

Université de Parakou

***École Nationale de Statistique, de Planification et de
Démographie (ENSPD)***

Licence/Master

**COURS DE COMPTABILITE GENERALE ET
ANALYTIQUE**

Enseignant : Dr. ISSAHOU Ibrahima

ANNEE ACADEMIQUE 2024-2025

DEUXIEME PARTIE : COMPTABILITE ANALYTIQUE

EXEMPLE

PROGRAMMES DU COURS

CHAPITRE 1 : LE SYSTEME D'INFORMATION DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE ET DE GESTION (CAGE)

CHAPITRE 2 : LA METHODE DES COUTS COMPLETS PAR LES CENTRES D'ANALYSE HOMOGENES

CHAPITRE 3 : LA METHODE DE L'IMPUTATION RATIONNELLE

EXEMPLE

CHAPITRE 1 : Le système d'information de la comptabilité de gestion

L'objectif de la comptabilité analytique est de fournir aux décideurs une information économique, de gestion, pour l'aide à la prise de décision.

Pour ce faire, il convient préalablement d'établir le périmètre des informations comptables retenues, de présenter les différents modes de reclassement des charges, conduisant au travers de regroupements à définir les principales catégories de coûts, ainsi que d'appréhender la valorisation des éléments en stock.

I- le traitement de l'information comptable

Les coûts, selon le plan comptable général, correspondent à « la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable ». Pour ce faire, il importe de définir préalablement le périmètre du système d'information de la comptabilité de gestion conduisant à l'élaboration d'une typologie de coûts. Comme le souligne Henri Bouquin¹ « pour être pertinent en matière de décision de gestion, le calcul des coûts doit privilégier une logique économique et s'affranchir des logiques juridiques et fiscales qui prévalent en comptabilité générale ».

La mise en place du système d'information nous interpelle d'une part sur les éléments qui le constituent, et d'autre part, sur le reclassement de ces éléments

1- Le système d'information de la comptabilité de gestion

Si la base du système d'information de la comptabilité de gestion est le système d'information de la comptabilité générale, il convient de s'interroger à travers de deux questions :

- Faut-il prendre en considération toutes les charges de la comptabilité générale ?
Non !

Nous distinguerons les charges de la comptabilité générale incorporées aux coûts et les charges non incorporables.

- Faut-il ne prendre que les charges de la comptabilité générale ? Non !

Nous distinguerons les charges supplétives, charges qui n'existent pas en comptabilité générale et les charges de substitution, charges qui existent en comptabilité générale mais dont l'évaluation en comptabilité de gestion est différente.

a) Le traitement des charges de la comptabilité générale

- Charges incorporables

Ce sont les charges de la comptabilité générale retenues pour le calcul des coûts. Il s'agit de consommations de ressources qui relèvent des activités normales d'exploitation de l'entité. Laissées à la discrétion de l'analyste, l'incorporabilité » des charges est souvent appréciée par rapport à celles dont le caractère est jugé de nature non incorporable.

➤ Charges non incorporables

Ce sont les charges de la comptabilité générale qui ne rentrent pas dans la formation des coûts. Ce sont principalement des charges qui ont un caractère anormal, irrégulier, exceptionnel, hors exploitation, non redondant pour l'activité de l'entité. Elles concernent principalement les charges exceptionnelles.

b) Les charges calculées

La logique économique et de management de la comptabilité de gestion nécessite de procéder à d'autres retraitements (de calculer certaines charges) afin d'approcher la réalité des coûts. Ainsi, il convient, d'une part, de tenir compte de charges consommées mais qui n'apparaissent pas en comptabilité générale : les charges supplétives, et d'autre part, de corriger certaines charges de la comptabilité générale dont les critères d'évaluation en comptabilité de gestion sont différents: les charges de substitution.

• Charges supplétives

Ce sont les charges qui n'existent pas en comptabilité générale dont l'intégration permet, d'une part, d'effectuer des comparaisons entre organisations qui n'ont pas le même statut juridique ou la même structure financière, et d'autre part, d'approcher le coût réel des produits et prestations réalisés. Deux types de charges supplétives :

- Rémunération conventionnelle du travail de l'exploitant qui n'est pas considéré en tant que tel. Dans le cadre de l'exploitation individuelle, l'entrepreneur est rémunéré par un prélèvement sur les bénéfices et non par un salaire. Aucune charge n'étant enregistrée en comptabilité générale, il convient d'intégrer une rémunération fictive correspondant à son travail effectif.
- Rémunération conventionnelle des capitaux propres. La comptabilité générale ne prend pas en compte la rémunération des capitaux propres alors qu'elle constitue une charge économique au même titre que les capitaux empruntés. Ainsi, pour les entreprises, cette rémunération peut être calculée comme un intérêt fictif à un taux moyen sur la base des capitaux empruntés.

• Charges de substitution

Ce sont les charges qui existent en comptabilité générale mais évaluées de manière différente en comptabilité de gestion :

- Valeur remplacement matière. Concernant les matières premières, la valeur de remplacement se substitue à la valeur normale. C'est le cas au cours d'une période de calcul où l'entreprise bénéficie d'une remise exceptionnelle importante sur une matière première, la valeur retenue pour le calcul sera la valeur habituelle permettant ainsi d'apprécier la performance de l'activité.
- Charges d'usage. Calculé selon la réglementation fiscale, l'amortissement pratiqué en comptabilité générale ne reflète pas souvent la dépréciation économique de l'investissement. Il convient de substituer à la dotation aux amortissements enregistrée en comptabilité générale une charge d'usage représentant ainsi l'amortissement économique. Pour ce faire, le calcul de la charge d'usage prend en compte la valeur actuelle de l'investissement et se définit par le rapport suivant :

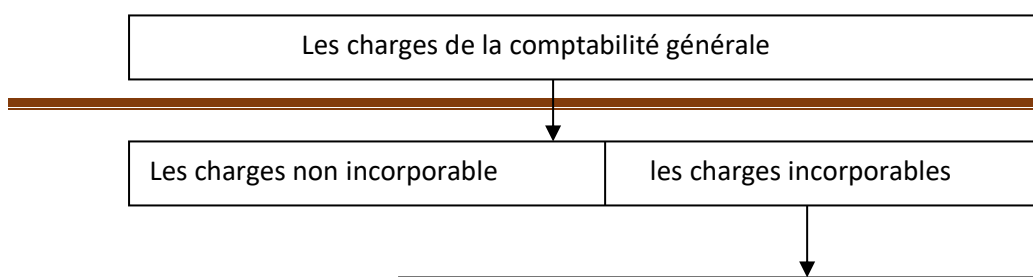
$$\frac{\text{Valeur d'usage de l'immobilisation}}{\text{Durée d'usage}}$$

Charges étalées. De même, dans une logique économique, les charges étalées (plus facile à calculer) se substituent aux dotations, aux provisions ou aux dépréciations comptabilisées en comptabilité générale. Le calcul s'effectue selon des critères économiques (méthodes statistiques) retenus par l'organisation.

- Charges abonnées. Certaines charges enregistrées en comptabilité générale (primes d'assurance, électricité, téléphone, impôt, taxes . . .) ont une périodicité d'enregistrement qui ne correspond pas à la périodicité retenue en comptabilité de gestion. Il convient de les répartir sur toute la période analytique. Ainsi la facture concernant le téléphone que notre opérateur nous envoie tous les deux mois ne sera enregistrée en comptabilité générale qu'une seule fois (par exemple au mois de mai pour les consommations des mois de mars et d'avril) alors que la période de calcul retenue est le mois (production régulière de données de gestion).

Le passage de la comptabilité générale à la comptabilité de gestion

- peut-être schématisé ainsi



2- Le reclassement des charges et des produits

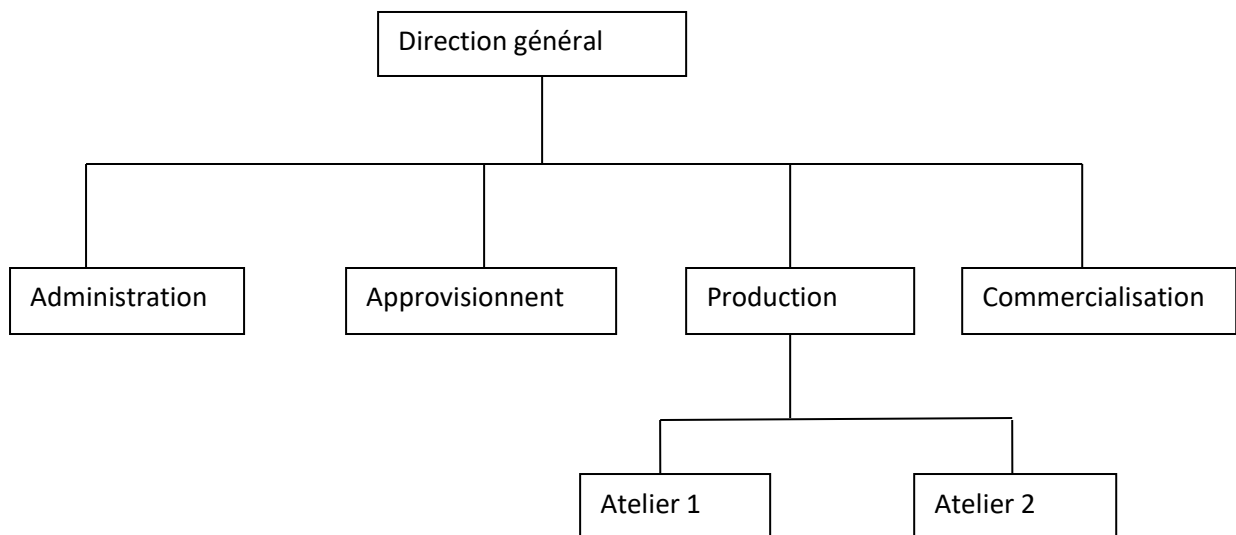
Le système d'information de la comptabilité de gestion repose sur une analyse des flux internes dont l'objectif est de déterminer des coûts par produit, activité, service . . . Le classement des charges par nature proposé par la comptabilité générale (60 « Achat », 61/62 « Services et autres services extérieurs, 63 « Impôts et taxes », 64 « Charges de personnel », etc.) n'est plus pertinent car il ne favorise pas la lisibilité et la traçabilité nécessitées par l'analyse des coûts. Pour ce faire, il convient de procéder aux reclassements des charges et des produits.

a) Reclassement des charges

➤ Par fonction

Le classement des charges par fonction fait référence à l'organigramme structurel de l'entité. Le regroupement des charges par fonction sera sous l'autorité du responsable de par une délégation d'autorité dans le cadre d'une organisation décentralisée. Dans ce contexte, le contrôle de la performance du responsable pourra être exercé, les charges engagées sont sous sa responsabilité.

Exemple d'organigramme d'une entreprise industrielle



Au regard de cet organigramme, quatre fonctions sont observées : fonction « administration », fonction « approvisionnement », fonction « production » et fonction « commercialisation ». Par ailleurs, la fonction « production » peut être subdivisée en sous-fonctions compte tenu du cycle de production « atelier moulage », « atelier ponçage » et « atelier finition ».

➤ Par destination

Le classement des charges par destination fait référence au cycle d'exploitation de l'activité exercée par l'entité. Les charges sont analysées en fonction de leur rattachement aux différentes phases du cycle Achat-Production-Vente.

➤ Par affectation

La classification des charges par degré d'affectation permet d'identifier deux catégories de charges : les charges directes et les charges indirectes :

Charges directes. Charges dont le cheminement dans le réseau des coûts est simple, sans ambiguïté, qu'il est possible d'affecter immédiatement aux objets de coûts (produits ou services) concernés. Il s'agit de charges qui concernent le coût d'un seul produit ou d'une seule activité.

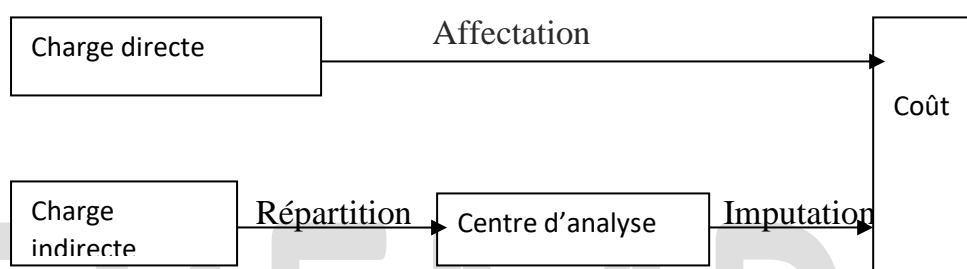
Exemple. Matières premières, main-d'œuvre directe de production, publicité, dotations aux amortissements du matériel . . . qui concernent exclusivement la réalisation d'un seul produit.

Charges indirectes. Charges dont le cheminement dans le réseau des coûts est complexe, ambigu, qui nécessitent un retraitement avant d'être imputées aux objets de coût. Ce

retraitement s'effectue au travers de centres d'analyse représentatifs de fonctions ou sous-fonctions observées au sein de l'entité. Elles ont des destinations multiples qui concernent plusieurs objets de coût.

Exemple. Consommation d'eau et d'électricité, fournitures de bureaux, assurance incendie des locaux, frais postaux et de télécommunication, taxe foncière, charges de personnel de direction et d'administration, dotations aux amortissements des locaux administratifs . . .

L'analyse des charges par affectation peut être synthétisée par le schéma suivant :



➤ Par variabilité

L'analyse des charges par degré de variabilité permet de distinguer trois types de charges : les charges variables, les charges fixes et les charges semi-variables.

Charges variables ou opérationnelles. Charges qui varient avec le volume d'activité, sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre variation des charges et variation du volume d'activité (le volume d'activité pouvant être mesuré par le chiffre d'affaires ou le nombre de prestations réalisées ou produits vendus). Elles sont en corrélation avec l'activité.

Charges fixes, de structure ou de capacité. Charges liées à l'existence de l'entité, elles sont indépendantes du volume d'activité et relativement stables sur une période donnée. Correspondant à une capacité d'exploitation, elles évoluent par palier et le saut d'un palier à l'autre traduit un changement de structure.

Charges semi-variables. Charges de nature hybride, elles sont fixes pour une partie et variables pour l'autre partie. Les charges semi variables sont rattachées aux charges variables et charges fixes en fonction de leur caractère.

Exemple. Les salaires des commerciaux, un fixe plus les commissions (variables en fonction du chiffre d'affaires), les factures d'eau, d'énergie et de téléphone : une part fixe (l'abonnement) et les consommations pour la partie variable.

3- Reclassement des produits

Les produits retenus en comptabilité de gestion relèvent de l'activité normale d'exploitation. L'organisation comptable permet de par la nomenclature du PCG d'avoir accès directement à l'information spécifique relative à chaque type de produits.

De même, comme pour les charges, les produits hors exploitation (principalement les produits exceptionnels) et les produits que l'on ne peut rattacher à un objet de coût sont considérés comme produits non incorporables.

II- les différentes catégories de coûts

1- Définition

Le plan comptable général (PCG) définit le coût comme « une somme de charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable ».

Le coût est un cumul de charges qui présente selon le PCG trois caractéristiques indépendantes les unes des autres : son champ d'application, son contenu et le moment de calcul.

2- Le contenu et le moment du calcul de coût

a) Le contenu

Selon le PCG, le contenu du calcul permet de distinguer les coûts complets des coûts partiels.

Les coûts complets	Coûts traditionnel	Il regroupe l'ensemble des charges relatives à un produit ou une activité enregistré en comptabilité générale.
	Coûts économique	Il est obtenu en ajustant certaines charges (charges non incorporables, éléments supplétifs, charges de substitution) économique pour obtenir une meilleure représentation de la réalité économique de l'entité.
Les coûts partiels	Coût variable	Coût constitué seulement par les charges qui varient avec le volume d'activité de l'organisation sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et le niveau d'activité. li exclut de ce fait les charges de structure (charges fixes, de capacité).

	Coût directe	Il est obtenu par incorporation des seules charges directes s'appliquant à un produit ou à une activité déterminée. Les charges indirectes sont laissées dans leur globalité.
	Coût marginal	Coût de la dernière unité produite (ou unité supplémentaire), il est partiel dans la mesure où il ne contient que des charges variables tant que la structure n'est pas saturée, n'a pas atteint son plein-emploi.

b) Le moment du calcul

Le moment de calcul permet de dissocier deux catégories de coûts : coûts constatés et coûts préétablis.

Coût constaté, réel ou historique	Calculé postérieurement aux faits qui les ont engendrés
. Coût préétabli	Calculé antérieurement aux faits qu'ils engendrent.

3- Les différentes catégories de coûts

Le regroupement des charges permet de dresser une typologie des méthodes de calcul des coûts. On peut distinguer :

Les coûts réels : Utilisés pour établir une politique de tarification sur des marchés peu concurrentiels, pour justifier des données comptables, pour évaluer des stocks, pour faire des comparaisons, pour des petites séries de travaux spéciaux . . .

Les coûts variables : Lorsque les charges fixes sont faibles. Cette méthode permet de déterminer la marge sur coût variable {chiffre d'affaires – coût variable}. Utilisé dans les organisations où le prix de vente est fondé, essentiellement, sur le prix d'achat des marchandises, particulièrement les commerces où le prix des articles est fondé essentiellement sur le prix d'achat de ces articles.

Les coûts directs : Lorsque les charges indirectes sont faibles. Cette méthode permet de mettre en évidence la marge sur coût direct {chiffre d'affaires – coût direct}. Utilisé pour mener une analyse par prestation, par gamme d'activité.

Le coût marginal : Aide à la décision concernant toute réduction de prix, augmentation de l'activité, opportunité d'une sous-traitance, investissements supplémentaires . . .

Les coûts préétablis : Le coût préétabli permet par comparaison avec le coût réel de mettre en évidence des écarts, indicateurs de niveau d'activité ou de malaise.

Il constitue un objectif à atteindre, une norme. Il est aussi appelé coût standard, coût budgété et coût prévisionnel.

III- La valorisation des stocks

Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant a l'obligation de réaliser au moins une fois tous les 12 mois un inventaire des éléments actifs et passifs de son entreprise. Le PCG, CGI font également explicitement état de cette obligation.

Si l'inventaire physique est une obligation légale, il répond également à un besoin légitime du chef d'entreprise qui souhaite connaître avec précision la valeur des biens dont l'entreprise est propriétaire. Plusieurs services de l'entreprise sont impliqués dans la réalisation de cet inventaire qui consiste à dénombrer tous les actifs existants, quelle que soit leur forme : immobilisations, titres, stocks, créances, disponibilités.

S'agissant des stocks, les opérations de recensement physique sont généralement longues. L'expression familière « fermé pour cause d'inventaire » montre bien que les entreprises sont parfois contraintes de sacrifier une ou plusieurs journées pour réaliser ce recensement.

1- Pourquoi un inventaire permanent?

En comptabilité de gestion, il importe de connaître à tout instant les éléments détenus en stock en valeur et en quantité car ils contribuent d'une part à la formation des coûts et, d'autre part, à la connaissance du stock final. La notion d'inventaire permanent s'oppose à celle d'inventaire intermittent. En effet, l'inventaire intermittent pratiqué en comptabilité générale constitue un inventaire matériel extra-comptable périodique effectué annuellement.

a- Suivi des stocks en quantité

Un suivi des mouvements des stocks en quantité doit être effectué.

À cet effet, un ensemble de documents sera mis en place tels que des bons (bons de réception pour les entrées, bons de sorties avec visa du responsable, bons de réintégration pour les matières non utilisées . . .) pour constater les différents mouvements, et des fiches de stock pour chaque référence (date d'entrée, date de sortie et date du stock final).

La gestion informatisée des stocks permet une connaissance immédiate de l'état du stock en temps réel.

b- Valorisation des stocks

b1- Valorisation des entrées en stocks

La valorisation des quantités entrées en stock s'effectue au coût d'achat ou coût d'acquisition pour les éléments achetés tels que les matières premières, les fournitures, les marchandises . . . Concernant les éléments produits, ils sont valorisés au coût de production.

b2-Valorisation des sorties de stocks

La valorisation des sorties de stocks permet de mesurer la contribution des éléments qui entrent dans la formation des coûts ainsi que de connaître la valeur des existants (état du stock) à tout instant.

Plusieurs méthodes peuvent être utilisées pour valoriser les sorties de stocks telles que les méthodes de coût moyen pondéré et les méthodes d'épuisement des lots (méthode du premier entré, premier sorti - PEPS ; méthode du dernier entré, premier sorti - DEPS ; méthode du prochain. .). Toutefois le PCG préconise de valoriser les stocks à l'actif du bilan selon la méthode du coût moyen pondéré (CUMP) et la méthode du premier entré, premier sorti (PEPS).

➤ Les méthodes du coût moyen pondéré

Le coût unitaire moyen pondéré est soit calculé par période, soit après chaque nouvelle entrée.

- Méthode du coût unitaire moyen pondéré calculé en fin de période

Le coût unitaire moyen pondéré (CUMP) est déterminé en fin de période en tenant compte des entrées et du stock initial. Il s'agit de la moyenne des valeurs d'entrées avec le stock initial. La période retenue est celle qui correspond au calcul des coûts (le plus souvent la période mensuelle sera retenue).

$$\text{Coût unitaire moyen pondéré} = \frac{\text{Valeur (stock initial + entrées)}}{\text{Quantité (stock initial + entrées)}}$$

- Méthode du coût unitaire moyen pondéré après chaque entrée

Le coût unitaire moyen pondéré est déterminé après chaque entrée et entre deux entrées, toutes les sorties sont évaluées au dernier CUMP

$$\text{Coût unitaire moyen pondéré} = \frac{\text{Valeur (stock de départ + entrée)}}{\text{Quantité (stock de départ + entrée)}}$$

➤ Méthode d'épuisement des lots

Il s'agit d'une méthode qui consiste à évaluer les sorties de stock aux coûts d'achat (ou de production) des différentes entrées supposées classées dans un certain ordre :

Méthode du premier entré, premier sorti - PEPS (également appelée FIFO: First In, First Out): les lots les plus anciens sortent en premier

IV-Critères de comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

Critère de comparaison	Comptabilité générale	Comptabilité analytique
Au regard de la loi	Obligatoire	Facultative
Vision de l'entreprise	Globale	Détaillée
Horizons	Passé	Présent-futur
Objectif	Financiers	Economique
Règles	Rigides et normatives	Souples et évolutives
Nature de l'information	Précise-certifiée-formelle	Rapide-pertinente-approchée
Classement des charges	Par nature	Par destination

CHAPITRE 2 : LA METHODE DES COUTS COMPLETS PAR LES CENTRES D'ANALYSE

La méthode du coût complet « méthode des centres d'analyse » favorise la détermination d'un prix normal ou satisfaisant. De même, elle permet d'apprécier la performance de chaque produit, activité ou prestation dans la performance globale de l'entité.

I- PRINCIPES ET CONCEPTS FONDAMENTAUX

La méthode des coûts complets est traditionnellement la méthode de référence de la comptabilité analytique et ceci pour les raisons suivantes:

- Elle est la méthode de base du plan comptable (suivant le PCG 82).
- Elle doit être employée pour l'évaluation de certains postes de l'actif (Stocks, immobilisations fabriquées par l'entreprise pour son propre compte).
- Elle est parfaitement adaptée aux industries puisqu'elle repose sur un découpage de l'activité de transformation en étapes éventuellement séparées par des stocks.
- Elle peut être utilisée également par les entreprises de services pour l'évaluation des études et travaux en cours.
- Elle est retenue en cas de travail, sur devis, de pièces unitaires ou de travaux spéciaux, ainsi que dans le cas d'établissement d'un tarif dont seuls quelques articles ont des prix fixés par la concurrence.
- Elle est enfin utilisée pour la justification de données comptables soumises à l'appréciation du réviseur ou du commissaire aux comptes, ainsi que pour la comparaison des résultats d'activités inter-entreprises.

Ainsi, pourront être dégagés avec sécurité (mais non sans certaines approximations ou incertitudes) des résultats analytiques d'exploitation élémentaires ou globaux dont la somme sera égale au résultat déterminé par la comptabilité générale compte tenu des différences d'incorporation éventuelles.

A) La méthode des centres d'analyse

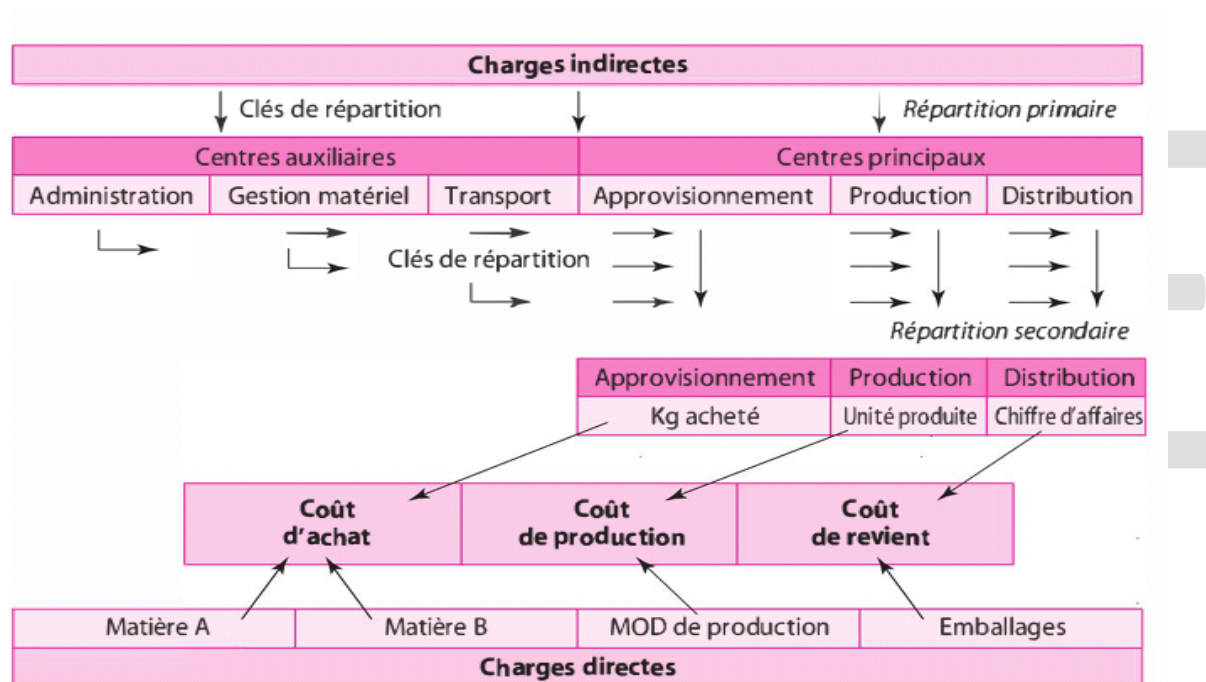
La méthode du coût complet « méthode des centres d'analyse » s'appuie sur la classification des charges par affectation. Le coût complet est composé tout au long du réseau des coûts des charges directes (CD) et des charges indirectes (CI). Si les charges directes ne posent aucune difficulté pour leur affectation puisqu'elles ne concernent qu'un seul objet de coût, il n'en est pas de même avec les charges indirectes. Ces dernières doivent être retraitées avant leur imputation aux objets de coût concernés.

1) Le traitement des charges indirectes

Lors de leur retraitement, les charges indirectes font l'objet, dans un premier temps, d'une répartition dans les centres d'analyse, puis dans un deuxième temps, d'une imputation aux coûts des objets de coût concernés. Ces deux étapes successives peuvent être résumées dans le schéma ci-contre.

a) Notion de centre d'analyse

Le centre d'analyse correspond à une division d'ordre comptable de l'entité où sont analysés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts. Les centres d'analyse correspondent en quelque sorte aux fonctions ou sous-fonctions repérées au sein de l'organisation, par exemple fonction approvisionnement, production . . . Laissé à la discrétion de l'analyste, le nombre de centres n'est pas figé, il dépend de la complexité de l'organisation et du besoin en information.



Nous distinguons deux types de centres : les centres auxiliaires et les centres principaux.

- Les centres auxiliaires

Les centres auxiliaires fournissent une prestation à d'autres centres, ils correspondent généralement aux activités supports travaillant pour l'ensemble de l'organisation (centres de structure). Le montant de leurs frais est imputé à d'autres centres.

Exemple. Centre de gestion du personnel, centre gestion des bâtiments, centre entretien du matériel, centre de prestations connexes . . .

- Les centres principaux

Les centres principaux fournissent le montant de leur frais aux objets de coût concernés (coût d'achat, coût de production . . .). Ils correspondent aux fonctions qui ont une relation directe avec un objet de coût.

Exemple. Centre approvisionnement, centre atelier préparation, centre atelier cuisson, centre atelier conditionnement, centre de distribution

b) Les opérations de répartition

Les opérations de répartition consistent à ventiler les charges indirectes dans les centres préalablement définis. Ces opérations s'effectuent soit par affectation si l'on dispose de moyen de mesure (compteurs divisionnaires pour l'électricité, code d'accès pour réaliser des photocopies . . .), soit dans le cas contraire (et la plupart du temps), à l'aide de clés de répartition technico-comptable. Dans ce dernier cas, la difficulté est de trouver des clés de répartition significatives. À cette fin, les clés peuvent être fondées à partir des heures de travail, des éléments fixes d'installation (la surface, le volume . . .) , des éléments qui consomment la prestation (nombre d'ampoules pour ventiler les frais d'électricité, le nombre de convecteurs pour le chauffage . . .) , le nombre de personnes qui consomment la prestation (nombre de personnes embauchées pour ventiler les frais de recrutement, nombre de personnels administratifs pour ventiler les fournitures de bureaux . . .) , la valeur des éléments qui ont bénéficié de la prestation (la valeur des éléments qui ont bénéficié de l'emprunt pour ventiler les intérêts sur emprunt, la valeur des éléments assurés pour répartir les frais d'assurances . . .) .

➤ La répartition primaire

Les charges indirectes retenues en comptabilité de gestion sont ventilées dans les centres quelle que soit leur nature (centres auxiliaires et centres principaux).

➤ La répartition secondaire

La répartition secondaire consiste à « vider » les centres auxiliaires, prestataires, dans les autres centres bénéficiaires, les centres principaux.

Il s'agit de répartir le total de la répartition primaire de chaque centre auxiliaire entre les différents centres auxquels il a fourni des prestations. Il est important de noter que les centres receveurs peuvent être aussi des centres auxiliaires qui seront par la suite « vidés » dans les centres principaux. Au terme de la répartition secondaire, le montant des centres auxiliaires = 0.

Lors de la répartition secondaire, les centres auxiliaires peuvent être cédés à d'autres centres auxiliaires sans réciprocité (transfert en escalier) ou avec réciprocité (transfert croisé).

➤ Cession sans réciprocité ou transfert en escalier

Le coût total des centres auxiliaires est transféré selon un ordre hiérarchisé vers les centres principaux qui ont consommé les prestations.

Dès lors, il importe de hiérarchiser au préalable les centres auxiliaires afin de ventiler les unités d'œuvre au suivant sans retour en arrière.

Exemple. Nous observons 3 centres auxiliaires hiérarchisés dans l'ordre suivant : « Administration », « Entretien des bâtiments » et « Transport ». Ainsi, le centre « Administration » est le premier à fournir des services aux autres centres auxiliaires à hauteur de 15 % pour le centre « Entretien des bâtiments » et de 20 % pour le centre « Transport », tandis que les centres « Entretien des bâtiments » et « Transport » fournissent leurs prestations aux centres principaux.

	Centres auxiliaires			Centres principaux
	Administration	Entretien des bâtiments	Transport	
Total après répartition primaire	4 500	3 800	5 200	X
Administration	- 4 500	15 % de 4 500 } 675	20 % de 4 500 } 900	2 925
Entretien des bâtiments		- 4 475		4 475
Transport			- 6 100	6 100
Total après répartition secondaire	0	0	0	y

Les 65 % restant ont été répartis dans les centres principaux

➤ Cession avec réciprocité ou transfert croisé

Cette situation se rencontre lorsque deux ou plusieurs centres auxiliaires se fournissent mutuellement des prestations de services.

Exemple. Pour une entité, des prestations réciproques peuvent être observées, par exemple, entre le centre « Administration » qui gère le personnel affecté à la gestion des

bâtiments et le centre « Gestion des bâtiments » qui effectue la gestion des locaux administratifs dans lesquels se trouve l'administration.

L'évaluation de l'offre mutuelle de services apparaît complexe. La répartition du montant des charges indirectes de chacun des centres dépend de la quote-part de charges qu'il reçoit par réciprocité. En effet, la facturation du service de l'un à l'autre centre est conditionnée par la facturation du service de l'autre, et vice versa. Pour ce faire, il convient de poser et résoudre le système d'équations correspondant aux coûts des centres auxiliaires et à leurs prestations réciproques.

EXEMPLE

Exemple. Dans une entreprise, après étude préalable, le tableau de répartition mensuel des charges indirectes se présente ainsi :

	Centres auxiliaires		Centres principaux		
	Administration	Gestion des bâtiments	Approvisionnement	Production	Distribution
Total après répartition primaire	6 825	3 750	3 150	2 775	3 270
Administration		10 %	25 %	25 %	40 %
Gestion des bâtiments	15 %		50 %	35 %	
Total après répartition secondaire					
Unité d'œuvre			1 € d'achat	Heures MOD	1 € de chiffre d'affaires
Nombre d'unités d'œuvre			36 375	1 245	78 375
Coût de l'unité d'œuvre					

Sachant que le montant après répartition primaire n'inclut pas les prestations reçues avec réciprocité, il importe de déterminer le montant complet des centres auxiliaires après réciprocité.

Soit x le montant complet du centre « Administration » après répartition réciproque.

Soit y le montant complet du centre « Gestion des bâtiments » après répartition réciproque.

	Administration	Entretien
Total après répartition primaire	6 825	3 750
Administration		0,10x
Gestion des bâtiments	0,15y	
	x	y

On obtient le système d'équations suivant :

$$\begin{cases} 6\,825 + 0,15y = x \\ 3\,750 + 0,10x = y \end{cases} \Rightarrow \begin{cases} 6\,825 + 0,15(3\,750 + 0,10x) = x \\ 3\,750 + 0,10x = y \end{cases}$$

$$\Rightarrow \begin{cases} x = 7\,500 \\ y = 3\,750 + (7\,500 \times 0,10) = 4\,500 \end{cases}$$

Le montant des ressources consommées de chacun des centres après services mutuels est de 7 500 pour le centre « Administration » et de 4 500 pour centre « Gestion des bâtiments ».

Le tableau de répartition après prestation réciproque :

	Centres auxiliaires		Centres principaux		
	Administration	Gestion des bâtiments	Administration	Entretien	Administration
Total après répartition primaire	6 825	3 750	3 150	2 775	3 270
Administration	- 7 500	750	1 875	1 875	3 000
Gestion des bâtiments	675	- 4 500	2 250	1 575	0
Total après répartition secondaire	0	0	7 275	6 225	6 270
Unité d'œuvre			1 € d'achat	Heures MOD	1 € de chiffre d'affaires
Nombre d'unités d'œuvre			36 375	1 245	78 375
Coût de l'unité d'œuvre (CUO)			7 275 / 36 375	5	8 % ou 0,08

c) Les opérations d'imputations

Les opérations d'imputation constituent la dernière étape du retraitement des charges indirectes. Les montants des frais des centres principaux doivent être éclatés dans les coûts des objets de coût concernés. Cet éclatement se réalise à l'aide des unités d'œuvre ou des taux de frais.

- L'unité d'œuvre

L'unité d'œuvre (UO) présente 2 caractéristiques :

- ❖ Instrument de mesure : unité physique, l'unité d'œuvre mesure la performance du centre d'analyse. Elle permet d'apprécier tous les éléments de charges entrant dans les centres. Il convient de choisir une unité dont l'évolution soit corrélée avec le montant des frais.
- ❖ Instrument d'imputation : cette unité qui reflète l'activité du centre permet de l'éclater entre les différents objets de coût concernés.

Exemple. Unité physique simple : poids, volume, distance, heure de travail ouvrier, heure de travail ingénieur ; unités physiques complexes :
tonne/kilomètre, kilowatt/heure

$$\text{Coût de l'unité d'œuvre} = \frac{\text{Montant du centre}}{\text{Nombre UO}}$$

Montant à imputer = Coût UO x nombre UO fourni

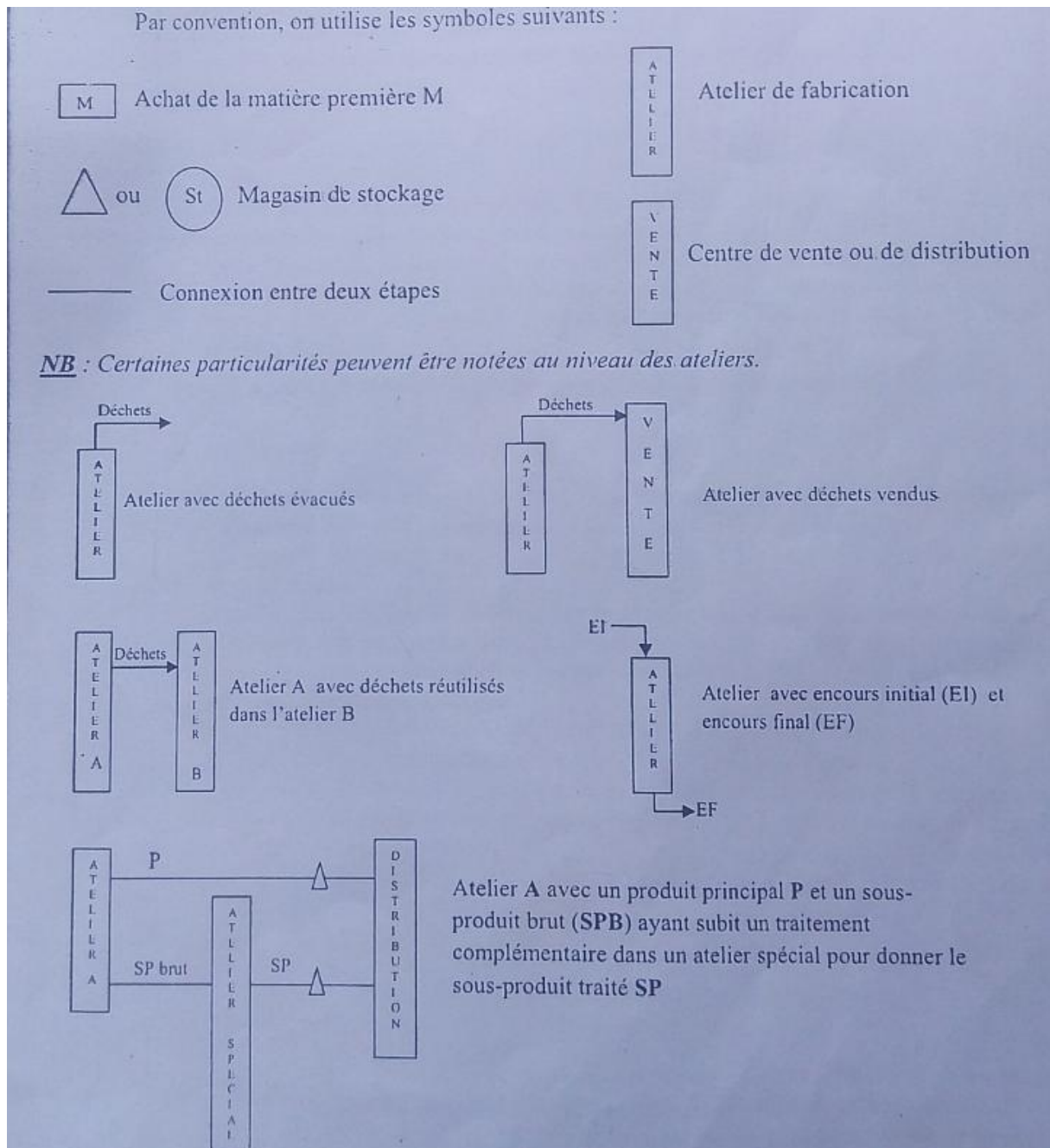
II- Les coûts aux différents stades de l'activité

a) Le schéma technique pour l'activité de l'entité

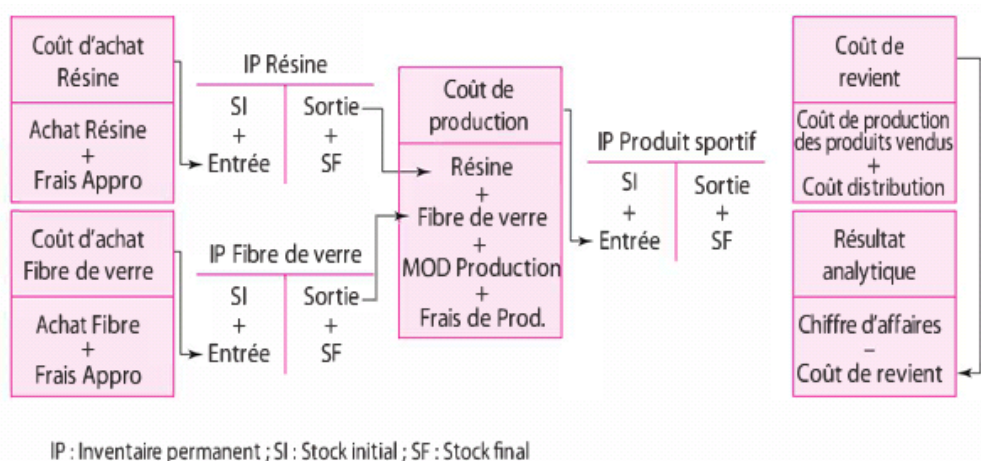
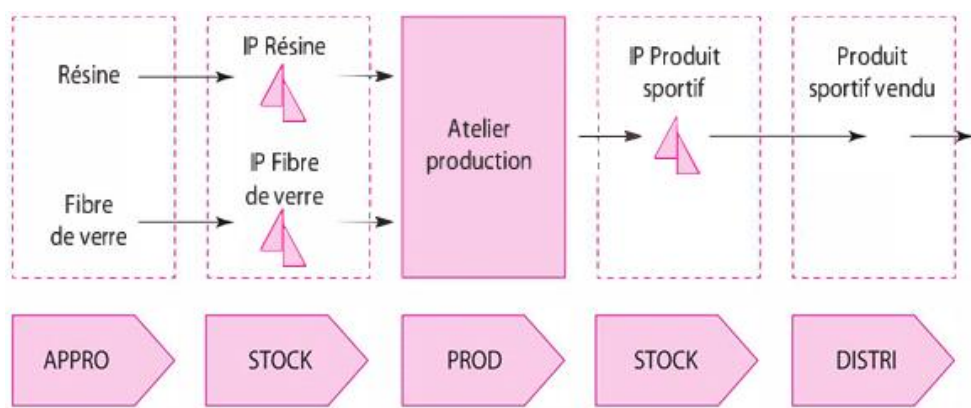
Le schéma technique est la représentation schématique des étapes de processus de production des produits finis destiné à la vente dans l'entité.

b) Présentation du schéma technique

EXEMPLE



Exemple : pour une entreprise qui réalise un article de sport le réseau des coûts peut être le suivant :



c) Le coût d'achat

Le coût d'achat peut être défini comme étant tout ce qu'a coûté un bien jusqu'à sa mise en stock. Le coût d'achat correspond aux achats plus les frais accessoires d'achat (frais de transport, frais de manutention, frais du service achat, droits de douane . . .).

Le coût d'achat est composé de charges directes (achats) et de charges indirectes (centre d'approvisionnement).

La fiche de coût d'achat peut ainsi s'établir :

	Matière première		
	Quantité	Prix unitaire	Montant
Charges directes			
Achat			
Charges indirectes			
Centre approvisionnement			
Coût d'achat			

d) Le coût de production des produits finis

Le coût de production peut être exprimé comme étant tout ce qu'a coûté un bien jusqu'à la sortie de ce bien des ateliers de production ou services de fabrication.

Le coût de production est égal aux consommations de fournitures et matières, valorisées en sorties de stock si elles sont stockables, plus les frais de stockage et de sorties de stock et tous les frais directs et indirects de production.

Le coût de production est composé de charges directes (matières premières, main-d'œuvre directe) et de charges indirectes (centre de production).

La fiche de coût de production peut ainsi s'établir :

		Produit fini A		
		Quantité	Prix unitaire	Montant
Charges de production de la période	Charges directes			
	Matières premières			
	Main-d'œuvre directe			
	Charges indirectes			
	Centre production			
	Coût de production du produit fini A			

❖ Problèmes particuliers

▪ Les déchets et les rebuts

Les déchets et les rebuts constituent des produits résiduels. Les déchets sont des résidus de matière provenant de la fabrication, par exemple les chutes de papier lors de la fabrication de cahiers, alors que les rebuts sont des produits finis impropres à la vente ou à l'usage prévu, par exemple, une pièce en acier qui présente un défaut de fabrication. Le traitement des déchets et des rebuts a une incidence sur le coût des produits selon qu'ils sont ou non vendables :

- Si les déchets et rebuts sont non vendables, leur évacuation entraîne des frais qui vont être imputés au coût de production du produit qui les a générés.
- Si les déchets sont vendables, ils sont évalués à partir du prix de marché (ou de la valeur probable de réalisation s'il n'existe pas de marché) sous déduction d'une décote représentant des frais de distribution ou une marge. Cette valeur,

forfaitaire ainsi obtenue, vient en diminution du coût de production du produit fini. Ainsi, on allège le coût de production des produits finis de la valeur de production des déchets générés. Par ailleurs, un résultat analytique du déchet est déterminé.

La fiche de coût de production peut ainsi s'établir :

		Produit fini A		
		Quantité	Prix unitaire	Montant
Charges de production de la période	Charges directes			
	Matières premières			
	Main-d'œuvre directe			
	Charges indirectes			
	Centre production			
	+ Frais d'évacuation			
	- Valeur des déchets			
	Coût de production du produit fini A			

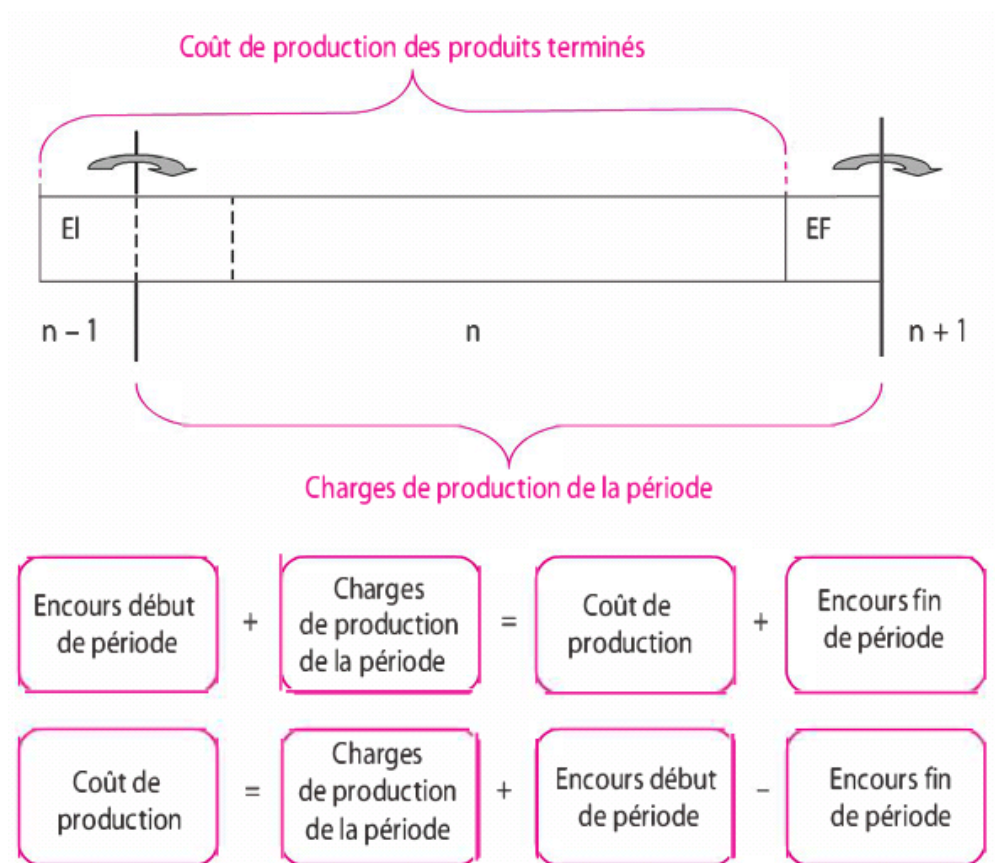
➤ Les encours

Ce sont des produits qui n'ont pas atteint un stade final d'achèvement à la fin de la période considérée. Ce sont des produits inachevés, qui ne sont ni vendables, ni utilisables en l'état où ils se trouvent en fin de période. Il ne s'agit pas de produits intermédiaires, car ces derniers ont atteint un stade final d'achèvement et vont entrer dans un nouveau cycle de production.

Ces encours ont consommé des matières premières, un certain montant de main-d'œuvre directe et d'autres frais. Ils vont avoir une incidence sur la détermination du coût de production des produits terminés au cours de la période. En effet, les charges de production de la période ne correspondent pas aux coûts de production des produits terminés, ces charges permettent de terminer les encours en début de période (les encours initiaux), de commencer et de finir des produits pendant la période et d'en commencer en fin de période (les encours finaux) que l'on terminera à la période de calcul suivante.

Nous pouvons ainsi représenter l'incidence des encours dans la détermination du coût de production au travers du schéma ci-après.

La valeur des en-cours initiaux étant connues (valeur du stock initial des en-cours en début de période), la difficulté est de déterminer la valeur des encours finaux.



Deux méthodes d'évaluation peuvent être appliquées :

➤ L'évaluation forfaitaire par inventaire

Il convient de faire un inventaire détaillé des consommations afin de valoriser les encours (c'est le cas dans les BTP, par exemple, lors de la construction d'immeubles non achevés à la fin de la période de calcul).

➤ L'évaluation forfaitaire selon les taux d'achèvement

Lorsqu'il existe des taux d'achèvement, les charges de production de la période ont permis de terminer les encours initiaux en début de période, de commencer et de finir des produits pendant la période et de commencer des produits qui seront terminés la période suivante : les encours finaux. Pour ce faire il convient de ramener ces produits ayant des taux d'achèvement différents en une unité commune : le produit équivalent terminé. Par exemple, si en début de période de calcul l'entreprise est en présence de 20 encours initiaux (le taux d'achèvement est de 20 %), l'entreprise lance en fabrication au

cours de la période 100 produits dont 30 unités ne sont pas terminées (taux d'achèvement 40 %) en fin de période. Les charges de production de la période seront consommées par 98 produits équivalents terminés soit $(20 \times 80 \%) + [(100 - 30) \times 100 \%] + (30 \times 40 \%)$. Dans la plupart des cas, les matières premières sont consommées à 100 % dès le démarrage de la fabrication induisant ainsi que les encours finaux consomment à 100 % les matières premières.

La fiche de coût de production qui prend en compte la valorisation des encours peut ainsi s'établir :

		Produit fini A		
		Quantité	Prix unitaire	Montant
Charges de production de la période	Charges directes			
	Matières premières			
	Main-d'œuvre directe			
	Charges indirectes			
	Centre production			
	+ Encours initial			
	- Encours final			
	Coût de production du produit fini A terminé			

e) Le coût de revient des produits finis

Le coût de revient peut être défini comme un cumul de charges. Il s'agit du coût obtenu à la fin du cycle d'exploitation, distribution incluse.

Le coût de revient est égal au coût de production des produits vendus, valorisé sortie de stock s'il y a eu stockage + les frais de stockage et de sortie de stock + les charges directes et indirectes de distribution.

Le coût de revient = le coût de production + les coûts hors production.

Par ailleurs, les frais d'administration peuvent être considérés comme faisant partie des coûts hors production. Dans ce cas les frais d'administration de la période seront supportés en totalité par les ventes de produits, activités et prestations.

La fiche de coût de revient peut ainsi s'établir :

	Produit fini A		
	Quantité	Prix unitaire	Montant
Coût de production des produits vendus			
+ Coût de distribution			
+ Coût d'administration			
Coût de revient			

f) Le résultat analytique

Le résultat analytique est la différence entre le chiffre d'affaires et le coût de revient. Il permet de mesurer la performance de chaque produit, activité ou service dans la performance globale de l'entité. La somme des résultats analytiques obtenus pour chaque produit, activité ou service permet de déterminer le résultat analytique global.

La fiche du résultat analytique peut ainsi s'établir :

	Produit fini A		
	Quantité	Prix unitaire	Montant
Chiffre d'affaires			
- Coût de revient			
Résultat analytique			

Par ailleurs, le résultat analytique global est rarement égal au résultat comptable compte tenu des retraitements effectués (charges incorporables, charges non incorporables, charges supplétives, charges de substitution, produits non incorporables), des différences d'incorporation (différences d'arrondis), différences d'inventaires (malis sur inventaire, bonis sur inventaire). Pour vérifier la validité des deux comptabilités, il convient de réaliser la concordance. Celle-ci peut se présenter au travers du tableau suivant :

Charges (moins de produits)	Produits (moins de charges)
Charges non incorporables + Mali d'inventaire (manquants) + Différence d'arrondi par défaut	Résultat analytique (bénéfice)
	+ Charges supplétives
	+ Produits exceptionnels
	+ Boni d'inventaire (surplus) + Différence d'arrondis par excès
Résultat comptable	

III -Les apports et limites

1- Les apports

La méthode des coûts complets, méthode des centres d'analyse, permet de déterminer un prix normal ou satisfaisant, ainsi que d'appréhender la performance individuelle des produits, activités et services dans la performance globale de l'entité. Pour ce faire, un tableau de synthèse peut être établi.

	Activité 1	Activité 2
Prix de vente (PV)		
Coût de revient unitaire (CRu)		
Résultat unitaire (Ru)		
Taux de marge unitaire (Ru/PV)		
Contribution à la performance globale ¹		
Part du chiffre d'affaires (CA du produit/CA total)		

$$1. \text{ Contribution à la performance globale} = \frac{\text{RA du produit}}{\text{RA globale}} .$$

2- Les limites

Cependant cette méthode présente un certain nombre de limites. Deux principales limites peuvent être citées :

- Tout d'abord, la subjectivité et l'arbitraire du choix des clés de répartition et des unités d'œuvre qui créent du subventionnement, c'est-à-dire que certains produits

consomment des charges mais ne les supportent pas alors que d'autres les supportent mais ne les consomment pas. Afin de palier ce problème, une autre méthode de coût complet, méthode des coûts par activités, dite « méthode ABC (Activity Base Casting) » peut être mise en œuvre pour déterminer un prix normal et apprécier la performance du produit dans la performance globale de l'entreprise.

- Ensuite, le coût complet est calculé pour une activité normale, il ne prend pas en compte les fluctuations d'activité. En effet la méthode repose sur la classification des charges par affectation (charges directes et indirectes) et non sur la classification par variabilité (charges variables et fixes) dont cette dernière permet d'apprécier l'incidence des fluctuations d'activité.

Afin de corriger le coût complet et de tenir compte des fluctuations d'activité, la méthode du coût rationnel (ou méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes) sera proposée.

EXEMPLE

Chapitre 3 : LA METHODE DE L'IMPUTATION RATIONNELLE

I- LA NATURE DU PROBLEME.

Le coût de revient complet unitaire déterminé, par exemple par la méthode des sections homogènes, est, dans certaines circonstances, très sensible aux variations du niveau d'activité de l'entreprise. Ce manque de stabilité dans le temps, de période comptable à période comptable, du coût de revient unitaire d'un produit, lorsqu'il y a de fortes modifications dans le niveau d'activité de la firme, peut rendre l'utilisation de l'information donnée par le coût de revient unitaire complet très dangereuse pour la prise de décision et le contrôle de l'organisation.

L'architecture du calcul du coût de revient complet repose sur la distinction entre, d'une part, les charges directes qui sont imputées directement aux produits et, d'autre part, les charges indirectes qui sont allouées aux produits par le biais de centres d'analyse principaux et auxiliaires. Les charges directes et indirectes, prises en compte dans ce calcul sont soit variables, soit fixes par rapport au niveau d'activité de l'entité, souvent exprimé par le volume de production dans l'industrie manufacturière.

L'équation du coût de revient complet unitaire peut être exprimée de la façon suivante :

COÛT DE REVIENT COMPLET UNITAIRE

=

$\frac{\text{Coût variable unitaire} \times \text{Quantités produites} + \text{coûts fixes}}{\text{Quantités produites}}$

Quantités produites

Il est particulièrement difficile d'identifier l'effet du changement dans le niveau d'activité sur la variation du coût variable unitaire ; on admet généralement que le coût variable unitaire est fixe dans une fourchette de variations du niveau d'activité (hypothèse de linéarité). Les variations intervenant dans l'espace décrit par cette fourchette (et récusant dès lors l'hypothèse de linéarité) s'expliquent généralement par des phénomènes de rendements croissants, d'effets d'apprentissage et d'expérience et/ou de rendement décroissants mais ne résultent pas, comme telles, des variations du niveau d'activité.

En revanche, au niveau de la composante de charges fixes du coût de revient complet unitaire, l'effet d'une variation du niveau d'activité s'observe beaucoup plus clairement. L'effet de la variation du niveau d'activité sur le coût de revient complet unitaire peut se mesurer par la formule :

$$\frac{\text{Coûts fixes totaux}}{\text{Quantités période 1}} - \frac{\text{Coûts fixes totaux}}{\text{Quantités période 2}}$$

En supposant que les coûts fixes totaux restent stables de période en période, les variations du volume de production vont d'autant plus affecter le coût de revient unitaire que la proportion de coûts fixes est importante dans le coût de revient complet et que la variation du niveau d'activité est forte.

II- EXEMPLE D'ILLUSTRATION.

Supposons qu'une étape d'un processus de fabrication nécessite un ensemble de 5 machines qui ont un comportement homogène en termes de coûts et qui ont été regroupées dans un même centre d'analyse principal.

La mesure de l'activité, l'unité d'œuvre, qui représente le mieux les variations des coûts totaux du centre est l'heure-machine. Le centre dispose d'une capacité de production « normale » de 1200 heures-machine.

Selon la méthode des sections homogènes, les coûts de ce centre seront alloués à chaque produit en fonction de leur consommation respective d'heures-machine. Les charges fixes sont de 120.000 f par mois et le coût variable unitaire par heure-machine est de 200 f pour des niveaux d'activité compris entre 300 et 1500 heures-machine.

	Juin	Juillet	Août
Niveau d'activité réelle (1)	1200 heures	400 heures	1400 heures
Charges variables (2)	240.000	80.000	280.000
Charges fixes (3)	120.000	120.000	120.000
Charges totales = (1) + (2) + (3)	360.000	200.000	400.000
Coût unitaire variable de l'heure machine : (5) = (2) / (1)	200	200	200
Coût unitaire fixe de l'heure-machine : (6) = (3) / (1)	100	300	86
Coût unitaire de l'heure-machine : (7) = (4) / (1) ou (5) + (6)	300	500	286

La chute du niveau d'activité en juillet s'explique par la fermeture de l'usine durant les trois dernières semaines du mois, pour les congés annuels.

La variation du coût de revient complet unitaire provient uniquement de l'impact du changement de niveau d'activité sur les charges fixes du centre : le coût variable unitaire est stable sur les trois mois à 200 f / heure alors que le coût fixe unitaire est lui extrêmement variable de 86 f à 300 f.

Le coût unitaire de l'unité d'œuvre, tel qu'il est calculé dans le tableau ci-dessus, permet de prendre en compte l'ensemble des consommations réelles de la période. Il présente néanmoins deux inconvénients majeurs :

- Il entraîne une instabilité dans le temps du coût de revient complet du produit qui a recours aux services de ce centre d'analyse, ce qui, dans certains cas, pourrait réduire l'intérêt de cette information pour la prise de décision de gestion. Si le coût de revient complet est utilisé, par exemple, comme base de référence pour la fixation du prix de vente au client final, on s'aperçoit qu'une telle variation du coût complet pose problème car, d'une part, il est peu réaliste de modifier le prix de vente au client final pour tenir compte des évolutions du coût de revient complet et, d'autre part, on peut s'interroger sur le niveau d'activité à considérer dans la décision de fixation du prix de vente du produit à long terme ;
- L'instabilité du coût unitaire de l'unité d'œuvre limite l'utilisation possible de cette information comptable en termes de contrôle et de mesure de la performance du centre d'analyse et de son responsable. Les variations du niveau d'activité sont un facteur non contrôlable par le responsable et il faudrait pouvoir isoler l'impact de ces variations pour pouvoir juger, plus correctement, de la performance du centre sur la période comptable de référence.

Différentes alternatives peuvent être envisagées pour apporter une solution à ces deux problèmes en permettant à la fois, de stabiliser le coût de revient complet unitaire et d'isoler l'effet des variations du niveau d'activité sur le résultat de l'entreprise. La méthode de l'imputation rationnelle s'est imposée comme étant la mieux à même de résoudre les deux difficultés mentionnées.

III- L'IMPUTATION RATIONNELLE.

L'imputation rationnelle des charges fixes est un correctif que les promoteurs de la méthode des sections homogènes ont apporté au calcul des coûts de revient complets. Elle vise à rendre le coût des unités d'œuvre des sections et, par conséquent, le coût de revient complet des produits, indépendant du niveau d'activité et à faire apparaître distinctement l'incidence des variations d'activité sur le résultat de l'entreprise.

1- Le principe de la méthode.

Puisque seules les charges fixes sont sensibles aux variations du niveau d'activité, la méthode de l'imputation rationnelle se limite, en conséquence, au traitement des seules charges fixes. L'objectif poursuivi est de traiter ces charges fixes d'une façon telle qu'elles se comportent comme des charges variables, c'est-à-dire que la partie fixe du coût unitaire de l'unité d'œuvre soit stable et que le coût fixe total varie avec le nombre d'unités d'œuvre réellement consommées. ; bref il s'agit de variabiliser les charges fixes incorporées aux coûts de revient complets en fonction du niveau d'activité.

Ce résultat est obtenu essentiellement en stabilisant le niveau d'activité sur la base duquel est calculé le coût unitaire en choisissant un niveau d'activité « normal ». La composante fixe du coût unitaire se calcule dès lors de la manière suivante :

$$\frac{\text{Coûts fixes totaux}}{\text{Niveau d'activité normal}}$$

L'application de la méthode se fait en 4 étapes :

- Identifier les charges fixes;
- Calculer le coefficient d'imputation rationnelle (CIR);
- Incorporer les charges fixes réelles de la période au coût de revient des produits au prorata du CIR;
- Identifier et interpréter la différence entre les charges réelles de la période et les charges incorporées au coût des produits, lors de l'étape précédente.

Etape 1 : identifier les coûts fixes.

Dans le calcul du coût de revient complet selon la méthode des sections homogènes, seule la distinction entre charges directes et charges indirectes est pertinente car elle donne lieu à un traitement comptable différent : imputation ou allocation.

La maîtrise du problème créé par les variations du niveau d'activité oblige à introduire également la distinction entre charges variables et fixes.

Etape 2 : calcul du CIR.

Le CIR exprime le rapport entre l'activité réelle de la période (qui se mesure par le nombre d'unités d'œuvre réellement consommées durant la période) et un niveau d'activité normal (nombre d'unités d'œuvre correspondant à un niveau d'activité normal).

$$\text{CIR} = n / N$$

n	Niveau d'activité réel de la période
---	--------------------------------------

N	Niveau d'activité normal
---	--------------------------

Les charges fixes d'un centre d'analyse, et plus généralement d'une entreprise, ne varient pas, par définition, en fonction du niveau d'activité. Afin que le coût unitaire de l'unité d'œuvre et, par conséquent, le coût de revient complet deviennent stables dans le temps, on doit déterminer un niveau d'activité dit « normal » qui sera utilisé de période en période, indépendamment du niveau d'activité réel, pour déterminer la composante fixe du coût unitaire de l'unité d'œuvre. L'allocation des charges fixes aux produits se fera dès lors en utilisant ce coût fixe unitaire et en le multipliant par le nombre d'unités d'œuvre réellement consommées.

Etape 3 : incorporation des charges fixes réelles de la période.

L'allocation des charges fixes du centre d'analyse aux produits se fera selon la formule :

Coûts fixes incorporés aux produits = coûts fixes réels x CIR

La procédure d'imputation rationnelle a donc pour effet de rendre le traitement des charges fixes accumulées dans les centres d'analyse semblable à celui des charges variables.

	Juin	Juillet	Août
Niveau d'activité réelle (1)	1200 heures	400 heures	1400 heures
Charges fixes réelles (2)	120.000	120.000	120.000
CIR	1	0.33	1.17
Charges fixes incorporées : (4) = (2) x (3)	120.000	40.000	140.000
Charges variables (5)	240.000	80.000	280.000
Charges totales : (6) = (5) + (4)	360.000	120.000	420.000
Coût unitaire variable de l'heure machine : (7) = (5) / (1)	200	200	200
Coût unitaire fixe de l'heure-machine : (8) = (4) / (1)	100	100	100
Coût unitaire de l'heure-machine : (9) = (6) / (1) = (7) + (8)	300	300	300
Différence d'incorporation : (10) = (4) – (2)	00	-80.000	+20.000
		Malis de sous-activité	Boni de suractivité

Etape 4 : identification & interprétation de la différence d'incorporation.

La différence entre les charges fixes réelles et celles qui sont incorporées au coût de revient des produits est la mesure de l'effet des variations d'activité sur le résultat de l'entreprise.

Trois cas de figure sont en principe possibles.

1^{er} cas de figure : n = N.

L'activité réelle correspond exactement à l'activité normale (comme en juin par exemple).

Dans ce cas limite, l'ensemble des charges fixes réelles sera alloué aux produits et le recours à l'imputation rationnelle ne va pas modifier les coûts de revient obtenus en appliquant la méthode classique des sections homogènes.

2^{ème} cas de figure : $n < N$.

L'activité réelle est inférieure à l'activité normale ; dans ce cas, il y a un mali de sous-activité qui se calcule par la formule :

$$\begin{aligned}
 &\text{Mali de sous-activité} \\
 &= \\
 &\text{Coûts fixes incorporés} - \text{coûts fixes réels} \\
 &= \\
 &\text{Coûts fixes réels} \times (\text{CIR} - 1) \\
 &= \\
 &\text{Coûts fixes réels} \times \frac{(n - N)}{N}
 \end{aligned}$$

Le mali de sous-activité ne sera pas pris en compte dans le résultat analytique de la période mais vient néanmoins diminuer le résultat d'exploitation réel de la période.

3^{ème} cas de figure : $n > N$.

L'activité réelle est supérieure à l'activité normale ; dans ce cas, il y a un boni de suractivité qui se calcule par la même formule que dans le cas précédent.

Le boni de suractivité est une charge supplétive qui sera prise en compte dans le résultat analytique ; il constitue une différence d'incorporation et ne sera pas pris en compte dans le résultat d'exploitation réel de la période comptable.

VI- Détermination de l'activité normale

La détermination du niveau normal d'activité est certainement le point le plus délicat de la méthode. L'activité normale s'appelle souvent capacité normale de production. Suractivité et sous-activité sont alors des phénomènes transitoires de déséquilibre par rapport à ce niveau d'activité dit normal. Cette activité qui est déterminée pour l'entreprise ne correspond pas obligatoirement à une activité normale pour tous les centres principaux, surtout en cas de multi production. D'un centre principal à l'autre peuvent apparaître des capacités excédentaires ou bien des goulots d'étranglement. La plupart du temps, il y aura donc des coefficients d'activité différents pour chacun des centres principaux, ces coefficients d'activité comparant l'activité réelle d'un centre par rapport à l'activité normale.

Principes : le principe fondamental de la méthode est le suivant : en général, l'imputation rationnelle des charges indirectes fixes se pratique dans le tableau des centres d'analyse avant répartition secondaire. Lorsque les coefficients d'activité sont les mêmes pour tous les centres, il n'y a aucun problème, on peut faire le calcul de la différence d'imputation à n'importe quel moment. En revanche, lorsque les coefficients sont différents, le calcul de la différence de l'imputation doit être effectué centre par centre, il faut donc obligatoirement le faire après la répartition primaire et avant la répartition II. Si le comptable ne dispose que d'un tableau de centres d'analyse après répartition secondaire, alors il n'aura pas le choix et ne pourra pas pratiquer la méthode qu'après répartition secondaire. « L'imputation rationnelle des frais fixes consiste à multiplier le montant réel des frais fixes attribué à chacun des centres par le rapport ci-dessous »

$$\text{CIR} = \frac{\text{Activité réelle}}{\text{Activité Normale}}$$

1) « Si CIR < 1 alors l'activité réelle de la période est inférieure à l'activité normale, une partie de frais fixes ou coût de chômage (ou coût non absorbé) ne sera pas imputée aux coûts mais devra être considérée comme une perte due à la sous-activité »

CIR < 1

- Activité réelle < activité normale
- Frais fixes (imputation rationnelle) < frais fixes (coûts complets)
- Coût de revient (imputation rationnelle) < coût de revient (coût complets)
- Résultat analytique (imputation rationnelle) > résultat analytique (coûts complets)

Donc résultat analytique (imputation rationnelle) – coût de chômage = résultat analytique (coûts complets).

2) « Si CIR = 1 alors l'activité réelle est égale à l'activité normale et on revient à la méthode des coûts complets, c'est voulu ou subi en fonction de l'information disponible

3) « Si CIR > 1 alors l'activité réelle est supérieure à l'activité normale, les frais de structure imputés aux coûts sont supérieur au montant normal supporté, la partie supplémentaire de frais fixes affectée ou boni de suractivité sera considérée comme un profit dû à la suractivité. Par mesure de prudence, le boni de suractivité ne peut être utilisé qu'à amortir une sous activité dans une autre production »

CIR > 1

- Activité réelle > activité normale
- Frais fixes (imputation rationnelle) > frais fixes (coûts complets)
- Coût de revient (imputation rationnelle) > coût de revient (coût complets)
- Résultat analytique (imputation rationnelle) < résultat analytique (coûts complets)

Donc résultat analytique (imputation rationnelle) + boni de suractivité = résultat analytique (coûts complets). Le boni de suractivité fait partie du compte « différences de traitement comptable ».

La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes est donc un développement de la méthode des centres d'analyse ; l'imputation rationnelle découlant des coûts complets, on doit retrouver le résultat « coûts complets » après la prise en compte des différences de traitement comptable. « Le point délicat dans cette méthode est le choix du niveau normal d'activité qui conditionne toute l'analyse ». De même, rien ne prouve que l'unité d'œuvre qui s'applique aux frais fixes est nécessairement la même que celle des frais variables d'un centre. De plus, on peut noter qu'il peut très bien exister des charges directes fixes sur lesquelles il faudrait logiquement appliquer un coefficient d'activité. **Finalement, l'imputation rationnelle est relativement lourde à mettre en place et rester en pratique peut utiliser, mais très utile en matière d'ajustement les charges de structure.**