

Chapitre 16 – Le calcul des coûts partiels

Synthèse

Table des matières

1	Le coût variable	3
1.1	Étude du comportement des charges	3
1.2	Le compte de résultat différentiel.....	4
1.3	Intérêts et limites de la méthode sur coût variable	5
2.	Les indicateurs découlant du compte de résultat différentiel	5
2.1.	Le seuil de rentabilité (rentabilité).....	5
2.2.	La marge de sécurité	6
2.3.	L'indice de sécurité.....	6
2.4.	Le point mort.....	7
3.	Interpréter le risque d'exploitation.....	8

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 plus ou moins arbitraire à partir des activités est complexe à mettre en place et peut générer des coûts supplémentaires liés à son exigence de précision. De plus, les calculs effectués en coûts complets sont rarement suffisants pour prendre certaines décisions de gestion (abandon de produit, modification des prix...).

D'où le développement de la notion de coûts partiels qui n'intègrent qu'une part bien définie des charges totales, plutôt que de calculer des coûts complets.

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.

Application pratique :

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
- 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.	- 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. Les indicateurs découlant du compte de résultat différentiel

2.1. Le seuil de rentabilité (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 ;
MSCV = marge sur coût variable

$$SP \text{ (en valeur)} = \frac{CF}{\text{Taux de MSCV}} \text{ avec, taux MSCV} = \frac{(CA - CV)}{CA}$$

SP (en volume) = SP (en valeurs) / P (prix de vente) ou CF / MSCV unitaire

Application pratique :

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

$$SP = 300 / 0,4 = 750 \text{ K€},$$

$$SPQ = 750\,000 / 50 = 15\,000 \text{ unités.}$$

2.2. La marge de sécurité

Elle représente le CA qui peut être supporté sans subir de pertes. Une marge de sécurité importante permet de traverser sans graves difficultés une période de crise.

$$MS = CA - SP$$

Application pratique :

SP de 15 000 € - On envisage de réaliser un CA annuel de 20 000 €.

$$MS = 20\,000 \text{ €} - 15\,000 \text{ €} = 5\,000 \text{ €}.$$

2.3. L'indice de sécurité

Comme pour la marge de sécurité, elle représente le CA qui peut être supportée sans subir de pertes (en pourcentage).

$$IDS = (CA - SR) / CA \times 100 = MS / CA \times 100$$

Application pratique :

SP de 15 000 € - On envisage de réaliser un CA annuel de 20 000 €.

IDS : $5\,000 / 20\,000 \times 100 = 25\%$.

2.4. Le point mort

Il est courant d'appeler « point mort » **la date à laquelle le SR est atteint**. Plus le SR est atteint tôt dans l'année, plus la sécurité est importante.

Deux situations sont à distinguer :

- L'activité est régulière durant l'année

$$(SR/CA) * 360 \text{ en jours ou } (SR/CA) * 12 \text{ en mois}$$

Application pratique :

SP de 15 000 € - On envisage de réaliser un CA annuel de 20 000 €.

Point mort = $15\,000 / 20\,000 \times 12 = 9$ mois (fin septembre)

Si l'entreprise ferme en août pour les vacances annuelles :

Point mort = $15\,000 / 20\,000 \times 11 = 8,25$ mois. Pour les 0,25 mois : $0,25 \times 30 \text{ jours} = 7,5$ jours. Le point mort est atteint le 8 octobre (ne pas compter août).

L'activité est irrégulière durant l'année :

Pour trouver le point mort, il faut découper l'année en périodes (mois, trimestres...), répartir le CA sur l'année, en cumulé et repérer une date approchée.

- Étape 1: on doit faire le cumul du CA ou des quantités vendues,
- Étape 2 : on identifie le mois du point mort,
- Étape 3 : par interpolation, on trouve le jour du point mort.

Fin du mois de	J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D	Total
CA mensuel	2000	2100	2100	1200	1300	1600	600	800	1200	1500	3000	2600	20000
CA cumulé	2000	4100	6200	7400	8700	10300	10900	11700	12900	14400	17400	20000	

On observe que le point mort (selon un SR de 15 000 €) est réalisé au cours du mois de novembre car fin octobre, le CA cumulé de 14 400 € n'atteint pas encore 15 000 €.

Pour affiner l'estimation, il faut réaliser une interprétation linéaire :

Il manque $15\,000 - 14\,400 = 600$ € de CA pour atteindre le SR.

Le CA de novembre est de 3 000 €, soit 100 €/jour. Le point mort est atteint le $600/100 = 6$ jours, soit le 6 novembre.

3. Interpréter le risque d'exploitation

Éléments	Commentaires
Seuil de rentabilité	Plus le SR est faible et plus l'entreprise présente un risque d'exploitation faible, et inversement. Un SR faible dépend principalement du montant de la marge sur coût variable et des coûts fixes.
Marge de sécurité et Indice de sécurité	Pour ces indicateurs, plus ils sont faibles, proches de 0, plus le risque d'exploitation est élevé.
Point mort	Plus le SR est atteint tôt dans l'année, plus la sécurité est importante.