

THEME 3 : L'imputation rationnelle des charges fixes

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.

I. Pourquoi la méthode du coût complet peut être inadaptée ?

Exemple :

Une entreprise fabrique des composants électroniques. Pour le dernier trimestre elle a 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.

II. 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 :

$$C_{IR} = \frac{\text{Activité réelle } (A_r)}{\text{Activité normale } (A_n)}$$

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

III. L'imputation rationnelle et charges indirectes (méthodes des centres d'analyses)

Quand l'imputation rationnelle est pratiquée sur les charges fixes des centres d'analyse, deux problèmes se posent :

- ✓ Comment réaliser l'imputation rationnelle dans le tableau de répartition des charges indirectes ?
 - L'opération va être réalisée d'un tableau dans lequel chaque colonne de centre d'analyse est dédoublée pour faire apparaître les charges fixes et les charges variables du centre.
 - Une colonne supplémentaire va récapituler les différences d'imputation rationnelle.
 - Il faut ventiler les charges indirectes de chaque centre en charges fixes et en charges variables et mesurer l'activité de chaque centre.
- ✓ Dans quel ordre réaliser les opérations de répartition des charges indirectes et d'imputation rationnelle des charges fixes ?
 - L'imputation rationnelle est donc pratiquée dans chaque centre d'analyse avant la répartition secondaire.

- Les charges fixes sont imputées avec le coefficient d'imputation rationnelle du centre : Charges fixes imputées = charges réelles X CIR

Exemple :

	Auxiliaire		Principal 1		Principal 2		TOTAUX
Activité normale	300		1200		8000		
Activité réelle	360		1110		8400		
Coefficient IR	1,2		0,925		1,05		
Répartition			75%		25%		
Charges	Variables	Fixes	Variables	Fixes	Variables	Fixes	
Répartition primaire	30 000,00 €	90 000,00 €	25 000,00 €	110 000,00 €	65 000,00 €	45 000,00 €	365 000,00 €
Charges imputées	30 000,00 €	108 000,00 €	25 000,00 €	101 750,00 €	65 000,00 €	47 250,00 €	377 000,00 €
Répartition secondaire	- 30 000,00 €	- 108 000,00 €	22 500,00 €	81 000,00 €	7 500,00 €	27 000,00 €	
TOTAL Répartition secondaire	- €	- €	47 500,00 €	182 750,00 €	72 500,00 €	74 250,00 €	377 000,00 €

IV. 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