

PLAN

Partie 2 : La méthode des coûts partiels

Chapitre 1 : Le Seuil de Rentabilité

Utilisée en Comptabilité de gestion et en contrôle de gestion, la méthode des coûts partiels permet le calcul de la marge de chaque produit et sa contribution à la couverture des charges fixes.

A la différence de la méthode des coûts complets, la méthode des coûts partiels n'enregistre qu'une partie du coût total d'un produit. Il s'agit des charges variables et des charges fixes.

Les coûts complets sont indispensables pour les décisions stratégiques, les décisions à long terme ; ils permettent la comparaison avec les prix du marché, la fixation du prix de vente, l'élaboration d'un devis. Les coûts partiels sont utiles pour les décisions à court terme : ils prennent en compte les effets des variations d'activité sur l'évolution des coûts et des marges.

Chapitre 1 : Le Seuil de Rentabilité

I) Les charges variables, les charges variables et les charges mixtes

A) Les charges variables

B) Les charges fixes

C) Les charges mixtes

II) Le coût variable et la marge sur coût variable

III) Le Seuil de Rentabilité

A) Définition

B) Détermination du Seuil de Rentabilité

C) Détermination du point mort

D) Représentation graphique du point mort

E) Le Compte de Résultat Différentiel

F) Utilités et limites du Seuil de Rentabilité

Exercices

L'activité d'une entreprise se développe ou se contracte et provoque des modifications du résultat.

Les gestionnaires établissent des liaisons entre le niveau d'activité, le niveau des charges et le résultat pour pouvoir appréhender très rapidement les incidences de ces changements de conjoncture et pour stimuler les résultats des projets de réorganisation.

I) Les charges variables, les charges fixes et les charges mixtes

A) Les charges variables

Ces charges évoluent en fonction du niveau d'activité d'entreprise mesuré le plus souvent par le chiffre d'affaires réalisé ou les quantités vendues. Pour une entreprise industrielle, le niveau d'activité peut être mesuré en unités produites, en heures – machines consommées, en heure de main d'œuvre.

Sont considérées comme **charges variables** :

- Les matières premières entrant dans la fabrication des produits ;
 - Les achats des marchandises ;
 - Les consommations d'énergie, de fournitures...
 - Les salaires lorsqu'ils sont fonction de l'activité (les commissions) ;
 - Les charges sociales sur la partie variable des salaires.
- Elles sont appelées aussi des **charges opérationnelles**.

Les charges variables sont celles dont le montant est proportionnel au niveau d'activité.

B) Les charges fixes (ou charges de structure)

Indépendantes du volume ou du niveau d'activité de l'entreprise, ces charges sont fonction du niveau d'équipement de l'entreprise. Sont considérées comme charges fixes :

Les amortissements pratiqués sur les immobilisations ;

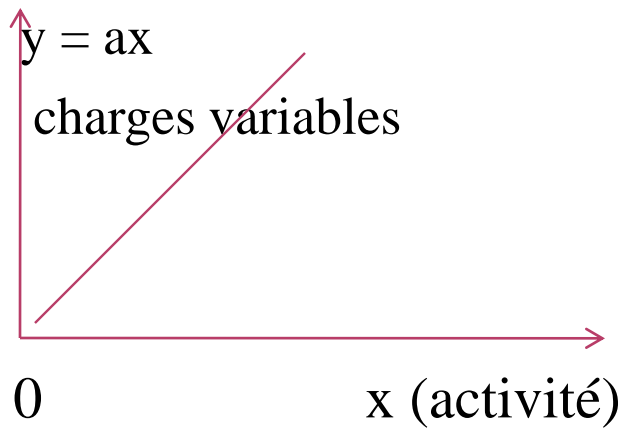
Certaines charges dont l'entreprise doit s'acquitter quel que soit le niveau de son activité :

- + Salaires des personnels pour leur partie fixe ;
- + Loyer des locaux ;
- + Charges d'intérêt sur emprunt...

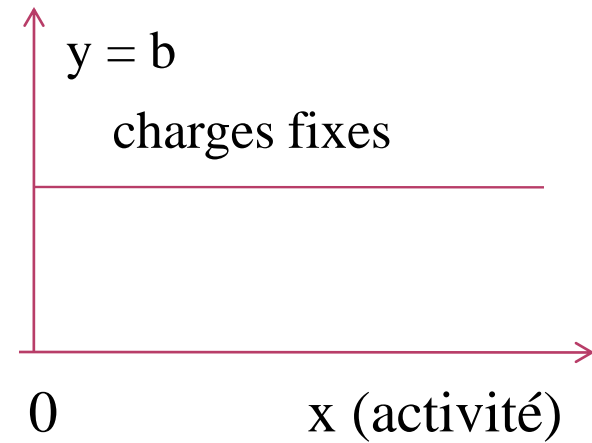
Cependant, les charges de structure ne sont réellement fixes que pour une structure donnée.

Elles peuvent être modifiées par un changement de structure (investissements, agrandissements des locaux, etc.).

Les charges fixes sont celles dont le montant est indépendant du niveau d'activité.



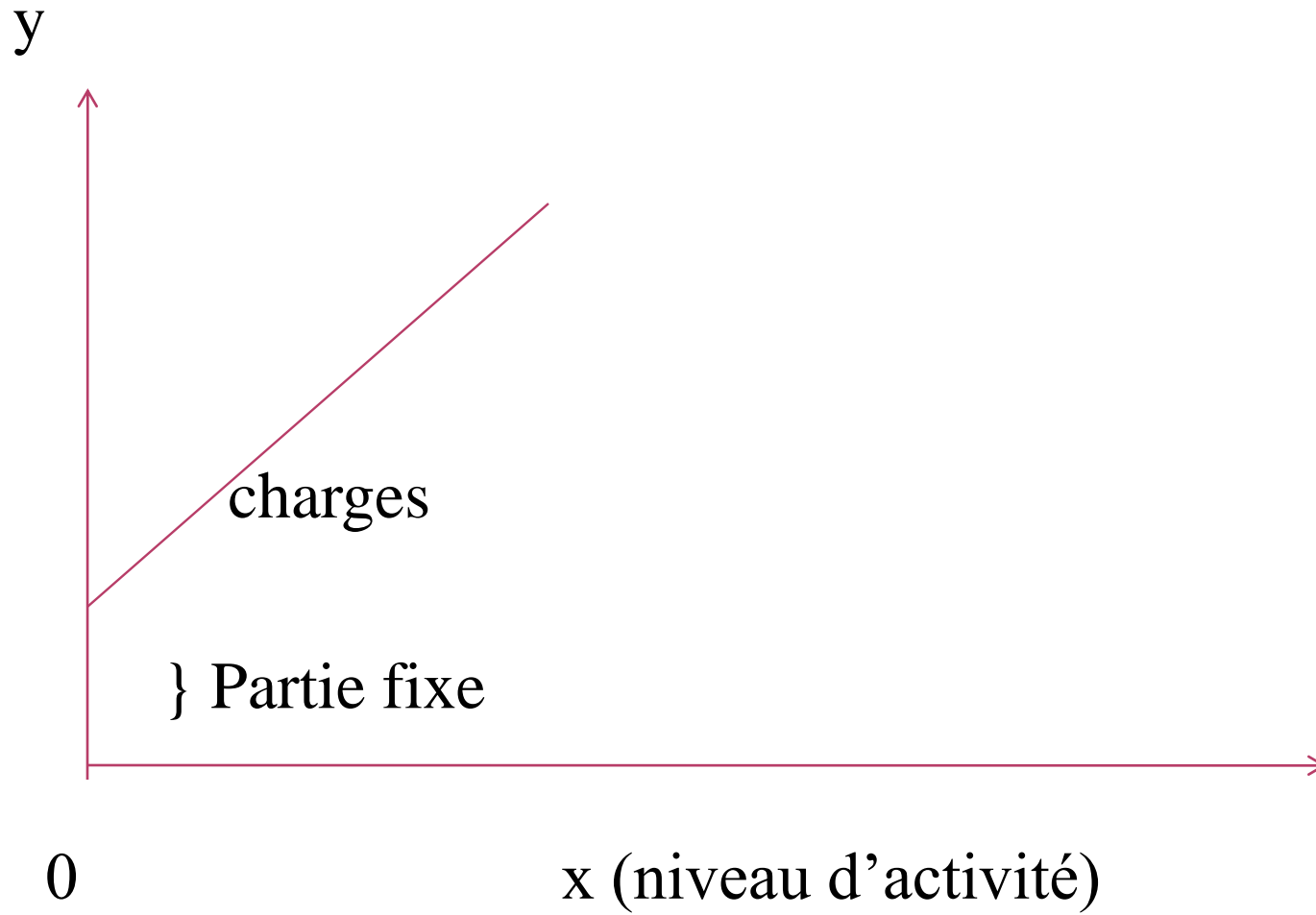
Charges variables



Charges fixes

C) Les charges mixtes

En plus des charges fixes et variables, il existe des charges **semi variables** appelées aussi **charges mixtes**. Elles sont des charges qui comportent une partie fixe et une partie variable. On peut citer l'exemple type de charges semi variables, les charges afférentes au téléphone et à l'électricité sont aussi des charges semi variables puisqu'elles comportent l'abonnement (fixe) et les consommations (variables) ou l'exemple la rémunération de la force de vente (qui inclut outre une partie fixe, des commissions constituées d'un pourcentage des ventes réalisées) ou les charges d'électricité et téléphone (un abonnement et des consommations).



II) Le coût variable et la marge sur coût variable

Le coût variable regroupe l'ensemble des charges variables (d'approvisionnement, de production, de distribution, d'administration, etc.).

La marge sur coût variable est la différence entre le chiffre d'affaires et le coût variable.

Le coût variable et la marge sur coût variable sont proportionnels à l'activité de l'entreprise et peuvent être exprimés :

- Globalement ;
- En pourcentage du chiffre d'affaires ;
- Pour une unité produite et vendue.

| | | |
|--|----------------|--------------|
| Chiffre d'affaires | 12 000 | 100 % |
| - Coût variable | - 9 000 | 75 % |
| = Marge sur coût variable | = 3 000 | 25 % |
| - Coût fixe (charges fixes – produits fixes) | - 2 000 | |
| = Résultat courant | = 1 000 | |

III) Le Seuil de Rentabilité

A) Définition

Le seuil de rentabilité, ou chiffre d'affaires critique, est le chiffre d'affaires qui permet à l'entreprise de couvrir la totalité de ses charges sans bénéfice ni perte.

Le seuil de rentabilité est donc le chiffre d'affaires pour lequel le résultat est nul.

Le résultat peut être déterminé de plusieurs façons :

Chiffre d'affaires – Charges = Résultat

Marge sur coût variable – Charges fixes = Résultat

Le seuil de rentabilité est atteint au moment où le résultat s'annule ce qui se traduit dans les égalités précédentes par :

Marge sur coût variable = Charges fixes

Ou Chiffre d'affaires = Charges variables + Charges fixes

Ou Résultat = 0

1) Activité mesurée par le chiffre d'affaires

| Chiffre d'affaires | X |
|---|-------------|
| - Coût variable | 75 % de X |
| = Marge sur coût variable | = 25 % de X |
| - Coût fixes (charges fixes – produits fixes) | - 2 000 |
| = Résultat courant | = 0 |

Pour commencer à faire des bénéfices, il faut couvrir 2 000 Dhs des charges fixes induites par la structure, c'est-à-dire réaliser au moins une marge sur coût variable de 2 000 Dhs.

Cette marge représente un % inconnu du chiffre d'affaires, ici 25 %.

Soit x ce chiffre d'affaires :

$$0,25 \times X = 2\,000, X = 2\,000 / 0,25 = 8\,000 \text{ Dhs.}$$

Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaires qui induit une marge sur coût variable égale aux charges fixes.

| | |
|---|--------------|
| Chiffre d'affaires | 8 000 |
| - Coût variable | - 6 000 |
| = Marge sur coût variable | = 2 000 |
| - Coût fixes (charges fixes – produits fixes) | - 2 000 |
| = Résultat courant | = 0 |

$$\text{Seuil de rentabilité exprimé en Dhs} = \frac{\text{Charges fixes}}{\text{Taux de marge sur coût variable}}$$

$$\text{Taux de marge} = \frac{\text{Marge sur coût variable}}{\text{Chiffre d'affaires}} \times 100$$

2) Activité mesurée par le volume de vente

Le seuil de rentabilité est le volume de vente qui induit une marge sur coût variable.

$$\text{Seuil de rentabilité} = \frac{\text{Chiffre d'affaires} \times \text{Charges fixes}}{\text{Marge sur Coût variable}}$$

B) Détermination du Seuil de Rentabilité

Exemple

Soit une entreprise commerciale pour laquelle le chiffre d'affaires prévu pour un exercice est de 100 000 Dhs et dont les charges correspondants sont analysées comme suit :

- Charges variables : 62 500 Dhs ;*
- Charges fixes : 26 250 Dhs.*

Le bénéfice de l'entreprise se calcule comme suit :

| | |
|----------------------------------|------------------------|
| <i>Chiffre d'affaires</i> | <i>100 000</i> |
| <i>- Charges variables</i> | <i>- 62 500</i> |
| <i>= Marge sur coût variable</i> | <i>= 37 500</i> |
| <i>- Charges fixes</i> | <i>- 26 250</i> |
| <i>= Résultat courant</i> | <i>= 11 250</i> |

*Pour atteindre le seuil de rentabilité, on doit avoir
Marge sur coût variable = Charges fixes = 26 250 Dhs.*

1) Première méthode : Calcul arithmétique

$$\text{Seuil de rentabilité} = \frac{100\ 000 \text{ (CA)} \times 26\ 250 \text{ (CF)}}{37\ 500 \text{ (Marge / CV)}} = 70\ 000 \text{ Dhs}$$

2) Deuxième méthode : Calcul algébrique

Déterminons les équations

Des charges fixes $Y1 = 26\ 250$

$$Y2 = \frac{\text{MCV}}{\text{CA}} X = \frac{37\ 500}{100\ 000} X$$

$$Y2 = 0,375 X$$

L'égalité de la marge sur coût variable et des charges fixes permet d'écrire :

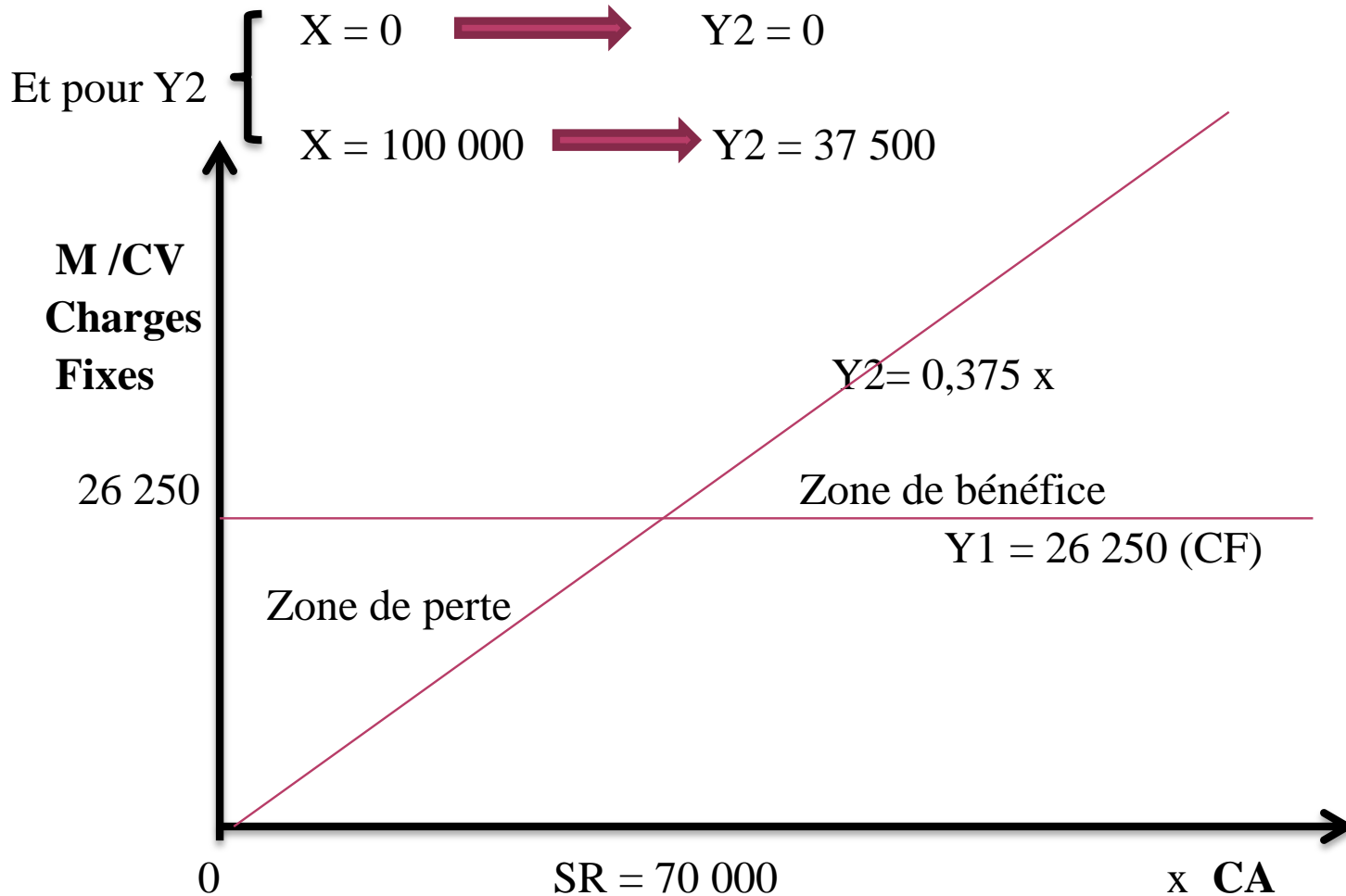
$$26\ 250 = 0,375 X \quad \longrightarrow \quad X = 70\ 000 \text{ Dhs.}$$

3) Troisième méthode : Détermination graphique

L'abscisse du point d'intersection des droites représentatives des équations précédentes nous donnera le seuil de rentabilité.

Pour construire ce graphique, des valeurs sont connues :

$Y1 = 26\ 250$ (droite parallèle à l'axe des abscisses)



C) Détermination du point mort

Le seuil de rentabilité peut être exprimé en durée d'activité.
La date à laquelle le seuil sera atteint est souvent appelée **point mort**.

$$\text{Point mort} = \frac{\text{Seuil de rentabilité}}{\text{Chiffre d'affaires}} \times 360 \text{ J ou } (365 \text{ J})$$

Dans notre exemple le calcul du point mort est le suivant :

$$\text{Point mort} = \frac{70\,000}{100\,000} \times 365 \text{ J} = 256 \text{ Jours de l'année,}$$

soit le 13 sept.

Si Le **seuil de rentabilité** s'exprime en chiffre d'affaires à partir duquel l'entreprise est rentable, le **point mort** s'exprime en nombre de jours à partir duquel l'entreprise a couvert ses charges fixes.

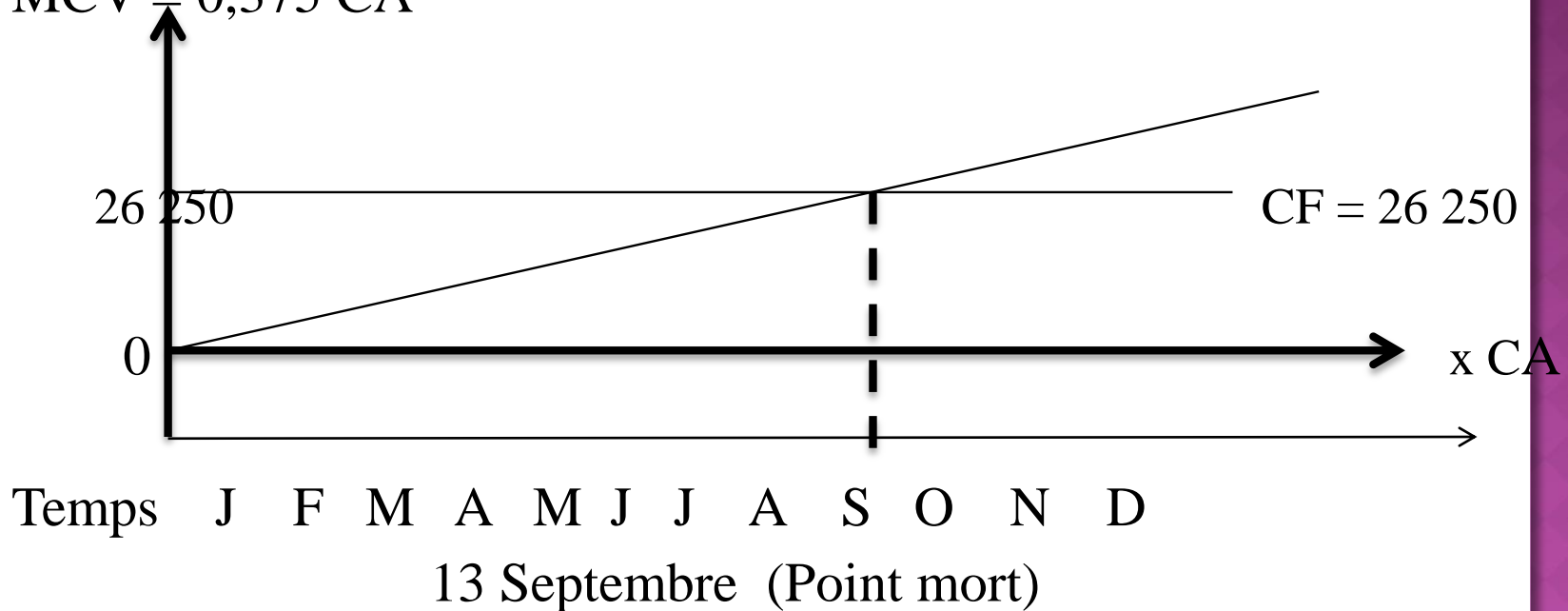
D) Représentation graphique du point mort

La représentation graphique du point mort s'obtient de la façon suivante

Charges

Marge en Dhs

$$MCV = 0,375 \text{ CA}$$



E) Le Compte de Résultat Différentiel

Schématisons les relations entre charges et chiffre d'affaires :

| Chiffre d'affaires | |
|----------------------------|------------------------------------|
| - Charges variables | = Marge sur coûts variables |
| | - Charges fixes |
| | = Résultat |

- Compte de résultat différentiel (détailé) Dans une entreprise commerciale

| | Montant | Montant du CA, CV, M/CV et CF | % |
|---|---------|----------------------------------|-------|
| Chiffre d'affaires Net (Hors Taxe) | | X | 100 % |
| Achats de marchandises - RRRO | | | |
| Achats nets + Charges variables d'achat | | | |
| Coût d'achat variable des marchandises achetées + ou - Δ des stocks (SI - SF) | | | |
| Coût d'achat variable des marchandises vendues + Frais variable de ventes | | | |
| Coût variable | | X | |
| Marge sur coût variable | | X | |
| Charges fixes nettes | | X | |
| Résultat courant | | | X |

- Compte de résultat différentiel (détaillé) dans une entreprise industrielle

| | Montant | Montant du CA, CV, M/CV et CF | % |
|---|---------|----------------------------------|-------|
| Chiffre d'affaires net (HT) (a) Achats de matières premières + Frais sur achat variable | | X | 100 % |
| Coût d'achat variable des matières premières + ou - Δ des stocks (SI – SF) | | | |
| = Coût d'achat variable des matières premières utilisées + Frais de production + Coût variable de production des produits finis fabriqués + ou - Δ des stocks des PF (SI – SF) | | | |
| Coût variable de production des PF + Frais de distribution | | | |
| Coût variable (b) | | X | |
| Marge (a) – (b) sur coût variable Charges fixes nettes | | X X | |
| Résultat courant | | | X |

F) Utilité et limites du seuil de rentabilité

1) Utilités du seuil de rentabilité

Pour une entreprise, la détermination du seuil de rentabilité est nécessaire.

- C'est un facteur de décision pour le lancement d'un nouveau produit sur le marché, ou son retrait ;
- Il permet de calculer le montant du chiffre d'affaires à partir duquel l'activité est rentable, ou la date à laquelle l'entreprise commencera à faire du bénéfice ;
- Il permet de savoir où se situe la marge réellement dégagée par la société à un moment donné ;.....

2) Limites du seuil de rentabilité

- C'est un système **prévisionnel**. La décision dépend donc de la qualité des données entrées dans le calcul de la marge, lui-même fonction du choix des données ;
- C'est un système **normatif** : certains coûts sont exclus, d'autres intégrés selon des clés de répartition souvent calculées de manière standard. Il ne représente donc qu'une simplification de la réalité.....

Exercices du Seuil de Rentabilité

Exercice 1 : Société BRAHIM

Il est prévu pour un atelier une production de 15 000 Dhs et un prix de vente unitaire de 10 Dhs. Les charges envisagées pour cette fabrication se répartiraient en fixes : 25 000 Dhs et en variables : 112 500 Dhs.

Travail à faire :

- 1) Etablir l'équation de la Marge sur Coût Variable ;**
- 2) Déterminer graphiquement le Seuil de Rentabilité ;**
- 3) Calculer le Seuil de Rentabilité.**

Exercice 2 : Entreprise MALEK

L'entreprise MALEK a réalisé pour l'année N un chiffre d'affaires de 1 500 000 Dhs. Les charges variables s'élèvent à 566 100 Dhs et les charges fixes 447 200 Dhs.

Travail à faire :

- 1) Calculez la marge sur coût variable de l'entreprise ;**
- 2) Calculez le taux de marge sur coût variable de l'entreprise ;**
- 3) Déterminez le seuil de rentabilité par le calcul et par le graphique ;**
- 4) Quel chiffre d'affaires l'entreprise doit –elle atteindre pour réaliser un bénéfice de 700 000 Dhs ?**
- 5) Calculez le résultat de l'exercice.**