

Objet et portée

La présente norme porte sur la conception et le fonctionnement des systèmes de coût de revient en production uniforme et continue.

Aperçu général

Les systèmes de coût de revient en production uniforme et continue (aussi appelé coût de revient en cycles continus ou coût de revient par stades) sont utilisés dans les contextes de fabrication de produits ou de prestation de services identiques, à fort volume¹.

Les unités produites étant identiques en situation de production uniforme et continue, les coûts unitaires calculés sont les mêmes.

C'est pourquoi le système de coût de revient en production uniforme et continue est centré, en ce qui a trait tant à l'établissement des coûts qu'au contrôle des processus, sur la contribution au coût unitaire de chaque processus ou activité concourant à la fabrication du produit ou à la prestation du service.

Il existe trois méthodes d'établissement du coût de revient en production uniforme et continue. À chacune correspond une façon particulière de traiter les coûts.

1. **Épuisement successif (ou premier entré premier sorti – PEPS).** Selon la méthode PEPS, le flux des coûts est considéré comme étant dicté par la règle premier entré, premier sorti.
2. **Moyenne pondérée (MP).** Suivant la méthode de la MP, les coûts du stock d'ouverture et de la production de la période sont cumulés, de sorte que le coût calculé des produits achevés et du stock de la fin est une moyenne pondérée des coûts actuels et passés.
3. **Le coût standard (CS).** Selon la méthode du coût standard, ce sont les coûts standard plutôt que les coûts réels qui sont attribués aux produits ou aux services. Les différences ou écarts entre les coûts réels et les coûts standard sont imputés sur les résultats périodiques à titre d'écarts sur quantité.

Selon la présente norme, les trois méthodes sont acceptables. La méthode PEPS et la méthode du CS sont toutefois moins complexes et leur application est moins onéreuse, ce qui fait qu'elles sont recommandées.

Dans un système de fabrication qui produit quantité d'articles semblables, le traitement des articles défectueux qui sont rejetés et mis aux rebuts ou réusinés soulève un problème.

La méthode traditionnelle veut que l'on fixe un standard de rejets réputés normaux (ou pertes normales). Par **rejets normaux**, l'on entend la proportion d'articles défectueux mis au rebut que produit un système dont le fonctionnement est hautement efficace. En ce sens, les rejets sont considérés comme faisant partie intégrante du processus de fabrication et, par conséquent, entrent dans le coût normal des bonnes unités produites. La pratique courante consiste à calculer les rejets normaux en pourcentage de ces bonnes unités.

Par **rejets anormaux** (ou pertes anormales), l'on entend l'écart entre les rejets réels et les rejets normaux. Les rejets anormaux sont traités comme un coût associé aux activités de la période et non comme un coût incorporable. C'est pourquoi aucun coût relié aux rejets anormaux ne figure dans les coûts incorporables. Les coûts des rejets anormaux sont imputés sur les résultats périodiques.

Les coûts de réusinage sont ceux qu'exige la remise en état des articles initialement jugés défectueux. Les observations qui concernent les rejets valent aussi pour les coûts de réusinage; peu importe que le processus donne lieu à des rejets ou à du réusinage, les exigences liées à la détermination de normes relatives à la marge de tolérance acceptable demeurent donc les mêmes. C'est pourquoi les principes, les recommandations et les normes qui s'appliquent aux rejets s'appliquent aussi au réusinage, bien qu'il ne soit pas explicitement question de réusinage dans la présente norme.

Norme

2700-1 : Selon la présente norme, les méthodes de l'épuisement successif, de la moyenne pondérée et du coût standard conviennent toutes trois au calcul du coût de revient en production uniforme et continue, et aucune d'elle n'est jugée préférable en vertu des critères de comptabilité ou de contrôle. La mise en place et l'application des méthodes de l'épuisement successif et du coût standard sont toutefois moins onéreuses, et les calculs qu'elles exigent sont plus simples.

Le coût de revient en production uniforme et continue

2700

2700-2 : *Si la méthode du coût standard est adoptée pour établir le coût de revient en production uniforme et continue, les coûts standard utilisés doivent tenir compte des caractéristiques du secteur d'activité ainsi que de l'organisation. La méthode recommandée pour déterminer le coût standard d'une activité ou d'un processus particulier consiste à utiliser un coût de référence reflétant la pratique la plus efficiente dans le secteur d'activité. Si un différend dans l'établissement des coûts de revient remet en question le coût standard, il incombe à la personne ou à l'entité qui propose le coût standard de justifier ce dernier. En d'autres termes, la personne ou l'entité qui remet en question le coût standard n'est pas tenue de démontrer que ledit coût est déraisonnable.*

2700-3 : *Si la méthode du coût standard est adoptée pour établir le coût de revient en production uniforme et continue, l'écart entre le coût standard imputé à la production et les coûts véritablement engagés est traité comme un écart sur quantité de la période et imputé sur les résultats périodiques. En d'autres termes, les écarts calculés dans un système de coût standard ne sont pas considérés comme des coûts incorporables.*

2700-4 : *Le coût des rejets normaux (ou du réusinage normal), habituellement exprimés en pourcentage des bonnes unités produites, est réputé faire partie des coûts incorporables. Le coût des rejets anormaux (ou du réusinage anormal) est traité comme un écart sur quantité de la période et imputé sur les résultats périodiques. En d'autres termes, le coût des rejets anormaux (ou du réusinage anormal) n'est pas considéré comme un coût incorporable.*

2700-5 : *La marge de tolérance en ce qui a trait aux rejets normaux (ou au réusinage normal) doit être représentative d'une norme dictée par la pratique efficiente dans le secteur d'activité. Si un différend dans l'établissement des coûts de revient remet en question la marge de tolérance relative aux rejets normaux (ou au réusinage normal), il incombe à la personne ou à l'entité qui propose la marge de tolérance relative aux rejets (ou au réusinage) de justifier cette dernière, et non à la personne ou à l'entité qui remet en question la marge de*

tolérance de démontrer que ladite marge est déraisonnable.

Contexte d'application de la méthode du coût de revient en production uniforme et continue

Le flux des coûts dans le contexte de la méthode du coût de revient en production uniforme et continue est semblable au flux des coûts dans celui de la méthode du coût de revient par commande, décrit dans la **norme 2600**. Dans le cas du coût de revient par commande, l'établissement des coûts a pour but de déterminer le coût de la commande, tandis que dans le cas du coût de revient en production uniforme et continue, il a pour but de déterminer le coût du processus ou de l'activité. Cela s'explique par le fait que, dans le contexte de l'application du coût de revient par commande, toutes les commandes sont différentes et imposent des coûts différents à l'organisation, tandis que dans le contexte de l'application du coût de revient en production uniforme et continue, tous les produits ou services sont identiques, de sorte que le même coût leur est attaché.

Dans le contexte du coût de revient en production uniforme et continue, les coûts sont enregistrés dans les comptes des processus (des ateliers, des sections, des services, des activités ou des postes), où ils sont cumulés. Le total ainsi obtenu pour chaque processus est ensuite divisé par un indicateur du volume d'activité du processus, exprimé en unités produites, ce qui permet d'obtenir le coût d'une unité issue de ce processus. Ce coût devient alors un élément du coût de production. La somme des coûts associés à chacun des processus que franchit l'unité devient le coût total du produit.

Deux catégories de coûts sont habituellement cumulés pour chaque processus : les coûts des matières et les coûts de transformation (qui englobent le coût de la main-d'œuvre et les coûts indirects). Cette convention tient compte du fait que le coût des matières intervient généralement de façon ponctuelle dans le processus de fabrication, lorsqu'un composant est ajouté à l'article produit par exemple, tandis que les coûts de transformation interviennent le plus souvent de façon continue, au titre des heures de main-d'œuvre ou des heures-machines consommées par le produit.

Lorsqu'une unité sort d'un processus, le coût des matières et les coûts de transformation de

Le coût de revient en production uniforme et continue

2700

ce processus sont imputés à l'unité produite et transmis au processus suivant, en même temps que l'unité physique en question.

La notion d'**unité équivalente** est fondamentale dans la méthode du coût de revient en production uniforme et continue. Elle permet la comptabilisation des coûts au terme d'une période donnée et rend compte de l'achèvement partiel de certaines unités.

La méthode consiste à mesurer le travail partiellement achevé en termes d'unités équivalentes de travail achevé.

Dans la pratique, la comptabilisation a lieu après coup pour l'ensemble des unités plutôt que pour chacune d'elles, comme l'indique l'exemple qui suit.

Supposons qu'au terme d'une période donnée, 1 000 unités physiques soient en stock pour un processus particulier. L'on estime que la totalité du coût des matières et 60 % des coûts de transformation leur ont été imputés, soit 1 000 unités équivalentes pour les matières et 600 unités équivalentes pour la transformation.

Le coût des matières et les coûts de transformation, une fois calculés, sont divisés respectivement par les unités équivalentes correspondantes, ce qui permet d'obtenir un coût unitaire pour les matières et la transformation. Ces coûts servent ensuite au calcul du coût de revient total des unités produites.

Exemple de coût de revient en production uniforme et continue

Un exemple permettra de mieux illustrer l'application de la méthode du coût de revient en production uniforme et continue.

La société Artisanat Larivière produit des bibelots en céramique peinte dont la fabrication est assurée par deux ateliers : peinture et finition.

Les employés de l'atelier de peinture peignent des bibelots de céramique non-peints qui sont achetés d'un fournisseur au prix unitaire de 25 \$. Une fois peints, mais avant d'être transférés à l'atelier de finition, les bibelots subissent un contrôle de la qualité de la peinture. Les imperfections de la peinture ne pouvant être corrigées, tous les articles rejetés sont détruits. Selon les normes du secteur, la proportion normale de rejets pour ce genre d'activité est de 2 % des bonnes unités produites. Les unités qui réussissent l'étape du contrôle

sont acheminées à l'atelier de finition. Les coûts de la peinture et de la main-d'œuvre chargée de l'appliquer sont traités comme des coûts de transformation.

Le **tableau 2700-1** présente les activités et les coûts de l'atelier de peinture pour la période la plus récente.

Tableau 2700-1
Artisanat Larivière
Atelier de peinture
Sommaire des activités

Encours au début de la période (en unités)	5 000
Pourcentage moyen d'achèvement des unités du début de la période	60 %
Coût des matières englobé dans les unités du début de la période	125 000 \$
Coûts de transformation englobés dans les unités du début de la période	150 000 \$
Coût des matières associé à la période	1 225 000 \$
Coûts de transformation associés à la période	2 160 000 \$
Unités commencées au cours de la période	49 000
Unités achevées et transférées au cours de la période	45 000
Unités rejetées	1 000
Encours à la fin de la période (en unités)	8 000
Pourcentage moyen d'achèvement des unités de la fin de la période	25 %

Dans l'atelier de finition, un scellant spécial est appliqué aux bibelots. Une fois cette opération terminée, ce qui correspond au moment où 40 % du travail de transformation est réalisé dans l'atelier de finition, les bibelots subissent un nouveau contrôle de la qualité et les unités rejetées sont détruites. La proportion normale de rejets à cette étape est de 0,5 % des bonnes unités produites. Après le contrôle de la qualité, des ornements sont ajoutés aux bibelots, après quoi une dernière couche de scellant est appliquée et toutes les surfaces rugueuses sont polies, ce qui complète le travail. Le bibelot terminé subit ensuite un dernier contrôle de la qualité et les articles défectueux sont retirés et détruits. La proportion normale de rejets à cette étape est de 1 % des bonnes unités produites.

Le coût de revient en production uniforme et continue

2700

Le **tableau 2700-2** présente les activités et les coûts de l'atelier de finition pour la période la plus récente.

Tableau 2700-2
Artisanat Larivière
Atelier de finition
Sommaire des activités

Encours au début de la période (en unités)	8 300
Pourcentage moyen d'achèvement des unités du début de la période	10 %
Unités intégrées	45 000
Coût intégré dans les unités du début de la période	597 600 \$
Coûts de transformation englobés dans les unités du début de la période	15 770 \$
Coût des matières englobé dans les unités du début de la période	0 \$
Unités achevées et transférées au cours de la période	49 600
Unités rejetées au premier point de contrôle de la qualité	300
Unités rejetées au second point de contrôle de la qualité	400
Stock de la fin (en unités)	3 000
Coût des matières associé à la période	530 000 \$
Coûts de transformation associés à la période	1 033 800 \$
Coûts intégrés au cours de la période	3 291 000 \$
Pourcentage moyen d'achèvement des unités de la fin de la période	80 %

Modèle général

Peu importe la méthode retenue pour établir le coût de revient (PEPS, MP ou CS), la technique décrite ci-après, constituée de trois étapes, est utile dans la préparation de l'information nécessaire à l'établissement du coût de revient en production uniforme et continue :

1. Définir le cheminement matériel des unités et calculer les unités équivalentes de production.
2. Dresser le sommaire des coûts totaux à comptabiliser et calculer le coût par unité équivalente produite pour chaque processus.
3. Imputer les coûts de traitement aux produits.

Cette technique sera appliquée à l'élaboration de l'information relative au coût de traitement dans l'exemple d'Artisanat Larivière.

Le coût de revient en production uniforme et continue

2700

La méthode de l'épuisement successif

Atelier de peinture — première étape

Le tableau qui suit présente le cheminement matériel des unités dans l'atelier de peinture et le calcul des unités équivalentes produites au cours de la période.

Artisanat Larivière
Cheminement matériel des unités
Atelier de peinture
Méthode PEPS d'établissement du coût de revient en production uniforme et continue

Cheminement de la production	Unités physiques	Unités équivalentes	
		Matières	Transformation
Encours au début de la période ¹	5 000		
Unités commencées au cours de la période	49 000		
Unités totales à comptabiliser	54 000		
Unités achevées et transférées			
• des encours du début	5 000	0	2 000
• des unités commencées et achevées	40 000	40 000	40 000
Rejets normaux ²	900	900	900
Rejets anormaux ³	100	100	100
Encours à la fin de la période ⁴	8 000	8 000	2 000
Unités comptabilisées	54 000		
Travaux effectués au cours de la période		49 000	45 000
Explications			
¹ Achèvement : 100 % coût des matières, 60 % coûts de transformation			
² 2 % x 45 000			
³ Rejets totaux – rejets normaux			
⁴ Achèvement : 100 % coût des matières, 25 % coûts de transformation			

Le coût de revient en production uniforme et continue

2700

Atelier de peinture — deuxième et troisième étapes

Le tableau qui suit présente les coûts de production, le calcul du coût par unité équivalente et la répartition des coûts.

Artisanat Larivière
Fiche sommaire des coûts
Atelier de peinture

Méthode PEPS d'établissement du coût de revient en production uniforme et continue

Cheminement de la production	Total	Coût des matières	Coûts de transformation
Encours au début de la période	275 000 \$		
Coûts ajoutés au cours de la période	3 385 000 \$	1 225 000 \$	2 160 000 \$
Coût total à comptabiliser	3 660 000 \$		
Unités équivalentes		49 000	45 000
Coût par unité équivalente		25 \$	48 \$
Répartition des coûts			
Rejets normaux	65 700 \$	900 x 25 \$	900 x 48 \$
Rejets anormaux	7 300 \$	100 x 25 \$	100 x 48 \$
Encours à la fin de la période	296 000 \$	8 000 x 25 \$	2 000 x 48 \$
Coût des unités achevées et transférées			
• des encours du début			
– coûts au début	275 000 \$		
– coûts intégrés au cours de la période	96 000 \$	0 \$	2 000 x 48 \$
• des unités commencées et achevées au cours de la période	2 920 000 \$	40 000 x 25 \$	40 000 x 48 \$
Coût total comptabilisé	3 660 000 \$		

Si les coûts de transformation sont réputés être des coûts *liés à la capacité* plutôt que des coûts variables, les dispositions du **paragraphe 2** de la **norme 2200** s'appliquent et le coefficient utilisé pour répartir les coûts de transformation doit reposer sur la capacité plutôt que sur les unités équivalentes de travail effectué.

En pareil cas, le coût par unité équivalente en ce qui a trait aux coûts de transformation doit être remplacé dans l'attribution des coûts par un coefficient de répartition correspondant au résultat de la division des coûts de transformation totaux par la capacité, conformément aux indications de la **norme 2200**.

Le coût de revient en production uniforme et continue

2700

Atelier de finition — première étape

Le tableau qui suit présente le cheminement matériel des unités dans l'atelier de finition et le calcul des unités équivalentes produites au cours de la période.

Artisanat Larivière
Cheminement matériel des unités
Atelier de finition

Méthode PEPS d'établissement du coût de revient en production uniforme et continue

Cheminement de la production	Unités physiques	Unités équivalentes		
		Intégrés	Matières	Transformation
Encours au début de la période ¹	8 300			
Unités commencées au cours de la période	45 000			
Unités totales à comptabiliser	53 300			
Unités achevées et transférées				
• des encours du début	8 300	0	8 300	7 470
• des unités commencées et achevées	41 300	41 300	41 300	41 300
Rejets normaux au premier contrôle ²	265	265	0	265 x 0,4
Rejets anormaux au premier contrôle ³	35	35	0	35 x 0,4
Rejets normaux au deuxième contrôle ⁴	496	496	496	496
Rejets anormaux au deuxième contrôle ³	- 96	- 96	- 96	- 96
Encours à la fin de la période ⁵	3 000	3 000	3 000	2 400
Unités comptabilisées	53 300			
Travaux effectués au cours de la période		45 000	53 000	51 690
Explications				
¹ Achèvement : 0 % coût des matières, 10 % coûts de transformation				
² 0,5 % x 53 000				
³ Rejets totaux – rejets normaux				
⁴ 1 % x 49 600				
⁵ Achèvement : 100 % coût des matières, 80 % coûts de transformation				

Le coût de revient en production uniforme et continue

2700

Atelier de finition — deuxième et troisième étapes

Le tableau qui suit présente les coûts de production, le calcul du coût par unité équivalente et la répartition des coûts.

Artisanat Larivière
Fiche sommaire des coûts
Atelier de finition

Méthode PEPS d'établissement du coût de revient en production uniforme et continue

Cheminement de la production	Total	Coûts intégrés	Coût des matières	Coûts de transformation
Encours au début de la période	613 370 \$			
Coûts ajoutés au cours de la période	4 854 800 \$	3 291 000 \$	530 000 \$	1 033 800 \$
Coût total à comptabiliser	5 468 170 \$			
Unités équivalentes		45 000	53 000	51 690
Coût par unité équivalente		73,13 \$	10 \$	20 \$
Répartition des coûts				
Rejets normaux au premier contrôle ¹	21 500 \$	265 x 73,13 \$		106 x 20 \$
Rejets anormaux au premier contrôle ¹	2 840 \$	35 x 73,13 \$		14 x 20 \$
Rejets normaux au deuxième contrôle ²	51 154 \$	496 x 73,13 \$	496 x 10 \$	496 x 20 \$
Rejets anormaux au deuxième contrôle ²	- 9 901 \$	- 96 x 73,13 \$	- 96 x 10 \$	- 96 x 20 \$
Encours à la fin de la période	297 400 \$	3 000 x 73,13 \$	3 000 x 10 \$	2 400 x 20 \$
Coût des unités achevées et transférées				
• des encours du début	613 370 \$			
– coûts au début	232 400 \$	0 \$	8 300 x 10 \$	7 470 x 20 \$
– coûts intégrés au cours de la période				
• des unités commencées et achevées au cours de la période	4 259 407 \$	41 300 x 73,13 \$	41 300 x 10 \$	41 300 x 20 \$
Coût total comptabilisé	5 468 170 \$			

Si les coûts de transformation sont réputés être des coûts *liés à la capacité* plutôt que des coûts variables, les dispositions du paragraphe 2 de la **norme 2200** s'appliquent et le coefficient utilisé pour répartir les coûts de transformation doit reposer sur la capacité plutôt que sur les unités équivalentes de travail effectué.

En pareil cas, le coût par unité équivalente en ce qui a trait aux coûts de transformation doit être remplacé dans l'attribution des coûts par un coefficient de répartition correspondant au résultat de la division des coûts de transformation totaux par la capacité, conformément aux indications de la **norme 2200**.

Le coût de revient en production uniforme et continue

2700

La méthode de la moyenne pondérée

Atelier de peinture — première étape

Le tableau qui suit présente le cheminement matériel des unités dans l'atelier de peinture et le calcul des unités équivalentes produites au cours de la période.

Artisanat Larivière
Cheminement matériel des unités
Atelier de peinture
Méthode de la moyenne pondérée d'établissement du coût de revient
en production uniforme et continue

Cheminement de la production	Unités physiques	Unités équivalentes	
		Matières	Transformation
Encours au début de la période ¹	5 000		
Unités commencées au cours de la période	49 000		
Unités totales à comptabiliser	54 000		
Unités achevées et transférées	45 000	45 000	45 000
Rejets normaux ²	900	900	900
Rejets anormaux ³	100	100	100
Encours à la fin de la période ⁴	8 000	8 000	2 000
Unités comptabilisées	54 000		
Total des travaux effectués		54 000	48 000
Explications			
1 Achèvement : 100 % coût des matières, 60 % coûts de transformation			
2 2 % x 45 000			
3 Rejets totaux – rejets normaux			
4 Achèvement : 100 % coût des matières, 25 % coûts de transformation			

Le coût de revient en production uniforme et continue

2700

Atelier de peinture – deuxième et troisième étapes

Le tableau qui suit présente les coûts de production, le calcul du coût par unité équivalente et la répartition des coûts.

Artisanat Larivière
Fiche sommaire des coûts
Atelier de peinture

Méthode de la moyenne pondérée d'établissement du coût de revient en production uniforme et continue

Cheminement de la production	Unités physiques	Coût des matières	Coût de transformation
Encours au début de la période	275 000 \$	125 000 \$	150 000 \$
Coûts ajoutés au cours de la période	3 385 000 \$	1 225 000 \$	2 160 000 \$
Coût total à comptabiliser	3 660 000 \$	1 350 000 \$	2 310 000 \$
Unités équivalentes		54 000	48 000
Coût par unité équivalente		25 \$	48,125 \$
Répartition des coûts			
Rejets normaux	65 813 \$	900 x 25 \$	900 x 48,125 \$
Rejets anormaux	7 312 \$	100 x 25 \$	100 x 48,125 \$
Encours à la fin de la période	296 250 \$	8 000 x 25 \$	2 000 x 48,125 \$
Coût des unités achevées et transférées	3 290 625 \$	45 000 x 25 \$	45 000 x 48,125 \$
Coût total comptabilisé	3 660 000 \$		

Si les coûts de transformation sont réputés être des coûts *liés à la capacité* plutôt que des coûts variables, les dispositions du paragraphe 2 de la **norme 2200** s'appliquent et le coefficient utilisé pour répartir les coûts de transformation doit reposer sur la capacité plutôt que sur les unités équivalentes de travail effectué.

En pareil cas, le coût par unité équivalente en ce qui a trait aux coûts de transformation doit être remplacé dans l'attribution des coûts par un coefficient de répartition correspondant au résultat de la division des coûts de transformation totaux par la capacité, conformément aux indications de la **norme 2200**.

Le coût de revient en production uniforme et continue

2700

Atelier de finition — première étape

Le tableau qui suit présente le cheminement matériel des unités dans l'atelier de finition et le calcul des unités équivalentes produites au cours de la période.

Artisanat Larivière
Cheminement matériel des unités
Atelier de finition
Méthode de la moyenne pondérée d'établissement du coût de revient
en production uniforme et continue

Cheminement de la production	Unités physiques	Unités équivalentes		
		Intégrés	Matières	Transformation
Encours au début de la période ¹	8 300			
Unités commencées au cours de la période	45 000			
Unités totales à comptabiliser	53 300			
Unités achevées et transférées	49 600	49 600	49 600	49 600
Rejets normaux au premier contrôle ²	265	265	0	265 x 0,4
Rejets anormaux au premier contrôle ³	35	35	0	35 x 0,4
Rejets normaux au deuxième contrôle ⁴	496	496	496	496
Rejets anormaux au deuxième contrôle ³	- 96	- 96	- 96	- 96
Encours à la fin de la période ⁵	3 000	3 000	3 000	2 400
Unités comptabilisées	53 300			
Total des travaux effectués		53 300	53 000	52 520
Explications				
1 Achèvement : 0 % coût des matières, 10 % coûts de transformation				
2 0,5 % x 53 000				
3 Rejets totaux – rejets normaux				
4 1 % x 49 600				
5 Achèvement : 100 % coût des matières, 80 % coûts de transformation				

Le coût de revient en production uniforme et continue

2700

Atelier de finition — deuxième et troisième étapes

Le tableau qui suit présente les coûts de production, le calcul du coût par unité équivalente et la répartition des coûts.

Artisanat Larivière
Fiche sommaire des coûts
Atelier de finition
Méthode de la moyenne pondérée d'établissement du coût de revient
en production uniforme et continue

Cheminement de la production	Total	Coûts intégrés	Coût des matières	Coûts de transformation
Encours au début de la période	613 370 \$	597 600 \$	0 \$	15 770 \$
Coûts ajoutés au cours de la période	4 854 800 \$	3 291 000 \$	530 000 \$	1 033 800 \$
Coût total à comptabiliser	5 468 170 \$	3 888 600 \$	530 000 \$	1 049 570 \$
Unités équivalentes		53 300	53 000	52 520
Coût par unité équivalente		72,96 \$	10 \$	20,09 \$
Répartition des coûts				
Rejets normaux au premier contrôle ¹		21 452 \$	265 x 72,957 \$	106 x 19,984 \$
Rejets anormaux au premier contrôle ¹		2 833 \$	35 x 72,957 \$	14 x 19,984 \$
Rejets normaux au deuxième contrôle ²	51 059 \$	496 x 72,957 \$	496 x 10 \$	496 x 19,984 \$
Rejets anormaux au deuxième contrôle ²	- 9 882 \$	- 96 x 72,957 \$	- 96 x 10 \$	- 96 x 19,984 \$
Encours à la fin de la période	296 833 \$	3 000 x 72,957 \$	3 000 x 10 \$	2 400 x 19,984 \$
Unités achevées et transférées	5 105 876 \$	49 600 x 72,957 \$	49 600 x 10 \$	49 600 x 19,984 \$
Coût total comptabilisé	5 468 170 \$			

Si les coûts de transformation sont réputés être des coûts *liés à la capacité* plutôt que des coûts variables, les dispositions du **paragraphe 2** de la **norme 2200** s'appliquent et le coefficient utilisé pour répartir les coûts de transformation doit reposer sur la capacité plutôt que sur les unités équivalentes de travail effectué.

En pareil cas, le coût par unité équivalente en ce qui a trait aux coûts de transformation doit être remplacé dans l'attribution des coûts par un coefficient de répartition correspondant au résultat de la division des coûts de transformation totaux par la capacité, conformément aux indications de la **norme 2200**.

Le coût de revient en production uniforme et continue

2700

La méthode du coût standard

Atelier de peinture — première étape

Pour instaurer la méthode du coût standard, l'entreprise doit préciser ses coûts standard pour toutes les facettes de ses activités.

Supposons que l'entreprise a établi les normes de coût figurant dans le tableau suivant :

Élément de coût	Coût standard
Bibelots de céramique non-peints	25 \$
Coûts de transformation dans l'atelier de peinture	46 \$
Coût des matières dans l'atelier de finition	9 \$
Coûts de transformation dans l'atelier de finition	18 \$

Ces coûts standard s'appliquent aux activités des deux périodes.

Le tableau qui suit présente le cheminement matériel des unités dans l'atelier de peinture et le calcul des unités équivalentes produites au cours de la période.

Artisanat Larivière
Cheminement matériel des unités
Atelier de peinture

Méthode du coût standard d'établissement du coût de revient en production uniforme et continue

Cheminement de la production	Unités physiques	Unités équivalentes	
		Matières	Transformation
Encours au début de la période ¹	5 000		
Unités commencées au cours de la période	49 000		
Unités totales à comptabiliser	54 000		
Unités achevées et transférées			
• des encours du début	5 000	0	2 000
• des unités commencées et achevées	40 000	40 000	40 000
Rejets normaux ²	900	900	900
Rejets anormaux ³	100	100	100
Encours à la fin de la période ⁴	8 000	8 000	2 000
Unités comptabilisées	54 000		
Travaux effectués au cours de la période		49 000	45 000
Explications			
¹ Achèvement : 100 % coût des matières, 60 % coûts de transformation			
² 2 % x 45 000			
³ Rejets totaux – rejets normaux			
⁴ Achèvement : 100 % coût des matières, 25 % coûts de transformation			

Le coût de revient en production uniforme et continue

2700

Atelier de peinture — deuxième et troisième étapes

Le tableau qui suit présente les coûts de production, le calcul du coût par unité équivalente et la répartition des coûts.

Artisanat Larivière
Fiche sommaire des coûts
Atelier de peinture

Méthode du coût standard d'établissement du coût de revient en production uniforme et continue

Cheminement de la production	Total	Coût des matières	Coûts de transformation
Coût standard par unité équivalente		25 \$	46 \$
Travaux effectués au cours de la période		49 000	45 000
Coût standard des travaux effectués au cours de la période	3 295 000 \$	1 225 000 \$	2 070 000 \$
Encours au début de la période	263 000 \$	5 000 x 25 \$	3 000 x 46 \$
Coût total à comptabiliser	3 558 000 \$		
Répartition des coûts			
Rejets normaux	63 900 \$	900 x 25 \$	900 x 46 \$
Rejets anormaux	7 100 \$	100 x 25 \$	100 x 46 \$
Encours à la fin de la période	292 000 \$	8 000 x 25 \$	2 000 x 46 \$
Coût des unités achevées et transférées			
• des encours du début			
– coûts au début	263 000 \$		
– coûts intégrés au cours de la période	92 000 \$	0 \$	2 000 x 46 \$
• des unités commencées et achevées au cours de la période	2 840 000 \$	40 000 x 25 \$	40 000 x 46 \$
Coût total comptabilisé	3 558 000 \$		
Sommaire des écarts relatifs aux travaux effectués au cours de la période			
• coût standard des unités produites au cours de la période		1 225 000 \$	2 070 000 \$
• coût réel des travaux effectués au cours de la période		1 225 000 \$	2 160 000 \$
• écart total défavorable (favorable)		0 \$	90 000 \$

Notons que les coûts du stock d'ouverture sont exprimés au coût standard étant donné que les écarts de la période précédente ont dû être dégagés et retirés.

Notons également que si les coûts de transformation sont réputés être des coûts *liés à la capacité* plutôt que des coûts variables, les dispositions du **paragraphe 2** de la **norme 2200** s'appliquent et le coefficient standard utilisé pour répartir les coûts de transformation doit reposer sur la capacité.

Le coût de revient en production uniforme et continue

2700

Atelier de finition — première étape

Le tableau qui suit présente le cheminement matériel des unités dans l'atelier de finition et le calcul des unités équivalentes produites au cours de la période.

Artisanat Larivière
Cheminement matériel des unités
Atelier de finition

Méthode du coût standard d'établissement du coût de revient en production uniforme et continue

Cheminement de la production	Unités physiques	Unités équivalentes		
		Intégrés	Matières	Transformation
Encours au début de la période ¹	8 300			
Unités commencées au cours de la période	45 000			
Unités totales à comptabiliser	53 300			
Unités achevées et transférées				
• des encours du début	8 300	0	8 300	7 470
• des unités commencées et achevées	41 300	41 300	41 300	41 300
Rejets normaux au premier contrôle ²	265	265	0	265 x 0,4
Rejets anormaux au premier contrôle ³	35	35	0	35 x 0,4
Rejets normaux au deuxième contrôle ⁴	496	496	496	496
Rejets anormaux au deuxième contrôle ³	- 96	- 96	- 96	- 96
Encours à la fin de la période ⁵	3 000	3 000	3 000	2 400
Unités comptabilisées	53 300			
Travaux effectués au cours de la période		45 000	53 000	51 690
Explications				
¹ Achèvement : 0 % coût des matières, 10 % coûts de transformation				
² 0,5 % x 53 000				
³ Rejets totaux – rejets normaux				
⁴ 1 % x 49 600				
⁵ Achèvement : 100 % coût des matières, 80 % coûts de transformation				

Le coût de revient en production uniforme et continue

2700

Atelier de finition — deuxième et troisième étapes

Le tableau qui suit présente les coûts de production, le calcul du coût par unité équivalente et la répartition des coûts.

Artisanat Larivière
Fiche sommaire des coûts
Atelier de finition

Méthode du coût standard d'établissement du coût de revient en production uniforme et continue

Cheminement de la production	Total	Coûts intégrés	Coût des matières	Coûts de transformation
Coût standard par unité équivalente		71 \$	9 \$	18 \$
Travaux effectués au cours de la période		45 000	53 000	51 690
Coût standard des travaux effectués au cours de la période	4 602 420 \$	3 195 000 \$	477 000 \$	930 420 \$
Encours au début de la période	604 240 \$	8 300 x 71 \$	0 \$	830 x 18 \$
Coût total à comptabiliser	5 206 660 \$			
Répartition des coûts				
Rejets normaux au premier contrôle	20 723 \$	265 x 71 \$		106 x 18 \$
Rejets anormaux au premier contrôle	2 737 \$	35 x 71 \$		14 x 18 \$
Rejets normaux au deuxième contrôle	48 608 \$	496 x 71 \$	496 x 9 \$	496 x 18 \$
Rejets anormaux au deuxième contrôle	- 9 408 \$	- 96 x 71 \$	- 96 x 9 \$	- 96 x 18 \$
Encours à la fin de la période	283 200 \$	3 000 x 71 \$	3 000 x 9 \$	2 400 x 18 \$
Coût des unités achevées et transférées				
• des encours du début				
- coûts au début	604 240 \$			
- coûts intégrés au cours de la période	209 160 \$	0 \$	8 300 x 9 \$	7 470 x 18 \$
• des unités commencées et achevées au cours de la période	4 047 400 \$	41 300 x 71 \$	41 300 x 9 \$	41 300 x 18 \$
Coût total comptabilisé	5 206 660 \$			
Sommaire des écarts relatifs aux travaux effectués au cours de la période				
• coût standard des unités produites au cours de la période		3 195 000 \$	477 000 \$	930 420 \$
• coût réel des travaux effectués au cours de la période		3 195 000 \$	530 000 \$	1 033 800 \$
• écart total défavorable (favorable)		0 \$	53 000 \$	103 380 \$

Notons que le coût des encours au début de la période est exprimé au coût standard étant donné que les écarts de la période précédente ont été dégagés et retirés. Notons aussi que, si tous les

écarts sont dégagés dans l'atelier de peinture, il n'y aura pas d'écarts sur les coûts intégrés dans l'atelier de finition.

Les problèmes sous-jacents au choix des coûts standard et des rejets normaux

Étant donné que les standards établis pour les différents composants du coût dans un système de coût de revient standard déterminent le coût total du produit, le système de coût de revient standard peut être utilisé pour manipuler le coût déclaré du produit. Cette remarque est particulièrement pertinente dans le contexte du travail contractuel, dont le prix est fixé en fonction de la récupération des coûts ou au prix coûtant majoré aux fins de l'établissement des prix de cession interne internationaux, ou dans le contexte des recours en assurance, où le coût du produit joue un rôle prépondérant.

C'est pourquoi l'organisation qui propose que le coût d'un produit soit basé en totalité ou en partie sur les éléments de coût standard doit être prête, lorsque la question lui est posée, à défendre les coûts standard qu'elle a choisis.

Les coûts standard choisis doivent prendre en compte la nature de l'organisation et son secteur d'activité.

La référence à la méthode la plus efficiente du secteur d'activité de l'organisation ou du secteur d'activité d'une autre organisation se livrant à des activités analogues peut servir de base à la détermination des coûts standard.

Lorsqu'il n'existe pas de référence, le standard choisi doit représenter un degré élevé de performance.

Les standard reposant sur une performance qui laisse à désirer ou sur une performance idéale mais irréalisable sont irrationnels et inacceptables.

Dans tous les cas où une valeur standard est utilisée pour calculer le coût d'un produit, dans une relation contractuelle, cette valeur établie doit convenir aux deux parties. Il est injustifiable pour l'une ou l'autre partie d'imposer unilatéralement un coût standard à l'autre partie.

Lorsque le coût standard est utilisé pour évaluer la performance, le standard approprié est le même que dans le cas d'un contrat. Il doit être établi par référence à la méthode du producteur le plus efficient du secteur. Si cette référence est impossible, le standard choisi doit représenter un degré élevé ou étendu de performance.

Bibliographie

Horngren, C., G. Foster et S. Datar. (1994). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 8^e édition. Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice-Hall, Chapitres 5, 17 et 18.

¹ De façon générale, les principes exposés dans la présente norme s'appliquent indifféremment à la fabrication de produits et à la prestation de services, même lorsque le texte n'en fait pas explicitement mention.