

CONTRÔLE DE GESTION

MANAL YOUB



Section 1 : Les méthodes de coûts partiels

1. La méthode des coûts variables

1.1 Le coût variable

Un coût variable est un cout partiel constitué uniquement par les charges **directes et indirectes** qui varient avec le volume d'activité.

	Variables	Fixes
Directes		
Indirectes		

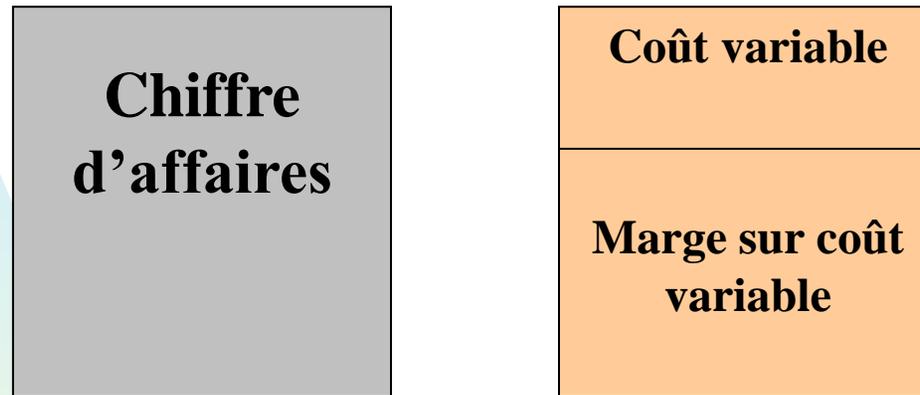
Remarque:

La méthode des coûts variables est aussi connue sous d'autres appellations :

- ❑ **méthode des coûts proportionnels,**
- ❑ ***direct costing***, terme originaire des États-Unis (il faut alors traduire «direct» par opérationnel).

1.2 La marge sur coût variable

La comparaison entre le chiffre d'affaire d'un produit ou d'une activité et son coût variable permet de calculer la marge sur coût variable (MCV) par produit ou par activité.



Marge sur coût variable d'un produit = Chiffre d'affaires – Coût variable

Taux de marge sur coût variable = Marge sur coût variable / Chiffre d'affaires * 100

Résultat de l'entreprise = \sum des marges sur coût variable – Coût fixes globaux

La marge sur coût variable est un indicateur de gestion qui mesure la **performance** d'un produit ou d'une activité.

Elle permet de répondre aux questions suivantes :

- ❑ Quelle est la contribution du produit ou de l'activité à absorber les charges fixes ?
- ❑ Ce produit ou cette activité est-il rentable ?
- ❑ L'entreprise a-t-elle intérêt :
 - A développer sa production ou sa commercialisation ?
 - A supprimer sa production ou sa commercialisation ?

Exemple

Une société est spécialisée dans la fabrication et la vente de trois articles A, B et C. Une étude des coûts de revient, pour la période de référence, donne les résultats suivants :

Produits	Total	A	B	C
Quantités vendues	NS	400	200	600
Chiffre d'affaires	2 000 000	800 000	360 000	840 000
Coût de revient des produits vendus	1 970 000	802 000	484 400	683 600
Résultat analytique	30 000	- 2 000	- 124 400	156 400

Les dirigeants s'interrogent sur la rentabilité de leurs produits et sur la suppression éventuelle des produits déficitaires.

L'étude plus précise des conditions d'exploitation met en évidence que certaines charges sont proportionnelles aux quantités.

Produits	Total	A	B	C
Charges variables unitaires	-	1 250	1 200	400

Les dirigeants décident de calculer la marge sur coûts variables de leurs produits afin de vérifier les résultats précédemment retenus.

Produits	Total	A	B	C
Quantités vendues		(400)	(200)	(600)
Chiffre d'affaires	2 000 000	800 000	360 000	840 000
Coûts variables des produits vendus	- 980 000	500 000	240 000	240 000
Marge sur coûts variables	1 020 000	300 000	120 000	600 000
Charges fixes	- 990 000			
Résultat	+ 30 000			

- ❑ La suppression éventuelle des produits déficitaires A et B aurait conduit à imputer les charges fixes de 990 000 sur la marge du produit C et à provoquer une perte de 390 000.
- ❑ Par rapport à l'hypothèse initiale, ce résultat présente une détérioration de 420 000, équivalente à la somme des marges sur coûts variables générées par les produits A et B.

2. La méthode des coûts directs

2.1 Le coût direct

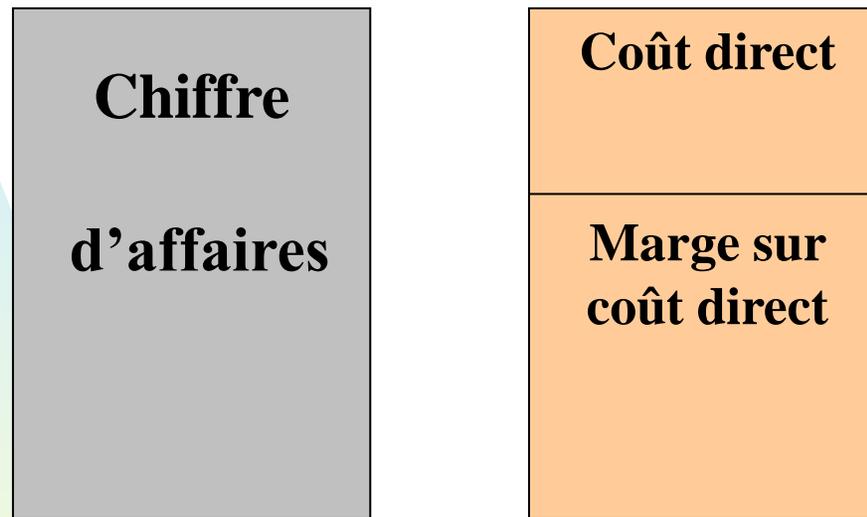
Le coût direct est un coût partiel qui comprend essentiellement des **charges variables directes** mais également des **charges fixes affectables** ou imputables **sans ambiguïté** au produit ou à l'activité.

Les charges indirectes ne sont pas réparties par produit ; elles sont **traitées globalement** pour la détermination du résultat.

	Variables	Fixes
Directes		
Indirectes		

2.2 La marge sur coût direct

La comparaison entre le chiffre d'affaires d'un produit ou d'une activité et son coût direct permet de calculer la marge sur coût direct (MCD) par produit ou par activité.



Marge sur coût direct d'un produit = Chiffre d'affaires – Coût direct

Résultat de l'entreprise = \sum des marges sur coût direct – Coût indirects globaux

Exemple:

Une entreprise vous fournit les données de l'exercice N concernant la fabrication et la commercialisation de ses produits X et Y :

Éléments	Produit X	Produit Y
Achats de matières premières consommées	2 400 000	1 350 000
Charges directes de production et de distribution	1 680 000	907 500
Charges indirectes	2 973 000	
Ventes	5 300 000	4 200 000

Compte d'exploitation analytique en coûts directs:

Éléments	Produit X	Produit Y	Entreprise
Chiffre d'affaires	5 300 000	4 200 000	9 500 000
-			
Coût direct d'achat	2 400 000	1 350 000	3 750 000
-			
Coûts directs de production et de distribution des produits vendus	1 680 000	907 500	2 587 500
=			
Marge sur coût direct	1 220 000	1 942 500	3 162 500
Taux de marge sur coût direct	23 %	46,25 %	33,29 %
-			
Coût indirect commun			2 973 000
=			
Résultat courant			1 895 000

Le produit Y dégage la meilleure marge sur coût direct relative; il est également le plus performant. En effet, ce dernier contribue de façon la plus importante à la couverture des coûts communs.

3. La méthode des coûts spécifiques

3.1 Le coût spécifique :

- ❑ Le coût spécifique est un coût partiel qui intègre pour chaque produit ou activité son coût variable ainsi que les **charges fixes directes** qui lui sont propres.
- ❑ Les charges fixes indirectes représentent les charges fixes communes qu'il n'est pas pertinents de répartir par produit ; elles sont **traitées globalement** pour la détermination du résultat.

	Variables	Fixes
Directes		
Indirectes		

Remarque:

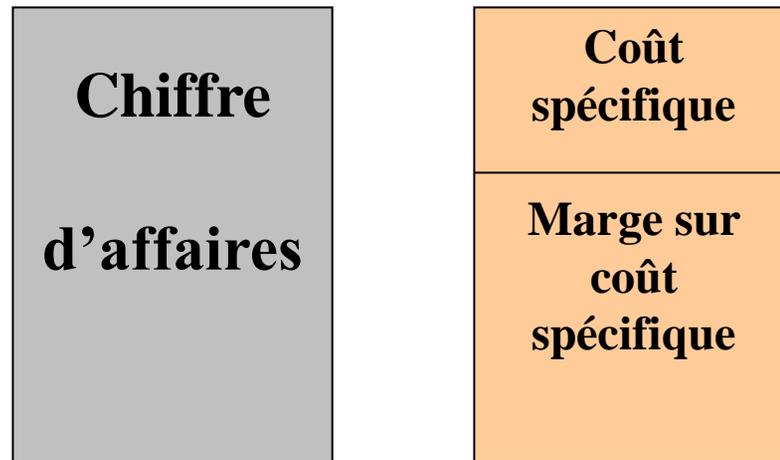
Cette méthode est aussi appelée :

- ❑ **Méthode du coût variable évolué ;**
- ❑ **Direct costing évolué**
- ❑ **Méthode des contributions ou des apports** (en référence à la contribution de chaque produit à la couverture des charges fixes communes).

3.2 La marge sur coût spécifique

La comparaison entre le chiffre d'affaire d'un produit ou d'une activité et son coût spécifique permet de calculer **la marge sur coût spécifique (MCS)** par produit ou par activité. Elle a pour objet :

- ❑ **d'estimer** l'incidence des frais fixes spécifiques sur le résultat global
- ❑ **d'analyser** la contribution de chaque produit ou activité à la couverture des charges fixes communes
- ❑ **d'affiner** la prise de décision relative à l'abandon d'un produit



Marge sur coût spécifique d'un produit = Chiffre d'affaires – Coût spécifique

Résultat de l'entreprise = \sum des marges sur coût spécifique - Coûts fixes indirects

Exemple:

Reprenons l'exemple précédent : les dirigeants décident de poursuivre l'analyse des charges fixes. Une étude leur permet de connaître le montant des charges fixes propres à chaque produit.

Produits	Total	A	B	C
Charges de structure spécifiques	410 000	70 000	140 000	200 000

Les résultats par produits deviennent donc :

Produits	Total	A	B	C
Quantités vendues		(400)	(200)	(600)
Chiffre d'affaires	2 000 000	800 000	360 000	840 000
Coût variables des produits vendus	- 980 000	500 000	240 000	240 000
Marge sur coûts variables	1 020 000	300 000	120 000	600 000
Charges fixes directes	- 410 000	70 000	140 000	200 000
Marge sur coûts spécifiques	+ 610 000	230 000	- 20 000	400 000
Charges fixes communes	- 580 000			
Résultat	+ 30 000			

Cette méthode permet de faire apparaître la «réelle» mauvaise performance du produit B dont la marge sur coûts variables ne permet pas de couvrir ses propres charges fixes. En conséquence, sa suppression entraîne :

- ❑ la disparition de la marge sur coûts variables qu'il génère soit 120 000,
- ❑ l'économie de charges fixes qui lui sont spécifiques soit un montant de 140 000, ainsi le résultat total augmenterait de 20 000 (la différence entre 140 000 et 120 000).

Coûts	Directs	Indirects
Variables	1	2
Fixes	3	4

Chiffres	Coûts	Marge correspondante *	Objet
1 + 2	Variables	Marge sur coûts variables →	<ul style="list-style-type: none"> • Couvrir les charges fixes • Dégager un résultat
1 + 3	Directs	Marge sur coûts directs →	<ul style="list-style-type: none"> • Couvrir les charges indirectes (spécifiques et communes) • Dégager un résultat
1 + 2 + 3	Spécifiques	Marge sur coûts spécifiques →	<ul style="list-style-type: none"> • Couvrir les charges communes • Dégager un résultat
1 + 2 + 3 + 4	Complets	Résultat →	<ul style="list-style-type: none"> • Obtenir un résultat après imputation de l'ensemble des charges