

Objet et portée

La présente norme a pour but l'élaboration d'un ensemble de grands principes qui sous-tendent la préparation de rapports spéciaux d'établissement des coûts.

Aperçu général

Il existe un assortiment de rapports d'établissement des coûts dont l'utilisation est largement répandue et qui ont pour but d'étayer les décisions non courantes et d'informer les décideurs appelés à prendre ces décisions.

Parmi ces décisions non courantes figurent les suivantes :

1. fabriquer ou acheter un produit ou un composant;
2. abandonner la fabrication d'un produit;
3. abandonner les activités d'une division ou d'un service; et
4. accepter ou refuser une commande spéciale, exceptionnelle.

Bien que des facteurs stratégiques entrent également en considération dans toutes ces décisions, l'angle comptable est celui de l'incidence nette de chacune d'elles sur les flux de trésorerie. La règle de décision, abstraction faite de toute considération stratégique, consiste à adopter le plan d'action qui produit le niveau le plus élevé de valeur actualisée des flux de trésorerie.

Il est donc crucial, dans chaque cas, de comprendre comment la décision analysée influera sur les revenus et les coûts futurs de l'organisation.

Norme

3600-1 : Le rapport préparé pour étayer une décision non courante ou informer le décideur appelé à prendre cette décision doit inclure tous les éléments pertinents, et seulement les éléments pertinents, liés à cette décision. Globalement, ces éléments pertinents se composent de :

1. la valeur actualisée de toutes les répercussions marginales de la décision sur les revenus, pour toutes les périodes touchées par la décision; et
2. la valeur actualisée de toutes les répercussions marginales de la décision sur les coûts,

pour toutes les périodes touchées par la décision.

Notions relatives aux coûts

L'analyse contenue dans la présente norme s'appuie sur les notions de coûts variables et de coûts liés à la capacité. Ces coûts sont définis dans la **norme 2100**.

Les coûts variables sont ceux qui varient à court terme avec le volume de production. Parmi les exemples les plus courants, citons les coûts des matières et les coûts des fournitures générales de fabrication (fournitures consommables).

Les coûts liés à la capacité sont ceux qui varient avec le volume de capacité mis en place. Parmi les exemples les plus courants, citons le coût des employés salariés et l'amortissement des installations de production.

Dans la présente norme, nous préciserons la notion de coûts liés à la capacité en classant ces coûts dans trois catégories différentes :

1. les coûts liés à la capacité qui peuvent être évités à très court terme, que nous appellerons les **coûts liés à la capacité à court terme** – il s'agit des coûts liés à la capacité que l'on peut ajuster très rapidement, notamment le coût des contrats de location de matériel et des contrats d'emploi de salariés à court terme;
2. les coûts liés à la capacité qui peuvent être évités à plus long terme, que nous appellerons les **coûts liés à la capacité à long terme** – il s'agit des coûts liés à la capacité que l'organisation ne peut ajuster qu'à long terme, soit en cédant une partie de la capacité soit en s'abstenant de remplacer la capacité venue à échéance; et
3. les coûts liés à la capacité qui sont inévitables, même à long terme, que nous appellerons les **coûts de maintien des activités** – il s'agit des coûts des ressources de capacité qui comblent les besoins d'exploitation élémentaires de l'organisation et qui sont indépendants de la taille de cette dernière. Par définition, les coûts de maintien des activités de deux organisations appartenant au même secteur d'activité sont les mêmes.

Le coût calculé d'un produit ne doit contenir aucune portion des coûts de maintien des activités de l'organisation. Toutefois, en pratique, les coûts

des produits englobent souvent une portion de ces coûts de maintien.

La décision de fabriquer ou d'acheter

Dans la **décision de fabriquer ou d'acheter**, l'organisation doit déterminer s'il convient de fabriquer ou d'acheter un composant ou un produit qu'elle revendra ensuite au consommateur final.

Dans la décision de fabriquer ou d'acheter, certains facteurs stratégiques reliés à la garantie de qualité ou d'offre doivent être pris en considération. Bien que ces critères soient pertinents à la décision de fabriquer ou d'acheter et puissent, en réalité, avoir préséance sur les critères financiers, l'analyse portera ici plus particulièrement sur les critères financiers.

Le critère financier intervenant dans la décision de fabriquer ou d'acheter est le suivant : le coût externe total est-il supérieur ou inférieur au coût interne total? Exclusion faite de toute considération stratégique, l'organisation continuera de fabriquer le produit ou le composant si le coût interne est inférieur au coût externe.

Le **tableau 3600-1** résume les coûts internes et externes reliés à la décision de fabriquer ou d'acheter.

Tableau 3600-1

Coûts internes	Coûts externes
Coût variable total	Coût d'achat total
+ Coût de capacité à court terme total	+ Coût d'approvisionnement total
+ Coût de capacité à long terme total	= Coûts externes totaux
= Coûts internes totaux	

Les définitions des expressions figurant au **tableau 3600-1** sont les suivantes :

Coût variable total : valeur actualisée de tous les coûts variables évités sur la durée de vie du composant ou du produit en question si ledit composant ou produit est acheté à l'extérieur plutôt que fabriqué.

Coût de capacité à court terme total : valeur actualisée de tous les coûts liés à la capacité à

court terme évités sur la durée de vie du composant ou du produit en question, si ledit composant ou produit est acheté à l'extérieur plutôt que fabriqué.

Coût de capacité à long terme total : valeur actualisée de tous les coûts liés à la capacité à long terme évités sur la durée de vie du composant ou du produit en question, si ledit composant ou produit est acheté à l'extérieur plutôt que fabriqué.

Coût d'achat total : valeur actualisée de tous les coûts d'achat reliés au composant ou au produit provenant de l'extérieur que l'organisation prévoit devoir assumer sur la durée de vie dudit composant ou produit.

Coût d'approvisionnement total : valeur actualisée de tous les coûts d'approvisionnement, notamment les coûts de passation de commandes et les coûts logistiques, que l'organisation prévoit devoir assumer sur la durée de vie du composant ou du produit en question.

Notons que les définitions qui précèdent ne restreignent aucunement les coûts pris en compte aux seuls coûts de fabrication. Toutes les catégories de coûts, y compris les coûts de fabrication, les frais généraux et les frais d'administration, ainsi que les frais de vente doivent être pris en considération dans ces calculs.

L'erreur la plus répandue dans la préparation et l'emploi de l'information comptable aux fins de la décision de fabriquer ou d'acheter est l'utilisation du coût complet de fabrication du produit comme coût interne évité si le composant ou le produit est acheté à l'extérieur. Il s'agit bien là d'une erreur pour les quatre raisons suivantes :

1. l'utilisation du coût complet de fabrication entraîne la surestimation des économies internes réalisées, puisqu'elle suppose que les coûts liés à la capacité à long terme peuvent être éliminés dans l'immédiat;
2. l'utilisation du coût complet de fabrication entraîne la surestimation des économies internes réalisées, s'il inclut une portion des coûts de maintien des activités qui ne peuvent être évités, même à long terme;
3. l'utilisation du coût complet de fabrication entraîne la sous-estimation des économies internes réalisées s'il y a d'autres coûts, comme

les frais généraux, les frais d'administration et les frais de vente, qui peuvent être évités si la production interne est abandonnée; et

- le coût complet de fabrication courant ne tient pas compte de la possibilité de réduire les coûts grâce aux activités de réingénierie ou d'amélioration continue.

Lorsqu'il prépare un rapport spécial devant étayer la décision de fabriquer ou d'acheter, le comptable doit s'assurer que le document ne contient que les coûts qui changeront par suite de l'abandon de la production interne et qu'il englobe tous les coûts sujets à ces changements.

La décision d'abandonner la fabrication et la vente d'un produit

La décision d'abandonner un produit exige la comparaison du coût calculé de la fabrication du produit au prix prévu à long terme de ce produit.

Dans la décision d'abandonner un produit, certains facteurs stratégiques, reliés à l'étendue et à la profondeur de la gamme ainsi qu'à la disponibilité de produits d'appel pour des raisons de concurrence, doivent être pris en considération. Bien que ces critères stratégiques soient pertinents à la décision d'abandonner un produit et puissent, en réalité, avoir préséance sur les critères financiers, l'analyse portera ici plus particulièrement sur les critères financiers.

Le critère financier intervenant dans la décision d'abandonner un produit est le suivant : comment se comparent les revenus auxquels renonce l'organisation et les économies de coûts qu'elle réalise par suite de l'abandon du produit? Un produit doit être abandonné si les coûts que l'abandon permet d'économiser sont supérieurs aux revenus auxquels doit renoncer l'organisation. Si, par exemple, un produit génère actuellement 1 million de dollars de revenus (les revenus marginaux auxquels renonce l'organisation si elle abandonne le produit) et que les coûts qui peuvent être économisés grâce à l'abandon du produit s'élèvent à 1,5 million de dollars (les économies de coûts marginales que réalisera l'organisation si elle abandonne le produit), le produit doit, dans ce cas, être abandonné.

Le **tableau 3600-2** présente, sous forme résumée, les coûts internes totaux et les réductions des revenus utilisés pour évaluer la décision d'abandon du produit.

Tableau 3600-2

Coûts internes totaux	Réductions des revenus
Coût variable total	Réductions des revenus
+ Coût de capacité à court terme total	
+ Coût de capacité à long terme total	
= Coûts internes totaux	

Les définitions des composants des coûts internes sont identiques à celles du **tableau 3600-1**. En d'autres termes, les coûts internes englobent la valeur actualisée de tous les coûts qui seront évités sur la durée de vie restante prévue du produit, si ce dernier est abandonné.

Les « réductions des revenus » dans ce calcul renvoient à la valeur actualisée de tous les revenus auxquels renonce l'organisation sur la durée de vie restante prévue du produit, si ce dernier est abandonné.

Le calcul des réductions des revenus englobe également la valeur actualisée de toutes les autres répercussions de l'abandon du produit sur les revenus.

Parmi les répercussions secondaires figure, entre autres, l'augmentation des ventes des produits substitués de l'entreprise si le produit est abandonné (ce qui diminue l'effet de réduction des revenus) ou la diminution des ventes des produits complémentaires de l'entreprise si le produit est abandonné (ce qui augmente l'effet de réduction des revenus).

Une erreur répandue dans l'analyse de la décision d'abandonner un produit consiste à comparer au prix courant du produit le coût complet de fabrication. Il s'agit bien là d'une erreur pour les trois raisons suivantes :

- les coûts de ce calcul peuvent être surévalués ou sous-évalués pour les raisons exposées précédemment à la page 3600-2 ;
- le prix courant du produit peut être un prix de sacrifice susceptible de revenir à la normale dans les périodes ultérieures; et
- le prix courant du produit n'inclut pas les répercussions de l'abandon de ce produit sur les ventes d'autres produits.

Lorsqu'il prépare un rapport spécial devant étayer la décision d'abandonner un produit, le comptable doit s'assurer que le document ne contient que les revenus et les coûts qui changeront par suite de l'abandon du produit et qu'il englobe tous les revenus et les coûts sujets à ces changements.

La décision d'abandonner une division ou un service

La décision d'abandonner une division ou un service se présente sous la même forme que la décision de fabriquer ou d'acheter un composant ou un produit ou que la décision d'abandonner un produit. Par conséquent, les facteurs pris en considération dans la décision d'abandonner une division ou un service sont semblables à ceux qui ont été évoqués dans le cas de la décision de fabriquer ou d'acheter un composant ou un produit et dans la décision d'abandonner un produit. Il serait donc superflu de les répéter.

La décision d'accepter ou de refuser une commande spéciale

Aux fins d'analyse dans la présente norme, une commande spéciale est définie comme étant une *offre exceptionnelle* soumise par un client potentiel pour l'achat d'un produit ou d'un service que l'organisation ne produit ou n'offre pas en temps normal.

Il peut s'agir, par exemple, d'une *commande ponctuelle* passée à un fabricant de lessiveuses par une grande chaîne de grands magasins pour la fabrication d'une quantité de lessiveuses portant la marque du distributeur.

Le critère décisionnel sous-jacent à la décision d'acceptation ou de refus d'une commande spéciale est le suivant : le revenu offert par le client excède-t-il le coût interne total de l'exécution de la commande? Abstraction faite de toute considération stratégique, si le revenu offert par le client excède le coût interne de l'exécution de la commande, cette dernière doit être acceptée.

Le **tableau 3600-3** résume les revenus et les coûts internes associés à la décision d'accepter ou de refuser une commande spéciale.

Tableau 3600-3

Coûts internes	Revenus
Charges décaissées	Revenus
+ Coût de renonciation	
= Coûts internes totaux	

Les revenus correspondent au prix facturé ou à la somme offerte par le client pour la commande spéciale.

Les **charges décaissées** représentent la somme des coûts variables et des coûts liés à la capacité qu'assume l'organisation pour accepter, remplir et livrer la commande spéciale.

Les seuls coûts liés à la capacité inclus dans les charges décaissées sont les coûts des éléments de capacité qui sont acquis pour exécuter cette commande et qui n'existent que pour la durée d'exécution de la commande. Il peut s'agir, par exemple, du coût du salaire versé à un cadre dont les services sont retenus à court terme par contrat pour diriger l'exécution de la commande spéciale, et qui sera libéré de sa charge une fois la commande terminée, ou de la somme versée pour louer un appareil particulier que l'organisation s'est procuré pour exécuter la commande spéciale.

Le coût de renonciation associé à une commande spéciale se compose de deux éléments :

1. le profit auquel renonce l'organisation en affectant la capacité existante à la production de la commande spéciale – si l'organisation dispose d'un excédent de capacité suffisant pour exécuter la commande spéciale, cet élément du coût de renonciation sera nul; et
2. la valeur actualisée de tous les profits à long terme auxquels l'organisation renonce en acceptant la commande spéciale – cet élément du coût de renonciation peut revêtir la forme d'une perte de profit futur découlant du fait qu'un client mécontent annule les achats planifiés qu'il projetait de faire auprès de l'organisation parce qu'il constate que le prix de la commande spéciale est plus avantageux que celui que l'organisation demande à ses clients existants pour un produit comparable.

Lorsqu'il prépare un rapport devant étayer la décision d'accepter ou de refuser une commande spéciale, le comptable doit s'assurer que le

document contient les revenus résultant de la commande spéciale et les charges décaissées de même que le coût de renonciation qui s'y rattachent.

Les erreurs les plus répandues dans le traitement des commandes spéciales sont les suivantes :

1. l'inclusion des coûts liés à la capacité, comme la portion des coûts indirects généraux imputée à la commande, dont le total ne changera pas si la commande spéciale est acceptée;
2. le fait de ne pas tenir compte d'une partie ou de la totalité des coûts de renonciation associés à l'acceptation de la commande spéciale;
3. le fait de ne pas déceler les particularités d'une commande spéciale à laquelle ces critères s'appliquent.

Le dernier élément porte sur les deux caractéristiques importantes et très contraignantes de la commande spéciale : premièrement, il s'agit d'une commande exceptionnelle (non susceptible de se répéter); deuxièmement, elle porte sur un article que l'organisation n'offre pas en temps normal.

Le caractère exceptionnel de la commande spéciale est important du fait qu'il est de la nature même de ce genre de commande d'être occasionnelle. En d'autres termes, la commande spéciale est normalement envisagée par l'organisation lorsque cette dernière dispose d'un excédent de capacité et que le coût de renonciation est nul.

En pareil cas, le prix minimum acceptable correspond au coût variable, considérablement inférieur au coût complet qui servirait de base dans la détermination du prix de produits comparables de fabrication courante. En d'autres termes, le prix d'une commande spéciale est susceptible d'être largement inférieur au prix de produits comparables, mais non identiques.

Si la commande spéciale est récurrente, le client s'attendra à un prix semblable ou peut-être même inférieur en contrepartie de la garantie de sa clientèle. Or, le fournisseur devra proposer un prix plus élevé au client occasionnel qui devient un client régulier étant donné que le prix à long terme doit couvrir à la fois les coûts variables du produit et ses coûts liés à la capacité pour qu'il soit rentable.

Pour quelle raison le statut de commande spéciale n'est-il accordé qu'aux produits qui ne sont pas offerts en temps normal? Parce que si le produit

est offert en temps normal, le prix d'un produit identique faisant l'objet d'une commande spéciale sera inévitablement comparé à celui des commandes courantes ou régulières. Si le prix de la commande spéciale est inférieur, ce qui est habituellement le cas lorsqu'est appliqué le critère selon lequel il suffit que les revenus excèdent les coûts internes de la commande spéciale, les clients réguliers seront mécontents.

Dans la pratique, on demande parfois des prix marginaux à court terme pour des produits existants. Ainsi, les compagnies d'aviation offrent des places à rabais aux voyageurs sans garantie. En général, toutefois, cette pratique est confinée à l'établissement des prix de services qui, étant donné leur nature éphémère, ne peuvent être stockés.

L'établissement de prix marginaux pour des produits susceptibles d'être stockés faisant l'objet de commandes spéciales est, en général, une pratique perturbatrice susceptible de soulever des problèmes éthiques importants (puisque l'on demande aux clients fidèles un prix différent, habituellement supérieur, pour un même produit) et de compliquer les relations avec les clients lorsque ces derniers se rendront compte que des produits à peu près semblables sont vendus à des prix différents.

C'est pourquoi il est clairement convenu dans la présente analyse des commandes spéciales que les principes énoncés s'appliquent exclusivement aux opérations commerciales exceptionnelles.

La notion d'élément pertinent de revenu ou de coût

L'analyse des quatre décisions décrites à la page 3600-1 repose sur la notion de coût ou de revenu pertinent.

Un élément de revenu ou de coût est **pertinent** s'il change par suite de la décision envisagée.

Compte tenu de cette définition, l'analyse qui précède peut être résumée dans les termes suivants : lorsque le comptable prépare un rapport devant étayer une décision, le contenu du document doit être limité aux éléments pertinents et doit englober tous les éléments pertinents.

Cela revient à dire que les rapports spéciaux préparés pour étayer une décision doivent inclure tous les éléments de revenu et de coût qui changeront par suite de la décision.

Bibliographie

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