R306 – Contrôle de Gestion

Chapitre 3  - La méthode de l’imputation rationnelle

Sommaire

[Introduction 1](#_Toc172901375)

[Partie 1 Pourquoi la méthode du coût complet peut être inadaptée ? 1](#_Toc172901376)

[Exercice 1 2](#_Toc172901377)

[Partie 2 Comment déterminer le montant des charges fixes à incorporer aux coûts ? 2](#_Toc172901378)

[Exercice 2 3](#_Toc172901379)

[Exercice 3 3](#_Toc172901380)

[Exercice 4 4](#_Toc172901381)

[Partie 3 : Les apports et limites de la méthode de l’imputation rationnelle 5](#_Toc172901382)

# 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.

### Exercice 1

Une entreprise vend un produit X à un prix unitaire de 300€.

Les frais fixes réels s’élèvent à 10000€.

L’activité normale correspond à une production de 200 produits.

Les frais variables unitaires par produit sont évalués à 230€

Hypothèse 1 : Production et vente de 180 produits

Hypothèse 2 : Production et vente de 210 produits

1. Pour chaque hypothèse déterminer le résultat analytique par :
* La méthode des coûts complets
* La méthode de l’imputation rationnelle

# Partie 2 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**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 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 :

* un coût de sous activité (ou coût de chômage) si elle est positive
* un boni de sur activité si elle est négative

### 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 détermine son prix de vente en fonction du coût de revient de son produit. Les éléments du coût sont les suivants :

Coût variable : 165€ par produit

Coût fixe : 504 000 € mensuel

La production normale mensuelle est de 3000 produits.

Le prix de vente prévu pour une production normale est de 450€

1. Quel est le taux de marge pratiqué par l’entreprise ?

En janvier la production sera de 3200 unités, en février elle sera de 2800 unités et en mars de 2500 unités. Le prix de vente est toujours déterminé en fonction du coût de revient auquel est appliqué le taux de marge déterminé lors de la question 1.

1. En conservant le taux de marge (et en utilisant la méthode du coût complet), calculez les prix de ventes des mois de janvier, février et mars ?
2. Que pensez-vous de la politique de prix de la société ?
3. Quelle méthode de calcul de coût aurait pu être utilisée pour éviter les variations du prix de vente ?

### 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 ?

# Partie 3 : Les apports et limites de la méthode de l’imputation rationnelle

Intérêts :

* Calculer des coûts unitaires indépendants des fluctuations à court terme de l'activité ;
* Fixer un prix de vente indépendamment du niveau d’activité ;
* Evaluer le coût ou le gain pour l'entreprise de se situer en deçà ou au-delà d'une activité considérée comme normale ;
* Mieux évaluer les performances des services de production, dès lors que la responsabilité des fluctuations d'activité relève de la fonction commerciale.

Limites :

* Difficultés à déterminer le niveau de l’activité normale
* Conserve les inconvénients de la méthode des centres d’analyse.
* Lourdeur du tableau de répartition des charges indirectes