

L'IMPUTATION RATIONNELLE DES CHARGES DE STRUCTURE

Finalité de la démarche

Neutraliser l'influence des fluctuations d'activité sur les coûts.

Prérequis

Notions de charges fixes et variables, hiérarchie des coûts et coût complet.

1 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.

2 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 T_A) ;
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 ?

3 Application :

Une entreprise fabrique et distribue du béton prêt à l'emploi à partir d'une Centrale dont la capacité théorique annuelle maximale est de 120 000 m³.

Caractéristiques générales de l'activité :

1. 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 déterminée, la livraison ne peut pas être étalée dans le temps) ;
2. 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) :		Matières premières (pour un m3)	200 Euros
<input type="checkbox"/> Juin	5 000	Charges variables (pour un m3)	120 Euros
<input type="checkbox"/> Juillet	7 000	Charges fixes totales pour le mois	1 300 000 Euros
<input type="checkbox"/> Août	4 000		

3.1 Calcul du coût constaté

	Juin		Juillet		Août	
	Total	par m3	Total	par m3	Total	par m3
Production (quantité)	5 000		7 000		4 000	
Charges opérationnelles	(milliers €.)	(Euros)	(milliers €.)	(Euros)	(milliers €.)	(Euros)
<input type="checkbox"/> Matières premières	1 000	200	1 400	200	800	200
<input type="checkbox"/> 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.
- La totalité de l'écart est imputable aux variations de l'activité.**

3.2 Définition de l'activité normale

1^{ère} hypothèse : capacité théorique

Elle est de 10 000 m3 / mois. Compte tenu de la première caractéristique, on ne peut partir, dans cette activité particulière, d'un standard de production correspondant à la capacité théorique appliquée à l'année complète (car il resterait une part significative des charges fixes non imputées en fin d'année).

2^{ème} hypothèse : activité moyenne sur l'année

L'activité de l'année précédente a été de 57 600 m3, soit une activité mensuelle moyenne de 4 800 m3/mois. On peut adopter cette référence.

Inconvénient : compte tenu de la deuxième caractéristique, rien ne laisse augurer que l'activité de la nouvelle année soit identique à celle de l'année précédente, on risque donc de se retrouver en fin d'année avec un écart d'imputation chronique préjudiciable aux décisions prises sur la base de ces coûts.

3^{ème} hypothèse : activité prévisionnelle

Activité prévue : 60 000 m3 soit une activité moyenne de 5 000 m3/mois. On adoptera cette référence même si un écart important entre l'activité réelle et l'activité prévue demeure possible.

3.3 Calcul du coefficient d'imputation rationnelle

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

	Référence	Juin	Juillet	Août
Activité (en m3)	5 000	5 000	7 000	4 000
Coefficient d'imputation rationnelle		$5\,000 / 5\,000$ 1	$7\,000 / 5\,000$ 1,4	$4\,000 / 5\,000$ 0,8

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

3.4 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 €.)	(Euros)	(milliers €.)	(Euros)	(milliers €.)	(Euros)
<input type="checkbox"/> Matières premières	1 000	200	1 400	200	800	200
<input type="checkbox"/> Charges variables	600	120	840	120	480	120
Total	1 600	320	2 240	320	1 280	320
Charges fixes						
<input type="checkbox"/> Montant réel	1 300	260	1 300	186	1 300	325
<input type="checkbox"/> Coeff. imputation	1		1,4		0,8	
<input type="checkbox"/> 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 en total).

Ne pas oublier qu'il s'agit d'une correction théorique et que la réalité des coûts n'est pas modifiée.

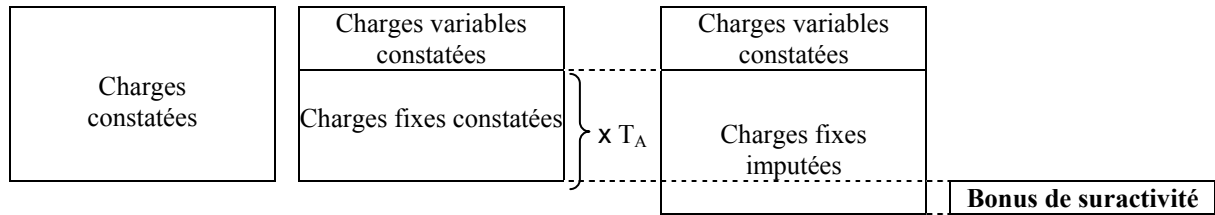
3.5 mise en évidence d'un bonus de suractivité ou d'un malus de sous-activité

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

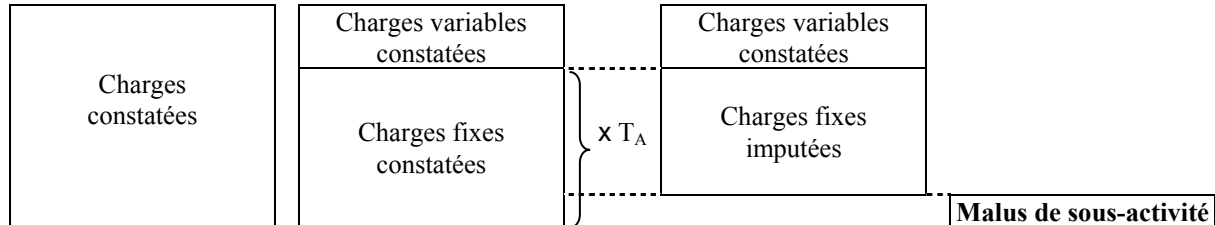
Analyse des écarts :

- pour le mois de **juin**, l'imputation rationnelle **ne modifie pas** les charges fixes.

- pour le mois de **juillet**, il apparaît un **bonus de suractivité**.



- pour le mois d'**août**, il apparaît un **malus de sous-activité**.



Pour l'ensemble des 3 mois, il reste un bonus de suractivité de 240 kEuros. Si la référence a été justement choisie pour définir l'activité normale, les boni et les mali doivent se compenser, la différence d'imputation rationnelle en fin d'année étant alors proche de 0.

4 Application du principe à la méthode des Centres d'analyse

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.

5 Avantages et inconvénients de la méthode

5.1 Avantages

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).

5.2 Précautions d'usage et inconvénients

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.