R306 – Contrôle de Gestion

Chapitre 3  - La méthode de l’imputation rationnelle

Sommaire

[Introduction 1](#_Toc205199702)

[Partie 1 Pourquoi la méthode du coût complet peut être inadaptée ? 1](#_Toc205199703)

[Partie 2 Les principes de la méthode de l’imputation rationnelle Comment déterminer le montant des charges fixes à incorporer aux coûts ? 3](#_Toc205199704)

[A. Comment déterminer le montant des charges fixes à incorporer aux coûts ? Le coefficient d’imputation rationnelle : 3](#_Toc205199705)

[Exercice 1 3](#_Toc205199706)

[B. Le calcul du mali/bonis lié à l’activité 4](#_Toc205199707)

[Exercice 2 4](#_Toc205199708)

[Exercice 3 4](#_Toc205199709)

[Exercice 4 5](#_Toc205199710)

# Introduction

Cette méthode de calcul des coûts reprend les principes généraux de la méthode des coûts complets en modifiant le traitement des charges de structure (fixes).

Cette méthode consiste à incorporer dans les coûts, non pas le montant réel des charges fixes, mais un montant proportionnel à l’activité constatée de l’entreprise.

# Partie 1 Pourquoi la méthode du coût complet peut être inadaptée ?

Exemple :

Une entreprise fabrique des composants électroniques. Pour le dernier trimestre elle à des niveaux de production différents :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Octobre | Novembre | Décembre |
| **Quantité produite** | **15000** | **18000** | **14000** |
| Coût variable unitaire | 5,00 € | 5,00 € | 5,00 € |
| Coût fixe réel | 300 000,00 € | 300 000,00 € | 300 000,00 € |
| Coût total | 375 000,00 € | 390 000,00 € | 370 000,00 € |
| **Coût unitaire** | **25,00 €** | **21,67 €** | **26,43 €** |

Constats :

* Le coût unitaire diminue si la quantité produite augmente (notion d’économie d’échelle)
* Le coût unitaire augmente si la quantité produite diminue

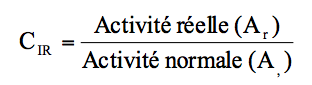
Fonder des décisions sur des coûts ainsi calculés présenterait les inconvénients suivants :

* Risque de répercuter sur des clients ces fluctuations conjoncturelles, si les prix de vente sont fixés par référence aux coûts (politique commerciale compliquée …)
* Sous-évaluation ou surévaluation des stocks de fin de période, ce qui peut fausser le résultat comptable.
* Mauvaise appréciation de la performance des services de production, les variations de coût résultant du niveau d'activité ne leur étant pas imputables ; elles peuvent être liées à des variations saisonnières ou éventuellement à une sous-performance des services commerciaux sur une période.

# Partie 2 Les principes de la méthode de l’imputation rationnelle Comment déterminer le montant des charges fixes à incorporer aux coûts ?

## A. Comment déterminer le montant des charges fixes à incorporer aux coûts ? Le coefficient d’imputation rationnelle :

C’est le rapport entre l’activité normale et l’activité constatée :



Ce coefficient sert ensuite à déterminer le montant des charges fixes imputées dans le calcul des coûts.

**Charges fixes imputées**

**=**

**Charges fixes réelles X Coefficient d’imputation rationnelle**

### Exercice 1

Une société fabrique un seul produit dans un atelier unique. Voici les informations disponibles pour le mois de juin :

* Charges variables unitaires : 12 €
* Charges fixes mensuelles totales : 90 000 €
* Production normale (activité de référence) : 10 000 unités
* Production réelle en juin : 7 000 unités
* Stock initial de produits finis : 500 unités
* Stock final de produits finis : 1 200 unités
* Ventes du mois de juin : 6 300 unités

1. Calculer le coût de revient unitaire en utilisant :  
   a. la méthode du coût complet avec répartition réelle des charges fixes  
   b. la méthode du coût complet avec imputation rationnelle
2. Évaluer le coût du stock final de produits finis selon les deux méthodes.
3. Expliquer la différence entre les deux évaluations de stock et les implications pour le résultat comptable.

## B. Le calcul du mali/bonis lié à l’activité

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Activité normale : | 15000 |  |  |
|  |  |  |  |
|  | Octobre | Novembre | Décembre |
| **Quantité produite** | **15000** | **18000** | **14000** |
| Coût variable unitaire | 5,00 € | 5,00 € | 5,00 € |
| Coût fixe réel | 300 000,00 € | 300 000,00 € | 300 000,00 € |
| **Coefficient IR** | **1,00** | **1,20** | **0,93** |
| **Coût fixe imputé** | **300 000,00 €** | **360 000,00 €** | **280 000,00 €** |
| Coût total | 375 000,00 € | 450 000,00 € | 350 000,00 € |
| **Coût unitaire** | **25,00 €** | **25,00 €** | **25,00 €** |
| **Différence d'imputation** | **- €** | **- 60 000,00 €** | **20 000,00 €** |

La différence d'imputation est égale à coût fixe réel – coût fixe imputé.

Elle constitue :

* Le mali est le coût de sous activité (ou coût de chômage). Il est positif et permet de déterminer le coût de la mauvaise utilisation des charges fixes.
* Le boni de sur activité est négatif. Il permet de déterminer le gain (ou l’économie) sur l’utilisation des charges fixes.

### Exercice 2

Une société fabrique une pièce dont les éléments de coût sont les suivants pour une unité produite (sur la base d’une activité normale de 11500 pièces) :

-Matières premières nécessaires  : 410€

-Main d’œuvre et autres charges variables : 460€

-Charges fixes : 5 175 000€

1. Calculez pour une production de 12000 pièces le boni d’imputation rationnelle
2. Calculez pour une production de 8000 pièces le mali d’imputation rationnelle

### Exercice 3

Une société fabrique deux produits A et B

La production normale est la suivante :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Production | Charges variables unitaires | Charges fixes (\*) |
| A | 6000 | 15€ | 138600€ |
| B | 4000 | 28€ | 92400€ |

(\*) les charges fixes ont été réparties en fonction des quantités normales de production.

1- Calculez le coût de production unitaire de chaque produit

L’activité réelle du mois de novembre a été la suivante :

* 5200 produits A ont été fabriqués
* 4800 produits B ont été fabriqués

2- En utilisant la méthode du coût complet calculez le coût de production de chaque produit pour le mois de novembre (complétez le tableau ci-dessous)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | A | | | B | | |
|  | Q | PU | M | Q | PU | M |
| Charges variables |  |  |  |  |  |  |
| Charges fixes réelles |  |  |  |  |  |  |
| COUT TOTAL | 5200 |  |  | 4800 |  |  |

3- En utilisant la méthode du coût d’imputation rationnel calculez le coût de production de chaque produit pour le mois de novembre (complétez le tableau ci-dessous)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **A** | | | **B** | | |
| Charges fixes réelles |  | | |  | | |
| Coefficient d’IR |  | | |  | | |
| Charges fixes affectées |  | | |  | | |
|  | **A** | | | **B** | | |
|  | Q | PU | M | Q | PU | M |
| Charges variables |  |  |  |  |  |  |
| Charges fixes affectées |  |  |  |  |  |  |
| COUT TOTAL | 5200 |  |  | 4800 |  |  |

4- Déterminez pour chaque produit le mali ou le boni d’activité :

A :

B :

### Exercice 4

La société POLY fabrique et commercialise un produit qui a les caractéristiques suivantes :

* Prix de vente : 70€
* Coût variable unitaire : 42€
* Production annuelle normale : 10 000 unités
* Charges fixes annuelles : 120 000€
* Les charges fixes correspondent à l’amortissement d’un appareil de production d’une durée de 4 ans.

Le comptable valorise sont résultat selon la méthode classique du résultat comptable. Le contrôleur de gestion préfère utiliser la méthode de l’imputation rationnelle pour estimer le résultat annuel.

Les résultats des 3 dernières années sont les suivants :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Années | Volume de production | Résultat comptable | Résultat avec imputation rationnelle |
| 1 | 10000 | 160000 | 160000 |
| 2 | 12000 | 216000 | 192000 |
| 3 | 14000 | 272000 | 224000 |

1. Pourquoi le résultat de l’année 1 est identique selon l’analyse du comptable et l’analyse du contrôleur de gestion ?
2. Comment a été déterminé le résultat comptable et le résultat avec imputation rationnelle de l’année 2 ?

Les commerciaux de la société perçoivent une prime de 10% du résultat annuel. Le contrôleur de gestion pense qu’il est préférable de calculer cette prime sur le résultat avec imputation rationnelle. Pour lui l’augmentation importante du résultat comptable est faussée car elle est principalement liée à une sur activité de l’entreprise. Cette sur activité finira par rendre le matériel plus rapidement obsolète ou nécessitera des coûts d’entretien (ou de réparation) supplémentaires.

1. Que pensez-vous de l’analyse du contrôleur de gestion ?

En année 4, la production redevient normale (10000€). Toutefois au cours de cette année le matériel a été obligé d’avoir un coût de réparation (lié à là sur activité des années précédentes) de 90000€.

Le contrôleur de gestion estime que le montant maximum de cette réparation aurait dû avoir un coût de 72000€ maximum

1. Comment le contrôleur de gestion a réalisé son analyse ?