

Section 6 : La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes

Objectif du chapitre :

- Dresser un tableau d'imputation rationnelle de charges fixes.
- Déterminer les causes de variation des charges variables (autres que le niveau d'activité).
- Mieux cerner les causes de variation des charges.

Du fait de charges fixes, le coût unitaire d'un produit varie avec le niveau d'activité. La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes a pour effet d'effacer l'impact du niveau d'activité sur les coûts, en référence à une activité normale.

6.1 Définitions et objectif :

Lorsque l'activité est sujette à des fluctuations, l'imputation aux coûts des charges fixes fausse l'interprétation des coûts :

- si l'activité est élevée, les coûts unitaires sont plus faibles du fait d'une répartition des charges fixes sur un plus grand nombre de produits ;
- si l'activité est faible, les coûts unitaires sont plus élevés du fait d'une répartition des charges fixes sur un plus petit nombre de produits.

L'imputation rationnelle des charges de structure a pour effet de neutraliser l'effet des fluctuations d'activité sur les coûts unitaires. Les coûts unitaires deviennent ainsi comparables d'une période à l'autre.

6.2 Principes de la méthode :

Les charges fixes sont intégrées aux coûts en leur appliquant un taux d'activité appelé "coefficient d'imputation rationnelle" défini comme le rapport entre l'activité réelle et l'activité normale.

La mise en œuvre de ce principe implique les étapes suivantes :

1. calcul du coût constaté en distinguant charges variables et charges fixes ;
2. définition de l'activité normale ;
3. calcul du coefficient d'imputation rationnelle (ou taux d'activité TA) ;
4. calcul du coût constaté en appliquant le coefficient aux charges fixes ;
5. mise en évidence d'un bonus de suractivité ou d'un malus de sous-activité.

Le problème central de la méthode est la définition de l'activité normale : s'agit-il...

- de l'activité moyenne (sur quelle période de référence ?) ?

- de l'activité théorique (en fonction de la structure de production) ?
- d'une combinaison des deux ?

Mise en situation

Une entreprise fabrique et distribue du béton prêt à l'emploi à partir d'une Centrale dont la capacité normale annuelle est de 60 000 m³.

Caractéristiques générales de l'activité :

- La capacité de l'installation doit être calibrée de façon à pouvoir faire face à la commande immédiate la plus élevée (le produit n'est pas stockable et, pour un chantier déterminé, la livraison ne peut pas être étalée dans le temps) ;
- Il s'agit d'un produit dont l'usage, contrairement à un produit de consommation courante, est tributaire de l'activité Bâtiment et travaux publics dont le niveau fluctue dans de fortes proportions d'une année sur l'autre.

Voici les données dont on dispose pour les mois de juin à août.

Activité (en m³) :

- Juin 5 000
- Juillet 7 000
- Août 4 000
- Matières premières (pour un m³) 200 DA
- Charges variables (pour un m³) 120 DA
- Charges fixes totales pour le mois 1 300 000 DA

Solution Mise en situation

1) Calcul du coût constaté :

	<i>Juin</i>		<i>Juillet</i>		<i>Août</i>	
	<i>Total</i>	<i>par m³</i>	<i>Total</i>	<i>par m³</i>	<i>Total</i>	<i>par m³</i>
Production (quantité)	5 000		7 000		4 000	
Charges opérationnelles	<i>(milliers DA.)</i>	<i>(DA)</i>	<i>(milliers DA)</i>	<i>(DA)</i>	<i>(milliers DA.)</i>	<i>(DA)</i>
■ Matières premières	1 000	200	1 400	200	800	200
■ Charges variables	600	120	840	120	480	120
Total	1 600	320	2 240	320	1 280	320

Charges fixes	1 300	260	1 300	186	1 300	325
Coût total	2 900	580	3 540	506	2 580	645

Interprétation des variations de coût unitaire :

- **Part imputable aux responsables opérationnels** : les charges opérationnelles par unité produite sont constantes. La production a donc eu lieu dans des conditions identiques. Aucune part de l'écart ne peut être imputée aux responsables opérationnels.
- **Part imputable aux modifications de la structure de l'entreprise** : les charges fixes globales sont constantes. Il n'y a donc eu aucune modification de la structure. Aucune part de l'écart ne peut être imputée à ce facteur. Activité réelle
- **La totalité de l'écart est imputable aux variations de l'activité.**

Calcul du coefficient d'imputation rationnelle

$$\text{Coefficient d'imputation rationnelle CIR (pour la période } n) = \frac{\text{Activité réelle}(n)}{\text{Activité normale}}$$

	Référence	Juin	Juillet	Août
Activité (en m3)	5 000	5 000	7 000	4 000
Coefficient d'imputation rationnelle		5 000 / 5 000 1	7 000 / 5000 1.4	4 000 / 5000 0.8

Situation	Valeur du CIR	
Activité normale	CIR = 0	Frais fixes imputés - frais fixes constatés = 0
Suractivité	CIR > 1	Bonus de suractivité Frais fixes imputés - frais fixes constatés > 0
Sous activité	CIR < 1	Coût de sous-activité Frais fixes imputés - frais fixes constatés < 0

Calcul du coût constaté en appliquant le coefficient aux charges fixes :

	Juin		Juillet		Août	
	Total	par m3	Total	par m3	Total	par m3
Production (quantité)	5 000		7 000		4 000	
Charges opérationnelles	(milliers DA.)	(DA)	(milliers DA.)	(DA)	(milliers DA.)	(DA)
Matières premières	1 000	200	1 400	200	800	200
Charges variables	600	120	840	120	480	120
Total	1 600	320	2 240	320	1 280	320
Charges fixes						
Montant réel	1 300	260	1 300	186	1 300	325
Coeff. imputation	1		1,4		0,8	
Montant imputé	1 300	260	1 820	260	1 040	260
Coût total	2 900	580	4 060	580	2 320	580

On vérifie dans le tableau précédent que, par l'imputation rationnelle des charges fixes, celles-ci se comportent comme des charges variables (elles deviennent fixes à l'unité et variables au total). Ne pas oublier qu'il s'agit d'une correction théorique et que la réalité des coûts n'est pas modifiée.

Mise en évidence d'un bonus de suractivité ou d'un malus de sous-activité

	Juin	Juillet	Août	Cumul
Activité (en m3)	5 000	7 000	4 000	
<i>Coût total imputé (milliers DA)</i>	<i>2 900</i>	<i>4 060</i>	<i>2 320</i>	
<i>Coût total constaté (milliers DA)</i>	<i>2 900</i>	<i>3 540</i>	<i>2 580</i>	
Différence d'imputation rationnelle	0	520	- 280	240

Il faut ventiler les charges indirectes de chaque centre en charges variables et charges fixes lors de la répartition primaire.

Deux cas peuvent se présenter :

- ✓ L'activité est uniforme pour tous les centres : on applique le taux d'activité unique à chaque charge fixe avant répartition dans les centres ;
- ✓ L'activité est différente selon les centres : on pratique d'abord la répartition dans les centres en distinguant charges fixes et charges variables puis on applique le taux d'activité spécifique au centre à la partie fixe des charges de ce centre.

Dans tous les cas la répartition secondaire se fait normalement.

6.3 Intérêts :

Le fait de "gommer" l'incidence du niveau d'activité sur le coût des produits rend la valorisation plus apte à contribuer à la détermination des prix de vente.

En valorisant l'enjeu financier d'une sous-activité chronique, la méthode pose la question d'une éventuelle restructuration de l'entreprise ou du centre d'analyse concerné (dans un sens ou dans l'autre selon le critère choisi pour définir l'activité normale).

6.4 Limites :

L'intérêt de la méthode est associé à une analyse correcte de la variabilité des charges et une appréciation raisonnable de l'activité normale.

Les coûts résultant de la méthode ne peuvent être utilisés pour la valorisation des stocks en comptabilité générale.