

Objet et portée

La présente norme porte sur l'établissement du coût de revient par commande ou par ordre de fabrication qui nécessite le calcul des coûts de revient des différents ordres de fabrication.

Aperçu général

Les systèmes de coût de revient par commande (ou coût de revient par ordre de fabrication) servent à calculer le coût d'une commande ou d'une unité de production particulière.

L'information relative aux coûts de revient de commandes particulières est précieuse lorsque ces coûts sont élevés et qu'ils varient sensiblement selon les commandes.

Le recours à un système de coût de revient par commande est indiqué, entre autres exemples, dans le cas de la fabrication d'automobiles dont les caractéristiques varient ou dans celui de la prestation de services dentaires.

L'exactitude est essentielle dans l'établissement du coût de revient par commande étant donné que le prix fixé repose souvent sur le coût calculé de la commande. C'est le cas, par exemple, des contrats à prix coûtant majoré ou de ceux en vertu desquels le prix est fixé en fonction du remboursement des coûts.

Dans la plupart des cas, lorsque le prix est basé sur le coût de revient calculé de la commande, une surévaluation ou une sous-évaluation du prix de la commande peut avoir de graves conséquences. Si, par exemple, la méthode du prix coûtant majoré est utilisée, la sous-estimation persistante du coût d'un certain type de commandes peut mener à des pertes chroniques, les commandes de ce type ou de cette catégorie paraissant plus rentables qu'elles ne le sont en réalité. La surestimation des coûts de revient, dans les cas où l'on emploie la méthode du remboursement des coûts, peut mener à des accusations de fraude ou à la perte de clients.

La fiche de coût de revient, qui présente l'exposé sommaire des coûts d'une commande particulière produit par le système de coût de revient par commande, cumule les deux catégories de coûts décrites ci-après.

1. Les *coûts directs* sont les coûts des ressources variables que réclame la commande. Les coûts directs sont attribués ou imputés directement à la commande. Les coûts directs n'existeraient

pas si ce n'était des exigences de la commande dont le coût doit être établi, étant donné que les ressources variables auxquelles ils correspondent sont acquises conformément aux besoins. Parmi les exemples de coûts directs figurent les coûts des matières, de la main-d'œuvre et de certaines ressources spécialisées strictement utilisées pour la commande dont le coût est établi.

2. Les *coûts indirects* sont les coûts de la capacité générale, que l'organisation utilise pour calculer le coût de la commande. Les coûts indirects sont attribués à la commande en fonction d'une activité donnée. Les coûts indirects existeraient même sans la commande, étant donné qu'ils correspondent aux coûts de la capacité structurelle. Parmi les exemples de coûts indirects figurent l'amortissement de machinerie ou d'installations à vocation générale et le coût du personnel de supervision.

La difficulté en ce qui a trait aux coûts directs réside dans leur classement approprié dans la catégorie des coûts directs, un critère exigé par l'**alinéa 1 du paragraphe 2100-3 de la norme 2100**, et leur attribution exacte à la commande qui consomme la ressource à laquelle se rattache le coût direct.

Le classement erroné d'un coût direct dans la catégorie des coûts indirects entraînera la sous-estimation du coût de la commande. Le classement erroné d'un coût indirect dans la catégorie des coûts directs entraînera la surestimation du coût de la commande.

La principale difficulté en ce qui a trait aux coûts indirects est de les cumuler et de les attribuer aux commandes de manière à obtenir une base raisonnable d'imputation des coûts, comme l'exigent les **alinéas 2 et 3 du paragraphe 2100-3 de la norme 2100**.

L'imputation des coûts indirects aux commandes soulève des difficultés secondaires qui font l'objet de la présente norme. Au nombre de ces difficultés figurent la distinction des coûts variables et des coûts de structure au cours du processus d'imputation, le traitement approprié des coûts de la capacité non utilisée et le rôle des coûts standard dans l'établissement du coût de revient par commande.

Les **coûts variables** varient en proportion du niveau d'activité sous-jacent de l'organisation. Ils

correspondent aux coûts des ressources qui sont acquises conformément aux besoins. Les **coûts de structure**, également appelés **coûts liés à la capacité**, varient en proportion de la capacité acquise. L'organisation les assume avant de choisir son niveau d'activité, et c'est pourquoi ils ne varient pas en proportion de ce niveau d'activité.

Selon la présente norme, les coûts des ressources variables et des ressources structurelles doivent être répartis séparément. Cela tient au fait que ces coûts ont des inducteurs ou des causes différents. Ne pas répartir un coût en fonction du facteur qui en est la cause donne lieu à des erreurs dans l'imputation des coûts — un phénomène décrit dans la **norme 2400**.

Selon la présente norme, le coût de la capacité non utilisée excédentaire doit être imputé sur les résultats périodiques, et non au coût des produits. Cette règle est conforme au **paragraphe 2200-2 de la norme 2200** selon lequel le coefficient d'imputation des coûts de structure doit être basé sur la capacité standard.

Si le coût de la capacité excédentaire non utilisée n'est pas imputé sur les résultats périodiques, l'on obtient un modèle cyclique de coûts liés à la capacité calculés qui transmet aux décideurs de l'information erronée au sujet des coûts.

Par exemple, si tous les coûts liés à la capacité sont attribués aux commandes dans un contexte où le prix est établi en fonction des coûts, dans des périodes de faible utilisation de la capacité, le coefficient d'imputation des coûts par unité de capacité augmentera, ce qui donnera lieu à des coûts et à des prix plus élevés.

Il convient d'imputer des coûts standard aux commandes s'il peut être établi que ces coûts standard sont raisonnables, à la lumière des conditions qui caractérisent l'organisation ainsi que des conditions qui prévalent dans le secteur d'activité.

Les coûts standard permettent à l'organisation de distinguer et d'isoler les effets sur l'efficacité, de sorte que les variations périodiques de l'efficacité n'influent pas sur le coût calculé de la commande et, lorsque le prix est établi en fonction des coûts, sur le prix fixé de la commande.

Étant donné qu'il est à la fois plus commode et plus logique de faire en sorte que les coûts et, par conséquent, les prix reflètent un niveau d'efficacité standard, l'emploi des coûts standard est fort utile dans l'établissement des coûts. Toutefois, les coûts

standard ont parfois été utilisés pour expliquer des coûts élevés et injustifiés dans des contextes de remboursement des coûts. C'est pourquoi la base servant à l'établissement du coût standard doit être logique et documentée de manière appropriée.

Norme

2600-1 : Le système d'établissement des coûts doit faire en sorte qu'un coût direct soit correctement attribué à la commande qui consomme les ressources dont découle ce coût direct.

2600-2 : Le coût de la capacité non utilisée excédentaire doit être imputé sur les résultats périodiques, et non au coût des commandes.

2600-3 : Le système d'établissement des coûts peut faire appel aux coûts standard pour attribuer à la fois aux commandes les coûts directs et les coûts indirects. Toutefois, le choix des critères utilisés dans un système d'établissement des coûts standard doit être justifiable du point de vue de l'organisation et du secteur d'activité.

Les flux de coûts et la méthode du coût de revient par commande

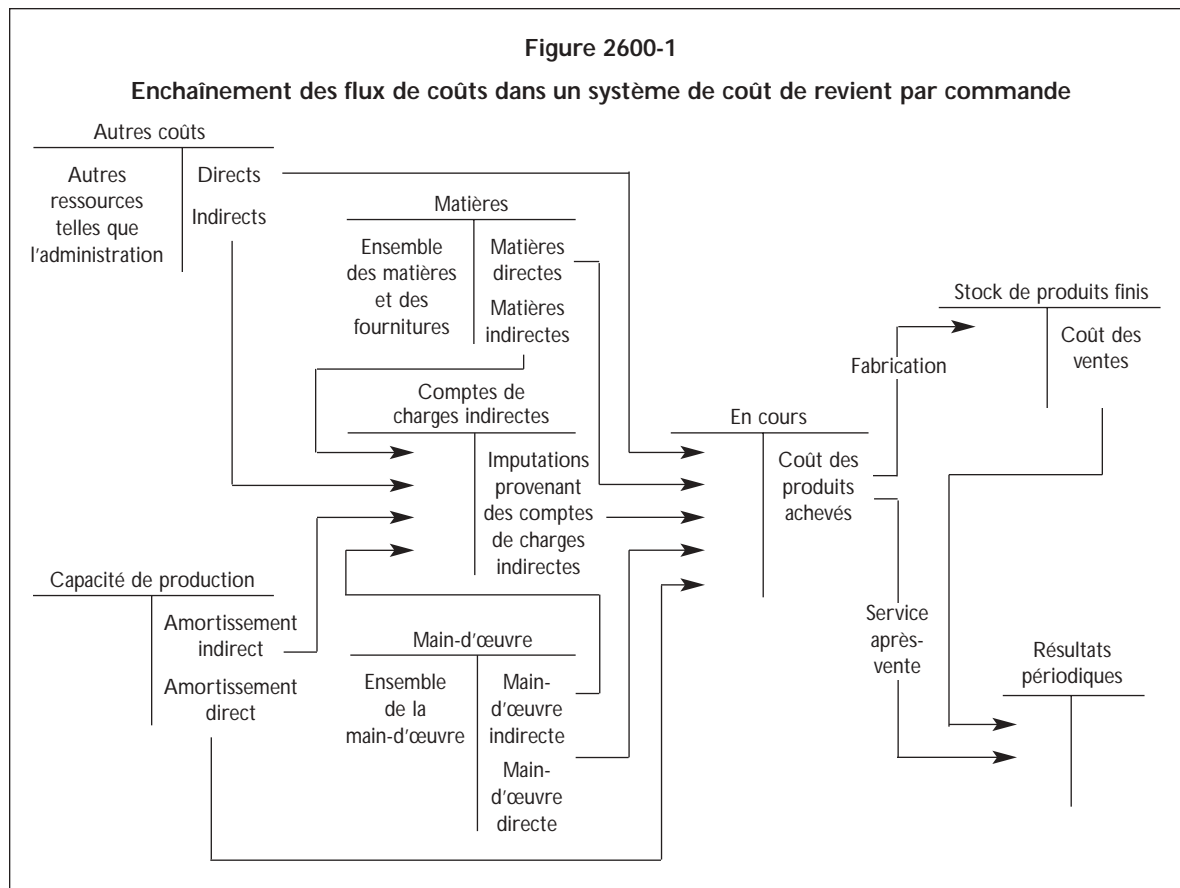
La **figure 2600-1** présente le flux des coûts dans les systèmes traditionnels de coût de revient par commande.

Notons que la **figure 2600-1** reproduit différents flux de la fin du cycle d'établissement du coût de revient. Dans une entreprise de services, le coût des services achevés passe directement aux résultats périodiques. Dans une entreprise de fabrication, le coût des produits achevés passe dans un compte de produits finis où il demeure jusqu'à ce que le produit soit vendu. C'est à ce moment que le coût est dégagé et passe à l'état des résultats.

Dans un système d'établissement du coût de revient par commande, l'objet de coût est la commande, ce qui fait que le compte des encours se rapporte proprement à la commande.

La classification appropriée des coûts

La **figure 2600-1** contient trois éléments indispensables à la qualité du système de coût de revient par commande. Ces trois critères globaux s'appliquent à tous les systèmes d'établissement des coûts.



1. Les coûts doivent être classés de manière appropriée dans la catégorie des coûts directs ou celle des coûts indirects. Les coûts directs doivent être attribués à la commande dont ils découlent. Les coûts indirects doivent être attribués au compte approprié de coûts indirects (charges indirectes ou activités).
2. Pour que la répartition des coûts entre les différentes commandes soit logique, les comptes de coûts indirects doivent être conçus de telle sorte que chacun regroupe les coûts ayant le même *inducteur de coûts*.
3. Les coûts de chaque compte de coûts indirects doivent être attribués aux différentes commandes à l'aide de *l'inducteur de coûts* correspondant à ce compte.

Comme l'illustre la **figure 2600-1**, les coûts sont cumulés dans des comptes et attribués par la suite à d'autres comptes.

Les coûts des matières, de la main-d'œuvre, de la capacité et les autres coûts sont cumulés dans le

compte fonctionnel dans lequel ils sont classés à titre de coûts directs ou indirects et affectés ensuite, dans le cas des coûts directs, ou imputés, dans le cas des coûts indirects, à un autre compte. Les coûts qui entrent dans ces comptes sont ceux des dépenses véritablement engagées. Le total des coûts qui sortent de ces comptes peut différer pour deux raisons :

1. Dans le cas des coûts directs, les coûts attribués à d'autres comptes peuvent correspondre aux coûts standard plutôt qu'aux coûts réels.
2. Dans le cas des coûts indirects, les coûts attribués à d'autres comptes doivent exclure les coûts de la capacité non utilisée excédentaire.

Coûts directs et coûts standard

Les organisations utilisent des systèmes de coût de revient standard dans le contrôle des processus. Comme l'indique la **norme 5200**, l'analyse des écarts classique est centrée sur deux éléments de contrôle : le prix payé pour acquérir la ressource et la quantité utilisée de la ressource.

Une fois que le système d'établissement des coûts a isolé les écarts reliés au prix et à la quantité, certaines organisations préfèrent imputer ces écarts directement sur les résultats périodiques et ne pas les inclure dans le calcul du coût du produit.

Une tradition de longue date, solidement ancrée, consiste à utiliser les coûts standard dans les systèmes d'établissement des coûts. La logique sur laquelle repose ce choix est que le coût calculé du produit doit refléter les niveaux standard d'efficacité de l'approvisionnement et du traitement.

Selon la position adoptée dans la présente norme, le choix de recourir à un système de coût de revient standard est problématique du fait que le système d'établissement des coûts doit tenir compte du contexte.

L'utilisation d'une méthode de coût de revient standard a ceci pour résultat que les écarts sur coût et sur quantité dans le cas des articles liés aux coûts directs sont isolés dans les comptes matières, main-d'œuvre et *autres coûts*, à la **figure 2600-1**. Par conséquent, seuls les coûts standard pour les éléments de coûts directs seront attribués au compte des encours ou au compte de la commande.

La **norme 5200** décrit le processus permettant d'isoler les écarts dans un système de coût de revient standard. Selon la position de la présente norme, l'utilisation du coût de revient standard est à la fois logique et convenable, à condition que le coût standard reflète des hypothèses plausibles en ce qui a trait au contexte ainsi qu'au secteur d'activité dans lesquels évolue l'organisation.

Toutefois, les coûts standard peuvent être utilisés pour réaliser les objectifs d'établissement des coûts qui ne sont pas liés à la détermination d'un coût raisonnable pour la commande. Par exemple, lorsqu'elle applique la méthode du remboursement des coûts, l'organisation peut utiliser un coût standard pour augmenter exagérément le coût d'une commande, au-delà de son coût réel. Dans le contexte de l'établissement d'un prix de cession interne à l'échelle internationale, lorsque la base appropriée est celle du prix coûtant majoré, l'organisation peut utiliser le coût standard pour diminuer exagérément le coût de la commande et réduire ainsi le prix de cession interne du produit de manière à en tirer un avantage fiscal.

Trois types de critères permettent de déterminer si un coût standard est raisonnable ou non :

1. Le coût standard est systématiquement supérieur ou systématiquement inférieur au coût réel. En d'autres termes, l'écart est chronique et toujours dans la même direction.
2. L'application du coût standard donne des coûts déraisonnables par rapport à ceux que comptabilisent les organisations comparables.
3. Rien n'indique que l'organisation utilise le coût standard à des fins décisionnelles internes.

Lorsqu'une organisation utilise un coût standard, il lui incombe de fournir, lorsqu'elle est appelée à le faire, la preuve que ce coût standard est raisonnable. Le jugement professionnel à lui seul n'est pas un argument suffisant pour étayer le choix d'un coût standard.

Inversement, lorsqu'un coût est utilisé dans un cadre contractuel – pour un contrat prévoyant le remboursement des coûts ou pour une demande d'indemnisation d'assurance, par exemple –, il convient de s'interroger sur un coût réel qui, lorsqu'on le compare à ceux d'organisations semblables, englobe des coûts qui trahissent des lacunes évidentes d'efficacité dans l'approvisionnement et le traitement. En pareil cas, il serait logique d'établir le coût en fonction des normes du secteur d'activité. Il incombera alors à l'organisation de justifier l'utilisation du coût standard en démontrant qu'il permet d'obtenir un résultat plus juste.

Coûts indirects et coût de la capacité non utilisée

Lorsqu'on répartit les coûts de structure ou les coûts liés à la capacité entre les objets de coût, le coefficient d'imputation des coûts doit être calculé à l'aide du coût de structure projeté et du niveau de capacité standard, ainsi qu'elle est définie dans la **norme 2200** (voir « Choix du coefficient d'imputation »).

Lorsque le niveau de la capacité utilisée diffère de la capacité standard, les coûts de structure imputés ne sont pas égaux aux coûts réels.

Lorsque le niveau de la capacité utilisée est supérieur à la capacité standard, les coûts de structure imputés sont surestimés. Lorsque le niveau de la capacité utilisée est inférieur à la capacité standard, les coûts de structure imputés sont sous-évalués.

La question porte ici sur le traitement approprié des coûts de structure dont le montant imputé est sous-évalué ou surévalué.

Selon la présente norme, les coûts de structure qui sont sous-évalués ou surévalués doivent être imputés sur les résultats périodiques et non être incorporés au coût des produits.

Le raisonnement sous-jacent à cette position reflète la nature de la capacité standard, telle qu'elle est définie dans la **norme 2200** (voir « Choix du coefficient d'imputation »), selon laquelle le niveau de capacité standard est une estimation raisonnable de la capacité maximum utilisable.

Lorsque la capacité utilisée est inférieure à la capacité standard, la capacité inutilisée correspond à l'excédent de capacité inutilisée. En d'autres termes, cette capacité non utilisée représente une ressource disponible mais qui est demeurée non utilisée. Le coût de cette capacité inutilisée est une perte attribuable à l'utilisation inefficace de la ressource.

Selon la présente norme, il est à la fois inadéquat et déraisonnable d'imputer des coûts reliés à l'utilisation inefficace d'une ressource au coût des produits fabriqués à l'aide de cette ressource, et cela pour deux raisons.

Premièrement, il est déraisonnable de s'attendre à ce que, dans des conditions normales, les clients soient disposés à payer un prix qui permettrait aux organisations de recouvrer le coût de la capacité excédentaire non utilisée.

Deuxièmement, si la capacité utilisée plutôt que la capacité standard servait de base au calcul du coût de capacité imputé aux produits, le résultat serait un profil de charges variables liées à la capacité qui augmenteraient dans les périodes de ralentissement de l'activité et diminuerait dans les périodes d'activité intense. Si la base de recouvrement des coûts était le prix coûtant majoré, les clients devraient payer davantage en période de ralentissement de l'activité et moins en période d'activité intense, pour un même produit. Cela est contraire aux prescriptions économiques courantes, selon lesquelles les prix doivent être à leur maximum en période de pointe.

C'est pourquoi, selon la présente norme, un taux normalisé ou prédéterminé, obtenu en divisant les coûts de capacité prévus par la capacité standard, doit être utilisé pour imputer aux objets de coût, y compris les commandes, les coûts de structure ou les coûts liés à la capacité.

Le choix du niveau de capacité standard offre à l'organisation la possibilité évidente de manipuler le coût d'une commande.

L'organisation qui désire augmenter le coût comptabilisé d'une commande optera pour une capacité standard plus faible, de façon à obtenir un coefficient d'imputation des coûts supérieur.

C'est pourquoi les critères de choix du niveau de capacité standard doivent être à la fois soigneusement documentés et soutenables, compte tenu des caractéristiques de l'organisation et par comparaison à un cas exemplaire d'utilisation efficace des ressources dans le secteur d'activité de l'organisation.

Rentabilité de la commande et hiérarchie des coûts

Évaluer si une commande contribue aux profits de l'entreprise exige la comparaison des produits et des coûts de la commande.

Maints observateurs préfèrent distinguer les coûts en fonction de leur niveau d'exactitude, affirmant que la répartition des coûts indirects est souvent arbitraire.

Le **tableau 2600-1** contient une hiérarchie de coûts générale qui résume les calculs utilisés pour déterminer la rentabilité d'une commande et qui propose un modèle plus général de rentabilité des produits

Tableau 2600-1

Commande	Produit
Revenus d'exploitation	Revenus d'exploitation
– coûts variables	– coûts variables et coûts reliés aux unités
= marge du produit	= marge du produit
– coûts de capacité ou de structure imputés	– coûts reliés au lot
= marge de la commande	= marge du lot
– autres coûts unitaires imputés	– coûts du soutien afférents aux produits
= contribution de la commande	= contribution du produit
– coûts du siège social ventilés	– coûts du siège social ventilés
= profit tiré de la commande	= profit tiré du produit

La méthode de calcul de la rentabilité de la commande ou du produit est hiérarchique. Elle commence avec la détermination de la marge ou du profit, au niveau le plus élémentaire, dont on soustrait ensuite les coûts successifs jusqu'à ce que l'on obtienne le profit recherché. Le but de la méthode hiérarchique consiste à partager les coûts de façon à ne pas confondre ceux dont l'attribution ou l'imputation est plus arbitraire avec ceux dont l'attribution ou l'imputation l'est moins.

La méthode consiste à calculer une suite de marges, à mesure que le calcul progresse dans la hiérarchie des coûts. L'on obtient ainsi une somme, celle de la marge de la commande, qui représente la contribution de cette dernière à la couverture du coût de la capacité générale de l'unité organisationnelle qui a réalisé la commande et de l'organisation à l'échelon supérieur.

La rentabilité de la commande

La première étape du calcul du profit résultant d'une commande consiste à déduire des revenus nets les coûts variables qu'exige la réalisation de cette commande. Le résultat obtenu, la marge du produit, correspond au bénéfice que rapporte le produit issu de la commande et fournit l'estimation la plus élémentaire de la contribution de la commande à la rentabilité de l'entreprise.

La deuxième étape consiste à attribuer tous les coûts directs de structure à la commande. Il s'agit des coûts de la capacité dédiée à la commande et qui sera retirée du circuit de l'organisation une fois la commande terminée. Ces coûts n'incluent pas le coût de la capacité générale que l'organisation conservera pour l'utiliser dans d'autres commandes, une fois celle-ci achevée.

L'étape suivante consiste à attribuer les coûts indirects à la commande. Il s'agit des coûts de la capacité générale utilisée pour réaliser la commande. Le résultat est la contribution de la commande, soit l'apport estimé de la commande à la couverture du coût de la capacité générale de l'entreprise.

La dernière étape consiste à déduire les coûts attribués à la commande après répartition, c'est-à-dire les coûts du siège social ventilés – comme les coûts des services de la comptabilité et des ressources humaines réputés avoir été consommés par la commande de manière indirecte. En pratique,

cette répartition est souvent effectuée en même temps que celle des coûts de capacité reliés aux unités. Toutefois, dans la pratique et pour obtenir davantage d'information, il est utile de distinguer ces deux répartitions. Le résultat obtenu est le profit tiré de la commande, soit la contribution réputée de la commande au bénéfice de l'organisation dans son ensemble.

La rentabilité du produit

Comme dans le cas du calcul du profit tiré d'une commande, la première étape du calcul du profit tiré d'un produit consiste à déduire des revenus tous les coûts variables associés au produit et les coûts indirects reliés aux unités, afin de calculer la marge du produit.

La première des étapes qui suivent consiste à déduire tous les coûts de fabrication du produit reliés au lot. Il s'agit avant tout des coûts de mise en course et autres coûts indirects liés à l'évolution du produit dans le processus de production. Le résultat est la marge du lot.

L'étape subséquente consiste à déduire de la marge du lot les coûts liés aux produits. Ces coûts indirects sont les coûts des ressources mises en place pour fabriquer les produits en question. Parmi eux figurent les coûts liés aux techniciens des coûts et aux employés chargés de concevoir et de mettre en application les ordres de modification technique pour le produit. Le résultat obtenu est la marge du produit, c'est-à-dire la contribution estimative du produit à la couverture du coût de la capacité générale.

La dernière étape consiste à déduire la portion des coûts de maintien des installations, tels que les coûts de l'amortissement de l'usine ou des impôts, attribuable au produit. Le résultat obtenu est la contribution du produit, c'est-à-dire la contribution estimative du produit à la couverture de tous les autres coûts non répartis et à la production d'un rendement du capital investi.

Référence

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