

DEUXIEME PARTIE : METHODES DES COUTS PARTIELS

Introduction

Avec les exigences des consommateurs, les entreprises sont passées de la démarche productive à la démarche marketing qui privilégie les besoins du marché. Le succès de toute entreprise dépend désormais de sa capacité à adopter son offre à la demande et dans le même temps de maîtriser ses conditions internes de production en s'efforçant de prévoir et de maîtriser son environnement de plus en plus évolutif. Pour assurer sa performance, l'entreprise met en œuvre un système d'information de gestion et une comptabilité analytique moderne qui permet de faciliter l'analyse économique et la prise de décision.

Chapitre 6 : Analyse de l'exploitation des charges

Les charges qui dérivent d'une activité peuvent être classées soit par fonction soit suivant leur degré de variabilité.

I - Analyse des charges par fonction

Les charges s'analysent selon les différentes fonctions de l'entreprise. Ces charges issues des comptes de la classe 6 de la comptabilité générale sont reclassées par fonction par la CAGE (Comptabilité Analytique de Gestion) :

- Fonction approvisionnement → frais approvisionnement
- Fonction production → frais de production
- Fonction distribution → frais de distribution
- Autres fonctions → frais généraux.

Ce reclassement permet de connaître les charges de chaque fonction et de prendre des décisions après la couverture de ces charges.

II - Analyse des charges par variabilité

La méthode des coûts partiels permet d'analyser les charges selon leur degré de dépendance ou non du niveau d'activité de l'entreprise. Cette méthode analyse les charges en charges variables et en charges fixes.

2 - 1 Les charges variables (liées à l'activité)

On appelle charges variables les charges qui varient de façon **proportionnelle** avec le niveau d'activité de l'entreprise. Ces charges dépendent du niveau d'activité car elles sont liées à cette activité.

Elles sont également appelées **charges proportionnelles** ou **charges d'activités**. Elles sont représentées par une fonction linéaire sous la forme $y = ax$, avec :

y = charge variable

a = coefficient directeur ou charge variable unitaire

x = niveau d'activité

$$a = C.V_u = \frac{CV}{\text{Niveaud'activité}}$$

Application

L'entreprise EVA nous communique les informations suivantes :

Activité	800H	1 000H	1 100H	1 600H
Mat 1 ^{ère} conso.	32 000	40 000	44 000	64 000

$$a_{800} = \frac{y}{x} = \frac{32000}{800} = 40 ; a_{1000} = \frac{40000}{1000} = 40 ; a_{1100} = \frac{44000}{1100} = 40 ; a_{1600} = \frac{64000}{1600} = 40$$

$$y = 40x$$

NB : la CV_u est constante. Elle ne dépend pas du niveau d'activité.

2-2 Les charges fixes (liées à la structure)

On appelle charges fixes, les charges qui ne varient pas quelque soit la variation du niveau d'activité. Elles sont donc indépendantes du niveau d'activité (elles sont insensibles à la variation du niveau d'activité).

On les appelle aussi des charges de structure car elles sont liées à la structure de l'entreprise.

La charge fixe unitaire diminue lorsque le niveau d'activité augmente et vice versa. La charge fixe est représentée par une fonction constante sous la forme $y = b = CF$.

$$CF_{\text{unitaire}} = \frac{CF}{x}$$

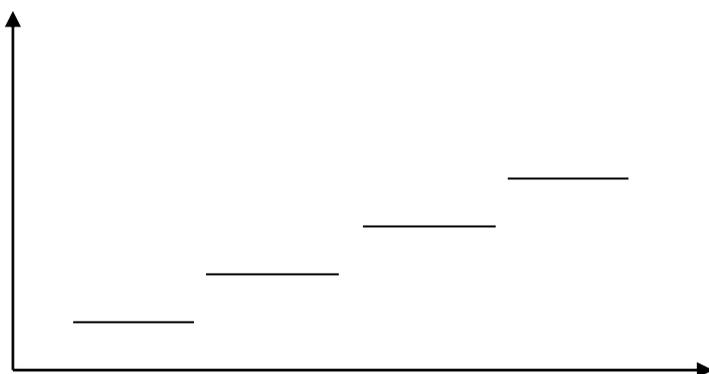
Salaire d'un type précis du personnel, l'amortissement constant, le loyer...

Application

L'entreprise EVA nous communique les informations suivantes :

Niveau activité	800H	1 000H	1 100H	1 600H
Amortismt CF	50 000	50 000	50 000	50 000
CF_{unitaire}	62,5	50	45,75	31,25

NB : lorsqu'il y a modification de la structure, les charges fixes ou charges de structure évolue par palier



2 - 3 Charges semi - variables

On appelle charges semi-variables les charges qui ne sont ni totalement fixes ; elles évoluent de façon disproportionnée avec le niveau d'activité (les rapports ne sont pas constants).

Elles sont représentées par une fonction affine sous la forme $y = ax + b$

Avec : y = charges semi-variables
 a = coût variable unitaire
 x = niveau d'activité

b = charges fixes

exemple : l'entreprise EVA communique les informations suivantes :

Niveau d'activité	800 H	1000 H	1100	1600
MOD	44 000	50 000	53 000	68 000

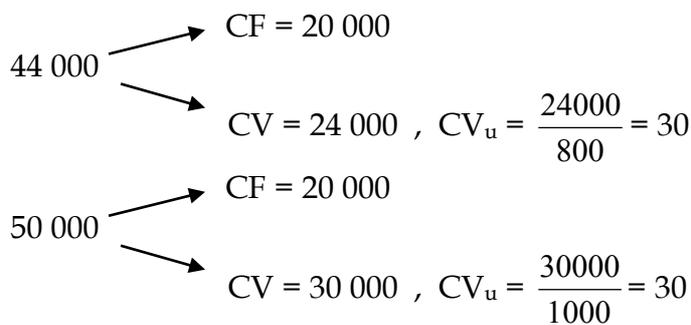
$$R_{800} = \frac{44000}{800} = 55 \quad R_{1000} = \frac{50000}{1000} = 50$$

Les rapports étant différents, on peut affirmer que les charges liées à la MO sont considérées comme charges semi-variables.

$$y = ax + b$$

$$\begin{cases} 44\,000 = 800a + b \\ 50\,000 = 1\,000a + b \end{cases} \quad a = 30 \text{ et } b = 20\,000$$

$$y = 30x + 20\,000$$



2 - 4 - Les charges totales

Les charges totales ont les mêmes caractéristiques que les charges semi-variables.

$$CT = CV + CF$$

Exemple

x	800H	1 000 H	1 100 H	1 600 H
CV	56 000	70 000	77 000	112 000
CF	70 000	70 000	70 000	70 000
CT	126 000	140 000	147 000	182 000
CT _U	157,5	140	133,64	113,75
CV _U	70	70	70	70
CF _U	87,5	70	63,64	43,75

III - le tableau différentiel

le tableau d'exploitation différentiel (TED) permet à partir du CA Net de déterminer les différentes marges dont la marge coût variable.

- Tableau d'exploitation différentiel simplifié

Elément	Montant	Taux
CA	X	1
- CV	X	$T_{cv} = \frac{CV}{CA}$
M / CV	X	$T_{m/cv} = \frac{M / CV}{CA}$
- CF	X	
Résultat	X	Résultat / CA

Application

L'entreprise Eddy réalise au cours d'une année d'exercice un Chiffre d'affaires de 3 000 000.

Les charges totales s'élèvent à 2 800 000 dont 1 000 000 de charges de structure.

TAF : établir le tableau différentiel.

Eléments	Montant	Taux
CA	3 000 000	1
- CV	1 800 000	0,6
M/CV	1 200 000	0,4
- CF	1 000 000	
Résultat	200 000	0,066

3 - 1 : Cas d'une entreprise commerciale.

Eléments	Calcul	Montant	%
CA net		X_A	100
Achat de marchandises	X		
+ Frais variables/achat	+X		
± variation de stock de marchandises (SI - SF)	±X		
Coût d'achat variable de marchandises vendues	X _B	-X _B	
Marge / coût variable d'achat		X_C	$\frac{X_C}{X_A} * 100$
Achat d'emballage	X		
+ frais variable/achat d'emballage	+X		
- vente d'emballage	-X		
± variation de stock d'emballage (SI - SF)	±X		
+ frais de distribution	+X		
Coût variable de distribution	X _D		-X _D
M/CV		X_E	$\frac{X_C}{X_A} = T_{m/cv}$
- CF		- X_F	
Résultat d'exploitation		X_G	

3 - 2 : Cas d'une entreprise industrielle.

Ca net		X_A	100
Achat de matières 1ères	X		
Frais variables/achat	+X		
Variation de stock de MP	±X		
Coût d'achat variable de MP	X _B	- X _B	
Marge/coût variable d'achat		X_C	$\frac{X_C}{X_A} * 100$
Frais variables de production		-X _D	
Δ° de stock de PF(SF - SI)		X _E	
Marge / coût variable de production		X_F	
Achat d'emballages	X		
+ frais variables/ Achat d'emballages	+X		
- vente d'emballages	-X		
± Δ° de stock d'emballages (SI - SF)	±X		
+ frais variables de distribution	+X		
Coût variable de distribution	X _G	- X _G	
M/CV		X_H	$\frac{X_H}{X_A} \times 100$
CF bruts	X		
- Pdts fixes	-X		
CF nettes	X _I	-X _I	
Résultat d'exploitation		X_J	$\frac{X_J}{X_A}$

Application

L'entreprise Mel vous communique les infos suivantes :

Achat de mat 1^{ère} à 200 000.

Stock initial de mat 1^{ère} à 95 000

Charges variables sur achat 105 000

RRRO 5 000

SF de mat. 1^{ère} 80 000

Vente 2 000 000

SI de produits finis 110 000

Charges variables de production 685 000

SF de produits finis 100 000

Achat d'emballages 60 000

Vente d'emballages 75 000

Variation de stock d'emballage (-) 10 500

Charges variables de distribution 150 000

Charge de structure 515 500

TAF : Etablir le tableau différentiel d'exploitation

Solution

Eléments	Calcul inter.	Montant	%
CA net		2 000 000	100
Achat de mat. 1 ^{ère}	200 000		
RRRO	- 5 000		
Charges variable/achat	105 000		
Variation de stock(SI - SF)	15 000		
CAVMD conso.	315 000	- 315 000	
Marge/coût d'achat		1 685 000	84,25
Charge variable de production		- 685 000	
Variation de stock de PF (SF - SI)		- 10 000	
Marge/coût Δble de production		990 000	49,5
Achat d'emballage	60 000		
vente	- 75 000		
Variation de stock d'emb.(SI - SF)	- 10 500		
Charges variable de distribution	150 000		
Coût variable de distribution	124 500	- 124 500	
Marge/ coût variable		865 500	43,27
Charges de structure		- 515 500	
Résultat d'exploitation		350 000	17,5

IV) Détermination du coefficient de rotation.

Il exprime au cours d'une période donnée le nombre de fois que le stock moyen a été consommé (mat. 1^{ère}) ou vendu (produits finis, marchandises, emballages).

$$SM = \frac{SI + SF}{2}$$

Les différents coefficients de rotation de stock sont :

- Matière 1^{ère} :

$$C_r = \frac{\text{coût d'achat de MP conso}}{SM}$$

- Marchandises :

$$C_r = \frac{CAMV}{SM}$$

- Produits finis :

$$C_r = \frac{\text{coût de production de PFV}}{SM}$$

Détermination du C_r

- Matière 1^{er}

$$C_r = \frac{315000}{\frac{95000 + 80000}{2}} = 3,6 \text{ fois}$$

Cela signifie que le stock moyen de mat. 1^{ère} est consommé 3,6 fois dans l'année.

- Produits finis

$$C_r = \frac{1010000}{105000} = 9,62 \text{ fois}$$

Cela signifie que le stock moyen de produits finis est vendus 9,62 fois dans l'année.