

Chapitre 4

QCM

- 1. B. FAUX.** Le montant des charges indirectes n'est jamais modifié : seule la répartition des charges indirectes entre les centres d'analyse l'est.
- 2. B. FAUX.** Comme il est fréquent que le centre principal reçoive des charges indirectes provenant d'un centre auxiliaire, le montant des charges indirectes de la répartition secondaire est souvent supérieur à celui de la répartition primaire.
- 3. B. FAUX.** La valeur d'un en-cours dépend du cycle de production du produit et du rythme d'intégration des charges dans le processus de production. Il n'y a aucune raison que les valeurs (globale ou unitaire) des en-cours initiaux et finaux soient identiques.
- 4. A. VRAI.** S'il y a sous-activité, le coefficient d'activité est inférieur à 1. Les charges fixes imputées rationnellement (et donc incorporées au calcul de coût) sont multipliées par ce coefficient et sont donc inférieures au montant réel des charges fixes.
- 5. B. FAUX.** La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes permet de prendre en compte dans l'analyse des coûts les fluctuations du niveau d'activité. Elle s'applique quelle que soit la méthode retenue pour la répartition des charges indirectes, donc aussi bien avec la méthode ABC qu'avec la méthode des centres d'analyse.
- 6. B. C.** Que l'entreprise soit en sous-activité ou en suractivité, le résultat de la comptabilité financière s'obtient toujours en retranchant au résultat imputé rationnellement l'écart d'imputation rationnelle. Dans le cas d'une sous-activité, comme cet écart est défavorable (et donc positif), le résultat de la comptabilité financière est inférieur au résultat analytique imputé rationnellement.
- 7. A.** En vertu du principe de prudence, il est obligatoire d'appliquer la méthode de l'imputation rationnelle pour évaluer les stocks en situation de sous-activité.
- 8. A. B.** Même si la plupart des exercices de coût complet font l'hypothèse d'une gestion à flux tendus (c'est-à-dire sans stocks), si des stocks existent, ils doivent être évalués !
- 9. A. B.** En présence de coproduits, tous les produits ont une valeur comparable pour l'entreprise. Dès lors, il faut établir un coût de production pour chaque coproduit (pour l'évaluation des stocks et le calcul de la profitabilité), et ainsi répartir les coûts joints à l'aide d'une clé de répartition.
- 10. A.** En situation de suractivité, comme les charges fixes rationnelles sont supérieures aux charges fixes réelles, le coût de revient est plus élevé (et le résultat imputé rationnellement

sera plus faible que le résultat de la comptabilité financière, majoré exceptionnellement par un gain de suractivité).

11. B. Pour obtenir le résultat de la période, il faut retrancher la différence d'imputation rationnelle des charges fixes au résultat imputé rationnellement. Il faut également ajouter les charges supplétives puisque ces charges ne sont pas prises en compte par la comptabilité financière. Notons enfin que comme l'écart d'imputation rationnelle est positif, l'entreprise est en sous-activité. Le résultat de la période est donc de $5\,000 - 2\,500 + 1\,000 = 3\,500$ €.

12. C. Le coût de production des produits terminés en N intègre la valeur des en-cours initiaux, les charges de production de N, mais pas la valeur des en-cours finaux. Le coût de production est donc de $12\,000 + 120\,000 - 8\,000 = 124\,000$ €.

13. A. Au cours du mois de mai, l'entreprise a terminé les en-cours initiaux, correspondants à $75 \times 40\% = 30$ équivalents terminés, a fabriqué intégralement 112 produits et a commencé les en-cours finaux, correspondants à $50 \times 50\% = 25$ équivalents terminés. Finalement, il y a $75 \times 40\% + 112 + 50 \times 50\% = 30 + 112 + 25 = 167$ équivalents produits terminés.

14. A. Le produit principal supporte la totalité des charges, même celles qui sont spécifiques au sous-produit, car le processus de production est commun et que le sous-produit est ici un déchet.

15. B. Les charges indirectes sont composées des charges variables (10 000 €) et des charges fixes (40 000 €). Le coefficient d'imputation rationnelle de $80 / 100 = 0,8$ s'applique uniquement aux charges fixes, soit l'intégration d'un montant de 32 000 €. Les charges indirectes rationnelles sont de $10\,000 + 32\,000 = 42\,000$ €.

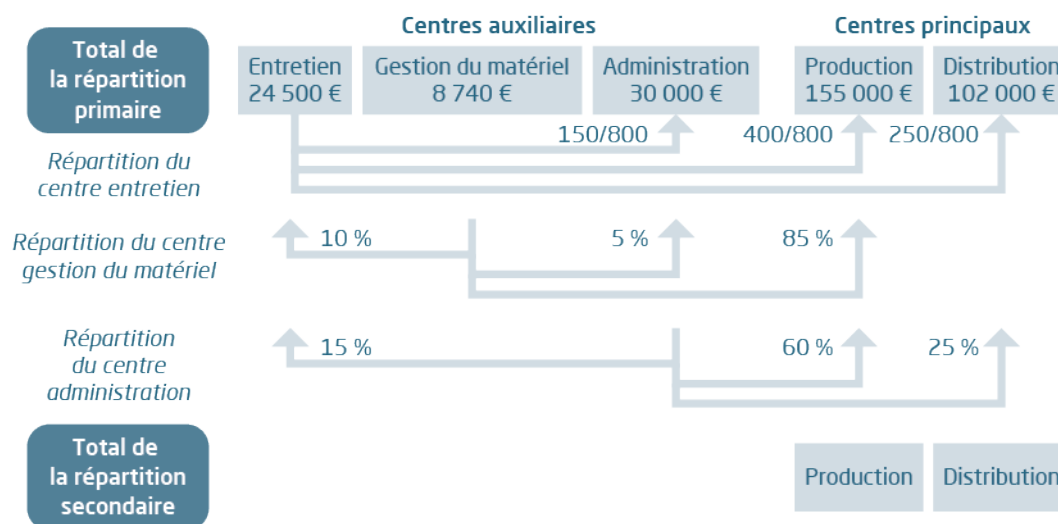
Exercices

EXERCICE 1 REPARTITO

1. Indiquer l'ordre des calculs à réaliser.

Les charges indirectes d'entretien sont réparties au prorata des superficies des différents locaux.

Schéma des prestations entre les centres auxiliaires et les centres principaux



On constate tout d'abord une prestation en escalier des charges indirectes du centre Gestion du matériel sur les deux autres centres auxiliaires, puis une prestation croisée entre les centres auxiliaires Entretien et Administration.

2. Construire le tableau de répartition secondaire.

Il faut commencer par déterminer le total des centres Entretien et Administration une fois que les charges indirectes du centre Gestion du matériel sont réparties.

Pour connaître le total des charges indirectes des deux autres centres auxiliaires, il faut poser un système d'équations. Soit E le total des charges indirectes du centre Entretien et A le total des charges indirectes du centre Administration :

La résolution du système d'équations donne :

$$E = 25\,374 + 15\% \times A$$

$$A = 30\,437 + (150 / 800) \times E$$

$$E = 30\,806 \text{ et } A = 36\,213$$

	Entretien	Gestion du matériel	Administration	Production	Distribution	Total
Total de la répartition primaire	24 500	8 740	30 000	155 000	102 000	320 240
Gestion du matériel	+ 874	- 8 740	+ 437	+ 7 429		0
Sous-total de la répartition secondaire	25 374	0	30 437	162 429	102 000	320 240
Entretien	- 30 806	0	+ 5 776	+ 15 403	+ 9 627	0
Administration	+ 5 432	0	- 36 213	+ 21 728	+ 9 053	0
Total de la répartition secondaire	0	0	0	199 560	120 680	320 240

EXERCICE 2 CAKE & CITRON

1. Déterminer le montant des coûts joints.

Les coûts joints sont issus du processus de production commun à la fabrication des gâteaux et à l'obtention de la pulpe et des zestes. Il s'agit du coût d'achat des citrons (6 975 €) et des charges de personnel, soit un total de 14 975 €.

2. Calculer le coût de revient pour un paquet de gâteaux en répartissant les coûts joints en fonction du chiffre d'affaires. En déduire le résultat global.

Chiffre d'affaires total : $2\,500 \times 12 + 2\,000 = 32\,000$ €

Part du chiffre d'affaires pour le produit principal : $(2\,500 \times 12) / 32\,000 = 93,75$ %

Part du chiffre d'affaires pour le sous-produit : $2\,000 / 32\,000 = 6,25$ %

Coûts joints répartis sur le produit principal : $14\,975 \times 93,75$ % = 14 039 €

Coûts joints répartis sur le sous-produit : $14\,975 \times 6,25$ % = 936 €

Coût de revient pour un paquet de gâteaux :

Coût spécifique + Coûts joints répartis : $4\,000 + 2\,500 + 14\,039 = 20\,539$ €, soit 8,22 € par paquet

Résultat sur les paquets de gâteaux : $2\,500 \times 12 - 20\,539 = 9\,461$ €

Coût de revient de la pulpe et des zestes :

Coût spécifique + Coût joint réparti : $500 + 936 = 1\,436$ €

Résultat sur la pulpe et les zestes : $2\,000 - 1\,436 = 564$ €

Résultat global : $9\,461 + 564 = 10\,025$ €

CORRIGÉ

3. Calculer le coût de revient pour un paquet de gâteaux avec la méthode de la valeur nette de réalisation pour la pulpe et les zestes. En déduire le résultat global.

Valeur nette de réalisation pour le sous-produit :

Chiffre d'affaires spécifique – Coût spécifique : $2\,000 - 500 = 1\,500$ €

Coût de revient pour un paquet de gâteaux :

Coût joint + Coût spécifique – Valeur nette de réalisation : $14\,975 + 4\,000 + 2\,500 - 1\,500$

= 19 975 €, soit 7,99 € par paquet

Résultat global : Chiffre d'affaires des paquets de gâteaux – Coût de revient des paquets de gâteaux

= $2\,500 \times 12 - 19\,975 = 10\,025$ €

4. Commenter l'ensemble de vos résultats.

Le résultat global est identique quelle que soit la méthode de valorisation retenue. La méthode de répartition des coûts joints a l'avantage de permettre le calcul de la profitabilité des paquets de gâteaux (indépendamment du sous-produit) et le calcul du stock du sous-produit.

EXERCICE 3 ABCD

1. Calculer le coût de chacun des inducteurs concernant les trois activités du service approvisionnement.

Activités	Charges indirectes	Inducteur de coût	Nombre d'inducteurs de coût	Coût de l'inducteur de coût
Relation aux fournisseurs	10 000	Nombre de fournisseurs	4	2 500
Réception et stockage	14 500	Nombre de lots commandés	39 (a)	371,7948

(a) Nombre de lots commandés :

– pour A. Il faut 300 unités pour la fabrication de X et 200 unités pour la fabrication de Y, soit un total de 500 unités. Comme la livraison est effectuée par lot de 50, 10 lots sont commandés ;

– pour B. Il faut 200 unités pour la fabrication de Y. Comme la livraison est effectuée par lot de 10, 20 lots sont commandés ;

– pour C. Il faut 150 unités pour la fabrication de X. Comme la livraison est effectuée par lot de 50, 3 lots sont commandés ;

– pour D. Il faut 300 unités pour la fabrication de X et 300 unités pour la fabrication de Y, soit un total de 600 unités. Comme la livraison est effectuée par lot de 100, 6 lots sont commandés.

Au total, 39 lots sont commandés.

2. Discuter de la pertinence de ces inducteurs de coût et de l'imputation des charges indirectes sur les produits fabriqués.

L'inducteur de coût des activités Réception et Stockage permet une analyse rapide des charges car il est possible de déterminer le nombre de lots commandés pour chaque produit fabriqué. Par exemple, pour le produit X, sont commandés 12 lots ($300 / 50 = 6$ lots pour A, $150 / 50 = 3$ lots pour C et $300 / 100 = 3$ lots pour D). La fabrication du produit X génère $12 \times 371,7948 = 4\,461,54$ € de charges de réception et de stockage.

L'inducteur de coût de l'activité « Relation aux fournisseurs » ne permet pas toujours une telle analyse. À chaque fournisseur, est associée une charge de 2 500 €. Si la matière n'est utilisée que dans la fabrication d'un produit (comme pour les matières B et C), le produit concerné supportera la totalité de la charge. Si la matière est utilisée dans la fabrication des deux produits, la charge de 2 500 € doit être répartie en fonction des quantités achetées. Par exemple, pour le produit X, les charges associées à la matière A sont de $300 / 500 \times 2\,500 = 1\,500$ € ; les charges associées à la matière B sont nulles ; les charges associées à la matière C s'élèvent à 2 500 € ; les charges associées à la matière D à $300 / 600 \times 2\,500 = 1\,250$ €. Ainsi, la fabrication du produit X génère 5 250 € de charges de relation aux fournisseurs.

3. Déterminer le coût de revient (total et unitaire) d'un produit X.

Il y a présence de charges indirectes, il faut donc construire le tableau de répartition des montants des activités. Rappelons que les activités ayant le même inducteur de coût doivent être regroupées.

Regroupement d'activités	Montant	Nature de l'inducteur de coût	Volume de l'inducteur	Coût unitaire de l'inducteur
Relations fournisseurs	10 000	Nombre de fournisseurs	4	2 500
Gestion des lots réceptionnés	5 600	Nombre de lots réceptionnés	39	371,7949
	8 900			
Fabrication	34 000	Nombre d'heures usinage	850	40
Commercialisation	3 300	Nombre de lots expédiés	15	220
Administration	6 180	Coût ajouté	61 800	0,1

CORRIGÉ

Calcul du coût de revient complet :

Montant des charges directes de matières premières :

	A	B	C	D	Total
Coût d'une unité	5	15	10	20	
X	10	0	10	40	60
Y	5	15	0	30	50

Nombre d'inducteurs de coûts consommés :

Nombre de fournisseurs :

	X	Y	Total fournisseurs par matière
A	0,5	0,5	1
B	0	1	1
C	1	0	1
D	0,5	0,5	1
Total fournisseurs par produits	2	2	4

Nombre de lots de matières premières réceptionnés : $6 + 0 + 3 + 3 = 12$

Nombre d'heures d'usinage = $150 \times 3 = 450$ heures

Nombre de lots expédiés = $1 + 10 = 11$

Calcul du coût de revient :

Attention à ne pas oublier le coût unitaire de chaque élément de charges puisque l'énoncé demande la structure des coûts. Les inducteurs n'étant pas volumiques pour la plupart, il est conseillé de commencer par calculer le coût de revient de la production et la vente des 150 produits X.

Ne pas oublier de faire apparaître la ligne du coût ajouté pour l'imputation des charges d'administration.

	Pour 150 produits			Pour 1 produit		
Charges directes de MP	150	60	9 000	1	60	60
Relations fournisseurs	2	2 500	5 000	0,0133	2 500	33,33
Gestion des lots réceptionnés	12	371,7949	4 461,54	0,08	371,7949	29,74
Fabrication	450	40	18 000	3	40	120
Commercialisation	11	220	2 420	0,0733	220	16,13
Coût ajouté			29 881,54			199,21
Administration	29 881,54	0,1	2 988,15	199,21	0,1	19,92
Coût de revient	150	279,13	41 870	1		279,13

Cas de synthèse

CAS POINTCOM

1. Rédiger un commentaire sur les incidences des variations de l'activité sur les coûts.

On constate que l'activité varie fréquemment : les mois N-3 et N sont en situation de suractivité et le mois N-2 en situation de sous-activité.

	Mois N-3	Mois N-2	Mois N-1	Mois N
Total des charges IR	16 444	13 978	14 800	17 000
Coût unitaire (avec IR)	16,44	16,44	16,44	17

Si le coût unitaire imputé rationnellement (par le rapport entre le total des charges avec imputation rationnelle et le volume de vente) est calculé, il apparaît qu'il est constant pour les mois N-3, N-2 et N-1. Les incidences des variations de l'activité sont neutralisées. Les conditions d'exploitation (coût variable unitaire, coût fixe global et prix de vente) sont restées constantes, seules les fluctuations du niveau d'activité expliquent les variations du coût de revient total.

Il n'en est pas de même pour le mois N : une modification dans les conditions d'exploitation est à l'origine de cet écart. Pour le mois N, les charges fixes ont augmenté (les charges variables unitaires sont restées constantes 21 € par vente).

Calculons pour ce mois le coût unitaire sans utiliser la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes : $16\,500 / 1\,000 = 16,5$.

Il est possible de constater que l'augmentation du coût unitaire du fait des conditions d'exploitation est bien supérieure à celle qui aurait été mesurée sans utiliser la méthode de l'IR. La suractivité a masqué en partie l'augmentation du coût du produit : cette augmentation est de 0,56 € par unité, et non pas de 0,50 € (soit presque 3 % d'augmentation). Il faut donc se préoccuper de cette dégradation des conditions d'exploitation, en trouver les causes pour mettre ensuite en place des actions adaptées.

Il serait intéressant de calculer l'écart d'imputation rationnelle ($\text{Variation IR} = \text{CF} - \text{CF IR}$) afin de mesurer sur le résultat d'exploitation les effets des variations du niveau d'activité :

	Mois N-3	Mois N-2	Mois N-1	Mois N
Charges fixes	4 000	4 000	4 000	4 500
Charges fixes rationnelles	4 444	3 778	4 000	5 000
Variation IR = CF - CF IR	- 444	+ 222	0	- 500

CORRIGÉ

Ainsi, les mois de suractivité (N-3 et N), l'écart d'imputation rationnel est négatif : il s'agit d'un gain de suractivité, le montant des charges fixes incorporées au calcul de coût est supérieur au montant réel des charges fixes. Le résultat de la période est donc conjoncturellement majoré d'un boni de suractivité.

Pour le mois N-2, la différence d'imputation rationnelle des charges fixes est positive : il s'agit d'un coût de sous-activité. Le montant des charges fixes incorporées au calcul de coût est inférieur au montant réel des charges fixes. Le résultat de la période est donc conjoncturellement minoré d'un coût de sous-activité.

Comme les chiffres d'affaires pour les quatre mois sont connus, il est donc possible de le vérifier pour les trois premiers mois :

	Mois N-3	Mois N-2	Mois N-1	Mois N
Résultat IR (CA – Total des charges IR)	4 556	3 872	4 100	4 000
Variation IR = CF – CF IR	- 444	+ 222	0	- 500
Résultat de la période = Résultat IR – Variation IR	5 000	3 650	4 100	4 500

2. Déterminer le coût de revient et le résultat analytique de chaque marchandise.

Pour calculer le coût de revient et le résultat de chaque marchandise, il faut appliquer une méthode de coût complet. Le vocabulaire utilisé montre que la méthode à mettre en œuvre est la méthode ABC.

Dans un premier temps, puisqu'il y a présence de charges indirectes, il faut déterminer de quelle façon seront réparties les charges de gestion des fournisseurs et de préparation des commandes et donc construire le tableau de répartition du coût des activités.

	Activité de gestion des fournisseurs	Activité de préparation des commandes
Total des charges indirectes	8 400	9 000
Nature de l'inducteur de coût	Nombre de fournisseurs	Nombre de lots
Nombre d'inducteurs de coût	14	50 (a)
Coût de l'inducteur de coût	600	180

(a) $350 / 10 + 120 / 8$

Il est maintenant possible de passer au calcul de coût. Puisqu'il y a présence de stocks, ce calcul doit être calqué sur le processus d'exploitation :

- 1^{re} étape : calcul du coût d'achat des deux marchandises et construction des fiches de stocks ;
- 2^e étape : calcul du coût de revient des deux marchandises puis du résultat analytique.

1^{re} étape : calcul du coût d'achat des deux marchandises et construction des fiches de stocks

Pour commencer, il faut calculer le coût d'approvisionnement des marchandises achetées.

	M1			M2		
	Quantité	Coût unitaire	Total	Quantité	Coût unitaire	Total
Coût d'achat des marchandises	350	51	17 850	120	69	8 280
Gestion des fournisseurs	4	600	2 400	10	600	6 000
Préparation des commandes	35	180	6 300	15	180	2 700
Coût d'approvisionnement des marchandises achetées	350	75,8571	26 550	120	141,50	16 980

Il faut ensuite établir la fiche de stock pour déterminer le coût d'approvisionnement des marchandises vendues (avec la technique du coût unitaire moyen pondéré).

	M1			M2		
	Quantité	Coût unitaire	Total	Quantité	Coût unitaire	Total
Stock initial	186	74	13 764	78	140,50	10 959
Coût d'approvisionnement	350	75,8571	26 550	120	141,50	16 980
Total	536	75,2127	40 314	198	141,1060	27 939
Ventes	460	75,2127	34 598	170	141,1060	23 988
Stock final	76	75,2127	5 716	28	141,1060	3 951

Variation de stocks de M1 : $13\,764 - 5\,716 = + 8\,048$

Variation de stocks de M2 : $10\,959 - 3\,951 = + 7\,008$

2^e étape : calcul du coût de revient des deux marchandises puis du résultat analytique

Pour obtenir le coût de revient, il faut ajouter les charges de distribution qui sont intégralement directes au coût des sorties de stock.

	M1			M2		
	Quantité	unitaire	Total	Quantité	unitaire	Total
Coût d'approvisionnement des marchandises vendues	460	75,2127	34 598	170	141,1060	23 988
Charges de distribution			4 000			2 000
Coût de revient	460	83,9083	38 598	170	152,8708	25 988
Chiffre d'affaires	460	95	43 700	170	155	26 350
Résultat	460	11,0917	5 102	170	2,1292	362

Le résultat analytique est donc positif pour les deux marchandises. Les deux types de ventes contribuent à la formation du résultat global d'exploitation. Toutefois, il faut noter que si le taux de rentabilité est de 11,7 % pour la marchandise M1, il n'est que de 1,4 % pour M2.

CORRIGÉ

3. Déterminer les coûts de revient et les résultats analytiques des deux marchandises indépendamment des fluctuations de l'activité et rédiger un commentaire.

Cette fois encore, il faut travailler en coût complet. Toutefois, puisque les ventes sont soumises à des variations du niveau d'activité, il faut mettre en œuvre la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes pour obtenir des coûts indépendants du niveau d'activité et isoler le gain de suractivité ou coût de sous-activité.

Il n'est pas possible de s'appuyer sur la fiche de stock établie précédemment car les charges fixes ne sont pas intégrées sur la base de l'activité normale. Il faut également recalculer les coûts des inducteurs de coût sur la base des charges fixes rationnelles.

	Activité de gestion des fournisseurs		Activité de préparation des commandes	
Total des charges indirectes	8 400		9 000	
Coefficient d'IR	14/17		50/60	
Total des charges indirectes	Variables	Fixes	Variables	Fixes
Total des charges indirectes	3 360 (a)	5 040	2 700	6 300
Total des charges indirectes IR	3 360	4 150 (b)	2 700	5 250
Différence IR	890 (c)		1 050	
Total des charges indirectes IR	7 510 (d)		7 950	
Nature de l'inducteur de coût	Nombre de fournisseurs		Nombre de lots	
Nombre d'inducteurs de coût	14		50	
Coût de l'inducteur de coût	536,4286		159	

(a) $8\,400 \times 40\%$. (b) $5\,040 \times 14 / 17$. (c) $5\,040 - 4\,150$. (d) $3\,360 + 4\,150$

Il est cohérent que les coûts des inducteurs de coût soient inférieurs avec la méthode de l'imputation rationnelle car les charges intégrées sont moindres.

Notons que même avec la méthode de l'imputation rationnelle, le nombre d'inducteurs de coût est établi sur la base de l'activité réelle.

Le calcul de coût suit les mêmes étapes avec ou sans méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes.

1^{re} étape : calcul du coût d'achat imputé rationnellement des deux marchandises

	M1			M2		
	Quantité	Coût unitaire	Total	Quantité	Coût unitaire	Total
Coût d'achat des marchandises	350	51	17 850	120	69	8 280
Gestion des fournisseurs	4	536,4286	2 146	10	536,4286	5 364
Préparation des commandes	35	159,00	5 565	15	159,00	2 385
Coût d'approvisionnement imputé rationnellement des marchandises achetées	350	73,0314	25 561	120	133,575	16 029

Il faut ensuite construire la fiche de stock qui permet de passer du coût des entrées au coût des sorties (coût d'approvisionnement des marchandises vendues) avec la technique du coût unitaire moyen pondéré.

	M1			M2		
	Quantité	Coût unitaire	Total	Quantité	Coût unitaire	Total
Stock initial	186	74	13 764	78	140,50	10 959
Coût d'approvisionnement	350	73,0314	25 561	120	133,575	16 029
Total	536	73,3675	39 325	198	136,3030	26 988
Ventes	460	73,3675	33 749	170	136,3030	23 172
Stock final	76	73,3675	5 576	28	136,3030	3 816

Production stockée de M1 : $13\,764 - 5\,576 = + 8\,188$

Production stockée de M2 : $10\,959 - 3\,816 = + 7\,143$

La valeur des marchandises vendues est inférieure car leur coût d'entrée est inférieur (intégration de charges fixes plus faibles du fait de la sous-activité).

2^e étape : calcul du coût de revient imputé rationnellement des deux marchandises

Pour obtenir le coût de revient, il faut ajouter les charges de distribution, variables à hauteur de 40 %. Les charges fixes de distribution sont de 2 400 € pour M1 et 1 200 € pour M2. L'activité de distribution est mesurée par le nombre de marchandises vendues.

	M1			M2		
	Quantité	Coût unitaire	Total	Quantité	Coût unitaire	Total
Coût d'approvisionnement des marchandises vendues	460	73,3675	33 749	170	136,3030	23 172
Charges de distribution variables			1 600			800
Coefficient d'IR			460 / 450			170 / 160
Charges de distribution fixes IR			2 453			1 275
Différence IR			- 53			- 75
Coût de revient imputé rationnellement	460	82,1783	37 802	170	148,5118	25 247
Chiffre d'affaires	460	95	43 700	170	155	26 350
Résultat imputé rationnellement	460	12,8217	5 898	170	6,4882	1 103

La distribution met en évidence une suractivité.

Le résultat de la comptabilité financière, qui figurera dans le compte de résultat sera égal au résultat imputé rationnellement calculé, après lui avoir retranché l'écart d'imputation rationnelle des charges fixes :

$$5\,898 + 1\,103 - 890 - 1\,050 - (-53) - (-75) = 5\,189 \text{ €}$$

Ce que l'on pourra vérifier dans la dernière question.

CORRIGÉ

4. Rédiger une rapide note de synthèse expliquant la raison de cette différence.

	M1			M2			Total
	Quantité	Unitaire	Total	Quantité	Quantité	Unitaire	
Résultat sans IR	460	11,0913	5 102	Résultat sans IR	460	11,0913	5 102
Résultat avec IR	460	12,8217	5 898	Résultat avec IR	460	12,8217	5 898
Différence de résultat			- 796			- 741	- 1 537

Il est possible de retrouver la différence de résultat à partir :

- De la différence d'imputation rationnelle pour 1 812 € :
 - Des malis de sous-activité des activités d'approvisionnement : $890 + 1\,050 = 1\,940$
 - Du boni de suractivité des activités de distribution : $- 53 - 75 = - 128$
- De la variation des stocks de marchandises pour - 275 €

Variation de stocks sans IR : $8\,048 + 7\,008 = + 15\,056$

Variation de stocks avec IR : $8\,188 + 7\,143 = + 15\,331$

Résultat sans IR = Résultat avec IR - Différence d'IR - Différence d'évaluation des stocks
 $= 7\,001 - 1\,812 - (- 275) = 5\,464$

5. Établir le compte de résultat de la comptabilité financière.

L'établissement du compte de résultat doit prendre en compte les charges de la comptabilité financière, c'est-à-dire les charges réelles, sans imputation rationnelle. Les stocks, en revanche sont valorisés en coût d'imputation rationnelle (la variation des stocks est valorisée à partir de la question 3).

Charges		Produits	
Achats de marchandises	26 130	Chiffre d'affaires sur M1	43 700
Variations de stocks	15 331	Chiffre d'affaires sur M2	26 350
Charges d'approvisionnement	17 400		
Charges de distribution	6 000		
Résultat	5 189		
Total	70 050	Total	70 050

Le résultat de la comptabilité financière s'appuie sur les montants réels des charges mais en valorisant les stocks à partir de la méthode de l'IR (soit la différence de 275 € calculée à la question 4).