

LES COUTS PARTIELS

I. La méthode du coût variable simple

1. Distinction charge opérationnelle / charge de structure

Il est fondamental pour une entreprise de connaître la structure de ses charges et en particulier d'identifier la partie proportionnelle à l'activité de l'autre partie liée à la structure.

2. Le compte de résultat différentiel (on différencie les CV des CS)

Eléments	Total (K€)	%	Produit 1 (K€)	%	Produit 2 (K€)	%
CA						
-CV						
<i>Coût variable</i>						
MSCV						
<i>Marge (brute) sur coût variable</i>						
-CS						
<i>Charges de structure</i>						
Résultat						

L'évaluation des performances de chaque responsable de produit se fait d'après le taux de MSCV.

3. Représentation des contributions pour une entreprise multi produit

a) Entreprise bénéficiaire

Charges de Structure	MSCV ₁
	MSCV ₂
	MSCV ₃
	MSCV ₄
R= Bénéfice	

Chaque produit va contribuer à partir d'une marge sur coût variable à couvrir les charges de structure.

b) Entreprise déficitaire

Charges de Structure	MSCV ₁
	MSCV ₂
	MSCV ₃
	MSCV ₄
	R=Perte

Dans ce cas on cherche à diminuer les coûts variables et (ou) les coûts de structure, augmenter le prix unitaire de vente (donc le chiffre d'affaires)...
Exemples d'actions : licenciement, substitution de matière à une autre...

4. Aide à la décision

Exemple : 2 produits.

PRODUIT	QUANTITES	PRIX DE VENTE	COUT DE REVIENT	COUT VARIABLE
P ₁	1 000	200	150	120
P ₂	500	140	190	100

Bénéfice avec les deux produits = 1 000 (200-150) + 500 (140-190) = 50 000 - 25 000 = 25 000

Bénéfice avec P₁ seulement = MSCV₁-CS = 1 000 (200-120) - 75 000 = 5 000

Car CS totales = CS P₁ + CS P₂ = (1 000 (150-120) + 500 (190-100)) = 75 000

A court terme, l'abandon de produit vendu en dessous de son coût de revient, mais au dessus de son coût variable entraîne une diminution du résultat de l'entreprise.

COMPTABILITE DE GESTION

Tout produit contribue à la couverture des charges de structure donc à l'apparition d'un bénéfice, dès lors que sa marge sur coût variable est positive.

5. Le seuil de rentabilité (SR)

a) Définition

On appelle seuil de rentabilité de l'entreprise, le montant minimum de chiffre d'affaires (appelé aussi chiffre d'affaires critique), qu'une entreprise doit réaliser pour devenir rentable. C'est à dire le chiffre d'affaires qui permet de dégager une marge sur coût variable au moins égale aux charges de structure.

b) Exemple

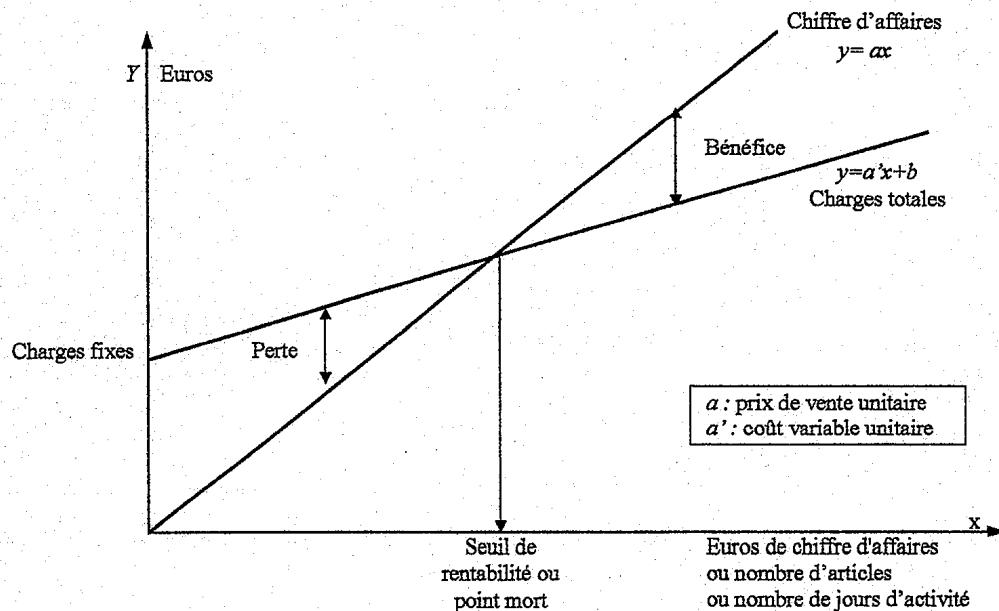
CA	100 000	100%	$SR = CA \text{ tel que } CA * 20\% = 10 000 \Rightarrow x = 50 000$
-CV	-80 000	80%	
MSCV	20 000	20%	
-CS	10 000		
Résultat	10 000		

c) Représentations graphiques

On porte en ordonnée des euros et en abscisse une unité de mesure de l'activité de l'entreprise qui peut être : des euros de chiffre d'affaires, un nombre d'articles produits et vendus, un nombre de jours d'activités, etc.

On constate bien que pour un niveau d'activité égal au point mort il y a égalité entre le chiffre d'affaires et les charges totales, c'est-à-dire un résultat nul. Le point d'intersection des deux droites correspond à l'équation suivante :

$$\text{Prix de vente unitaire} \times x = \text{Coût variable unitaire} \times x + \text{Charges fixes.}$$



Elle peut être modifiée comme suit :

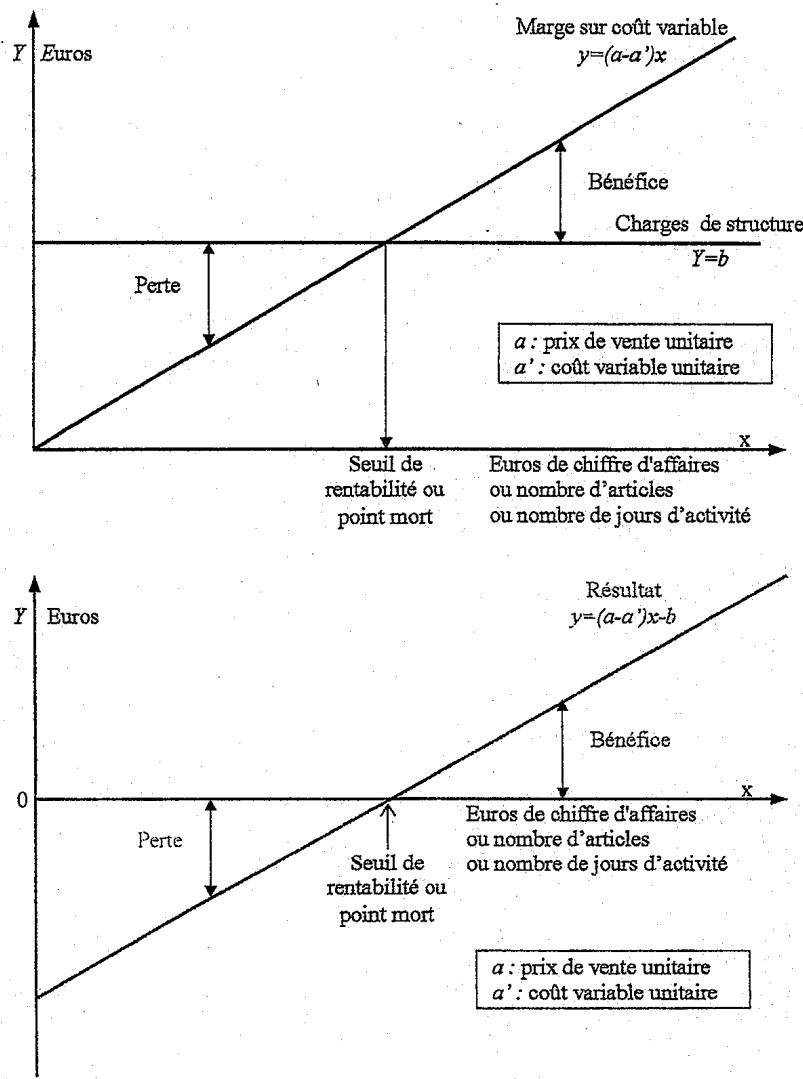
$$(\text{Prix de vente unitaire} - \text{Coût variable unitaire}) \times x = \text{Charges fixes.}$$

Soit

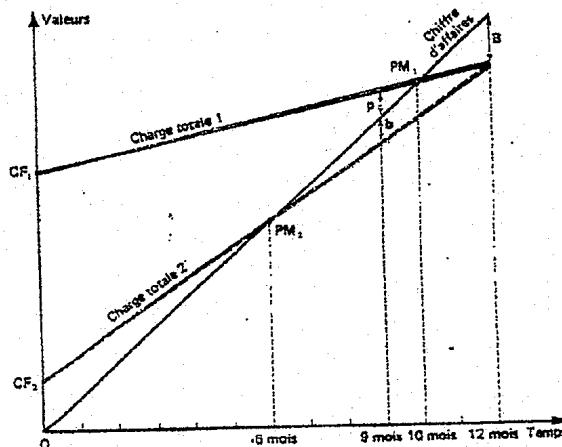
$$\text{Marge sur coût variable unitaire} \times x = \text{Charges fixes.}$$

Cela donne avec les notations que nous avons adoptées : $(a - a')x = b$.

COMPTABILITE DE GESTION

d) Mesure du risque.

Le risque dans l'entreprise provient autant d'erreurs d'appréciation de la situation présente et d'erreurs de prévision que de sa lenteur à s'adapter à une situation nouvelle ou à réagir à un événement imprévu. Or la croissance des charges de structure: (salaires et charges sociales, amortissements etc.) réduit la flexibilité de l'entreprise , sa marge de manœuvre. Le schéma suivant le montre bien



Les deux entreprises 1 et 2 ont le même chiffre d'affaires, opèrent sur le même marché et ont en fin d'année réalisé le même bénéfice B. Mais, ayant des charges fixes très importantes, l'entreprise 1 n'atteint son point mort qu'au bout de dix mois d'activité alors que la seconde l'atteint dès la fin du sixième mois.

Envisageons maintenant un fléchissement de la demande qui entraîne une réduction de l'activité de 25 %. La production et la vente se stabilisent à un niveau équivalent à neuf mois d'activité, au

COMPTABILITE DE GESTION

rythme de l'année précédente. On voit alors sur le graphique que l'entreprise 1 supporte une perte (p) alors que l'entreprise 2 reste bénéficiaire (b).

Ceci permet de comprendre que dans un environnement instable beaucoup d'entreprises cherchent à adopter une stratégie de flexibilité par appel au crédit-bail, au travail temporaire, aux contrats de travail à durée déterminée, à la sous-traitance, etc.

e) Quelques exemples d'entreprises

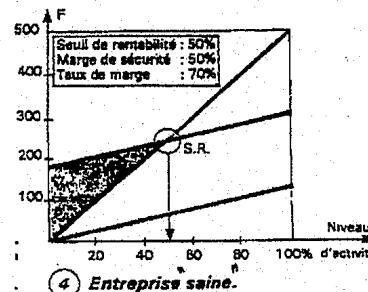
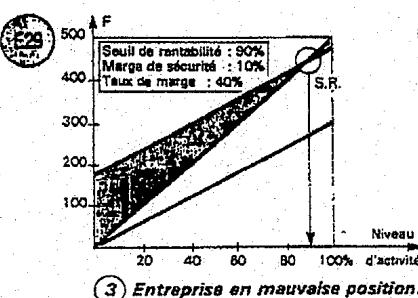
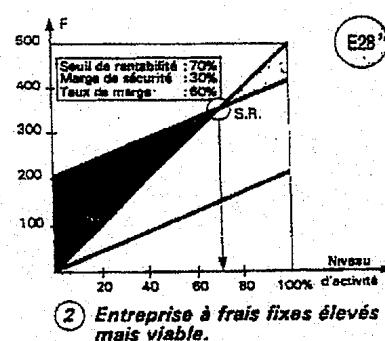
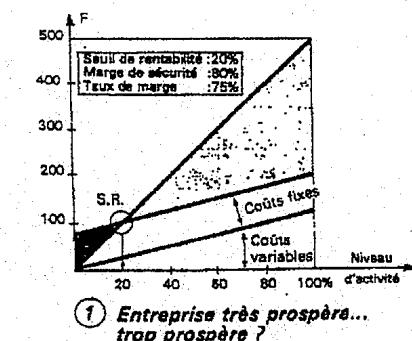
Le premier schéma est celui d'une entreprise dont l'activité, qui exige peu d'immobilisations, est très rentable. Sans doute cette activité est-elle constituée par des produits nouveaux mis sur le marché et qui nécessitent à la fois des charges de structure et des coûts d'activité relativement peu importants.

Le danger qui guette cette entreprise, vient de la concurrence qui ne peut manquer d'être attirée par l'importance des bénéfices ; comme cette activité n'exige pas d'immobilisations importantes, les concurrents seront nombreux, les prix baisseront... A moins que l'entreprise ne soit protégée par des brevets, ou innove en permanence, avec des nouveaux produits et ou services.

Le deuxième schéma est celui des entreprises exigeant des immobilisations importantes, telles les industries du papier, de l'acier, les industries chimiques...

Ce seuil de rentabilité est élevé, mais le taux de marge est de 60%. L'importance des coûts de structure peut décourager les concurrents d'entrer en compétition.

Il n'en reste pas moins que ce type d'entreprise deviendrait déficitaire au delà d'une baisse des ventes de 30 %.



Le troisième schéma reflète une situation préoccupante.

L'entreprise est en mauvaise posture. Le seuil de rentabilité, en effet, est trop élevé et le taux de marge insuffisant. C'est le cas de nombreuses petites entreprises travaillant sur des marchés très concurrentiels.

Le quatrième schéma est celui d'une entreprise dont les coûts de structure sont relativement importants, ce qui peut dissuader les concurrents éventuels d'entrer en compétition.

En outre, le seuil de rentabilité, qui se situe à 50%, laisse à l'entreprise une marge de sécurité qui la rend peu vulnérable à une baisse des ventes momentanée.

6. Evolution des conditions d'exploitation :

L'évolution des conditions d'exploitation peut se traduire par :

- une hausse des charges de structure,
 - une modification du taux de marge,
 - un choix de structure
- } en cours d'exercice

Chacune de ces modifications nécessite la détermination d'un nouveau seuil de rentabilité.

a) Modification de structure

L'acquisition d'un nouvel investissement, l'embauche de personnel permanent, par exemple, engendrent une augmentation des charges de structure.

Exemple :

Une entreprise envisage un nouvel investissement pour le 1^{er} septembre.

Les charges de structure d'un montant actuel de 150 000 € augmenteront de 50 000 €.

Le taux de marge sur coût variable restera de 30 % et le chiffre d'affaires annuel prévisionnel est de 1 200 000 €.

Calculer le seuil de rentabilité initial ainsi que le nouveau seuil de rentabilité.

$$\text{Seuil de rentabilité initial} = 150\ 000 / 0,30 = 500\ 000 \text{ €}$$

$$\text{Nouveau seuil de rentabilité} = (150\ 000 + 50\ 000) / 0,30 = 666\ 667 \text{ €}$$

Conclusion : l'augmentation des CS augmente le risque.

b) Modification du taux de marge sur coût variable

L'évolution du prix d'achat des matières, du prix de vente, etc. modifie le taux de marge et par conséquent le seuil de rentabilité.

Exemple :

Une entreprise fabrique un produit A. Sa marge sur coût variable unitaire est de 20 €, les charges de structure s'élèvent à 400 000 €. En fonction du marché, le prix de vente doit rester stable.

Une augmentation subite du cours des matières réduit la marge sur coût variable d'1/4 au moment où l'entreprise a déjà produit 10 000 articles.

Calculer le nouveau seuil de rentabilité.

- Seuil de rentabilité actuel en nombre d'articles :

$$20x = 400\ 000 \quad x = 20\ 000 \text{ articles}$$

- Nouveau seuil de rentabilité en nombres d'articles : nouvelle marge = 15 €

Nouvelle équation : soit y MCSV totale

$$y - 200\ 000 = 15(x - 10\ 000)$$

$$y = 15x + 50\ 000$$

Rappel : le seuil de rentabilité est atteint lorsque MCSV = CS

$$15x + 50\ 000 = 400\ 000$$

$$15x = 350\ 000$$

$$x = 23\ 333$$

A NOTER : Le calcul du point mort pour une activité saisonnière peut s'effectuer par le cumul des MCSV.

c) Choix de structure

Rappelons que les charges de structure ne sont indépendantes de l'activité que pour une capacité de production déterminée. **Elles augmentent par paliers.** Si l'entreprise envisage de changer de structure, il est utile de déterminer le seuil de rentabilité qui lui permettra de couvrir le supplément de charges de structure.

Exemple :

Une entreprise supporte annuellement des charges de structure de 800 000 € lui permettant de réaliser un chiffre d'affaires maximum de 1 800 000 €, avec un taux de marge de 50%.

Pour accroître son chiffre d'affaires, l'entreprise doit supporter un supplément de 160 000 € de charges de structure.

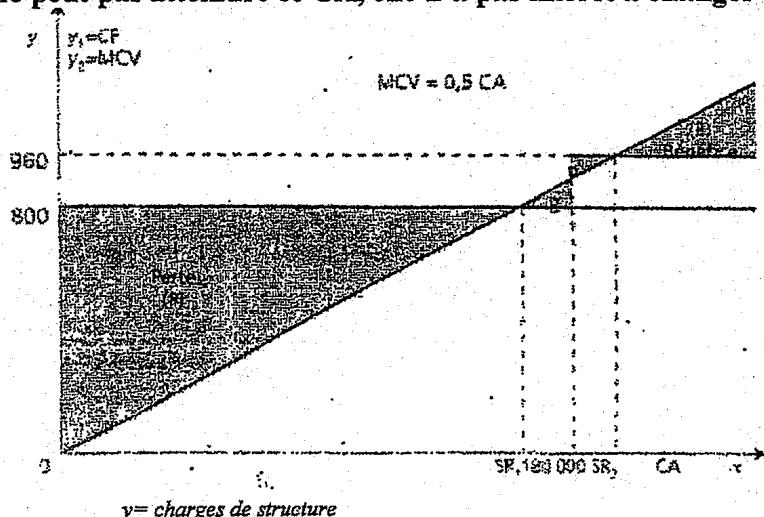
- Déterminer le nouveau seuil de rentabilité.

- Quel est le CA minimum que l'entreprise doit réaliser pour maintenir son résultat (contrainte de rentabilité)?

- Seuil de rentabilité avec la structure initiale = $800\ 000 / 0,5 = 1\ 600\ 000$ €
- Structure nouvelle : seuil de rentabilité $960\ 000 / 0,5 = 1\ 920\ 000$ €
L'entreprise doit réaliser un CA > 1 920 000 pour rentabiliser sa nouvelle structure.
- Résultat maximum avec la structure initiale : $CA_{maxi} \times \text{taux MCV} - CS$
 $1\ 800\ 000 \times 0,50 - 800\ 000 = 100\ 000$ €
- Nouveau montant à couvrir = CS + Résultat : $100\ 000 + 960\ 000 = 1\ 060\ 000$ €
- CA minimum à réaliser : $1\ 060\ 000 / 0,5 = 2\ 120\ 000$ €

CONCLUSION :

Si l'entreprise ne peut pas atteindre ce CA, elle n'a pas intérêt à changer de structure.

**7. Le levier d'exploitation ou opérationnel**

Il détermine l'élasticité du résultat d'exploitation, avec charges et produits financiers, par rapport au niveau d'activité (ou chiffre d'affaires).

Le rapport entre les variations du résultat et les variations du chiffre d'affaires s'établit ainsi :

ARE
$\frac{\Delta RE}{RE}$
$= \frac{\Delta CA}{\Delta CA}$
$= \frac{\Delta CA}{CA}$

Coefficient de levier d'exploitation = $\frac{\Delta RE}{RE} = \frac{\Delta CA}{\Delta CA} = \frac{\Delta CA}{CA}$

ARE = Variation du résultat d'exploitation

ΔCA = Variation du chiffre d'affaires

RE = Résultat d'exploitation

CA = Chiffre d'affaires

$$\boxed{\Delta RE = \Delta CA \times \text{Taux MCV}} \quad \text{Si taux MSCV et CS constants}$$

COMPTABILITE DE GESTION

Exemple :

Pour un chiffre d'affaires de 500 000 €, le résultat est de 50 000 €.

Quelle est la variation du résultat pour une variation de chiffre d'affaires de 10 000 € et quel est le coefficient de levier d'exploitation, sachant que le taux de MCV est de 40% et le montant des charges de structure de 150 000 ?

- Résultat prévisionnel : $(510\ 000 \times 0,40) - 150\ 000 = 54\ 000$ €.
- Δ du résultat : $54\ 000 - 50\ 000 = 4\ 000$ ou $4\ 000 / 10\ 000 = 0,40$

Coefficient de levier d'exploitation : $(4\ 000 / 50\ 000) / (10\ 000 / 500\ 000) = 0,08 \times 50 = 4$
Si le chiffre d'affaires croît de 1% cela entraîne une augmentation du résultat d'exploitation de 4%.

Il exprime

La performance économique dans le cas d'un accroissement du CA.
Le risque économique dans le cas d'une diminution du CA.

Le risque

EX1

L'entreprise Musicaé fabrique un modèle d'enceinte acoustique, «l'enceinte 2000», d'une grande qualité sonore.

Cette enceinte est conçue à partir de différents éléments :

- bois : aggloméré de 16 mm et placage acajou.
- haut-parleurs.
- accessoires.

Les informations comptables de l'année N sont les suivantes :

Stocks au 1/1/N

Bois :	700 000 €.
Haut-parleurs :	1 400 000 €.
Accessoires :	87 500 €.

Achats de N

Bois :	7 022 500 €.
Haut-parleurs :	7 700 000 €.
Accessoires :	420 000 €.

Stocks au 31/12/N

Bois :	1 125 000 €.
Haut-parleurs :	1 750 000 €.
Accessoires :	70 000 €.

L'entreprise «Musicaé» a adopté une analyse de ses coûts basée sur la décomposition et coûts variables et en coûts fixes.

Les coûts variables :

- sur achats : 1 837 500 €.
 - sur ventes : 3 027 500 €.
- Les coûts fixes : 4 012 500 €.

Au cours de l'année N l'entreprise a vendu 17 500 «Enceinte 2000» à 1 375 € HT l'unité.

Travail à faire

Élaborer un tableau d'exploitation faisant apparaître :

- le chiffre d'affaires,
- les charges variables,
- la marge sur coût variable,
- le résultat d'exploitation.

Déterminer le seuil de rentabilité et le représenter graphiquement.

COMPTABILITE DE GESTION

II. Le coût variable évolué

1. Principe

On garde la notion de contribution de chaque produit à couvrir les charges de structure, mais on affine l'analyse en prenant en compte les charges de structure spécifiques, (ou directes de chaque produit).

MSCSPÉ = Marge Sur Coûts Spécifiques

CHARGES DE STRUCTURE COMMUNES	MSCSPÉ ₁
	MSCSPÉ ₂
	MSCSPÉ ₃
Résultat(+)	MSCSPÉ ₄

Les principales charges de structure spécifiques sont :

- Les dotations aux amortissements d'immobilisations qui sont dédiées exclusivement à un produit ou service.
- Les salaires et charges sociales des salariés en CDI qui travaillent exclusivement sur un produit.

2. Compte de résultat différentiel en CVE

Eléments	Total	%	Produit 1 ou service 1	%	P ₂ ou S ₂	%
CA						
CV						
MSCV						
CS Spécifique						
MSCSPÉ						
CS Communes						
Résultat						

3. Exemple : STC

Eléments	Total	%	P ₁ ou S ₁	%	P ₂ ou S ₂	%	P ₃ ou S ₃	%
CA	333 000 000	100%	75 000 000	100%	96 000 000	100%	162 000 000	100%
CV	242 520 000		60 000 000		73 440 000		109 080 000	
MSCV	90 480 000	27%	15 000 000	20%	22 560 000	23,5%	52 920 000	32,6%
CS Spécifique	32 960 000		8 000 000		9 960 000		15 000 000	
MSCSPÉ	57 520 000	17,3%	7 000 000	9,3%	12 600 000	13,1%	37 920 000	23,4%
CS Communes	12 520 000							
Résultat	45 000 000							

4. Intérêt :

On évalue la performance de chaque responsable de produit ou de service à travers la MSCSPÉ c'est à dire sur les éléments qu'il maîtrise.

En effet, par rapport à l'indicateur marge sur coût variable, si les charges de structure spécifiques sont importantes, la marge sur coût variable est un indicateur insuffisant.

5. Limite

L'entreprise ne sait pas si elle a perdu ou gagné de l'argent pour chaque produit en prenant en compte l'ensemble des charges.

Première partie

La SOCIETE INDUSTRIELLE DE CONFECTION, 15, rue du Sentier à Paris, a pour objet la fabrication et la distribution d'un même article qu'elle vend sous trois modèles :

- modèle d'été (appelé E) ;
- modèle de demi-saison (appelé S) ;
- modèle d'hiver (appelé H).

A la fin de l'exercice ..., arrêté le 31 décembre, le chef comptable a procédé à l'analyse différencielle du compte de résultats en ventilant les charges en :

- charges fixes ou charges de structure spécifiques à chaque modèle ;
- charges fixes ou charges de structure non spécifiques ;
- charges variables ou opérationnelles, proportionnelles aux quantités produites et vendues de chaque catégorie d'articles.

A cette fin, il a dressé le tableau suivant :

Eléments	Modèle E	Modèle S	Modèle H
Quantités produites et vendues	60 000	48 000	54 000
Chiffres d'affaires net H.T.	75 000 000	96 000 000	162 000 000
Coût variable de production des produits finis vendus	48 000 000	60 000 000	91 800 000
Coût variable de distribution	12 000 000	13 440 000	17 280 000
Charges fixes spécifiques	8 000 000	9 960 000	15 000 000
Charges fixes non spécifiques		12 520 000	

Travail à faire

- 1) Déterminer les marges sur les coûts variables et les marges sur les coûts spécifiques que dégagent, en ..., les ventes de chaque modèle.
- 2) Calculer le bénéfice courant avant impôt de l'exercice ...

LE COUT MARGINAL

I. Définition

Les économistes définissent le coût marginal comme le coût d'une unité supplémentaire.

II. Exemple de détermination du coût marginal – Différence avec coût variable et moyen.

1. Tableau de détermination du coût marginal

N°	Séries produites	Unités cumulées	Charges cumulées			Coût marginal	Coût variable unitaire	Coût moyen unitaire
			opérations	de structure	totales			
1	100	100	2 000	8 000	10 000	100	20	100
2	100	200	4 000	8 000	12 000	200	20	60
3	100	300	6 000	8 000	14 000	300	20	46,67
4	100	400	8 000	10 000	18 000	400	20	45
5	100	500	10 000	10 000	20 000	2 000	20	40
6	100	600	12 000	10 000	22 000	2 000	20	36,67
7	100	700	14 000	10 000	24 000	2 700	21	33,28
8	100	800	16 000	10 000	26 000	2 900	23	34,50
9	100	900	18 000	12 000	30 000	2 500	20,20	33,33
10	100	1 000	20 000	12 000	32 000	2 800	20	32,00
11	100	1 100	22 000	12 000	33 000	1 800	18	30,72
12	100	1 200	23 000	12 000	35 000	2 000	20	29,83
13	100	1 300	26 050	12 000	34 050	2 250	22,50	29,27
14	100	1 400	28 500	12 000	40 500	2 550	25,50	29,42
15	100	1 500	31 500	12 000	43 500	2 900	29	29
16	100	1 600	34 800	12 000	46 800	3 300	33	29,75
17	100	1 700	38 550	12 000	50 550	3 750	37,50	22,67
18	100	1 800	42 800	12 000	54 800	4 250	42,50	23,77
					54 800			30,44

2. Comparaison du coût marginal et du coût variable unitaire

a) 1^{er} Cas (séries 2-3) :

Lorsqu'on se situe sur un même palier de charges de structure et que les charges variables varient de façon proportionnelle, le coût variable unitaire est égal au coût marginal unitaire.

b) 2^{ème} Cas (série 4) :

On franchit un palier de charges de structure (8000 à 10000) le coût marginal est différent du coût variable unitaire.

c) 3^{ème} Cas (séries 6 à 7) :

On est sur un même pallier de charges de structure mais les charges opérationnelles augmentent de façon différente. Le coût marginal est différent du coût variable unitaire.

d) 4^{ème} Cas (séries 8 à 9) :

On franchit un nouveau palier de charges de structure et les charges opérationnelles augmentent de façon différente (combinaison des cas 2 et 3). Le coût marginal est différent du coût variable unitaire.

III. Les fondements de la méthode.

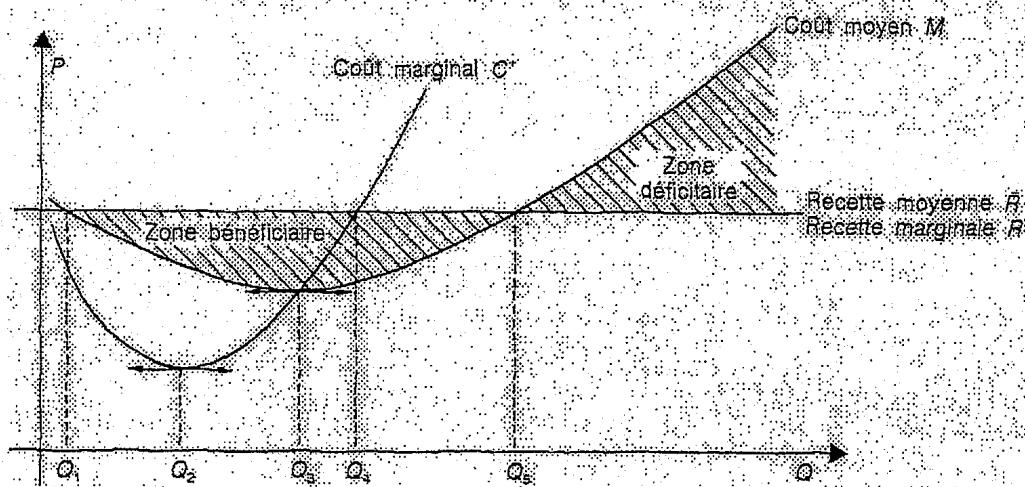
La logique qui sous-tend cette approche est différente de celle des autres calculs de coût :
 L'équilibre « Prix de vente - Coût complet » décrit un équilibre de gestion à long terme.
 L'équilibre « Prix de vente - Coût marginal » se situe à court terme.

Exemple : on a une nouvelle commande. Question : a-t-on intérêt à l'accepter ?
 L'entreprise compare la recette marginale au coût marginal.

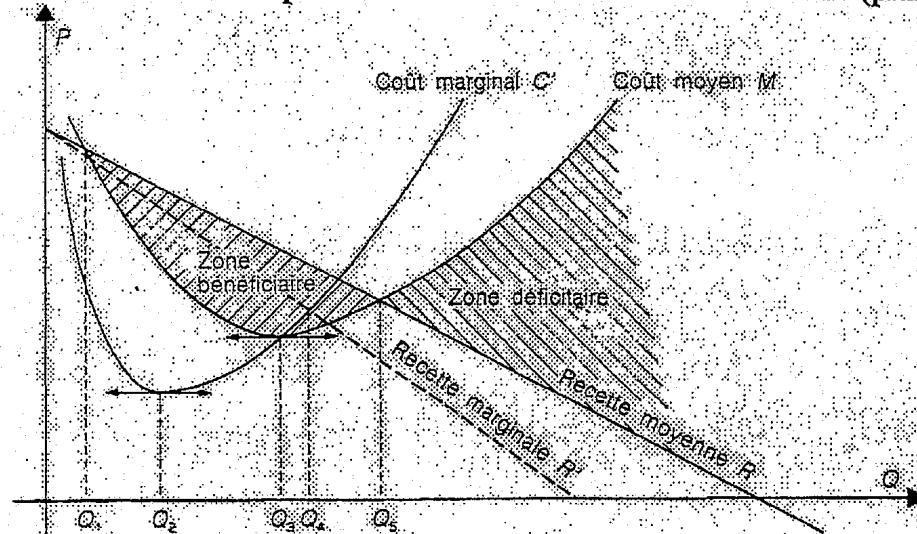
IV. Intérêt de la méthode : Coût marginal et gestion.

1. Recherche de l'optimum économique.

Optimum avec une recette stable (ne se rencontre pas en pratique)



L'optimum dans le cas d'un prix de vente variable en fonction de l'offre (plus réaliste)



Interprétation des intersections :

Q_2 correspond au coût marginal minimum

Q_3 correspond au coût moyen minimum = Optimum technique (*le bénéfice par unité est maximum*)

Q_4 correspond à l'optimum économique = Maximisation du bénéfice (*coût marginal = recette marginale*)

COMPTABILITE DE GESTION

2. Détermination d'une politique de prix différenciée.

Le coût marginal permet à une entreprise d'augmenter sa rentabilité.

Exemples : SNCF (tarif réduits mais avec des contraintes : pas de possibilité de voyager aux heures déjà très chargées pour les jeunes, carte senior), EDF (tarif heures creuses).

Pour les entreprises qui produisent à la commande : le coût marginal est le prix plancher auquel l'entreprise peut accepter une commande supplémentaire. En effet, à ce prix, et à condition que l'entreprise soit en sous-activité et que l'acceptation de cette commande n'entraîne pas l'entreprise à refuser une commande à plus forte marge, le produit supplémentaire dégagé est égal aux charges supplémentaires.