

Thème 3 – Accompagner la prise de décision

Chapitre 15 – L'analyse par les coûts de la rentabilité individuelle des produits

Synthèse

1 Le coût variable

L'étude du comportement des charges nous a montré que le coût de revient complet d'un produit peut être analysé en une partie fixe et une partie variable, proportionnelle à l'activité. Cette partition du coût donne naissance à un autre type d'analyse des coûts : par coûts variables et marges.

1.1 Étude du comportement des charges

- *Les charges variables*

Charge variable : On qualifie de **variable** (ou proportionnelle, ou opérationnelle) une charge dont le **montant global** varie **proportionnellement** au niveau d'activité, généralement mesuré par le **chiffre d'affaires ou la production**. Exemple : MP, MOD direct.

- *Les charges fixes*

Charge fixe : On qualifie de **fixe ou de structure** une charge dont le montant global est **indépendant** du niveau d'activité. Le montant global des charges fixes est **stable** alors que le montant unitaire ne l'est pas. Exemple : loyer, amortissement.

- *Les charges « mixtes »*

Charge mixte : Il s'agit d'une charge incluant une **partie fixe** et une **partie variable**.
Exemple : électricité : charge variable = consommation et charge fixe = abonnement.

1.2 Le compte de résultat différentiel

L'exploitation de cette méthode de coûts partiels comporte les étapes suivantes :

- la séparation des charges entre charges variables et fixes,
- du calcul de marge sur coût variable et du résultat.

Le compte de résultat différentiel permet de réaliser ces étapes et d'analyser la rentabilité de l'entreprise en fonction de son activité.

Exemple : Une entreprise vend 100 produits, à 10 € l'un. Le coût variable d'un produit est de 3 € et les charges fixes de 500 €.

| Éléments | Quantité | Montant unitaire | Total |
|----------------------------------|----------|------------------|-------|
| Chiffre d'affaires (CA) | 100 | 10 | 1 000 |
| - Charges variables (CV) | 100 | 3 | 300 |
| = Marge sur coût variable (MSCV) | 100 | 7 | 700 |
| - Charges fixes (CF) | | | 500 |
| = Résultat différentiel | | | 200 |

Calculs :

$$\text{Marge sur coût variable (MCV)} = \text{CA} - \text{CV}$$

$$\text{Résultat différentiel} = \text{MCV} - \text{CF}$$

1.3 Intérêts et limites de la méthode sur coût variable

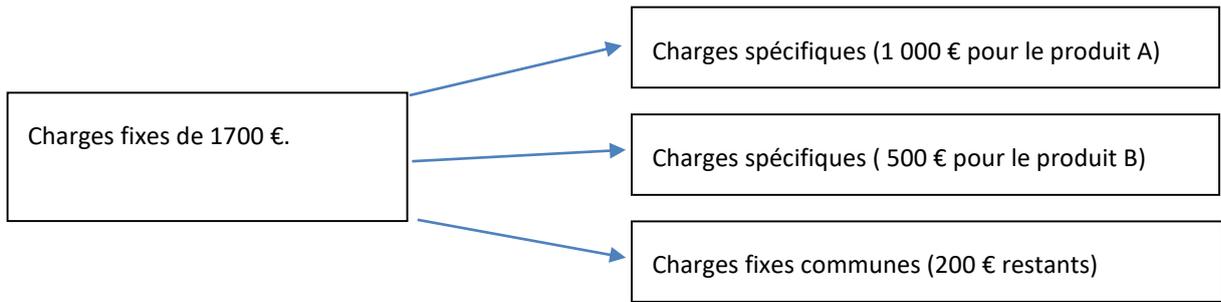
| Intérêts de la méthode | Limites de la méthode |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> - Elle est simple à mettre en œuvre une fois que l'entreprise a distingué les charges variables et fixes, - Elle s'applique particulièrement aux entreprises commerciales ayant une part faible de charges fixes, - Le modèle est un outil qui permet de réaliser des prévisions/simulations. C'est un outil d'aide à la décision utile pour les gestionnaires. | <ul style="list-style-type: none"> - La distinction charges variables, fixes peut être compliquée à mettre en place, - L'exclusion des charges fixes communes à l'ensemble de l'organisation peut conduire à prendre des décisions erronées. |

2 Le coût spécifique

2.1 Principe

Les coûts variables ne représentant souvent qu'une part restreinte des coûts complets des produits, il est intéressant de repérer les charges autres que variables (donc fixes) liées aux produits. On parle alors des coûts spécifiques liés aux produits.

La méthode du coût spécifique permet de ne plus appréhender globalement les charges fixes, mais de les **répartir** entre les différents produits fabriqués.



Exemple : le montant du loyer de 9 000 € d’un atelier est réparti de la manière suivante :

- $2/3$ pour le produit A = $2/3 * 9000 = 6 000$ €
- $1/4$ pour le produit B = $1/4 * 9000 = 2 250$ €
- Le reste pour le produit C. = 750 €

2.2 Le compte de résultat différentiel

Exemple : Une entreprise vend 100 produits (P1), à 10 € l’un. Le coût variable du produit P1 est de 3 €. Elle vend aussi un produit P2 de 150 unités, à un prix de 20 € et possède un coût variable de 12 €.

Les charges fixes sont de 1 400 € :

- Des charges fixes communes de 100 €,
- Des charges spécifiques de 500 € pour P1 et le reste pour P2.

| Éléments | Global | P1 | | | P2 | | |
|----------------------------------|------------|----------|------------------|------------|----------|------------------|------------|
| | | Quantité | Montant unitaire | Total | Quantité | Montant unitaire | Total |
| Chiffre d'affaires (CA) | 4 000 | 100 | 10 | 1 000 | 150 | 20 | 3 000 |
| - Charges variables (CV) | 2 100 | 100 | 3 | 300 | 150 | 12 | 1 800 |
| = Marge sur coût variable (MSCV) | 1 900 | 100 | 7 | 700 | 150 | 8 | 1 200 |
| - Charges spécifiques | 1 300 | | | 500 | | | 800 |
| Marge sur coût spécifique | 600 | | | 200 | | | 400 |
| Charges fixes communes | 100 | | | | | | |
| = Résultat différentiel global | 500 | | | | | | |

Calculs :

$$\text{Marge sur coût variable (MCV)} = \text{CA} - \text{CV}$$

$$\text{Marge sur coût spécifique (MCS)} = \text{MCV} - \text{CS}$$

$$\text{Résultat différentiel} = \text{MCS} - \text{CF}$$

2.3 Intérêt et interprétation

Cette méthode permet de mieux appréhender les conséquences de l'abandon d'une production ou d'une activité de l'entreprise. Elle a l'intérêt, par rapport aux coûts variables, de bien mettre en évidence la contribution de chaque produit à la couverture des charges de structure communes.

L'abandon d'une activité dégagant une marge sur coût spécifique positive aboutirait, toutes choses égales par ailleurs, à diminuer le résultat de l'entreprise du montant de cette marge.

3 Le coût marginal

Finalité : Peut-on accepter une commande supplémentaire ?

3.1 Le coût marginal et le résultat marginal

Coût marginal : coût supplémentaire engendré par la production d'une unité supplémentaire.

2 possibilités :

- suite à la commande, il n'y a pas de changement de la structure : la nouvelle unité peut être réalisée dans la capacité de production actuelle : **le coût marginal est égal au coût variable,**
- suite à la commande, il y a un changement de la structure : la nouvelle oblige à augmenter la capacité de production actuelle (investissement): **le coût marginal est égal au coût variable + les charges fixes de l'investissement.**

Résultat marginal : CA marginal (unité supplémentaire) – Coût marginal. Si le résultat marginal est positif, il est possible d'accepter une nouvelle commande exceptionnelle.

3.2 Le raisonnement marginal et le raisonnement global

Pour savoir si une commande peut être acceptée, on raisonnera de 2 façons complémentaires :

Marginalement : on calcule le coût de l'unité supplémentaire que l'on compare au prix de vente de cette unité.

Globalement : on compare le résultat global avant et après acceptation.

Exemple :

L'entreprise Alfa a une capacité de 10 unités. Au-delà, elle doit investir. Sa production normale est de 4

unités. Condition normale : PV une unité : 4 500 € - CV+ CF : 1000 + 12 000 = 13 000 €.

Un nouveau client exceptionnel propose d'acheter un produit à 3 000 €. Doit-elle accepter ?

Raisonnement marginal :

- coût marginal : 1000 de CV + 0 de CF (pas d'investissement, 4 +1 unités > 10 unités),
- chiffre d'affaires marginal : 3 000 x 1 = 3 000 € de CA,
- résultat marginal : 3 000 – 1 000 = 2 000 €. Résultat positif, il est possible d'accepter la commande.

Raisonnement global :

- sans commande : $4 \times 4\,500 - 4 \times 1\,000 - 12\,000 = 2\,000$ € de résultat,
- avec la commande : $4 \times 4\,500 - 4 \times 1\,000 - 12\,000 + 1 \times 3\,000 - 1000 = 4\,000$ € de résultat. Résultat supérieur à celui sans la commande, il est possible d'accepter la commande.

RAPPEL - 1^{ère}

1. Comment évaluer l'incidence de l'évolution de l'activité sur la rentabilité ?

1.1. L'analyse des charges

Deux types de charges peuvent être distingués :

- Les charges fixes (CF) ou de structure, qui n'évoluent pas en fonction des quantités produites ou vendues. Leur niveau est lié à la structure même de l'entreprise. Ce sont par exemple les loyers, charges de personnel, amortissements...
- Les charges variables (CV) ou opérationnelles, qui évoluent en fonction de l'activité de production de l'entreprise. Ce sont par exemple les matières premières...

1.2. L'étude de la rentabilité

Il correspond aux ventes qui permettent d'obtenir un résultat « nul ». Il peut être exprimé en valeur (chiffre d'affaires) ou en volume (quantité d'unités à vendre). Le résultat est nul si la marge sur coût variable permet de couvrir les charges de structure. Soit :

CF = charges fixes

CV = charges variables

CA = chiffre d'affaires

SR = seuil de rentabilité en valeurs

SRQ = seuil de rentabilité en volume

MSCV = marge sur coût variable

$$\text{SR (en valeurs)} = \frac{\text{CF}}{\text{Taux MSCV}} \quad \text{avec Taux MSCV} = (\text{CA} - \text{CV})/\text{CA}$$

$$\text{SRQ} = \text{SR (en valeurs)}/\text{P (prix de vente)} \quad \text{ou} \quad \text{CF}/\text{MSCV unitaire}$$

Exemple :

Soit une entreprise commercialisant un seul produit. Les CF s'élèvent à 300 K€, le prix de vente V est de 50 €, et le coût variable unitaire (CVU) est de 30 €. MSCVU = 20 €, soit un taux MSCV de 40 % $(50-30)/50$.

$$SR = 300/0,4 = 750 \text{ K€}$$

$$SRQ = 750\ 000/50 = 15\ 000 \text{ unités}$$