Imputation rationnelle des charges fixes analytiques

I- Principe

L'étude de la variabilité des charges a démontré que le coût de revient total ou unitaire varie en fonction du niveau d'activité. Cette situation constitue l'inconvénient majeur de la méthode du coût complet. Sa cause en est la répartition des charges fixes sur un nombre plus ou moins important d'unités de mesure de l'activité.

Par exemple, les coûts de revient du produit X pour le trimestre sont les suivants :

Eléments	Mars	Avril	Mai
Charges variables	80000	120000	64000
Charges fixes	40000	40000	40000
Coût total	120000	160000	104000
Unités vendues	10000	15000	8000
Coût unitaire	12	10,66	13

On constate pour la période une instabilité du coût de revient unitaire.

Pour remédier à ce problème, le gestionnaire peut recourir à la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes qui consiste à déterminer des coûts de revient unitaires constants d'une période à l'autre

malgré la variation du niveau d'activité. L'incidence du niveau d'activité sur les coûts est ainsi éliminée.

Le principe de la méthode repose sur le fait que la totalité des coûts fixes correspond à une activité normale qu'il convient de définir. Puis, les charges fixes imputées aux coûts sont calculées par rapport au niveau normal d'activité.

La méthode de l'imputation rationnelle est utilisée pour :

- Faciliter la détermination d'un prix de vente à partir d'un coût de revient ;
- Permettre une comparaison permanente des coûts d'une période à l'autre ;
- Chiffrer le coût d'une sous-activité ou le gain d'une suractivité par rapport à l'activité normale ;
- Mettre en évidence les variations des coûts unitaires dues aux charges variables ;
- Améliorer l'analyse des conditions d'exploitation et des résultats dégagés

II- Les modalités de calcul de l'imputation rationnelle

1- Le niveau normal d'activité

Le niveau normal d'activité est déterminé :

- Soit d'après les capacités des facteurs de production dont dispose l'entreprise ;
- Soit d'après une moyenne mensuelle de l'activité réelle de l'année précédente.

Il constitue l'élément clé du calcul des coûts d'après la méthode de l'imputation rationnelle.

2- Les charges fixes imputées aux coûts

A- Le coefficient d'imputation rationnelle

Le niveau réel d'activité pour une période donnée peut être différent du niveau normal ; il sera alors imputé aux coûts un montant de charges fixes proportionnel à l'activité réelle, déterminé à l'aide d'un coefficient rationnelle ou taux d'activité.

Ce coefficient est égal au rapport entre l'activité réelle et l'activité normale :

$$\frac{activité\ réelle}{activité\ normale}$$

Le montant des charges fixes à imputer aux coûts se calcule de la manière suivante :

Charges fixes imputées = charges fixes constatées x coefficient d'imputation rationnelle

Lorsque l'activité réelle est supérieure à l'activité normale, le coefficient d'imputation rationnelle est

supérieur à 1 ; donc, les coûts fixes imputés sont supérieurs aux coûts fixes réels.

$Par\ contre, lorsque\ l'activité\ réelle\ est\ inférieure$ à l'activité normale, le coefficient d'imputation rationnelle est inférieur à 1 ; donc, les coûts fixes imputés sont inférieurs aux fixes réels.

B-Le coût de revient avec imputation rationnelle

Le coût de revient global avec imputation rationnelle se détermine ainsi :

Coût d'imputation rationnel global= charges variables constatées + charges fixes imputées

Le coût de revient unitaire avec imputation rationnelle est constant, il est égal à :

$$\frac{coût\ d'impuationrationnelle\ global}{nombre\ d'unités}$$

Ou

Coût variable unitaire constant + Coût fixe unitaire constant

Lorsque le coût de revient unitaire avec imputation rationnelle diffère d'une période à l'autre, pour une structure identique, cela provient des charges variables qui évoluent d'une manière non strictement

proportionnelle à l'activité (variation du prix des matières…). Le coût variable unitaire n'est donc plus constant. La méthode de l'imputation rationnelle permet de mieux cerner les causes de variation des coûts.

Remarque :

La méthode de l'imputation rationnelle ne modifie pas le montant réel des charges fixes mais corrige leur montant à imputer aux coûts.

3- Les différences sur niveau d'activité

La comparaison entre le montant des charges fixes constatées et celui des charges fixes imputées met en évidence une différence d'imputation rationnelle qui peut être positive ou négative et dont le calcul s'effectue toujours dans le sens suivant :

charges fixes constatées - charges fixes imputées = +/- différences d'incorporation

A- Le coût de sous-activité

Une différence d'incorporation positive traduit un coût de sous-activité ou un coût de chômage ; l'entreprise supporte des coûts fixes qui ne servent pas.

Le coût de sous-activité découle des relations suivantes :

- Activité réelle < activité normale
- Coefficient d'imputation rationnelle < 1
- Coûts fixes constatés > coûts fixes imputés
- Coût de sous-activité = coût fixe unitaire normal x nombre d'unités non produites

B-<u>Le gain de suractivité</u>

Une différence d'incorporation négative traduit un coût de sur-activité ; l'entreprise impute aux coûts des charges fixes fictives.

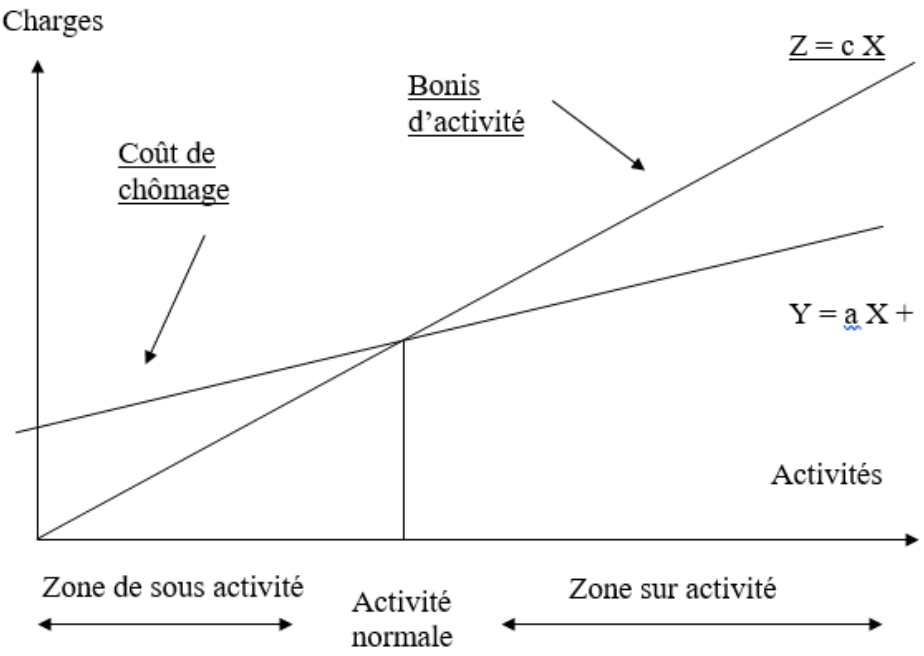
Le coût de sur-activité découle des relations suivantes :

- Activité réelle > activité normale
- Coefficient d'imputation rationnelle > 1
- Coûts fixes constatés < coûts fixes imputés
- Gain de sur--activité = coût fixe unitaire normal x nombre d'unités produites en plus.

4-<u>La représentation graphique</u>

Le coût de revient complet et le coût d'imputation rationnelle sont représentés à partir des équations suivantes :

- Coût complet : Y= ax + b
- Coût d'imputation rationnelle : Z = ax



Y : Coût complet Z : Coût d'imputation rationnelle

L'activité normale correspond au point d'intersection des deux droites

Les différences sur niveau d'activité sont représentées de part et d'autre de ce point.

III- La méthode d'application de l'imputation rationnelle

La mise en œuvre de la méthode de l'imputation rationnelle comporte les étapes suivantes :

Définir	Une activité normale
Répartir	Les charges en charges fixes et charges variables
Déterminer	Le CIR = $\frac{activité\ réelle}{activité\ normale}$

Calculer	Le montant des coûts fixes à imputer aux coûts : Coûts fixes constatés x CIR
Calculer	Les coûts selon l'imputation rationnelle Charges variables constatées + charges fixes imputées
Déterminer	Les différences sur niveau d'activité : Charges fixes constatées – charges fixes imputées Si : CIR < 1 → coût de sous -activité CIR > 1 → gain de sur-activité
Tirer	Les conditions de l'évolution du coût variable