

CAS 6 : Le calcul de la rentabilité en comptabilité analytique

Introduction

L'analyse du comportement des charges en fonction du volume d'activité est le point de départ de plusieurs méthodes de calcul de coûts (méthode du coût variable, méthode de l'imputation rationnelle des coûts fixes...) et permet de calculer des indicateurs de gestion, tels que les marges sur coûts variables, le seuil de rentabilité, le point mort...

L'analyse de la variabilité des charges et des indicateurs qui en découlent affine le jugement porté sur la performance, la rentabilité de l'activité de l'entreprise, l'étude des simulations et, par conséquent, éclaire les dirigeants dans leurs prises de décision.

Le seuil de rentabilité (ou point mort) correspond au chiffre d'affaires pour lequel on n'a ni perte, ni bénéfice. La détermination du seuil de rentabilité s'obtient à partir de 3 éléments :

3 éléments pour déterminer le seuil de rentabilité		
Le chiffre d'affaires réalisé. (=CA)	Les charges variables dégagées par ce chiffre d'affaires. (= CV)	Les charges fixes. (=CF)

Les calculs qui permettent d'obtenir le seuil de rentabilité se font en 3 étapes :

Le calcul de la marge sur coût variable. (=MSCV) \Rightarrow *Le calcul du taux de marge sur coût variable. (= tx MSCV)* \Rightarrow *La détermination du seuil de rentabilité (= SR)*

Pour obtenir ce seuil, il convient de reclasser les charges selon 2 catégories :

Charges variables	Charges fixes
Augmentation proportionnelle avec l'activité de l'entreprise	Charges qui restent stables jusqu'à un certain niveau d'activité
"Plus je produis, plus je consomme..."	Quelle que soit la production, l'entreprise supporte les mêmes charges (location, chauffage...)

1) Les différentes catégories de charges

Face aux variations du niveau d'activité, le comportement des charges diffère. On constate trois types de comportement. Ainsi, pour répartir certaines charges dans les coûts, la solution qui peut être retenue est celle des coûts partiels qui éclate les charges en :

Trois catégories de charges		
Charges variables	Charges fixes	Charges semi-variables (ou mixtes)
Variation proportionnelle avec le chiffre d'affaires de l'entreprise	Charges de la structure de l'entreprise	Combinaison d'une partie fixe et d'une partie variable
$Y \text{ (charges)} = A X \text{ (avec } X \text{ les quantités vendues ou produites)}$	$Y \text{ (charges)} = B \text{ (avec } B \text{ coût de structures de l'entreprise)}$	$Y = AX + B$

⇒ Les charges variables (ou opérationnelles) qui varient proportionnellement avec l'activité de l'entreprise (chiffre d'affaires si c'est une entreprise commerciale et niveau de production si c'est une entreprise industrielle). Leur coût unitaire est constant.

Exemples : achats de marchandises, achats de matières premières, énergie...

Équation de la forme : $y = ax$ (avec x les quantités vendues ou produites)

⇒ Les charges fixes (ou de structure) sont indépendantes du niveau d'activité tant que la structure n'évolue pas. Le coût fixe est constitué de l'ensemble des charges fixes qui s'obtient par différence entre le total des charges et les charges variables. Elles varient par palier (loyers, assurances, salaires, amortissements ...). Les charges fixes ne sont pas réparties par produit ou par activité; elles sont traitées en bloc au niveau de l'activité globale de l'entreprise. Le coût fixe unitaire diminue avec l'augmentation du niveau d'activité. Ainsi, globalement, les charges fixes restent stables jusqu'à un certain niveau d'activité. Elles ne dépendent que de la structure de l'entreprise :

⇒ structure de production : amortissement, loyers...

⇒ structure humaine : rémunérations fixes, charges sociales...

⇒ structure financière : intérêts des emprunts souscrits...

Équation de la forme : $y = b$

⇒ Les charges semi-variables (ou mixtes) qui sont composées d'une partie fixe et d'une partie variable. Les charges semi-variables varient en fonction du niveau d'activité de l'entreprise mais sans proportionnalité (salaires des commerciaux, dépenses de téléphone ...). Elles doivent être réparties en charges fixes et charges variables.

Exemple : rémunération (une partie fixe et une partie variable en fonction du chiffre d'affaires réalisé).

Équation de la forme : $y = ax + b$ (avec x les quantités vendues ou produites)

2) La marge sur coût variable (M/CV)

Les différentes méthodes de calcul des coûts partiels permettent de déterminer des marges qui mesurent la contribution de chaque produit ou de chaque activité à absorber les charges communes et à former le résultat global. Ces méthodes améliorent la prise de décision et l'analyse de la rentabilité. L'un des objectifs de la méthode des coûts variables est de calculer et d'analyser des marges sur coûts variables par produit ou par activité afin d'en mesurer la performance. Le coût variable est calculé par produit, par activité et pour l'ensemble de l'activité ; chaque coût variable est composé exclusivement de charges variables.

La marge sur coût variable (M/CV) est calculée par produit, par activité et pour l'ensemble de l'activité. La M/CV mesure la performance d'un produit ou d'une activité, sa contribution à l'absorption des coûts fixes et à la formation du résultat. Elle représente pour chaque produit, le manque à gagner qui résulterait de son abandon au niveau global de l'entreprise.

La marge sur coût variable (M/CV) correspond à ce qui reste à l'entreprise lorsqu'elle a retiré ses charges variables : $MSCV = \text{CHIFFRE D'AFFAIRES} - \text{CHARGES VARIABLES}$:

Chiffre d'affaires =	Charges variables =		
	Coût variable		
Quantités vendues X Prix de vente unitaire	Marge sur coût variable	Charges fixes	
		Résultat courant	Résultat exceptionnel Résultat de l'exercice

Le taux de MSCV exprime ce que représente cette MSCV par rapport au Chiffre d'affaires. Le taux de MSCV montre ce que gagne l'entreprise sur chaque vente (avant déduction des CF : charges fixes).

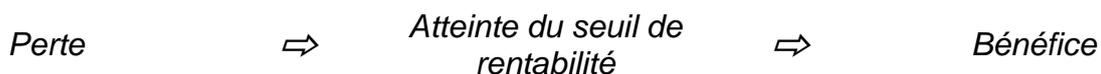
La marge sur coût variable (M/CV) et le taux de marge sur coût variable se calculent de la manière suivante :

Marge sur coût variable (M/CV)	Taux de marge sur coût variable
Marge sur coût variable = Chiffre d'affaires - Coût variable	Marge sur coût variable X 100 (%) / Chiffre d'affaires

3) Le seuil de rentabilité (ou chiffre d'affaires critique)

Le seuil de rentabilité est le niveau d'activité minimum à partir duquel une entreprise devient rentable pour elle-même par ses économies d'échelle, c'est-à-dire qu'elle cesse de perdre de l'argent sur cette activité. Littéralement, le concept dérive de l'adjectif rentable, lui-même signifiant : "qui rapporte une rente" (un revenu), généralisé abusivement au sens de "qui rapporte un bénéfice" (une rentabilité).

Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaires (chiffre d'affaires "critique") pour lequel l'entreprise ne réalise ni bénéfice, ni perte (résultat = 0). La MSCV obtenue précédemment doit donc être au moins égale aux charges fixes. Cela correspond au point mort.



⇒ Le seuil de rentabilité se calcule de deux manières :

Deux manières de calculer le seuil de rentabilité	
Le seuil de rentabilité en valeur	Le seuil de rentabilité en quantité

⇒ Le seuil de rentabilité en valeur se calcule de la manière suivante :

Le seuil de rentabilité (SR)			
Résultat = 0	M/CV = Charges fixes	Taux de M/CV * SR = Charges fixes	SR = Charges fixes / Taux de M/CV

⇒ Le seuil de rentabilité en quantité (en volume) = SR en valeur / prix de vente unitaire

⇒ Le point mort (ou "break-even" point en anglais) est le point d'intersection entre la courbe du chiffre d'affaires et la courbe des charges nécessaires pour produire ce chiffre d'affaires. Le seuil de rentabilité est donc atteint quand on arrive au point mort :

$$\text{Nombre de jours de chiffre d'affaires} = \frac{\text{Seuil de rentabilité X 360}}{\text{Chiffre d'affaires de la période}}$$

Les concepts de "seuil de rentabilité" et de "point mort" décrivent la même réalité, mais ils sont exprimés dans des unités différentes, unité de compte pour le "seuil de rentabilité" et unité de temps pour "le point mort". Le point mort est la date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint. C'est-à-dire, date à laquelle l'entreprise devient bénéficiaire. Plus cette date est atteinte rapidement dans l'exercice plus la sécurité est importante pour l'entreprise.

Conclusion

La méthode des coûts variables ne permet pas de connaître le résultat par produit ou par activité, contrairement à la méthode des coûts complets, puisque les coûts fixes ne sont pas répartis. Mais la méthode des coûts variables permet de connaître le seuil de rentabilité qui est le chiffre d'affaires que l'entreprise doit dépasser pour réaliser des bénéfices. Le seuil de rentabilité est déterminé à partir des éléments du compte de résultat différentiel et constitue un indicateur de gestion essentiel de la méthode du coût variable.