Module : Comptabilité analytique

Chapitre : L'imputation rationnelle

Le coût de revient unitaire d'un produit varie en fonction du volume d'activité ; lorsque l'activité est importante, les charges fixes sont absorbées par une plus grande production (économies d'échelles) ; le coût de revient unitaire est moindre.

La méthode de l'imputation rationnelle vise donc à

- neutraliser les variations d'activités sur les coûts complets unitaires.
- évaluer le résultat de l'entreprise en isolant l'effet des variations d'activité, seule la part des frais fixes nécessaires à la production normale est incluse dans le coût de revient des produits.

1- Principes de la méthode de l'imputation rationnelle (IR) :

La méthode de l'imputation rationnelle consiste à imputer aux coûts que les charges fixes calculées d'après le rapport entre le niveau réel d'activité et le niveau normal d'activité.

Le montant des charges fixes imputées rationnellement est égal à :

Charges fixes réelles x Activité réelle / Activité normale

L'activité normale peut être définie en tenant compte des éléments suivants :

- la capacité maximale ou nominale de production, elle correspond à la capacité théorique des équipements fixée selon les normes du constructeur
- l'activité courante, habituelle : L'activité normale correspond à la capacité de production dans des conditions normales de travail
- l'activité pour laquelle les investissements ont été réalisés
- l'activité prévue pour la période, etc.

Lorsque le niveau d'activité de l'entreprise est supérieur à la normale, une partie des facteurs de production reste inemployée. Il s'agit de facteurs structurels dont le coût est fixe qu'il soit utilisé ou non.

La méthode de l'imputation rationnelle élimine donc une faiblesse de la méthode des coûts qui impute aux coûts des produits l'ensemble des charges que ces charges correspondent à des facteurs employés ou non.

La méthode de l'IR distingue, en effet, deux sortes de charges :

- Les charges des facteurs réellement utilisées par l'activité productive, ces charges sont imputées rationnellement au coût des produits.
- Les charges qui correspondent à la fraction inutilisée du potentiel de production sont isolées afin de mettre en évidence le coût de la sous activité de l'entreprise.

Cela signifie qu'en cas d'activité réelle égale à l'activité normale, le coût obtenu est globalement identique au coût complet, en cas de sous-activité (activité réelle inférieure à l'activité normale) le montant de charges fixes imputé est inférieur au montant réel on parle de coût de chômage ou de sous activité et inversement en cas de suractivité (l'activité réelle est supérieure à l'activité normale) l'entreprise dégagera un boni de suractivité.

Le problème est de déterminer l'activité normale c'est-à-dire le niveau d'activité pouvant servir de référence à une entreprise pour calculer ses coûts de revient.

Illustration :

Evolution du Coût Unitaire de l'unité d'œuvre selon la méthode des coûts complets

Activités réelles	2000 heures	1800 heures	2200 heures
CH fixes réelles	90 000	90 000	90 000
CH variables	100 000	90 000	110 000
Coût Total	190 000	180 000	200 000
Coût Unitaire	95.00	100.00	90.91

Selon l'activité, le coût unitaire varie. Le coût unitaire est une fonction décroissante du niveau d'activité.

Evolution du Coût Unitaire de l'UO selon la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes

La variation du coût d'UO (unité d'œuvre) résulte uniquement du degré d'imputation des charges fixes au coût complet. En imputation rationnelle, inclusion de la totalité des charges variables et une partie des charges fixes en fonction du volume d'activité

Activités réelles	Janvier 2000 h	Février 1800 h	Mars 2200 h
CH fixes réelles	90 000	90 000	90 000
Coefficient d'IR	1	0,9	1,1
CH fixes imputées	90 000	81 000	99 000
CH variables	100 000	90 000	11 000
Coût Total	190 000	171 000	209 000
Coût Unitaire	95.00	95.00	95.00
Différence d'imputation	0	-9000 Coût de sous activité	+9000 Boni de suractivité

Le coût unitaire des charges fixes et par conséquent le coût unitaire total est donc constant sur la période, on a rendu les charges fixes variables.

Les coûts sont stables quelque soit l'activité, la différence d'incorporation représente l'incidence des variations d'activité sur le résultat de l'entreprise.

2- Impact de l'imputation des charges fixes sur le Coût et sur le Résultat :

Le coût imputable au produit comprend la totalité des charges variables plus une fraction des charges fixes en fonction du coefficient d'imputation IP = activité réelle / activité normale.

Ce coefficient d'IR peut être : = 1, > 1, < 1.

Si Coefficient d'IR > 1

La différence d'imputation est positive, l'activité réelle > activité normale.

Les frais fixes imputés au coût sont supérieurs au montant normalement supporté par l'entreprise. La partie supplémentaire des frais fixes correspond à un boni de suractivité donc à un profit lié à la suractivité.

Le coût de revient en IR sera supérieur au coût de revient en coût complet et le résultat analytique en IR sera inférieur au résultat en coût complet.

Coût de revient en IR – différence d'imputation = coût de revient en Coût Complet
Le résultat analytique en IR + différence d'imputation = résultat analytique en coût complet.

Si Coefficient d'IR < 1

Différence négative, activité réelle < activité normale.

Les frais fixes imputés au coût sont inférieures au montant normalement supporté par l'entreprise, la partie non répartie des frais fixes correspond à un mali de sous activité donc à une perte liée à la sous activité.

Le coût de revient en IR est inférieur au coût de revient en coût complet. Le résultat analytique en IR est supérieur au résultat analytique en coût complet.

Coût de revient en IR + différence d'imputation = coût de revient en Coût Complet
Le résultat analytique en IR - différence d'imputation = résultat analytique en Coût Complet.

Si Coefficient d'IR = 1

Différence d'imputation est nulle, on revient à des coûts complets.

Illustration :

Coefficient d'IR = Activité réelle / Activité normale = 6000 / 5000 = 1.2

Coût variable du Centre	80 000
Coût fixe	40 000
Coût total sans imputation rationnelle	120 000
Coût du centre avec IR	(40 000*1.2) + 80 000 = 128 000
Différence d'IR	40 000* (1.2-1) = 8000
Coût d'UO	128 000 / 4000 = 32

8000 = (32 – (120 000 / 4000)) x 4000

Ou bien quelque soit χ le nombre d'UO

Equation du coût réel est Cr = (80 000 / 5000) χ + 40 000 = 16 χ + 40 000

Equation du coût avec IR est Cir = (80 000 / 5000) χ + (40 000 / 5000) χ = 24 χ

On constate que pour χ = 5000, Cr = Cir = 120 000
16. 5000 + 50 000 = 24. 5000 = 120 000

3- Démarche de la méthode de l'imputation rationnelle :

- Détermination de l'activité normale

Cette activité peut être déterminée par référence à plusieurs critères tels que la production habituelle, les prévisions, la capacité de production etc.

- Calcul des coefficients d'imputation des centres

Quand le niveau d'activité est presque identique dans tous les centres d'analyse, Le coefficient d'IR peut être identique dans tous ces centres dans les grandes entreprises, par contre ou lorsque les centres sont très spécialisés, on pratique l'IR au niveau de chaque centre puisque l'activité des centres auxiliaires dépend de celle des centres

principaux, alors les coefficients d'IR centres auxiliaires sont calculés à partir des coefficients d'activité des centres principaux pondérés par des clés de répartition.

Exemple :

Centres principaux	Approvisionnement	Production	Distribution
Coeff d'IR des centres principaux (a)	1,5	1	0,75
Répartition centre auxiliaire (b)	0,4	0,1	0,5
(a) * (b)	0,6	0,1	0,375

Coefficient d'activité de centre auxiliaire est de : 0.6 + 0.1 + 0.375 = 1.075

Répartition des charges indirectes

La plupart des charges fixes sont des charges indirectes donc on va de voir faire un tableau de répartition des charges indirectes.

- **Calcul des différents coûts comme en méthode de coût complet.**

4- Intérêts et limites de la méthode de l'IR des charges fixes :

La méthode améliore celle des coûts complets, elle facilite la prise de décision et le pilotage à CT du fait de la stabilité des coûts quelques soit le niveau d'activité.

Elle enrichit l'analyse des coûts fixes en mettant en évidence les coûts de la sous activité et favorise les décisions lors de l'arbitrage avantage / coût de restructuration.

La principale limite de la méthode consiste à définir ce que l'on considérera comme « niveau normal d'activité » ; ce niveau sera-t-il en effet déterminé en fonction des capacités des moyens matériels ou des possibilités du personnel effectivement employé ?