



HAL
open science

IL FAUT DEMYSTIFIER L'IMPUTATION RATIONNELLE

André Cibert

► **To cite this version:**

André Cibert. IL FAUT DEMYSTIFIER L'IMPUTATION RATIONNELLE. L'alchimie des coûts, May 1983, France. pp.cd-rom. hal-00823428

HAL Id: hal-00823428

<https://hal.science/hal-00823428>

Submitted on 14 Aug 2014

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

**IL FAUT DEMYSTIFIER
L'IMPUTATION RATIONNELLE**

André CIBERT
Paris

IL FAUT DEMYSTIFIER L'IMPUTATION RATIONNELLE

André CIBERT

Pourquoi souhaiter, ici et maintenant, que l'imputation rationnelle cesse de passer pour une idée de théoricien irréaliste à la limite de la mystification sinon du mythe ? Parlons d'abord, pour être complet, de "l'imputation rationnelle des coûts de structure", et parmi toutes les raisons de nature à justifier ce qui nous apparaît comme une nécessité, retenons-en trois dont chacune serait à elle seule suffisante :

- l'obligation nouvelle, imposée par le Plan Comptable Révisé (P.C.R.), d'écarter des calculs du coût des productions, en même temps que les pertes évitables, le coût de la sous-activité ;

- un souci de cohérence sans doute théorique, mais qui représente la condition de signification concrète dont ces calculs sont trop souvent dépourvus ;

- une opportunité évidente : la multiplication des situations de sous-activité de plus en plus importante accentue l'intérêt de l'indicateur de gestion que constitue la connaissance du coût de cette sous-activité.

Ajoutons pour la bonne mesure une quatrième raison, la plus certaine en même temps que la plus méconnue : l'avantage de la commodité.

Ces raisons, et spécialement la quatrième, ne paraîtront probablement pas évidentes à qui ne connaîtrait de ce mode de calcul des coûts que son énoncé le plus courant, selon lequel il consiste à imputer les coûts dits "fixes" aux productions sur la base du rapport niveau réel d'activité .
niveau normal d'activité

Il faut rappeler d'abord que cet énoncé est incomplet des lors qu'il laisse ouverte la question du traitement des coûts "fixes" écartés par l'usage de ce rapport. Or c'est important sinon l'essentiel, et l'on peut avancer que les réflexions qui suivent, même si elles ne conduisent à aucune découverte, faciliteront une mise au point qui n'est pas inutile. Après un bref rappel des conditions actuelles de la pratique en France, on évoquera quelques aspects théoriques en relation avec le concret puis on tentera de caractériser brièvement les problèmes à la solution desquels peut contribuer une connaissance analytique des effets de la sous-activité.

Situation actuelle

Une confrontation France - Etats-Unis conduit à relever une contradiction bien française à propos de la pratique sous revue : l'expression "imputation rationnelle" est née en France il y a une cinquantaine d'années, mais c'est aux Etats-Unis que la pratique est courante et que l'on trouve des coûts "sous-absorbés" en cas de sous-activité ou "sur-absorbés" s'il y a sur-activité. Le surprenant est ici que ce fait, bien connu, n'ait à ce jour rien changé à la rareté de la chose dans notre pays. Malgré la réputation de pragmatisme des usages américains, on continue chez nous à voir dans l'imputation rationnelle l'effet d'un perfectionnisme inutile et coûteux, accessible aux seules entreprises disposant d'une comptabilité analytique ; or on sait combien celle-ci est exceptionnelle, au point que sa rareté a pu être dénoncée comme l'une des causes de l'ignorance des coûts et des

erreurs de gestion qu'elle engendre, en particulier dans les entreprises de faible dimension. Pour être complet, il faudrait d'ailleurs ajouter le mauvais usage de beaucoup des rares comptabilités analytiques que l'on peut y trouver qui se limitent trop souvent à des calculs de coûts dits "réels" ; ce qui n'est pas très grave dans le cas fréquent où l'on ne s'en sert pas, mais le devient si ces calculs sont utilisés pour des décisions de gestion.

On connaît le processus fréquent dans cette occurrence : moins on produit plus augmentent les coûts unitaires dits "réels" obtenus par simple division du total des charges, du fait que les coûts de structure contenus au numérateur ne baissent pas comme le dénominateur. Pour éviter la perte unitaire apparente, on augmente le prix de vente ce qui, dans un marché élastique au prix, provoque une nouvelle réduction du volume écouable, et c'est l'amorce de la spirale aberrante : hausse de prix, diminution du volume. Le phénomène est connu, il a été souvent dénoncé, mais cela ne l'a pas empêché de durer avec les effets que l'on sait, aussi longtemps que la croissance ambiante a masqué certains de ces effets parmi les plus pervers.

L'obligation nouvelle devrait donc, si elle ne reste pas lettre morte, avoir des effets bénéfiques ; encore faudrait-il que les esprits y soient préparés et que l'occasion soit saisie d'en tirer tous les avantages qui peuvent en découler : d'où l'intérêt d'une brève réflexion sur ces avantages et les questions dont ils dépendent.

DE LA THEORIE A LA PRATIQUE CONCRETE

Le mythe de l'imputation rationnelle est constitué de trois éléments essentiels : le prétendu "arbitraire" du niveau d'activité qualifiable de "normal", une confusion entre référence et prévision, un attachement au "réel" qui est lui-même d'ordre mythique.

Le choix du niveau normal

Le choix d'un niveau "normal" d'activité suscite des controverses toujours vives ; c'est explicable à la fois sur le plan conceptuel et sur le plan concret du fait des conséquences de son emploi : faut-il retenir le niveau le plus élevé possible ? Le plus probable ? Faut-il le modifier avec les circonstances ? Il me semble que la question doit être posée autrement, et se référer à un raisonnement économique aussi simple que fondamental ; ce qui est en cause est, on le sait, le coût de la disponibilité des moyens d'activité en place. Or s'ils sont en place, ce n'est pas par hasard. Limitons pour l'instant notre réflexion aux équipements physiques : l'opération d'investissement procède d'un raisonnement anticipatif connu sur les possibilités estimées probables d'écoulement sur le marché d'aval, dans une certaine fourchette de prix de vente, du produit ou de la prestation à la production desquels est destiné l'équipement en cause. Et l'on sait que les choix d'investissement si abondamment commentés consistent précisément à maximiser la différence espérable entre le prix de vente des choses à produire et leur coût, lui-même calculé selon un ensemble d'hypothèses d'utilisation des différents équipements accessibles sur le marché d'amont. A moins de dire que l'investisseur fait n'importe quoi, et même s'il comporte un pari, même s'il est plus ou moins explicite, on ne peut pas nier l'existence de ce raisonnement. A mon sens, c'est donc l'ensemble des hypothèses d'utilisation qui ont conduit au choix final qui doivent, au cours de la vie de l'équipement mis en place, servir de base à l'appréciation de l'activité qu'il permet : simple équipe ? Double équipe ? Utilisation contenue ? Utilisation intermittente ? C'est bien, entre autres éléments, ce qui servira de base à l'établissement d'un plan d'amortissement, et c'est aussi la base à retenir pour la définition du niveau "normal" d'activité.

Tout n'est pas dit pour autant et nous allons y revenir, mais pour apprécier les assouplissements éventuels à ce principe et avant d'en souligner certains aspects théoriques, voyons s'il peut, et de quelle façon, contribuer efficacement à la gestion.

L'usage de N comme référence

En quoi consiste cette question ? Elle se fonde sur le couple banal information-décision :

- l'information : savoir dans quelle mesure la réalité confirme les hypothèses du raisonnement évoqué en ce qui concerne le volume de l'activité et les prix de vente ;
- la décision : choisir en conséquence la meilleure façon de s'adapter à l'évolution des volumes écoulables et des prix possibles, les deux étant en relation itérative connue.

En d'autres termes : gérer c'est comparer les coûts de moyen terme à ceux constatés au fur et à mesure des courts termes successifs, et tirer les conséquences de la confrontation.

Tout le processus dépend donc de la façon dont cette confrontation est organisée. Deux points doivent ici être soulignés :

1 - étant observé que c'est "l'activité" qui est en question, la comparaison ne peut avoir de sens que si la mesure utilisée est elle-même significative ; c'est impliquer une homogénéité raisonnable de l'activité en cause, c'est-à-dire :

- un champ de l'observation qui correspond à un groupement spécialisé de moyens exerçant une activité spécifique ;
- l'usage d'une unité de mesure significative de cette activité.

La nécessité est claire et rejoint la logique connue de tout calcul de coût destiné à la gestion : découpage de l'entreprise et usage des unités-d'oeuvre.

2 - telle qu'elle est présentée le plus souvent, c'est-à-dire telle qu'elle a été conçue il y a cinquante ans, l'imputation rationnelle des coûts de structure n'intervient qu'après coup, le numérateur, n du rapport rappelé plus haut n'étant connu qu'en fin de période; or on ne peut atteindre l'efficacité souhaitable qu'en dégageant l'observation de cet aspect rétrospectif. Il suffit pour cela de passer, dans un premier stage, du global au particulier, c'est-à-dire d'un total de prestations à la prestation unitaire.

Le total de coûts de structure rationnellement imputés, au lieu de s'écrire $F \cdot \frac{n}{N}$, s'écrit tout simplement $\frac{F}{N} \cdot n$, où pour une période déterminée :

F est le montant total des coûts de structure du groupement spécialisé de moyens,

N , le nombre d'unités-d'oeuvre que ce groupement, en son état actuel, est censé fournir "normalement, ie le "niveau normal" de son activité,

n , le nombre d'unités d'oeuvre effectivement fournies d'après les gammes "standard" de la production réelle, i.e. le niveau "réel".

Le quotient $\frac{F}{N}$ représente donc le coût de structure moyen "normal" de l'unité d'oeuvre pour chaque groupement. Il suffit que F soit un montant standard pour que la comparaison "réel-normal" soit transposable dans la prévision : n est alors un programme prévisionnel d'activité du groupement ; et le total budgétable des coûts de structure à imputer aux productions prévues est fondé sur un standard significatif, sur l'intérêt duquel nous allons revenir.

Insistons sur le fait que $\frac{F}{N}$ n'est une "prévision que" dans la mesure où le montant F est lui même prévisionnel : chaque praticien sait par expérience que ce n'est pas le montant des coûts fixes qui crée les problèmes en matière de prévision, et que l'application de quelques indices aux données les plus récentes du passé conduit à des montants généralement acceptables sauf modifications connues.

Aussi bien la transposition n'est-elle pas nouvelle, et nous n'insisterons pas sur le détail de ses développements. Un point paraît pourtant justifier un commentaire rapide, tant le rappel de certaines évidences paraît nécessaire à l'éviction de certaines erreurs ; celle qui nous préoccupe est remarquable en ce sens.

DE L'ANALYSE DU RESULTAT AU MEILLEUR EMPLOI DES MOYENS

Qu'il se situe dans une perspective passéiste ou prévisionnelle, le montant rationnellement imputé ne représente pas le total des coûts de structure : il en reste s'il y a sous-activité ; le total réel est dépassé en cas de sur-activité.

Que représente la différence ? Que devient-elle ? Trop peu de commentateurs se préoccupent de cette question pourtant fondamentale, et l'énoncé du PCR que nous avons cité plus haut n'y fait aucune allusion directe (1). Or l'effet pervers de cette attitude a de quoi surprendre : il n'est pas rare de constater que pour des gens mal informés, la méthode se limite à calculer "rationnellement" les imputations ; ne se posant aucune question pour la part exclue en cas de sous-activité, ils y voient donc seulement un artifice de calcul du coût des productions qui engendre à leurs yeux, une modification trompeuse du résultat. Leur réaction de rejet est dans ces conditions explicable - et même justifiée -, et leur attachement au "réel" s'en trouve évidemment renforcé.

Il est évident qu'il s'agit d'une confusion entre modification et analyse du résultat, mais sa fréquence justifie deux observations : l'une sur l'intérêt de l'analyse, l'autre sur la notion mythique de "réel".

(1) En comptabilité analytique (page 353 du PCR), on trouve une assimilation à des écarts, et en comptabilité générale, le texte précise seulement (page 98) que "la quote part des charges correspondant à la sous-activité est (...) exclue du coût de production".

Le bon usage de la différence de l'imputation rationnelle

La "différence d'imputation rationnelle" - puisqu'il faut l'appeler par son nom - est porteuse d'une information irremplaçable : dans le cas, le plus fréquent actuellement, de sous-activité, c'est le chiffrage en monnaie de la perte subie du fait du sous-emploi de tout ou partie des moyens disponibles en place.

Si elle ne change rien au "résultat", elle permet de l'interpréter en deux stades :

a - quel serait le résultat si l'activité avait atteint un niveau normal ?

b - quelle est l'incidence des écarts par rapport à ce niveau dans les différentes parties de l'entreprise ?

Il faut en effet rappeler que le chiffrage en question n'est pas monolithique, mais la somme algébrique des différences repérées au niveau de chaque "groupement spécialisé de moyens" (i.e. les centres d'activité dont le volume de coûts "fixes" justifie l'observation en ce sens).

Tandis que le stade "a" guide l'appréciation de la politique de prix, le stade "b" focalise l'attention sur le degré d'utilité des remèdes à rechercher pour améliorer la situation au niveau de chaque centre, à la fois en quantité de prestations complémentaires à fournir et en francs ; sans entrer dans un détail incompatible avec la dimension de la présente communication, on peut noter que l'on a intérêt à orienter l'effort selon deux critères : le degré du sous-emploi, le coût de disponibilité des moyens sous-employés.

On peut aussi rappeler que la nature des améliorations possibles est liée à la cause des sur- ou sous-emplois observés, qui peuvent traduire des dysfonctionnements de structure (du type : goulots d'étranglement) ou des fluctuations plus

conjoncturelles des marchés d'amont ou d'aval nécessitant des réorientations des programmes de fabrication ou provoquant des régressions globales de volume à la correction desquelles une nouvelle politique de prix peut dans certains cas contribuer utilement.

Les réactions à contre-sens évoquées au départ de notre réflexion n'ont plus lieu de se produire, puisque l'effet du prix agit en 'a' sur les 2 facteurs en cause (volume des ventes, résultat unitaire "normal"), et l'incidence de la variation de niveau apparaît distinctement en 'b' : un raisonnement marginal simple et clair devient possible sans remise en question des éléments à chaque hypothèse (1).

Le réel mythique

L'attachement au coût "réel" procède de l'idée que, dès lors qu'il est "complet" et constaté c'est-à-dire calculé ex-post, son calcul ne comporte aucune convention et, en conséquence, est le seul qui traduise une totale et sacro-sainte "objectivité". Sans entreprendre ici un commentaire développé de cet attachement quasi-religieux, nous observerons seulement :

- que l'utilisation de "moyennes" est une convention fondée sur une hypothèse d'égalité que l'on pourrait contester au nom de l'objectivité,

- que l'incorporation de charges selon le principe du coût "complet"; sans exclusion des "coûts évitables" et sans qu'il soit tenu compte des pertes (ou bonis) de sous- (ou sur-) activité, traduit la convention selon laquelle les productions réalisées coprennent les coûts de celles qui ne l'ont pas été,

- que les quantités passées utilisées comme diviseurs du cours des calculs ne sont pas reductibles dans l'avenir, les coûts constatés n'ayant de ce fait pour l'avenir d'autre vertu que celle d'une convention contestable.

(1) Voir notre "Comptabilité Analytique de Gestion" pour des développements plus importants (notamment pp. 42, 246 et 399, 354). Dunod, éd. 3^{ème} éd. 1981

Même sans tenir compte des nombreux autres arguments possibles, il est clair que le coût dit "réel" est aussi conventionnel que n'importe quel autre, et qu'il n'est pas plus "objectif".

x x
x

Pourquoi, dans ces conditions, ne pas utiliser le coût rationnel dès lors que le PCR le prévoit et que le fisc lève le veto qu'il opposait jusqu'ici à son emploi pour l'évaluation des stocks ? Sur ce dernier point, rappelons que les provisions pour dépréciation seront, s'il y a lieu, d'autant moins importantes que les coûts des dits stocks seront moins surévalués en cas de sous-activité.

Ne peut-on avancer que cette surévaluation des coûts, quasi générale dans la présente conjoncture, engendre une pression inflationniste difficilement contestable au travers d'une politique de prix dont la conséquence sur les courants commerciaux internationaux aggrave, de plus, la situation de notre pays ?

Au total, la condition de cette utilisation est double :

- une prise de conscience de ce que l'on peut faire avec les moyens que l'on met en place lors de l'investissement, compte étant à tenir de leurs interdépendances technologiques et de la diversité que ménage le marché d'amont pour leur organisation ;

- un souci constant de vigilance dans l'observation de l'emploi de ces moyens, étant rappelé que la méthode de l'imputation rationnelle, telle qu'exposée, a une valeur irremplaçable d'information; c'est la caractéristique d'une bonne gestion.

C'est, à notre avis, un petit prix pour beaucoup d'avantages.
