

Chapitre 5 : Le calcul des coûts partiels

Synthèse

5.2.4. Evaluation des coûts et des marges et leur suivi		
Données	Savoirs associés	Limites
<ul style="list-style-type: none"> - idem 5.2.3+ - Des informations précises d'ordre technique, comptable et économique des déchets et des sous-produits, - Des informations relatives à la nature des charges et aux stocks, - Des informations sur les spécificités éventuelles des procédures de calcul de coûts par rapport aux modèles de références. 	<ul style="list-style-type: none"> - Calcul des coûts complets à partir de la méthode des centres d'analyse (tableau d'analyse et choix de l'unité d'œuvre), - Calcul des coûts complets à partir de la méthode des coûts à base d'activités (processus, activité et inducteur), - Calcul des coûts partiels : coûts variables et fixes, coût marginal, - Principes généraux de la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes. 	<p>La méthode des centres d'analyse exclut le calcul des prestations croisées entre les centres. L'étude des déchets, les encours et les sous produits est présentée comme un cas particulier. Toutes les informations nécessaires à leur traitement sont fournies.</p> <p>La méthode des coûts à base d'activités est mise en œuvre dans les cas des entreprises de services ou à des entreprises commerciales et industrielles sans stockage, à partir de la connaissance des coûts des activités et des inducteurs.</p> <p>Le coût marginal se limite au coût de la commande supplémentaire, la modélisation mathématique de l'analyse marginale est exclue.</p> <p>L'étude des coûts partiels se limite à des entreprises de services ou à des entreprises commerciales et industrielles sans stockage.</p> <p>Les principes de la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes sont abordés à partir de contextes simples.</p>
Compétence		Résultats attendus
Calculer les coûts par une méthode répondant aux besoins des gestionnaires, expliquer les résultats en soulignant l'intérêt et les limites de la méthode retenue.		<p>La mise en œuvre de la (les) méthode(s) de calcul des coûts des produits, des services, des activités, des processus et des marges, le calcul des coûts,</p> <p>L'explicitation de la méthode et des choix retenus dans le calcul des coûts (charges incorporées, clefs de répartition, unités d'œuvre),</p> <p>Une analyse des résultats obtenus,</p> <p><i>Une utilisation du tableur adaptée aux besoins de l'utilisateur pour effectuer et automatiser les calculs.</i></p>

La répartition des charges indirectes à partir des centres d'analyses est apparentée à une fabrication en ligne qui correspond de moins en moins souvent à l'organisation des entreprises actuelles.

La répartition des charges indirectes à partir des activités est complexe à mettre en place et peut générer des coûts supplémentaires liés à son exigence de précision.

D'où le développement de la notion de coûts partiels en complément des coûts complets. Les coûts partiels se décomposent en :

- Coût variable avec l'importance du taux de marge sur coût variable et du résultat différentiel,
- Coût spécifique qui vient en complément du coût variable,
- Imputation rationnelle (I.R) des charges fixes,
- Coût marginal.

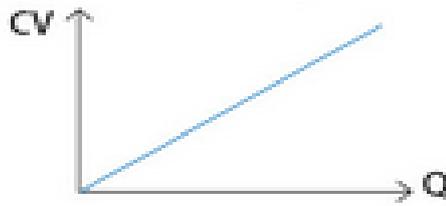
1. Le coût variable

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.

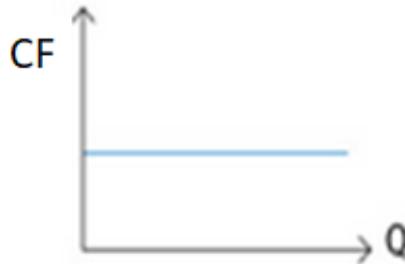


- Les charges fixes

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.

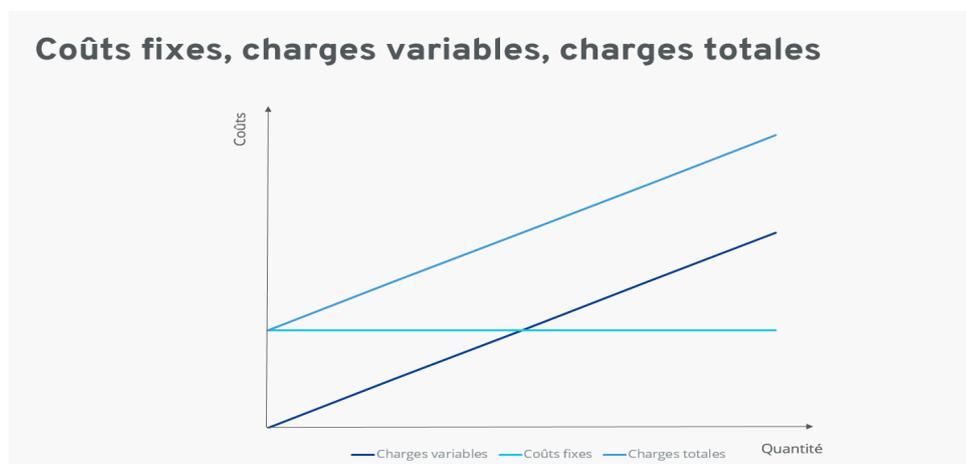


- Les charges « mixtes »

Charges mixtes : Il s'agit de charges incluant une **partie fixe** et une **partie variable**.

Exemple : électricité : charge variable = consommation et charge fixe = abonnement.

- Synthèse graphique



1.2. Le compte de résultat différentiel

Le compte de résultat différentiel permet une analyse de la rentabilité de l'entreprise en fonction de son activité.

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 :

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

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

Remarque : le compte de résultat différentiel est le point de départ du chapitre suivant.

2. Le coût spécifique

2.1. Principe

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

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 :

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

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

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

3. L'imputation rationnelle (I.R) des charges fixes

La modélisation des charges a mis en évidence le fait que les coûts fixes unitaires varient avec le niveau d'activité (sous ou suractivité).

L'activité normale d'une entreprise (produire 1000 produits par mois) peut varier soit en :

- Sous-activité : activité inférieure à la normale (production de 600 au lieu des 1000).
- Suractivité : activité supérieure à la normale (production de 1100 au lieu de 1000).

Avec l'imputation rationnelle (IR) des charges fixes, les charges fixes sont imputées dans le calcul des coûts en tenant en compte de l'activité afin que les coûts unitaires ne soient pas faussés par l'effet de répartition des charges fixes.

But :

- Annuler l'impact de la variation de l'activité sur les CF et le calcul des coûts
- montrer la maîtrise (ou non) des charges variables.

Étapes :

Étape 1 : C.I.R = coefficient d'imputation rationnelle : **Activité réelle (AR) / Activité normale (AN)**

Exemple : activité normale => production de 100 ; activité réelle => production de 50. CIR = 50/100 = 0,5.

Étape 2 : calcul du montant des charges fixes imputées : **Charge fixe de la période x coef. CIR**

Exemple : CF = 100 000 € CIR : 0,5 => charges fixes à imputer : 100 000 * 0,5 = 50 000 € (et non 100 000 €).

Étape 3 : calcul du coût total en tenant compte des charges fixes imputées : **CV + CF imputées.**

Cas pratique :

• **Calcul sans IR**

Période	Janvier	Février	Mars
Activité réelle	500	1000	800
CV (90 €/unité)	45000	90000	72000
CF réelles	60000	60000	60000
Coût total sans IR	105000	150000	132000
Coût total unitaire IR	210	150	165

• **Calcul avec IR**

Période	Janvier	Février	Mars
Activité normale	750	750	750
Activité réelle	500	1000	800
C.I.R	0,67	1,33	1,07
CV (90 €/unité)	45000	90000	72000
CF réelles	60000	60000	60000
CF imputées	40000	80000	64000
Coût total avec IR	85000	170000	136000
Coût total unitaire IR	170	170	170

La méthode de l'imputation rationnelle peut s'appliquer aux coûts partiels, comme aux coûts complets.

4. Le coût marginal

Finalité : Peut-on accepter une commande supplémentaire ?

4.1. 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.

4.2. 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 :

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

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

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

Raisonnement marginal :

- coût marginal de la 5^{ème} unité : CV = 1 000 € ; CF = 0 (pas de nouveaux investissements). Coût total = 1 000 €,
- chiffre d'affaires marginal = 3 000 € (1 x 3 000),
- résultat marginal = 3 000 – 1 000 = 2 000 €. Le résultat est positif, il est possible d'accepter la proposition du client.

Raisonnement global :

- Avant la commande : $4 \times (4\,500 - 1\,000) - 12\,000 = 2\,000$ € de résultat
- Avec la commande : $4 \times (4\,500 - 1\,000) + 1 \times (3\,000 - 1\,000) - 12\,000 = 4\,000$ € de résultat.

Le raisonnement global valide le raisonnement marginal, il est possible d'accepter la commande exceptionnelle.