

**Question 1 : charges non incorporables et charges supplétives**

Une charge non incorporable (Cni) est une charge dûment comptabilisée en classe 6, venant en déduction du résultat de la période, mais qui ne correspond pas, d'un point de vue économique, à des conditions normales d'exploitation. Il peut s'agir de charges exceptionnelles, non récurrentes, ou ici, de dotations dérogatoires ou à caractère purement fiscal.

Une charge supplétive représente un coût d'opportunité, à chaque fois qu'un facteur de production est utilisé « gratuitement », sans qu'une charge ne soit constatée en comptabilité. Il peut s'agir ici de la rémunération conventionnelle des capitaux propres, par exemple.

**Question 2 : tableau de répartition des charges indirectes**

Charges	Total	ADM	APP	EMB	DIS	Cni
Charges de personnel	75 000	9 200	5 800	52 000	8 000	-
Services extérieurs	86 000	18 000	28 000	31 040	8 960	-
Dotations	30 990	2 000	3 500	21 800	3 090	600
Charges supplétives	4 000	4 000	-	-	-	-
Totaux primaires	195 990	33 200	37 300	104 840	20 050	600
Répartition secondaire		(-) 33 200	8 300	16 600	8 300	-
Totaux secondaires		0	45 600	121 440	28 350	
Nature de l'unité d'œuvre			hectolitre	Heure	Bouteille vendue	
Nombre d'unités d'œuvre			12 000	100	900 000	
Coût de l'unité d'œuvre			3,80	1 214,40	0,0315	

**Question 3 : coûts d'achat**

Eléments	Total	Vin rouge en vrac	Vin blanc en vrac
Achats	3 160 000	7 000 x 280 = 1 960 000	5 000 x 240 = 1 200 000
Charges indirectes	45 600	7 000 x 3,8 = 26 600	5 000 x 3,8 = 19 000
Coûts globaux	3 205 600	1 986 600	1 219 000
Quantités		7 000 hectolitres	5 000 hectolitres
Coûts unitaires (à l'hectolitre)		283,80	243,80

**Question 4 : stocks de vin en vrac**

Produits :	Vin rouge			Vin blanc		
	Quantités	coût unitaire	Valeur	quantités	coût unitaire	valeur
Stock initial	1 000	282,52	282 520	2 000	242,12	484 240
Entrées	7 000	283,80	1 986 600	5 000	243,80	1 219 000
Total	8 000	cmp = 283,64	2 269 120	7 000	cmp = 243,32	1 703 240
Sorties	5 000	283,64	1 418 200	5 000	243,32	1 216 600
Stock final	3 000	283,64	850 920	2 000	243,32	486 640

**Question 5 : coûts de production**

Eléments	Total	VR embouteillé	VB embouteillé
Vin en vrac	2 634 800	$5\,000 \times 283,64 = 1\,418\,200$	$5\,000 \times 243,32 = 1\,216\,600$
Fournitures	21 440	12 168	9 272
Bouteilles vides	60 000	$500\,000 \times 0,06 = 30\,000$	$500\,000 \times 0,06 = 30\,000$
Charges indirectes	121 440	$55 \times 1\,214,40 = 66\,792$	$45 \times 1\,214,40 = 54\,648$
Coûts globaux	2 837 680	1 527 160	1 310 520
Quantités		500 000 bouteilles	500 000 bouteilles
Coûts unitaires (à la bouteille)		3,05432	2,62104

Remarque : le volume de production étant de plusieurs centaines de milliers de bouteilles, il n'est pas inutile de conserver un nombre important de chiffres après la virgule, pour éviter une trop grande approximation quand ensuite on devra remultiplier par des quantités pour obtenir par exemple le coût de production des produits vendus. Ici, le résultat tombant juste, on a gardé le coût exact. On peut bien sûr également arrondir, mais dans ce cas on génère une différence de traitement comptable qu'il faut gérer pour le calcul du résultat de la période.

**Question 6 : coûts de revient et résultats analytiques**

Eléments	VR	VB
Coût de production des bouteilles vendues	$500\,000 \times 3,05432 = 1\,527\,160$	$400\,000 \times 2,62104 = 1\,048\,416$
Coût de distribution	$500\,000 \times 0,0315 = 15\,750$	$400\,000 \times 0,0315 = 12\,600$
Coûts de revient	1 542 910	1 061 016
Ventes	$500\,000 \times 3,08 = 1\,540\,000$	$400\,000 \times 2,65 = 1\,060\,000$
Résultats analytiques	(-) 2 910	(-) 1 016

**Question 7 : compte de résultat de la période**

Débit		crédit	
Achats de vin en vrac	3 160 000	Ventes de bouteilles	2 600 000
Achats de bouteilles vides	60 000	Production stockée	262 104
Variation de stock vin rouge en vrac (282 520 – 850 920)	(-) 568 400	(100 000 x 2,62104	
Variation de stock vin blanc en vrac (484 240 – 486 640)	(-) 2 400	Résultat (perte)	526
Fournitures	21 440		
Charges de personnel	75 000		
Services extérieurs	86 000		
Dotations	30 990		
Total	2 862 630	Total	2 862 630

**Question 8 : bouclage**

Le résultat de la période est la somme algébrique des résultats analytiques par produits et des différences de traitement comptable.

Résultat analytique VR	(-) 2 910
Résultat analytique VB	(-) 1 016
Charges non incorporables	(-) 600
Charges supplétives	(+) 4 000
Résultat de la période	(-) 526

**Question 9 : commentaires**

La comptabilité analytique affiche des résultats négatifs pour les deux produits. Mais attention : nous sommes en coûts complets, ces résultats dépendent de la quote-part de charges de structure que l'on impute aux produits. Ce n'est pas parce qu'un résultat analytique est négatif que le produit concerné est un mauvais produit, qu'il faudrait supprimer ou dont il faudrait réduire la production. En fait, on ne peut rien conclure à partir des coûts complets et des résultats analytiques car ils dépendent du niveau d'activité. Pour prendre d'éventuelles décisions de politique commerciale, il vaudrait mieux faire des calculs en coûts partiels, afin de connaître les marges sur coûts variables et sur coûts spécifiques. Ici, comme le coût variable est constitué essentiellement par le prix d'achat, les marges sur coûts variables sont positives, et le problème de la SODEVIM est un problème de niveau d'activité insuffisant, comme on va le voir avec l'application de la procédure d'imputation rationnelle.

**Question 10 : imputation rationnelle**

L'adjectif « rationnel » est ici utilisé non pas par opposition à « irrationnel », mais en faisant référence à un rapport, à un « ratio ». Ce ratio est ici le coefficient d'activité, rapport de l'activité réelle sur l'activité normale. L'imputation rationnelle consiste à imputer les charges fixes en fonction d'un ratio, en les multipliant par le coefficient d'imputation rationnelle.

**Question 11 : différence d'imputation rationnelle**

Cette différence est ici un coût de la sous-activité au niveau de la production.

Il faut recalculer le coût de l'unité d'œuvre du centre embouteillage, sur la base de l'activité normale de 120 heures, et non de l'activité réelle, ce qui donne :

$$121\,440 / 120 = 1\,012 \text{ euros par heure.}$$

Le coût de la sous-activité (CSA) est donc ici de :

$$\text{CSA} = 1\,012 \times (120 - 100) = 20\,240$$

$$\text{Autre calcul possible : CSA} = 121\,440 \times (1 - 100 / 120) = 20\,240$$

**Question 12 : coûts de production rationnels**

La différence ne porte que sur l'imputation des charges indirectes :

Eléments	Total	VR embouteillé	VB embouteillé	CSA
Vin en vrac	2 634 800	1 418 200	1 216 600	
Fournitures	21 440	12 168	9 272	
Bouteilles vides	60 000	30 000	30 000	
Charges indirectes	121 440	55 x 1 012 = 55 660	45 x 1 012 = 45 540	20 240
Coûts globaux	2 837 680	1 516 028	1 301 412	20 240
Quantités		500 000 bouteilles	500 000 bouteilles	
Coûts unitaires		3,032056	2,602824	

**Question 13 : coûts de revient et résultats rationnels**

La différence ne porte que sur le coût de production des bouteilles vendues :

Eléments	VR	VB
Coût de production des bouteilles vendues	500 000 x 3,032056 = 1 516 028	400 000 x 2,602824 = 1 041 129,6
Coût de distribution	15 750	12 600
Coûts de revient	1 531 778	1 053 729,6
Ventes	1 540 000	1 060 000
Résultats analytiques	(+) 8 222	(+) 6 270,4

**Question 14 : résultat de la période en imputation rationnelle**

Dans la somme algébrique, il faut ici tenir compte également du coût de la sous activité.

Résultat rationnel sur ventes VR	(+) 8 222
Résultat rationnel sur ventes VB	(+) 6 270,4
Charges non incorporables	(-) 600
Charges supplétives	+ 4 000
Coût de la sous activité	(-) 20 240
Résultat de la période	(-) 2 347,6

Justification de la différence de résultat :

Sans imputation rationnelle, le résultat était de (-) 526, alors qu'il est de (-) 2 347,6 avec imputation rationnelle, soit une variation de (-) 1 821,6.

Cette diminution provient de la différence d'évaluation de la production stockée, qui dans le second cas est « dégonflée » du coût de la sous activité. Cette différence est bien égale à :

$$(500\ 000 - 400\ 000) \times (2,62104 - 2,602824) = 1\ 821,6$$

**Question 15 : commentaires sur la situation de la SODEVIM**

Nous avons grâce à l'imputation rationnelle des informations beaucoup plus pertinentes pour juger de la situation. En effet, les résultats analytiques rationnels sont positifs aussi bien pour le vin rouge que pour le vin blanc (alors que sans cela, ils apparaissaient comme étant négatifs). C'est le coût de la sous-activité qui explique le résultat global négatif, la « profitabilité » des produits n'étant pas en cause. La SODEVIM doit donc tout mettre en œuvre sur le plan commercial pour augmenter son activité.

**Question 16 : critique de l'imputation des charges indirectes d'embouteillage**

Pour que le découpage par centres de responsabilité et le choix des unités d'œuvre soient pertinents, il faut respecter la condition d'homogénéité. Théoriquement, on ne doit avoir qu'une seule activité par centre. Or, ici, l'énoncé met l'accent sur l'hétérogénéité de l'activité, qui est constituée par l'embouteillage proprement dit ET par le nettoyage. Or, dans la mesure où la production peut se faire en séries plus ou moins grandes, les temps de nettoyage ne sont pas proportionnels aux temps de production, et on ne peut donc pas globaliser. Il y a donc deux « inducteurs de coût », et il faudrait imputer séparément les charges liées au nettoyage, en prenant comme unité d'œuvre le nombre de séries.

Remarque : c'est toute la problématique de l'approche « ABC », mais il n'est pas exigé des candidats d'en faire état. Une réponse de bon sens, montrant que l'on a compris que le découpage analytique doit s'appuyer sur une analyse pertinente du processus, est suffisante.

\*

Barème indicatif proposé : 2 points pour les questions 2, 3, 5 et 14 ; 1 point pour toutes les autres questions.