources que consomme le processus de prestation du service à mesure qu'il progresse.

Dans la prestation d'un service, l'organisation met à contribution la main-d'œuvre rémunérée en fonction des heures travaillées; les ressources liées à la capacité comme le personnel salarié, les locaux et le matériel; et les autres ressources et fournitures nécessaires à la prestation du service. Au moment de la prestation, le coût du service entre dans le coût des services fournis de l'exercice ou de la période intermédiaire en question.



Éléments et principes fondamentaux du système d'établissement des coûts

Le système d'établissement des coûts accumule les coûts dans des centres de regroupement de coûts. Il existe trois catégories de centres de regroupe-

ment de coûts : les centres initiaux, intermédiaires et finals.

Le **centre initial de regroupement de coûts** est le compte auquel le coût est porté au départ. Ce compte correspond habituellement à un

compte du grand livre général du système de comptabilité financière. Le salaire versé à un employé affecté à la maintenance d'une usine peut, par exemple, être porté au compte Salaires – Maintenance de l'usine.

Le **centre intermédiaire de regroupement de coûts** sert à l'accumulation des coûts en attente de leur imputation finale. C'est le cas, par exemple, du coût d'activités particulières telles que le contrôle de la qualité.

Le **centre final de regroupement de coûts** est le centre de regroupement correspondant à l'objet de coût. Un centre de regroupement classé dans la catégorie des centres finals relativement à une décision particulière peut être classé dans la catégorie des centres intermédiaires à l'égard d'une autre décision. Lorsqu'il s'agit d'une décision achat-fabrication, par exemple, le décideur peut prendre en considération le coût intégral d'une division. C'est pourquoi le centre de regroupement qui accumule tous les coûts de la division est le centre final de regroupement de coûts dans le cas de cette décision. Toutefois, dans le cadre d'une décision qui fait intervenir le coût de l'un des produits de la division, les centres de regroupement de coûts où s'accumulent et sont répartis les coûts de la division sont des centres intermédiaires de regroupement de coûts.

Deux caractéristiques permettent de juger si un système d'établissement des coûts est adéquat et dans quelle mesure il est exact. La **figure 2100-4** résume ces caractéristiques.

Ces deux caractéristiques sont les suivantes :

1. Chaque coût doit être classé de manière appropriée dans la catégorie des coûts directs ou dans celle des coûts indirects.
2. Le coût, une fois classé, doit être traité de manière appropriée.
 - a) Si le coût est classé dans la catégorie des coûts directs, il doit être affecté au centre de regroupement de coûts correspondant à l'objet de coût auquel il appartient.
 - b) Si le coût est classé dans la catégorie des coûts indirects, il doit être rattaché à un centre intermédiaire approprié de regroupement de coûts servant à l'accumulation et à la répartition des coûts indirects de même nature. En général, les centres de regroupement utilisés pour accumuler et répartir les

coûts indirects doivent être conçus de telle sorte qu'ils n'englobent que les coûts ayant le même inducteur de coût.

- c) Lorsque les coûts sont imputés à partir des centres intermédiaires de regroupement de coûts aux objets de coût finals, la clé d'imputation de ces coûts doit être l'inducteur de coût correspondant au centre de regroupement en question.

Coûts de production et coûts hors production

Lorsqu'un même système comptable répond aux besoins d'information financière et aux besoins d'information de gestion de l'organisation, ce qui est fréquent, il importe de comprendre en quoi diffèrent essentiellement ces deux catégories de besoins pour ce qui est de l'établissement des coûts.

La valeur des stocks indiquée dans les états financiers ne reflète que les coûts de production. Aux fins de l'information financière, des distinctions importantes doivent être faites entre les coûts incorporables, c'est-à-dire les coûts de production, et les coûts non incorporables, c'est-à-dire les coûts hors production. C'est pourquoi, dans les systèmes comptables servant à la production d'information financière, il importe de s'assurer que les coûts sont correctement classés dans la catégorie des coûts incorporables ou dans celle des coûts non incorporables.

Les systèmes d'établissement des coûts sont axés sur le classement des coûts selon leur caractère direct ou indirect. La nature fonctionnelle du coût, c'est-à-dire le fait qu'il soit associé à la fabrication, à la vente ou à la logistique, par exemple, n'est pas pertinente lorsqu'il s'agit de classer des coûts selon leur caractère direct ou indirect.

Questions soulevées par le choix des systèmes d'établissement des coûts

Les rôles des systèmes d'établissement des coûts

Les systèmes d'établissement des coûts servent à cinq grands usages. C'est en effet sur eux que reposent :

1. l'évaluation des stocks aux fins de l'information financière,

2. les décisions d'évaluation de la rentabilité,
3. le remboursement des coûts lorsque le prix stipulé dans un contrat est établi en fonction des coûts,
4. l'établissement des prix de cession interne, nationaux ou internationaux, lorsque ces derniers sont fixés au prix coûtant majoré et
5. l'évaluation des stocks aux fins de l'assurance.

L'évaluation des stocks aux fins de l'information financière exige moins d'exactitude quant à l'établissement des coûts que les quatre autres usages de l'information relative aux coûts, étant donné que ce type d'évaluation des stocks est centré sur le développement d'une valeur agrégée pour les stocks. Par conséquent, les problèmes qui se rattachent à la répartition des coûts indirects entre les articles dans le stock de clôture ne sont pas une préoccupation dans l'évaluation des stocks, comme ils le sont dans l'établissement du coût des produits.

Les questions que fait intervenir l'établissement des coûts pour les éléments 2 à 5 sont importantes et peuvent créer des problèmes et des conflits graves si le système d'établissement des coûts est inadéquat.

Le classement des coûts selon leur caractère direct ou indirect

Qu'arrive-t-il lorsqu'un coût direct est classé par erreur dans la catégorie des coûts indirects? Le coût rattaché à l'objet de coût auquel appartient véritablement le coût direct en question se trouve sous-évalué, tandis que le coût des objets de coût auxquels une partie de ce coût est affectée par erreur se trouve surévalué.

De la même façon, lorsqu'un coût indirect est classé par erreur dans la catégorie des coûts directs, le coût rattaché à cet objet de coût se trouve surévalué, tandis que le coût des objets de coût qui consomment la ressource et auxquels appartient véritablement le coût indirect se trouve sous-évalué.

L'erreur de classement des coûts a pour conséquence de fausser les décisions fondées sur ces coûts. Ainsi, le classement de coûts directs dans la catégorie des coûts indirects peut avoir les répercussions suivantes :

1. les produits qui ne sont pas rentables peuvent le paraître, si bien que l'on risque d'opter pour le

maintien de la fabrication d'un produit qu'il vaudrait mieux abandonner;

2. les contrats basés sur les coûts ne permettent pas de recouvrer les coûts intégraux;
3. un prix de cession interne basé sur les coûts peut être trop bas et donner lieu, par conséquent, à des inexactitudes dans l'assujettissement à l'impôt des parties à la cession; et
4. advenant la production d'une demande d'indemnité d'assurance, la pleine valeur des biens ne sera pas recouvrée.

Compte tenu de l'importance des répercussions économiques de toutes ces erreurs, le caractère adéquat du système d'établissement des coûts est souvent cause de désaccords.

Le classement approprié des coûts est une source constante de différends entre le maître de l'ouvrage et l'entrepreneur ou entre l'assuré et l'assureur, lorsque la base de calcul est le coût. L'objet du litige est souvent un coût considéré comme étant directement lié au contrat par l'entrepreneur et comme étant un coût indirect par le maître de l'ouvrage.

Les désaccords sont également fréquents entre le fisc et les contribuables en ce qui a trait au classement des coûts, dans les cas où le prix de cession interne est basé sur les coûts.

Il est donc impératif que le responsable du système d'établissement des coûts étudie le système et s'assure qu'il respecte les critères énoncés aux **paragraphes 1, 2 et 3** de la présente norme, et qu'il soit prêt à faire la preuve que le système d'établissement des coûts répond à ces critères lorsqu'on le lui demande.

L'accumulation, la répartition et l'imputation des coûts indirects

La majorité des distorsions des systèmes d'établissement des coûts résultent de l'accumulation de coûts ayant des inducteurs différents dans un même centre de regroupement de coûts. Un centre de regroupement de coûts est dit **homogène** si tous les coûts qui y sont accumulés ont le même inducteur. La majorité des distorsions dans l'établissement des coûts découlent donc de l'absence d'homogénéité dans le centre de regroupement.

L'on observe des distorsions dans l'établissement des coûts lorsque la base utilisée pour imputer les

coûts indirects aux objets de coût n'est pas l'inducteur de ces coûts indirects. Par conséquent, si des coûts ayant des inducteurs différents sont accumulés dans un même centre de regroupement de coûts indirects, un seul de ces coûts, au mieux, sera imputé en fonction de l'inducteur approprié puisqu'à chaque centre de regroupement de coûts indirects ne peut correspondre qu'une seule clé d'imputation aux objets de coûts. Ce genre d'erreur entraîne des distorsions dans les coûts.

Pour illustrer, prenons un exemple dans lequel le coût d'expédition est de 1 000 \$ par commande, majoré de 2 \$ par unité expédiée. Les ventes du produit A sont de 100 000 unités par année, expédiées en lots de 1 000 unités. Les ventes du produit B sont de 100 000 unités par année, expédiées en lots de 10 000 unités. Il existe deux inducteurs de coûts dans le cas qui nous occupe : le nombre de commandes et le nombre d'unités expédiées. Il y aura 110 commandes expédiées (100 000/1 000 + 100 000/10 000), ce qui donne un coût total d'expédition des commandes de 110 000 \$ (110 x 1 000 \$), et 200 000 unités expédiées, ce qui donne un coût total d'expédition des unités de 400 000 \$ (200 000 x 2 \$). Les coûts totaux s'élèvent donc à 510 000 \$.

Si ces coûts sont réunis dans un même centre de regroupement de coûts et répartis en fonction du nombre d'unités, le coefficient d'imputation sera de 2,55 \$ l'unité (510 000 \$/200 000) et des coûts de 255 000 \$ seront imputés à chaque ligne de produit.

Si les coûts sont répartis en fonction du nombre de commandes, le coefficient d'imputation sera de 4 636,36 \$ par commande (510 000 \$/110). Des coûts de 463 636 \$ seront imputés au produit A et des coûts de 46 364 \$ seront imputés au produit B.

Si ces coûts sont accumulés et répartis à partir de deux centres de regroupement de coûts, l'un pour les coûts des commandes et l'autre pour les coûts d'expédition, des coûts de 300 000 \$ seront imputés au produit A (100 x 1 000 \$ + 100 000 x 2 \$) et des coûts de 210 000 \$ seront imputés au produit B (10 x 1 000 \$ + 100 000 x 2 \$).

Les distorsions de coûts causées par la combinaison de coûts ayant des inducteurs différents apparaissent évidentes. En général, si les coûts sont attribués à partir de centres de regroupement de coûts en fonction des unités produites, les coûts des produits qui exigent davantage du système – le produit A

dans le cas présent – seront sous-évalués et ceux des produits qui exigent moins du système seront surévalués.

Problèmes liés au règlement de différends que suscite le système d'établissement des coûts

Compte tenu de l'importance qu'ont souvent les conséquences économiques des choix relatifs au système d'établissement des coûts, les différends que suscite le caractère adéquat des systèmes d'établissement des coûts subsisteront. C'est pourquoi il importe que les deux parties en cause s'entendent sur les principes qui suivent pour régler leur différend.

Le paragraphe 1 de la présente norme exige que toute affectation ou imputation de coût soit justifiée par une relation supposée de cause à effet entre l'objet de coût et le coût.

Le paragraphe 2 de la présente norme exige que les systèmes d'établissement des coûts soient complets et systématiques dans le traitement des coûts.

Le paragraphe 3 de la présente norme contient une liste de contrôle devant être utilisée dans l'évaluation de tout système d'établissement des coûts.

Lorsqu'un système d'établissement des coûts fait l'objet d'une analyse, l'application systématique de ces trois standards sert de base au règlement des différends et à l'atténuation des préoccupations.

Bibliographie

Atkinson, A. A., et al. (1997). *Management Accounting*, 2^e édition, chapitres 3, 5 et 6. Upper Saddle River, New Jersey, Prentice-Hall.

Cooper, R. (1990). « Cost Classifications in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems », *Journal of Cost Management*, automne, p. 4–14.

Gantt, H. L. (1994). « The Relation Between Production and Costs », *Journal of Cost Management*, printemps, p. 4–11.

Kaplan, R. S., et A. A. Atkinson (1998). *Advanced Management Accounting*, 3^e édition, chapitres 2 et 4. Upper Saddle River, New Jersey, Prentice-Hall.