

LE CALCUL ET L'ANALYSE DES COUTS COMPLETS

Enseignant: Rached GABSI
IHEC Carthage

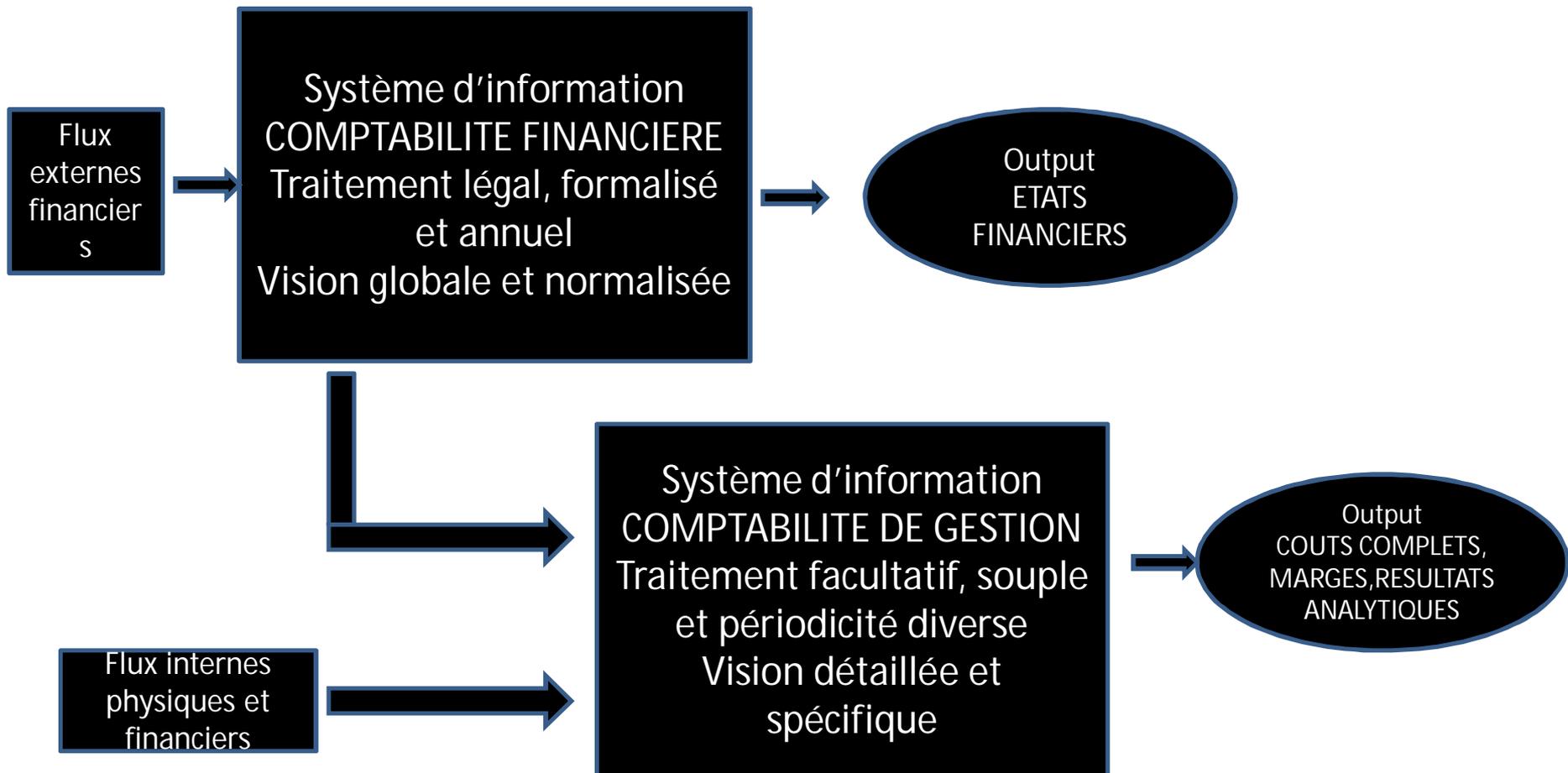
1. La comptabilité de gestion comme composante fondamentale du système d'information comptable

1.1. Relation entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion (Financial accounting – Management accounting)

1.2. Les objectifs de la comptabilité de gestion

1.3. Les étapes de l'évolution de la comptabilité de gestion

1.1. Relation entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion



Complémentarité limitée entre comptabilité financière et comptabilité de gestion

- Dans une perspective comptable naïve, la comptabilité de gestion complète la comptabilité financière pour déterminer des résultats périodiques par objet de coût . Toutes deux concourent à modéliser le fonctionnement économique de l'entreprise, d'où l'intégration des deux sous-systèmes comptables . Mais la naïveté prend fin à partir du moment où les deux s'adressent à des utilisateurs distincts: Ceux qui gèrent et ceux qui financent.
- La complémentarité est limitée. Elle ne porte que sur l'analyse des coûts de fabrication intégrables dans le coût des stocks. L'analyse des coûts hors production n'intéresse pas la comptabilité financière. Par contre, celle-ci n'accepte que les calculs fondées sur des règles d'évaluation ou de normes qui ne conviennent pas toujours aux gestionnaires.

1.2. Les objectifs de la comptabilité de gestion

- Calculer les coûts et les coûts de revient réels des produits et des prestations et en assurer le suivi;
- Maîtriser les coûts des produits et des prestations en fixant des standards ;
- Permettre de fixer les prix dans une économie protégée et d'établir les offres de prix;
- Justifier les écarts entre les coûts réels et les coûts préétablis ;
- Permettre l'évaluation des stocks de produits finis et des produits en cours;
- Faciliter l'élaboration des budgets de coûts à partir des standards de coûts.

1.3. Les étapes de l'évolution de la comptabilité de gestion

1ère phase : Comptabilité industrielle en France car appliquée surtout dans l'industrie et comptabilité des coûts chez les anglo-saxons

2^{ème} phase: Comptabilité analytique d'exploitation: Comptabilité d'analyse des coûts réels et préétablis

3^{ème} phase : Comptabilité de gestion

R.N.Anthony « un manager c'est quelqu'un qui doit atteindre des résultats par l'intermédiaire de l'action d'autres personnes» un manager n'est pas donc nécessairement un directeur ,et un gestionnaire n'est pas forcément un manager.

La comptabilité de gestion a deux finalités:

- Aider à comprendre l'avenir pour atteindre des objectifs imposés ou négociés;
- Identifier les liens entre les finalités poursuivies et les ressources engagées : Connaitre les coûts, pourquoi sont-ils consommés? Quelles lois économiques suivent-ils? Pour orienter les actions de certains coûts dont l'atteinte des objectifs dépend.

2. Les types de coûts

Coûts sur lesquels le gestionnaire peut agir

Coûts formalisés par la CAG	Coûts non formalisés par la CAG
Coût direct	Coût discrétionnaire
Coût indirect	Coût irrécupérable
Coût variable	Coût d'opportunité ou de renonciation ou coût d'option
Coût fixe spécifique ou direct	Coût caché
Coût marginal	Coût de la qualité
Coût standard	Coût de la non qualité
Coût rationnel	Coût plafond
Coût fixe commun	Coût cible
Coût supplétif ou implicite	
Coût visible	
Coût préétabli	
Coût prévisionnel ou budgété	
Coût estimé	
Coût contrôlable	
Coût de structure	

2. Les types de coûts

- Un coût discrétionnaire ou coût programmé ou planifié est un coût dont la fixation du montant est laissée à la discrétion d'un responsable en raison de l'inexistence d'une relation de causalité avec le niveau d'activité du centre de responsabilité concerné.
- Un coût irrécupérable est un coût résultant d'une décision irrévocable prise dans le passé et constituant, par le fait même, une donnée non pertinente pour le gestionnaire qui doit prendre une décision. Le coût non amorti d'une machine mise à la réforme n'a aucune influence sur la décision de son renouvellement.
- Un coût de renonciation ou coût d'option ou coût d'opportunité est constitué par le manque à gagner causé par la renonciation à une décision. C'est le cas de la privation de production qu'entraîne le fait de ne pas utiliser un facteur de production donné. Il est évalué par le manque à gagner déterminé par la différence entre le résultat d'une décision et le résultat généré par la meilleure décision possible.

2. Les types de coûts

- Un coût contrôlable est un coût dont le montant peut changer soit à court terme, soit à long terme, par suite d'une décision du responsable qui contrôle ses composantes.
- Un coût visible est un coût repéré avec précision par le système d'information comptable de l'entreprise
- Un coût caché est un coût non repéré par le système d'information comptable bien que leur existence soit plus ou moins connue

2. Les types de coûts

- Un coût de structure ou de capacité est une charge relative à l'existence et au fonctionnement de l'entreprise et dont le montant varie principalement à la suite de décisions à long terme portant sur la capacité de production.
- Un coût supplétif ou implicite est un coût non comptabilisé par la comptabilité financière comme les intérêts qu'une entreprise paierait si elle empruntait pour financer une immobilisation au lieu d'utiliser ses fonds propres ou les amortissements supplétifs dans le cas où la dépréciation réelle d'une immobilisation est supérieure à la dépréciation comptable.
- Un coût marginal correspond à la variation de coût (positive ou négative) suite à la variation (positive ou négative) de la quantité d'une unité ou d'une série de production.

2. Les types de coûts

Coûts sur lesquels le gestionnaire ne peut agir

Coût externe

Coût administré ou
non contrôlable

Coût irréversible ou
inévitable

2. Les types de coûts

- Un coût inévitable ou irréversible est un coût inéluctable ou incompressible que l'entreprise ne peut éviter d'engager au moment où elle doit faire un choix entre plusieurs solutions de rechange.
- Un coût externe est un coût qu'une entreprise fait supporter à son environnement. C'est le cas des entreprises polluantes qui font supporter la dépollution à la collectivité: Groupe chimique, huilerie, boissons en emballages en plastique (On fait payer dans ce cas le pollueur: ECOLEF et on rémunère le dépollueur)
- Un coût non contrôlable est un coût qui ne varie pas proportionnellement au niveau d'activité et concerne essentiellement les services fonctionnels d'une entreprise qui ne peuvent être tenus pour responsables.(Ex : Coût administré ou imposé par l'Etat tel que les impôts et taxes et les charges patronales)

3. Le calcul des charges non incorporables

Charges incorporables = Charges de la comptabilité financière
– Charges non incorporables + Charges supplétives

Produits incorporés = Produits Comptabilité financière
– Produits non incorporés

Les charges non incorporables:

- Les charges qui n'intéressent pas la période analytique considérée. Certaines charges sont saisies en comptabilité financière pour des périodes ne correspondant pas à la période analytique. La comptabilité analytique devra incorporer dans ses charges uniquement la quote part relative à la période analytique. La partie n'intéressant pas cette dernière est considérée comme charge non incorporable. Cette méthode est appelée la méthode de l'abonnement des charges.

3. Le calcul des charges non incorporables

Exemple : Soit la période analytique : le mois

Type de charges	Montant	Périodicité	Charge incorporable	Charge non incorporable
Loyer	12 000	Semestre	2 000	10 000
Frais de télécom	4 500	Trimestre	1 500	3 000
Amortissements	240 000	Année	20 000	220 000

3. Le calcul des charges non incorporables

- Les impôts et les taxes ne restent pas définitivement à la charge de l'entreprise, en particulier la taxe sur la valeur ajoutée qui est récupérée sur les achats de biens et de services pour les entreprises assujetties. Pour les entreprises non assujetties, la TVA fait partie intégrante du prix d'achat et par conséquent des coûts.
- Les charges qui ne relèvent pas de l'exploitation normale et courante de l'entreprise et en particulier :
 - Les primes d'assurance vie,
 - Les amortissements des charges reportées
- Les charges qui, bien que relevant de l'exploitation normale, ne présentent pas un caractère habituel. Elles ont :
 - soit un caractère exceptionnel : Pertes ordinaires et extraordinaires, charges nettes sur cessions d'immobilisations corporelles et incorporelles, charges sur cessions de valeurs mobilières, subventions exceptionnelles accordées...
 - soit un caractère probable : Les provisions pour dépréciation sont enregistrées en comptabilité financière pour constater une dépréciation n'ayant pas un caractère définitif et qui sont réajustées en fin de chaque exercice.

3. Le calcul des charges non incorporables

- Les charges dont le montant enregistré par la comptabilité financière est supérieur au montant réel. C'est le cas des amortissements non incorporables. (Période analytique : le trimestre)

Amortissement comptable = $50\ 000 \times 20\% \times 1/4 =$	2 500
Amortissement économique = $50\ 000 \times 12,5\% \times 1/4 =$	1 562,5
Amortissement non incorporable	937,5

- L'impôt sur les sociétés n'est pas considéré comme charge incorporable puisque la comptabilité analytique cherche à apprécier la rentabilité par produit ou par activité compte non tenu de l'incidence de l'impôt afin de pouvoir faire des comparaisons dans le temps et entre des établissements ou des filiales localisées dans différents pays où le taux d'imposition n'est pas forcément le même.

4. Le calcul des charges supplétives

- Les charges à modifier en comptabilité analytique : Au cas où les amortissements techniques correspondant à la dépréciation réelle sont supérieurs aux amortissements comptables, il y a lieu d'ajouter aux charges de la comptabilité financière la différence entre ces amortissements.

Soit un matériel informatique d'une valeur d'origine de 100 000 D amortissable au taux de 15%.

Le taux d'amortissement économique est en fait de 25%

Amortissement comptable = $100\ 000 \times 15\% \times 1/4 =$	3 750
Amortissement économique = $100\ 000 \times 25\% \times 1/4 =$	6 250
Amortissement supplétif	2 500

4. Le calcul des charges supplétives

- Les charges qui ne sont pas constatées en comptabilité financière et qui doivent être incluses dans les charges incorporables telles que :
 - la rémunération des capitaux propres à un taux de rentabilité conventionnel ;
 - la rémunération du capital de l'exploitant d'une entreprise individuelle.
- Les charges qui sont constatées en comptabilité financière et qui sont annulées parce qu'il s'agit d'une acquisition d'immobilisation à titre gratuit. C'est le cas des subventions d'investissement dont les amortissements sont annulés par le biais du compte 739- quote-part des subventions d'investissement inscrites au résultat de l'exercice. Du fait qu'aucune charge n'est constatée en comptabilité financière, il y a lieu d'inclure dans les charges de la CG la dotation d'amortissement du matériel préalablement constatée et annulée.

5. Le calcul des produits non incorporés

- Les produits non incorporés sont formés par :
- Les produits ayant un caractère exceptionnel : Gains ordinaires et extraordinaires;
- Les reprises sur provisions correspondant à des diminutions de provisions constatées;
- Les produits ne relevant pas de l'activité normale de l'entreprise : Produits des activités annexes, produits des placements,...
- Les subventions d'exploitation et d'équilibre reçues ;
- La TVA collectée pour les entreprises assujetties, le FODEC, le droit de timbre, ...

6. Le reclassement des charges

Les différents types de coûts peuvent être définis par rapport à 4 critères : le champ d'application, le moment de calcul du coût, le contenu et l'objectif de calcul des coûts

- Le champ d'application:
 - Coût par fonction économique: Coût d'approvisionnement, coût de production, Coût de distribution, coût de développement,...
 - Coût par produit ou prestation ou par famille de produits ou de prestations;
 - Coût par centre de responsabilité (département, agence, atelier,...)
 - Coût par moyen d'exploitation (machine, avion, train, autobus,...)
 - Coût par commande.
- Le moment de calcul :
 - Coûts réels ou coûts a posteriori
 - Coûts standards ou coûts a priori

6. Le reclassement des charges

- Le contenu:
 - Coûts complets ou full costing si on incorpore dans le coût la totalité des charges supportées par l'objet de coût;
Coût complet par produit = Coût direct + Coût indirect
Résultat analytique par produit = Prix de vente – Coût complet
Résultat global = \sum Résultats analytiques de l'ensemble des produits
 - Coûts partiels si on incorpore dans le coût une partie des charges supportées par l'objet de coût;
- Coût partiel = Coût variable.
M/CV par produit ou contribution marginale = Prix de vente – Coût variable
Résultat global = \sum marges sur coût variable des produits – Charges fixes totales
- Coût partiel = Coût direct.
M/CD par produit = Prix de vente – Coût direct
Résultat global = \sum marges sur coût direct – Charges indirectes totales

6. Le reclassement des charges

- Selon l'objectif de calcul:
 - Calcul des prix de vente
 - Présentation d'une offre de prix ou devis
 - Elaboration et suivi des budgets
 - Justification de l'écart entre le prix de vente et le coût de revient pour les entreprises publiques vendant des produits subventionnés

Type de charges	CHARGES VARIABLES	CHARGES FIXES
CHARGES DIRECTES	CHARGES VARIABLES ET DIRECTES: -Main d'œuvre -Matières, composants, emballages	CHARGES FIXES ET DIRECTES OU CHARGES FIXES SPECIFIQUES: -Loyer -Amortissements -Charges de personnel spécifiques
CHARGES INDIRECTES	CHARGES VARIABLES ET INDIRECTES: -Energie -Coût des œuvres	CHARGES FIXES ET INDIRECTES OU CHARGES FIXES COMMUNES: -Charges de personnel fonctionnel -Frais généraux -Frais de structure

7. Les méthodes d'analyse des coûts: Coûts complets : Full costing

COÛTS COMPLETS	OBJECTIFS
Méthode des sections homogènes	<p>Calcul des coûts complets après reclassement des charges en charges directes et charges indirectes et imputation de ces dernières au moyen d'unités d'œuvre.</p> <p>L'appréciation de la performance se fait sur la base des résultats analytiques</p> <p>Le résultat analytique résulte du niveau du prix, de la consommation et des coûts des facteurs de production et du taux d'utilisation des capacités disponibles</p>
Méthode de l'imputation rationnelle	<p>Calcul des coûts complets rationnels et de résultats analytiques rationnels après reclassement des charges en charges directes et charges variables indirectes et charges fixes indirectes</p> <p>Mesure de l'incidence du taux d'utilisation des capacités disponibles sur les coûts et détermination du coût de la suractivité et de la sous activité.</p>
Méthode ABC	<p>Calcul des coûts complets après reclassement des charges en charges directes et charges indirectes.</p> <p>Reclassement des charges indirectes par activité et imputation de ces coûts au moyen d'inducteurs de coûts.</p>

7. Les méthodes d'analyse des coûts: Coûts partiels

COÛTS PARTIELS	Objectifs
Méthode du direct costing simple	<p>Calcul des coûts partiels après reclassement des charges en charges variables et charges fixes.</p> <p>L'appréciation de la performance se fait sur la base de la contribution marginale (ou la marge sur coût variable) à la couverture des charges fixes totales.</p>
Méthode du direct costing évolué	<p>Calcul des coûts partiels après reclassement des charges en charges variables, charges fixes spécifiques et charges fixes communes.</p> <p>La décision de produire est prise sur la base de la marge sur coût fixe spécifique.</p>
Méthode du coût marginal	<p>Calcul du coût marginal d'une commande ou d'une série supplémentaire</p> <p>Présenter l'utilité du coût marginal dans la prise de décision</p> <p>Présenter les notions d'optimum technique et d'optimum économique</p>

Méthode du direct costing: Coûts majoritairement variables (1+2)

Type de charges	CHARGES VARIABLES	CHARGES FIXES
CHARGES DIRECTES	1	3
CHARGES INDIRECTES	2	4

Méthode des coûts directs :

Coûts majoritairement directes (1+3)

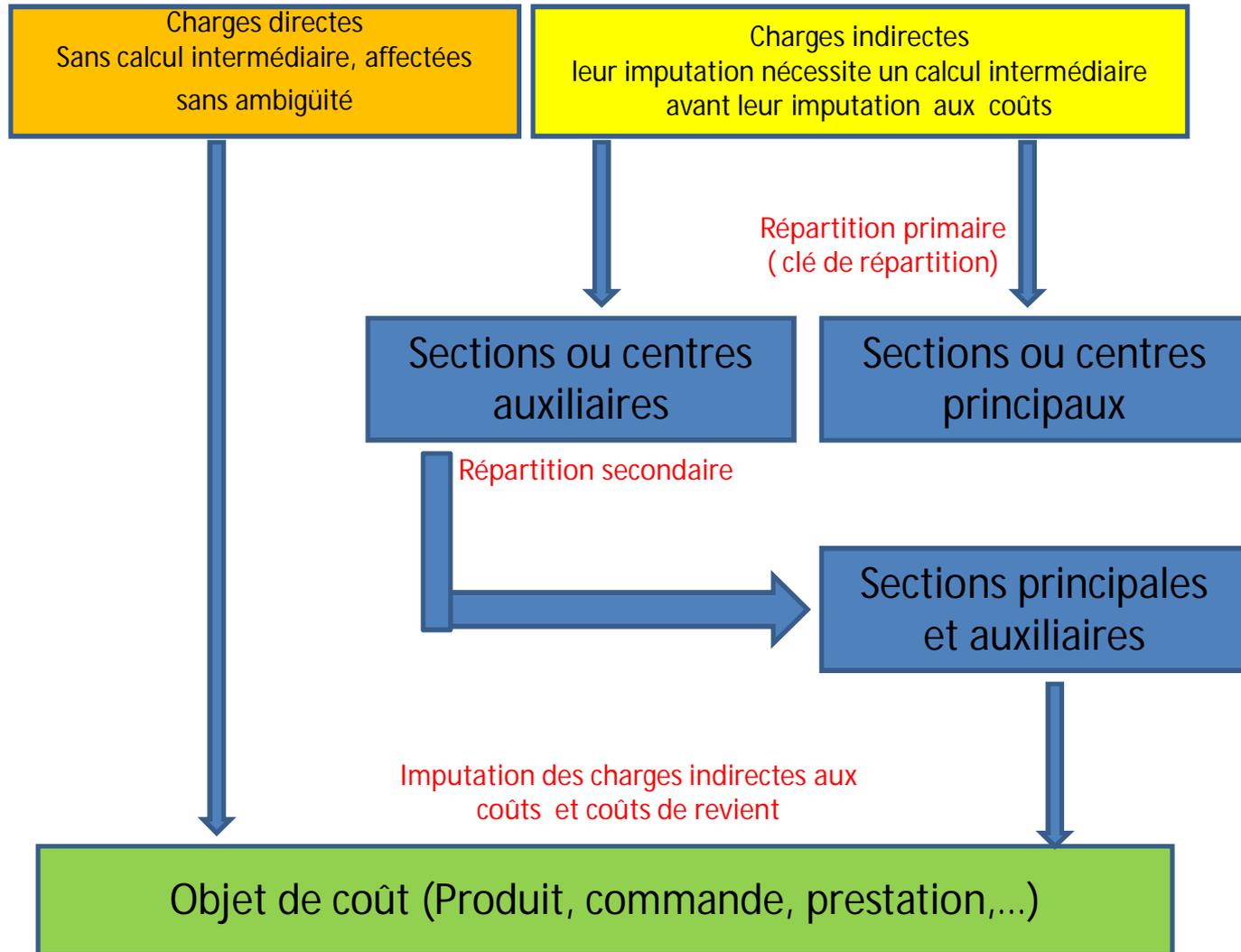
Type de charges	CHARGES VARIABLES	CHARGES FIXES
CHARGES DIRECTES	1	3
CHARGES INDIRECTES	2	4

8. La méthode des sections homogènes

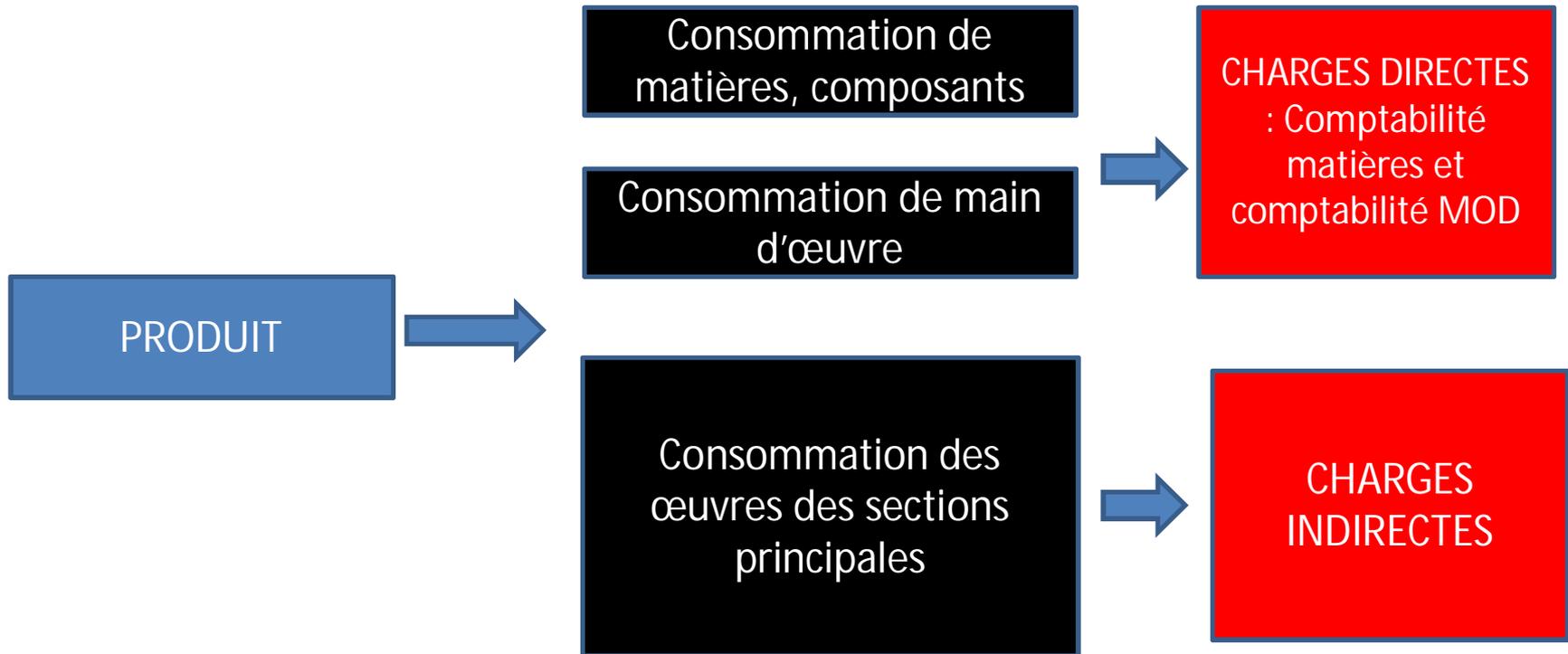
Elle se propose de reclasser les charges en charges directes et en charges indirectes

- Charges directes: Charges affectées au produit ou à la prestation sans ambiguïté
- Charges indirectes: Charges imputées au produit ou à la prestation au moyen d'une unité de mesure appelée unité d'œuvre
- Coût complet d'un produit = Coût direct + Coût indirect
- Coût complet d'une prestation = Coût direct + Coût indirect

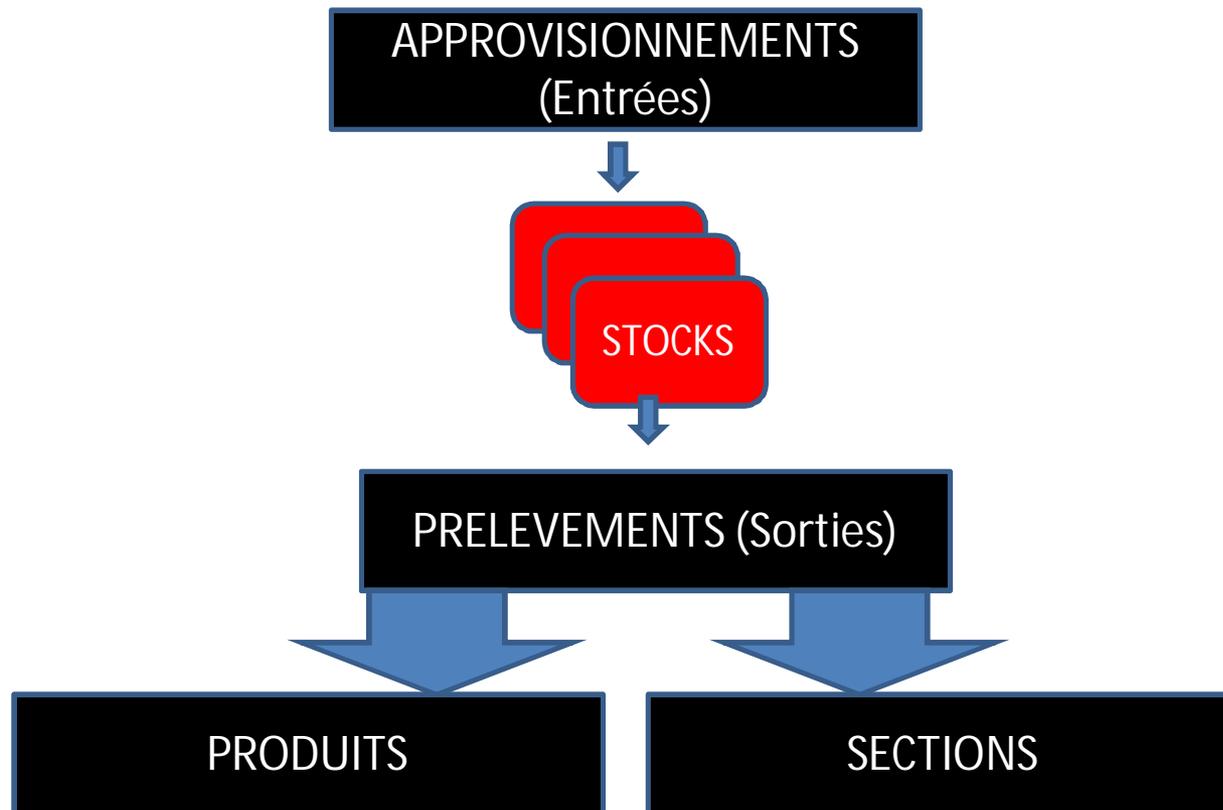
Schéma de calcul des coûts complets par la méthode des sections homogènes



8.1. La procédure de calcul des coûts



8.2. Le traitement des charges directes: La comptabilité matières



8.3. La comptabilité matières

	Document	Evaluation	Affectation
Achats	Facture et bon d'entrée	Prix d'achat ou coût d'achat	Magasin
Retour du département	Bon de retour	Coût de sortie	Magasin
Prélèvements	Bon de sortie	CUMP après chaque entrée CUMP mensuel FIFO	Produit ou département opérationnel ou fonctionnel
Retour au fournisseur	Bon de sortie	Prix d'achat ou coût d'achat	Fournisseur

Incidence des méthodes d'évaluation des stocks sur les coûts et les stocks

Méthode	Incidence sur les coûts en CAG	Incidence sur le coût des stocks
CUMP après chaque entrée	Les coûts sont actuels car l'évaluation se fait à des coûts mis à jour après chaque entrée.	Les coûts sont actuels car l'évaluation se fait à des coûts mis à jour après chaque entrée.
CUMP périodique	La variation des coûts est équitablement répartie sur les coûts et les stocks	La variation des coûts est équitablement répartie sur les coûts et les stocks
FIFO et hausse des prix	Évalués à des coûts bas, non actuels	Évalués à des coûts élevés et actuels
FIFO et baisse des prix	Évalués à des coûts élevés et non actuels	Évalués à des coûts bas et actuels
LIFO et hausse des prix	Évalués à des coûts élevés et actuels	Évalués à des coûts bas et non actuels
LIFO et baisse des prix	Évalués à des coûts bas et actuels	Évalués à des coûts élevés et non actuels

8.4. Le traitement des charges indirectes

La procédure consiste à :

- Identifier les centres opérationnels appelés sections principales qui fournissent leurs œuvres aux produits;
- Identifier les centres fonctionnels appelés sections auxiliaires qui fournissent leurs œuvres aux sections principales et auxiliaires
- Répartir les charges incorporables par nature sur les centres opérationnels et fonctionnels: Répartition primaire
- Répartir les coûts des centres fonctionnels sur les centres opérationnels et fonctionnels: Répartition secondaire
- Définir l'unité d'œuvre de chaque section principale ou auxiliaire
- Calculer le coût de chaque unité d'œuvre afin d'imputer le coût de chaque section principale aux produits

Définition d'une section ou d'un centre d'analyse

- Une section correspond à un compartiment d'ordre comptable dans lequel sont groupés, préalablement à leur imputation aux coûts et coûts de revient, les éléments de charges qui ne peuvent être directement affectés à ces coûts.
- Elle est homogène parce que les charges peuvent être rapportées à une unité commune appelée : unité d'œuvre.

A. Identification des sections auxiliaires

Elles correspondent aux services fonctionnels qui se caractérisent par:

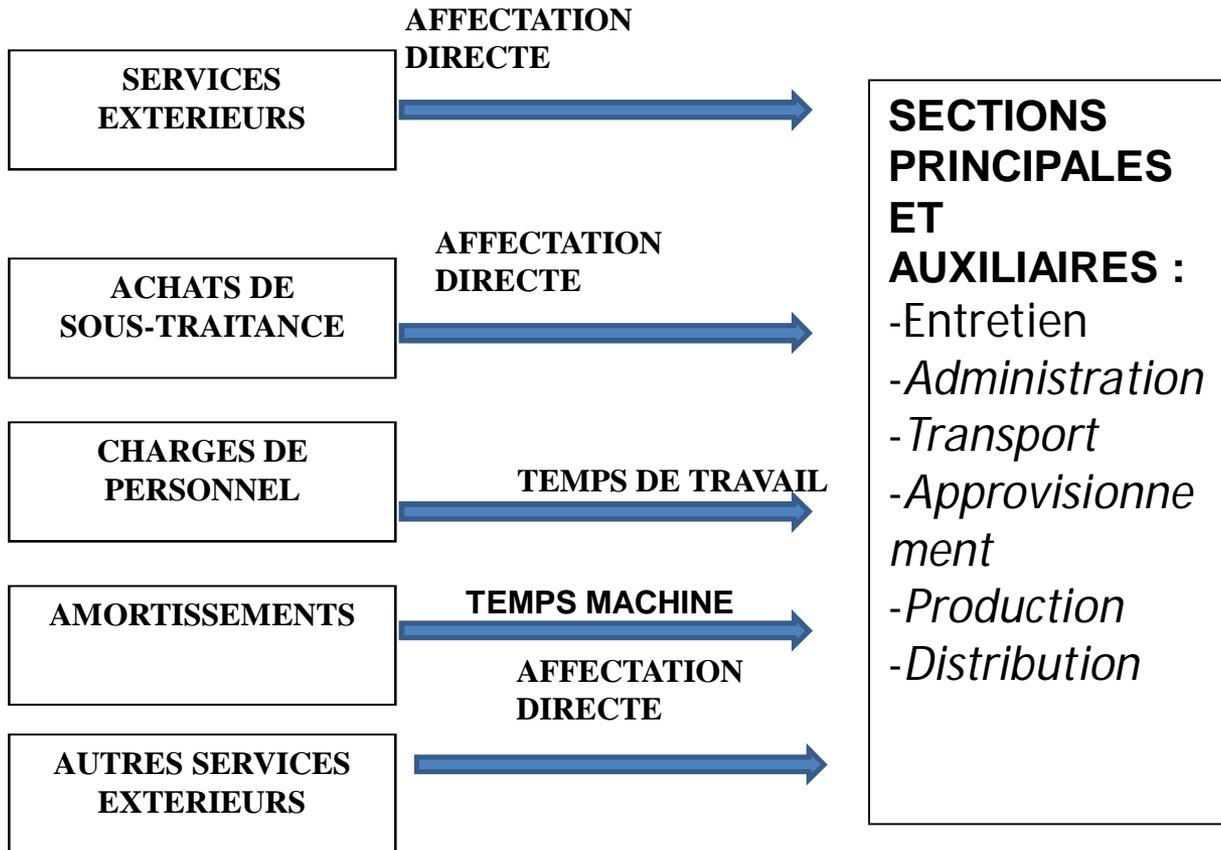
- Leurs œuvres sont transférées aux autres sections auxiliaires et principales;
- Le niveau d'activité de ces services est difficilement mesurable;
- Le lien de causalité entre le niveau d'activité et le coût de la section est difficile à établir:
Absence de corrélation
- Exemples: Entretien, transport, administration, recherche et développement,...

B. Identification des sections principales

Elles correspondent aux services opérationnels qui se caractérisent par:

- Leurs œuvres sont imputées aux coûts et coûts de revient des produits;
- Le niveau d'activité de ces services est mesurable;
- Existence d'une corrélation entre le niveau d'activité et le coût de la section.
- Exemples: Approvisionnement, production, distribution,...

C. Répartition primaire



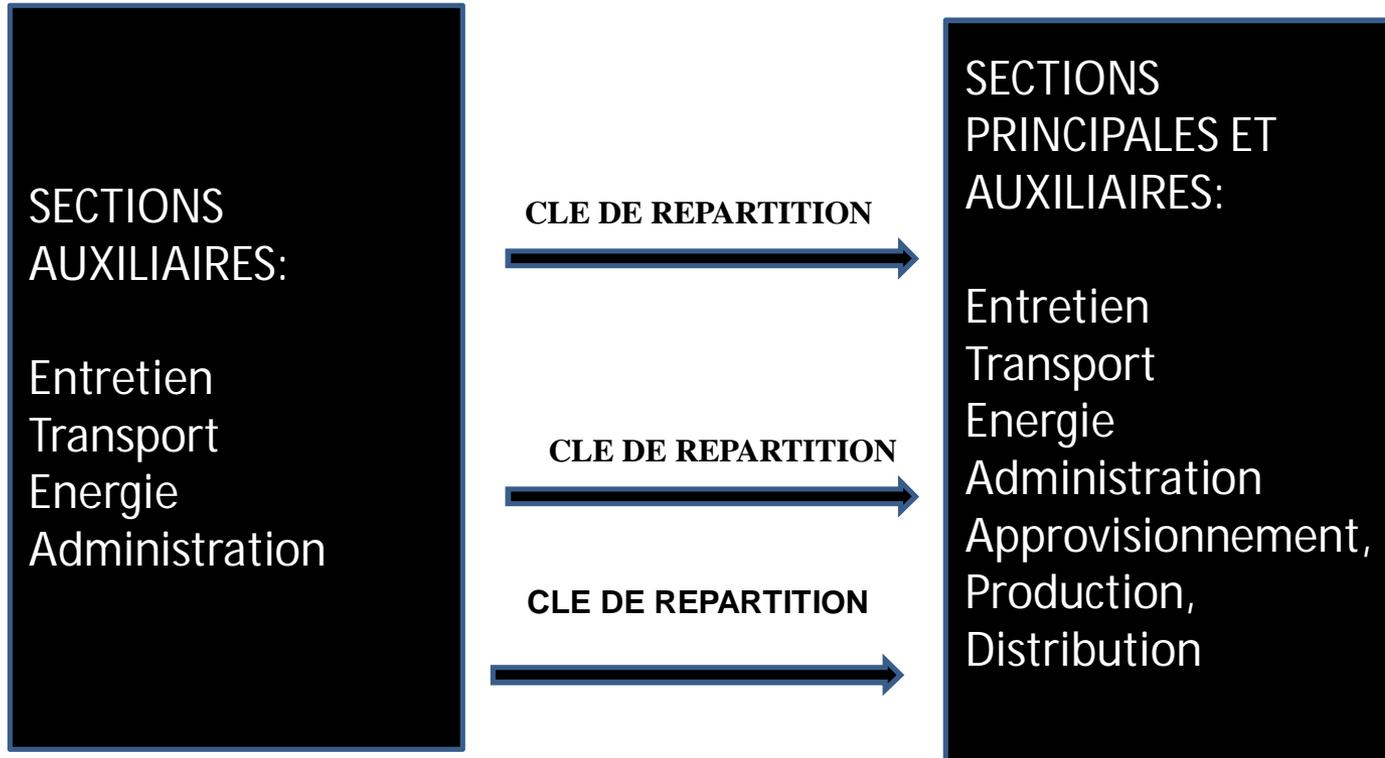
D. Choix des clés de répartition

Charges par nature	Clé de répartition
Achats cons. de produits consommables	Prélèvements par département
Sous-traitance générale	Département bénéficiaire
Loyers et charges locatives	Département bénéficiaire
Entretien et réparations	Département bénéficiaire
Primes d'assurances	Capital assuré
Rém.intermédiaires et honoraires	Département bénéficiaire / administration
Publicité, relations publiques	Administration
Transport du personnel	Département bénéficiaire
Déplacements, missions et réceptions	Département bénéficiaire / administration
Frais postaux et de télécoms	Administration
Services bancaires et assimilés	Administration
jetons de présence	Administration
Charges de personnel technique	Effectif personnel

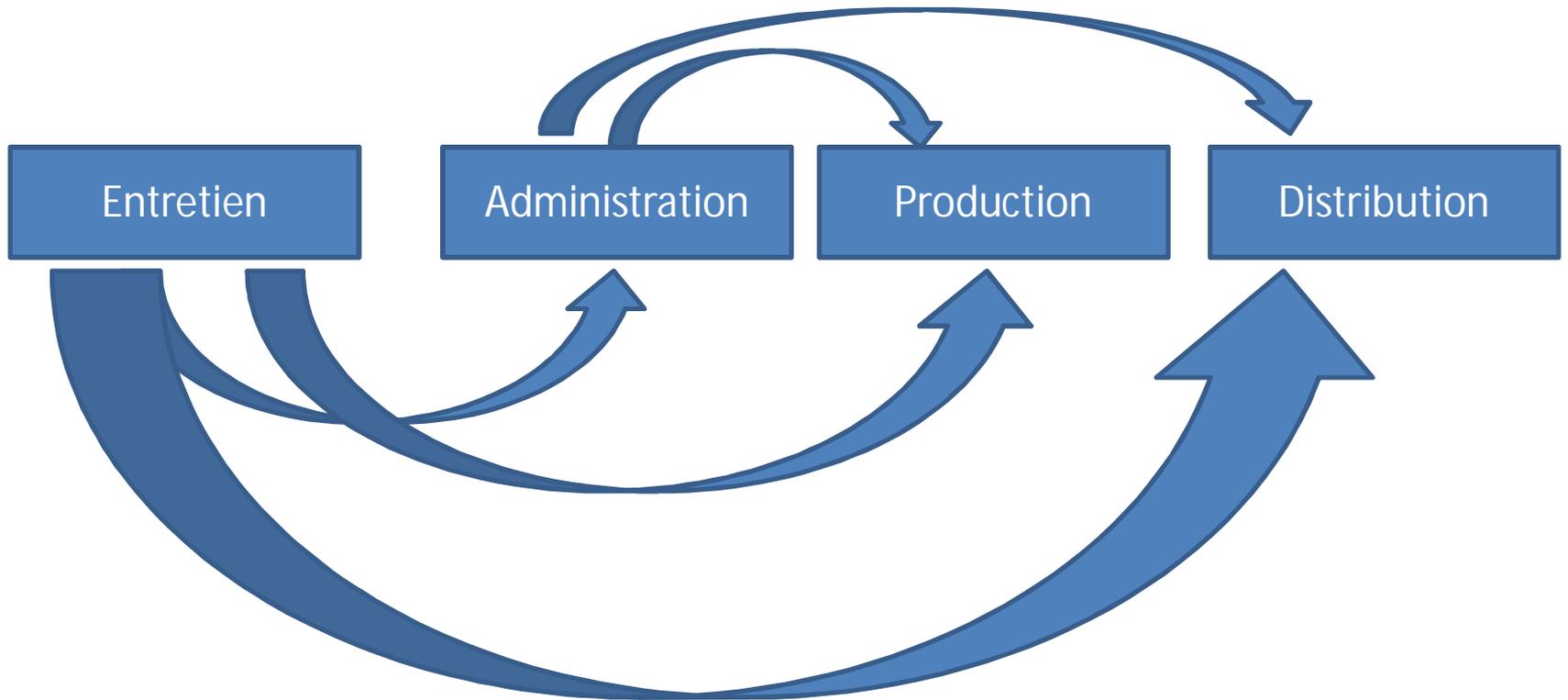
Choix des clés de répartition

Charges par nature	Clé de répartition
Charges de personnel administratif	Effectif personnel
Charges patronales	Masse salariale ou salaire brut
Charges financières	Administration
Impôts et taxes et versement assimilés	administration
Dotations aux amortissements	Surface couverte ou valeur des équipements
Charges supplétives	En pourcentage
TOTAUX PRIMAIRES	

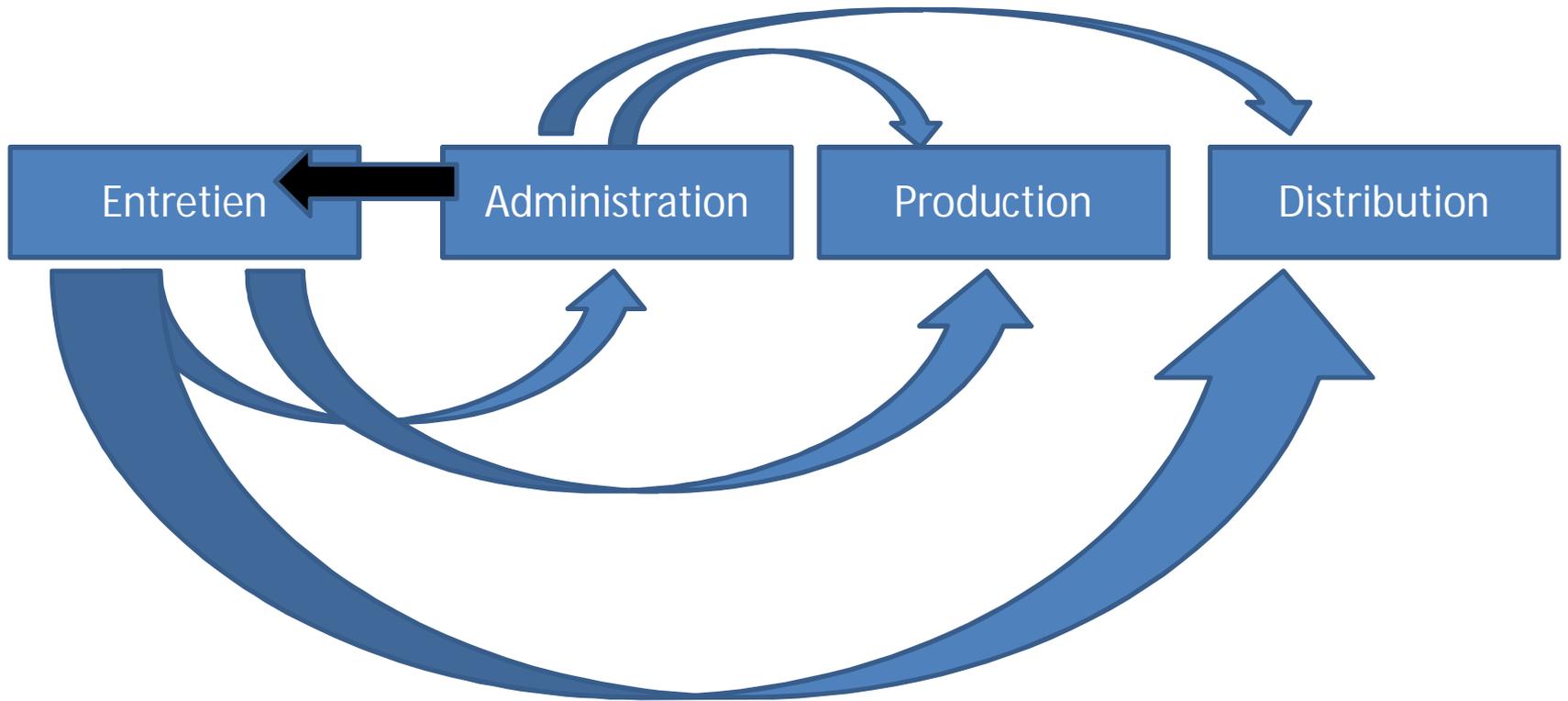
E. Répartition secondaire



Cas des prestation simples



Cas des prestations réciproques



F. Choix des unités d'œuvre par section

Section	Unité d'œuvre
Approvisionnement	Kg acheté 1000 D d'achat
Usinage	Heure machine si atelier mécanisé Heure de main d'œuvre si atelier à forte intensité de main d'œuvre Quantité usinée
Montage	Heure de main d'œuvre si atelier à forte intensité de main d'œuvre Quantité produite
Distribution	1000 D de chiffre d'affaires Quantité vendue

8.5. Le traitement de la main d'œuvre

Section	Salaire brut+Primes+Indemnités + Charges connexes aux salaires (1)	Charges patronales (2)	Charges de personnel (1) +(2) =(3)	Temps productif (4)	Taux horaire productif (3)/(4)
Personnel approv .direct Personnel approv.indirect					
Personnel entretien direct Personnel entretien indirect					
Personnel administration indirect					
Personnel usinage direct Personnel usinage indirect					
Personnel montage direct Personnel montage indirect					
Personnel distribution direct Personnel distribution indirect					

Le traitement de la main d'œuvre

Nature du temps de travail	Définition du temps de travail	Charges de personnel (3)	Taux horaire
Temps payé	Temps de présence + Temps d'absence avec solde (Congés payés, de maladie, mission...)	SB + Charges patronales	Taux horaire payé = Masse salariale / Temps payé
Temps de présence	Temps de présence = Temps productif + temps morts (Temps morts techniques, temps morts de maintenance, temps morts liés au personnel, rupture des stocks, grève,...)	SB + Charges patronales	Taux horaire de présence = Masse salariale / Temps de présence
Temps productif	Temps de présence – Temps morts	SB + Charges patronales	Taux horaire productif = Masse salariale / Temps productif

8.6. Calcul du coût de revient par produit ou par prestation

Produit ou Prestation	COÛT DIRECT	Coût indirect Section A	Coût indirect Section B	Coût indirect Section C	Coût indirect Section D	Coût indirect Section E	COÛT PAR PRODUIT ou PRESTATION
P1	Matières et MOD	X11	X12	X13	X14	X15	Coût direct + coût indirect
P2	Matières et MOD	X21	X22	X23	X24	X25	Coût direct + coût indirect
Pi	Matières et MOD	Xi1	Xi2	Xi3	Xi4	Xi5	Coût direct + coût indirect
Pn	Matières et MOD	Xn1	Xn2	Xn3	Xn4	Xn5	Coût direct + coût indirect
COÛT TOTAL	Prélèvements Matières + MOD Totale	Total≤ Coût section A	Total≤ Coût section B	Total≤ Coût section C	Total≤ Coût section D	Total≤ Coût section E	TOTAL DES CHARGES INCORPORABLES
	TOTAL DES CHARGES DIRECTES	TOTAL DES CHARGES INDIRECTES					

8.6. Calcul du coût de revient par produit ou par prestation

Composantes du coût de revient de P1

COUT DIRECT DE PRODUCTION :
Prélèvements matières x Coût unit.
Prélèvements consom. x Coût unitaire

COUT INDIRECT DE PRODUCTION :
X12: Coût u.o section B x Nombre u.o
X13: Coût u.o section C x Nombre u.o

COUT DE PRODUCTION TOTAL P1

+ Variation de stocks x Coût de production

COUT DE DITRIBUTION:
Coût direct de distribution
Coût indirect de distribution

COUT DE REVIENT TOTAL DE P1

Composantes du coût de revient de P2

COUT DIRECT DE PRODUCTION :
Prélèvements matières x Coût unit.
Prélèvements consom. x Coût unitaire

COUT INDIRECT DE PRODUCTION :
X21: Coût u.o section A x Nombre u.o
X24: Coût u.o Section D x Nombre u.o

COUT DE PRODUCTION TOTAL P2

+ Variation de stocks x Coût de production

COUT DE DITRIBUTION:
Coût direct de distribution
Coût indirect de distribution

COUT DE REVIENT TOTAL DE P2

9. L'imputation rationnelle des charges fixes

9.1. Objectifs:

La méthode se propose de :

- Neutraliser l'effet des variations du niveau d'activité d'une période à l'autre sur les coûts et les coûts de revient ;
- Déterminer le taux d'activité permettant de mesurer l'efficacité avec laquelle l'entreprise a utilisé ses capacités de production disponibles ;
- Déterminer le coût de la sous-activité et de la suractivité afin de permettre aux dirigeants de prendre les décisions correctives qui concernent les centres de responsabilité au moment opportun.

9.1.Objectifs

- Permettre l'évaluation des stocks. En période de sous activité, l'évaluation implique qu'une partie du coût de chômage est intégré dans les stocks alors que normalement, il devrait être absorbé par les recettes de l'exercice.
- En période de suractivité, l'évaluation au coût rationnel remet en cause le principe de prudence. Par conséquent, il faut appliquer le coût réel.

9.2. Principe de la méthode

Le principe de calcul du coût de revient complet est conservé. Mais, à la ventilation première en coûts directs et coûts indirects est superposée une ventilation des charges d'exploitation en charges variables et en charges fixes.

La méthodologie de mise en œuvre nécessite les étapes suivantes :

- Détermination d'un niveau d'activité normale par section : Ce niveau est déterminé compte tenu des facteurs suivants :
 - la disponibilité des machines ;
 - la technicité et la qualification du personnel ;
 - l'expérience de l'entreprise ;
 - les facteurs environnementaux (disponibilité de la pièce de rechange en cas de panne, organisation et procédures fiables, ...)

9.2 Principe de la méthode

- Ventilation des charges indirectes en charges variables en fonction du niveau d'activité et en charges fixes indépendantes des fluctuations du niveau d'activité.
- Calcul du coefficient d'imputation rationnelle par section.
- Calcul de la différence d'imputation rationnelle

Différence d'imputation = Charges fixes réelles - [Charges fixes réelles x AR/AN]
Rationnelle (DIR)

1. En cas de sous-activité, la différence d'imputation rationnelle est positive et représente le coût de chômage de la section ou le coût de la sous activité
2. En cas de suractivité, la différence d'imputation rationnelle est négative et représente le boni de suractivité ou le coût de la suractivité.

9.3. Incidence de l'imputation rationnelle sur les coûts et les résultats

Niveau d'activité	Incidence sur les coûts	Incidence sur les résultats	Concordance avec résultats réels
Suractivité	Coûts rationnels majorés du boni	Résultats rationnels minorés du boni	Résultats analytiques réels = Résultats analytiques rationnels + Boni de suractivité
Sous activité	Coûts rationnels minorés du coût de chômage	Résultats rationnels majorés du coût de chômage	Résultats analytiques réels = Résultats analytiques rationnels – Coût de chômage

9.4. Concordance du résultat de la comptabilité financière avec celui de la CAG

Total des résultats analytiques = Revenus incorporés
– Charges incorporables

Résultat de la comptabilité financière(CF) = Revenus CF – Charges CF

Total des résultats analytiques = (Revenus CF – Produits non incorporés)
- (Charges CF – Charges non
incorporables + Charges supplétives)
= (Revenus CF – Charges CF) – Produits
non incorporés + Charges non
incorporables – Charges supplétives

= Résultat CF - Produits non incorporés
+ Charges non incorporables
– Charges supplétives

9.4. Concordance du résultat de la comptabilité financière avec celui de la CAG

Résultat CF = Total des résultats analytiques rationnels + Produits non incorporés – Charges non incorporables + Charges supplétives + ou – Différences d'inventaire (1)+ ou – Frais résiduels (2) + ou – Différence d'imputation rationnelle (3)

(1) Ajouter les différences d'inventaire négatives et retrancher les différences d'inventaire positives

(2) Ajouter les frais résiduels si arrondissement du coût de l'unité d'œuvre par excès et les retrancher en cas d'arrondissement par défaut

(3) Ajouter les bonis de suractivité et retrancher les coûts de chômage

9.4. Concordance du résultat de la comptabilité financière avec celui de la CAG: Frais résiduels

	Exemple	Incidence sur coûts et sur résultats	Concordance entre CF et CAG
Arrondissement du coût de l'u.o par défaut	Frais de section= 5 000 Frais de section imputés = 4950 Frais résiduels = 50	Minoration des coûts et majoration des résultats	Retrancher les frais résiduels de 50 au résultat de la CAG
Arrondissement du coût de l'u .o par excès	Frais de section= 5 000 Frais de section imputés = 5 070 Frais résiduels = <70>	Majoration des coûts et minoration des résultats	Ajouter les frais résiduels de 70 au résultat de la CAG

9.4. Concordance du résultat de la comptabilité financière avec celui de la CAG : Différences d'inventaire des stocks de matières

	Exemple	Consommation en CF	Consommation en CAG	Incidence sur coûts et sur résultats de la CAG	Concordance entre CF et CAG
Diff. d'invent positive	Stock initial = 2 000 +Achats = 16 000 -Consommation = 17 000 -St final comptable = 1 000 St final physique = 950 Diff. D'inventaire = 1000 – 950 = 50	16000 + (2000-950) = 17 050	17 000	Minoration des coûts et majoration des résultats analytiques	Retrancher la différence d'inventaire au résultat de la CAG
Diff. d'invent négative	Stock initial = 2 000 +Achats = 16 000 -Consommation = 17 000 -St final comptable = 1 000 St final physique = 1 100 Diff. D'inventaire = 1000 – 1100 = <100>	16000 + (2000-1100) = 16 900	17 000	Majoration des coûts et minoration des résultats analytiques	Ajouter la différence d'inventaire au résultat de la CAG

9.4. Concordance du résultat de la comptabilité financière avec celui de la CAG : Différences d'inventaire des stocks de produits finis

	Exemple	Coût des ventes en CF	Coût des ventes en CAG	Incidence sur coûts et sur les résultats de la CAG	Concordance entre CF et CAG
Diff. d'invent. négative	Stock initial = 200 +Production = 2 000 -Ventes = 1 800 -St final comptable = 400 St final physique = 450 Diff. D'inventaire = 400-450 = <50>	2 000 + (200-450) = 1 750	1 800	Majoration des coûts et minoration des résultats analytiques	Ajouter la différence d'inventaire du résultat de la CAG
Diff. d'invent. positive	Stock initial = 200 +Production = 2 000 -Ventes = 1 800 -St final comptable = 400 St final physique = 380 Diff. D'inventaire = 400-380 = 20	2 000 + (200-380) = 1 820	1 800	Minoration du coût des ventes et majoration des résultats analytiques	Retrancher la différence d'inventaire du résultat de la CAG

Application

Soit un atelier de tournage dont l'activité est mesurée par l'heure machine. L'activité normale mensuelle est fixée à 500 heures.

Les charges totales correspondant à l'activité normale sont détaillées comme suit :

Charges variables	12 000
Charges fixes	4 000

TAF : Calculer la différence d'imputation rationnelle et la représenter graphiquement dans les cas suivants :

- Activité réelle = 400 heures
- Activité réelle = 600 heures

Eléments	Activité normale 500 h	Activité réelle 400 h			Activité réelle 600 h		
		Charges réelles	Charges imputées	D.I.R.	Charges réelles	Charges imputées	D.I.R.
Charges variables	12 000	9 600	9 600	0	14 400	14 400	0
Charges fixes	4 000	4 000	3 200	800	4 000	4 800	<800>
Charges totales	16 000	13 600	12 800	800	18 400	19 200	<800>
Nombre d'u.o.	500	400	400		600	600	
Coût de l'u.o.	32	34	32		30,6	32	

Application

Soit Y : Le coût réel total

Y' : Le coût total correspondant à l'activité normale ou standard

X : Le niveau d'activité mesuré en unités d'œuvre

L'équation du coût réel s'écrit comme suit :

$$Y = (\text{Coût variable unitaire} \times \text{niveau d'activité}) + \text{Charges fixes totales}$$

$$= (12\ 000 / 500 X) + 4\ 000$$

$$Y = 24 X + 4\ 000$$

L'équation du coût standard s'écrit alors comme suit :

$$Y' = (\text{Charges totales} / \text{Activité normale}) X$$

$$= (16\ 000 / 500) X$$

$$Y' = 32 X$$

