

## Chapitre 2

### QCM

- 1. B. FAUX.** Comme les consommations de charges (puisqu'il n'y a pas de stock) et les produits (chiffre d'affaires) sont identiques, le résultat global est le même.
- 2. B. FAUX.** Le coût spécifique est la somme des charges variables et des charges fixes spécifiques.
- 3. B. FAUX.** Le coût complet est la somme de toutes les charges, directes et indirectes, fixes et variables. S'il y a des charges fixes incorporées au calcul des coûts, le coût complet unitaire, et par là même le résultat analytique unitaire du produit, est lié au volume d'activité. Il suffit alors d'un volume d'activité plus élevé pour rendre le résultat positif, et donc ne pas abandonner le produit. S'il y a des charges indirectes, l'abandon du produit entraînera une imputation de ces charges indirectes aux produits restants, ce qui augmente leur coût et risque de rendre leur résultat analytique négatif. Il faut donc travailler en coût partiel et calculer les marges sur coût spécifique des produits.
- 4. B. FAUX.** Si les conditions d'exploitation restent constantes, la marge sur coût variable unitaire est constante. La marge sur coût variable globale sera proportionnelle aux quantités vendues.
- 5. A. VRAI.** La marge sur coût spécifique est égale à la différence entre le chiffre d'affaires et le coût spécifique. Or, celui-ci intègre les charges fixes directes. Le coût fixe global est constant, mais à l'unité, il diminue avec le volume des ventes, les charges fixes étant alors mieux absorbées.
- 6. A. C.** Le coût spécifique d'un objet est toujours supérieur ou égal au coût variable de cet objet. La marge sur coût spécifique est donc toujours inférieure ou égale à la marge sur coût variable de l'objet.
- 7. B.** Le coût variable est un calcul pertinent lorsque les charges variables sont élevées (par rapport aux charges totales). Si la plupart des charges ne varient pas en fonction du niveau d'activité, la marge sur coût variable sera élevée, mais avec des charges fixes à couvrir très importantes.
- 8. A.** Augmenter le niveau d'activité aurait pour conséquence une dégradation de la marge sur coût variable car, mécaniquement, le coût variable augmente au même rythme que le chiffre d'affaires.

**9. A. B.** Lors de l'abandon d'un produit, les charges variables ainsi que les charges spécifiques à ce produit disparaissent. Comme le chiffre d'affaires est nul, les marges sur coût sont également nulles. En revanche, les charges communes restent inchangées car elles ne sont pas directes au produit.

**10. C.** La marge sur coût spécifique permet de mesurer la capacité du produit à couvrir les charges communes : seules les charges variables et les charges spécifiques sont intégrées, les charges communes n'étant pas réparties entre les produits.

**11. A.** Le résultat est égal à  $100 - 110 = -10$  €.

**12. C.** La marge sur coût spécifique est égale au chiffre d'affaires réalisé sur les produits P moins les charges variables et les charges fixes spécifiques aux produits P. La marge sur coût spécifique s'élève à  $60 - 15 - 10 = 35$  €.

**13. A. C.** La marge sur coût spécifique est négative. Il serait légitime d'envisager l'abandon du produit, mais s'il est possible d'augmenter le volume de production, la marge sur coût variable augmente et peut absorber les coûts fixes spécifiques.

**14. B. D.** La marge sur coût spécifique de X correspond à la différence entre le chiffre d'affaires de X, ses charges variables (directes et indirectes) et ses charges fixes directes (nulles ici) : elle correspond donc à sa marge sur coût variable et s'élève à  $20\,000 - 8\,000 = 12\,000$  €. Le résultat global correspond à la somme des deux marges sur coût spécifique à laquelle les charges fixes indirectes sont retranchées, soit ici un résultat global de :  $12\,000 + 5\,000 - 10\,000 = 7\,000$  €.

**15. A. D.** Si la production est de 100 unités, faire génère un coût variable de 500 (contre 800) et un résultat négatif de  $-500$  (contre un résultat positif de  $+200$ ). Si la production est de 1 000 unités, faire génère un coût variable de 5 000 (contre 8 000) et un résultat positif de  $+4\,000$  (contre un résultat positif de  $+2\,000$ ). Si la production est de 10 000 unités, faire génère un coût variable de 50 000 (contre 80 000) et un résultat positif de  $+49\,000$  (contre un résultat positif de  $+20\,000$ ). Faire faire permet de diminuer le risque d'exploitation car les coûts fixes sont nuls, mais cela ne permet pas de profiter des économies d'échelle en cas d'augmentation de l'activité.

## Exercices

### EXERCICE 1 INDUS

#### 1. Déterminer quel serait le résultat si l'entreprise décidait d'abandonner la vente du produit Y.

Si le produit Y est abandonné, à court terme, toutes les charges variables et directes au produit disparaissent.

Le résultat s'améliore ainsi de 1 000 000 € (pour atteindre un déficit de 500 000 €) : seul le produit X contribue à la couverture des charges communes (qui dès lors sont spécifiques à X).

En milliers d'euros	Produit X	Produit Y	Total
Chiffre d'affaires	10 000	0	10 000
– Charges variables	– 4 000	0	– 4 000
= MCV	6 000	0	6 000
– Charges directes et fixes	– 2 000	0	– 2 000
= MCS	4 000	0	4 000
– Charges communes			– 4 500
= Résultat			– 500

#### 2. Déterminer quel serait le résultat si l'entreprise parvenait à augmenter son activité du produit Y de 15 %.

Une augmentation de l'activité de Y de 15 % a pour conséquence une augmentation de son chiffre d'affaires de 15 %, mais également une augmentation de ses charges variables de 15 % (et donc, par construction, une augmentation de sa MCV de 15 %). En revanche, les charges fixes et directes de Y sont inchangées, ainsi que les charges communes.

En milliers d'euros	Produit X	Produit Y (Augmentation de 15 %)	Total
Chiffre d'affaires	10 000	17 250	27 250
– Charges variables	– 4 000	– 6 900	– 10 900
= MCV	6 000	10 350	16 350
– Charges directes et fixes	– 2 000	– 10 000	– 12 000
= MCS	4 000	350	4 350
– Charges communes			– 4 500
= Résultat			– 150

Le résultat s'améliore, mais demeure déficitaire de 150 000 €.

### 3. Déterminer quelle devrait être l'augmentation de l'activité de Y pour obtenir un résultat global de 200 000 €.

Nous cherchons l'augmentation de l'activité de Y qui permettrait d'obtenir un résultat global de 200 000 €.

$$\text{Résultat global} = \text{MCS}_X + \text{MCS}_Y - \text{Charges communes}$$

$$200 = 4\,000 + \text{MCS}_Y - 4\,500$$

$$\text{MCS}_Y = 200 - 4\,000 + 4\,500 = 700$$

Pour atteindre un résultat global de 200 000 €, la marge sur coût spécifique de Y doit être de 700 000 €.

$$\text{MCS}_Y = \text{MCV}_Y - \text{Charges spécifiques}$$

$$700 = \text{MCV}_Y - 10\,000$$

$$\text{MCV}_Y = 700 + 10\,000 = 10\,700$$

Pour atteindre un résultat global de 200 000 €, la marge sur coût variable doit être de 10 700 000 €.

Comme elle s'élève actuellement à 9 000 000 €, il faut une augmentation de :

$$\frac{10\,700\,000 - 9\,000\,000}{9\,000\,000} \times 100 = 18,88 \% \text{ par rapport à la situation initiale de l'activité de Y.}$$

## EXERCICE 2 SA NÉGOC'

### 1. Classer les charges selon les caractères variables et fixes, ainsi que directes et indirectes.

Selon les caractères variables et fixes ainsi que directs et indirects, on peut distinguer :

- Les achats de marchandises : charges variables et directes.
- Les services extérieurs : charges fixes et directes (charges spécifiques de A).
- Les charges de personnel : charges fixes et indirectes (il est supposé qu'à court terme le nombre de salariés est stable, d'où le caractère fixe de cette charge).
- Les dotations aux amortissements : charges fixes et indirectes (charges communes).
- Les charges financières : charges fixes et indirectes (charges communes).

Si rien n'est précisé quant au caractère direct ou indirect des charges par rapport aux marchandises, ces charges sont considérées comme indirectes.

# CORRIGÉ

## 2. Déterminer les marges sur coût variable et les marges sur coût spécifique. Commenter les résultats.

	Marchandises A	Marchandises B	Total
Chiffre d'affaires	426 780	200 500	627 280
- Achats de marchandises	- 242 730	- 161 820	- 404 550
= Marge sur coût variable	184 050	38 680	222 730
Taux de MCV	43,12 %	19,29 %	
- Charges directes et fixes	- 23 000		- 23 000
= Marge sur coût spécifique	161 050	38 680	199 730
Taux de MCS	37,74 %	19,29 %	
- Charges communes			- 196 910
= Résultat			2 820

Comme les deux MCV sont positives, les deux marchandises contribuent à la couverture des charges fixes. Il faut cependant indiquer que les marchandises A contribuent davantage que les marchandises B (tant en valeur absolue qu'en valeur relative). Cet écart entre les deux MCV peut s'expliquer car toutes les charges directes de A ne sont pas variables : lors du calcul de la MCS, des charges directes et fixes sont intégrées et viennent donc diminuer la MCV.

Les deux MCS sont positives : les deux marchandises contribuent à la couverture des charges communes. Pour améliorer le résultat de la société, il faudrait augmenter le niveau d'activité des deux marchandises. Il faut être vigilant car 31 % des charges sont communes : si le niveau d'activité diminue, ces charges resteront constantes.

## EXERCICE 3 INTECVAR

### 1. Identifier la méthode de calcul des coûts à utiliser

Les charges fixes directes (spécifiques) et indirectes (communes) étant distinguées, le calcul des marges sur coût spécifique des deux segments de ventes permet d'apprécier les conséquences de l'abandon d'un marché.

Pour savoir s'il est opportun ou non d'abandonner un marché, il est impossible de raisonner en coûts complets, du fait des charges fixes globales, il faut utiliser les méthodes du coût partiel.

### 2. Commenter les résultats obtenus et proposer des actions à mettre en place.

Le coût variable unitaire est de  $\frac{925\,000}{18\,500} = 50$  €.

Avec les conditions d'exploitation actuelles, le résultat d'exploitation s'écrit :

$$\text{Résultat} = \text{MCV}_{\text{particuliers}} + \text{MCV}_{\text{supermarchés}} - \text{Charges communes}$$

$$\text{Résultat} = (70 - 50) \times 6\,000 + (55 - 50) \times 12\,500 - 152\,500 = 30\,000 \text{ €}$$

Notons que la marge sur coût variable des ventes aux supermarchés est positive : 5 € de MCV unitaire et 62 500 € de MCV totale.

L'abandon des ventes aux supermarchés conduirait à une perte :

$$\text{Résultat}_{\text{si abandon}} = 20 \times 6\,000 - 152\,500 = -32\,500 \text{ €}, \text{ soit une baisse de } 62\,500 \text{ €}.$$

Il ne faut donc surtout pas abandonner le marché des supermarchés, la MCV est positive et les ventes sur ce marché contribuent à l'absorption des charges fixes communes.

	Particuliers			Supermarchés			Ensemble
	Quantité	Valeur	Total	Quantité	Valeur	Total	
CA	6 000	70	420 000	12 500	55	687 500	1 107 500
- CV	6 000	50	300 000	12 500	50	625 000	925 000
= MCV	6 000	20	120 000	12 500	5	62 500	182 500
- CF directes			65 000			72 500	137 500
= MCS	6 000	9,167	55 000	12 500	- 0,8	- 10 000	45 000
- Charges communes							15 000
= Résultat							30 000

### Actions à envisager :

Pour le marché des particuliers : la MCS est positive ainsi que la MCV. Il n'y a pas de problème.

Pour le marché des supermarchés : la MCV est positive mais la MCS est négative.

Trois actions doivent être étudiées :

1. Modifier si c'est possible les conditions d'exploitation : soit en augmentant le prix de vente sur ce marché (à ventes constantes), soit en diminuant les charges variables unitaires, soit en diminuant les charges fixes spécifiques à ce marché.
2. Abandonner le marché : le résultat global augmenterait de 10 000 € (33,33 % de sa valeur).
3. Essayer d'augmenter le volume des ventes sur ce marché, ce qui permettrait de diminuer le coût fixe unitaire et par là même, rendrait la MCS positive, la vente en supermarchés contribuerait alors à la formation du résultat.

Le volume des ventes à atteindre pour rendre la MCS positive est donné par le seuil de rentabilité spécifique.

$MCS \geq 0 \Leftrightarrow MCV - CFS \geq 0 \Leftrightarrow 5 \times Q - 62\,500 \geq 0$  si on appelle Q le volume des ventes à atteindre.

$$5 \times Q - 62\,500 \geq 0 \Leftrightarrow Q \geq \frac{62\,500}{5} \Leftrightarrow Q \geq 12\,500 \text{ ventes en supermarchés.}$$

Soit une augmentation du volume des ventes de 16 % sur ce marché.

Mais avant de prendre une décision, il faut envisager les conséquences de la décision, notamment la perte éventuelle de clients achetant sur les deux marchés ou encore une dégradation de l'image de l'entreprise.

# CORRIGÉ

**3. Déterminer la conséquence sur le résultat d'une modification dans la structure des ventes sur chaque marché, avec l'hypothèse de 500 unités de plus aux particuliers et 500 unités de moins aux supermarchés.**

L'augmentation des ventes aux particuliers, même au détriment des ventes en supermarchés, serait favorable à l'entreprise, le taux de marge est beaucoup plus élevé sur le marché des particuliers (28,6 % pour les particuliers contre 9,1 % pour les supermarchés) :

$$\text{Résultat} = (6\,000 + 500) \times 20 + (12\,500 - 500) \times 5 - 152\,500 = 37\,500 \text{ €}$$

Soit une augmentation de 25 % par rapport au résultat actuel.

## Cas de synthèse

### CAS BRULETIL

#### 1. Mettre en place une méthode permettant de répondre à la question du responsable.

Pour savoir s'il faut abandonner un produit, il faut déterminer les marges sur coût variable et marges sur coût spécifique.

Les contributions à la couverture des charges fixes et les contributions à la couverture des charges fixes communes sont également appelées marges sur coût variable et marges sur coût spécifique.

$$\text{MCV} = \text{CA} - \text{CV}$$

$$\text{MCS} = \text{CA} - \text{CS} = \text{MCV} - \text{CFS}$$

Avec  $\text{CS} = \text{CV} + \text{CF directes}$

Les charges fixes indirectes ne sont pas réparties sur chaque objet de coût : il n'est pas possible d'obtenir un résultat analytique pour chacun, mais seulement un résultat global.

Il n'y a pas de stock, le résultat global reste donc le même, quelle que soit la méthode de calcul de coût utilisée.

En coût partiel	Cheminées			Poêles			Global
	Quantité	Unité	Total	Quantité	Unité	Total	
CA	2 000	550	1 100 000	1 000	1 075	1 075 000	2 175 000
MP	2 000	15	30 000	1 000	200	200 000	230 000
Main-d'œuvre	2 000	45	90 000	1 000	150	150 000	240 000
CV de production	2 000	60	120 000	1 000	350	350 000	470 000
CV de distribution	2 000	50	100 000	1 000	75	75 000	175 000
Total CV	2 000	110	220 000	1 000	425	425 000	645 000
Marge sur coût variable (MCV)	2 000	440	880 000	1 000	650	650 000	1 530 000
TMCV		80 %			60,47 %		
Charges fixes mensuelles de production			100 000			300 000	400 000
Charges fixes mensuelles de distribution			50 000			400 000	450 000
Marge sur coût spécifique (MCS)	2 000	365	730 000	1 000	-50	-50 000	680 000
Charges indirectes fixes							652 500
Résultat							27 500

Ainsi, le responsable a raison : le produit Poêles a une marge sur coût spécifique négative ; ce produit dégrade donc le résultat. Sans la production et les ventes de ce produit, le résultat serait plus élevé de 50 000 € et donc égal à 77 500 €.



# CORRIGÉ

Toutefois, avant de décider son abandon, il faut envisager d'autres actions :

- la possibilité ou non de modifier les conditions d'exploitation (en fonction de la concurrence pour le prix de vente, renégocier avec les fournisseurs, envisager une sous-traitance...);
- la possibilité d'augmenter le volume des ventes de ce produit (campagne publicitaire...).

## 2. Déterminer le volume minimum à vendre pour que cette production contribue à la formation du résultat d'exploitation.

Une production contribue à la couverture des charges fixes communes si sa marge sur coût spécifique est positive.

$MCS \geq 0 \Leftrightarrow MCV - CFS \geq 0 \Leftrightarrow 650 \times Q - (300\,000 + 400\,000) \geq 0$  si on appelle  $QQ$  le volume des ventes à atteindre.

$$650 \times QQ - 700\,000 \geq 0 \Leftrightarrow QQ \geq \frac{700\,000}{650} \Leftrightarrow QQ \geq 1\,076,92 \text{ poêles.}$$

Ainsi, il suffit de produire et vendre 1 077 poêles pour que la marge sur coût spécifique soit positive et que ce produit contribue à l'absorption des charges fixes communes de structure et donc à la formation du résultat. L'activité actuelle pour les poêles étant égale à 1 000 unités produites et vendues, il faudrait l'augmenter de 7,7 % pour que, dans les mêmes conditions d'exploitation qu'actuellement, elle contribue à la profitabilité de l'entreprise.

## 3. Calculer les marges sur coût variable, sur coût spécifique par produits et le résultat différentiel global et commenter.

**Marges sur coût variable et marges sur coût spécifique par produits/marchés :**

MCV	Ventes directes en ligne	Grossistes	Total
Cheminées	98 000 (a)	880 000	978 000
Poêles	38 750	650 000	688 750
Total	136 750	1 530 000	1 666 750

(a)  $CA - CV = 600 \times 200 - 22\,000$

**Marges sur coût spécifique par produits :**

Les charges fixes de production sont directes, les charges fixes de distribution sont indirectes.

	Cheminées	Poêles	Total
MCV par produit.	978 000	688 750	1 666 750
CF directes de production	100 000	300 000	400 000
MCS par produit	878 000	388 750	1 266 750
CF indirectes de distribution			590 000
CF indirectes de structure			652 500
Résultat			24 250

Le résultat a augmenté : la direction a fait un bon choix. Les marges sur coût spécifique des deux produits sont positives : il faut donc continuer les deux productions, l'abandon d'une des productions conduirait à une diminution du résultat. 4. Calculer les marges sur coût spécifique par marchés et le résultat différentiel global et commenter.

Les charges fixes de distribution sont directes, les charges fixes de production sont maintenant indirectes par rapport aux marchés.

	Ventes directes en ligne	Grossistes	Total
MCV par marchés	136 750	1 530 000	1 666 750
CF directes de distribution	140 000	450 000	590 000
MCS par marchés	- 3 250	1 080 000	1 076 750
CF de production			400 000
CF indirectes de structure			652 500
Résultat			24 250

On constate que la marge sur coût spécifique sur le marché des ventes en ligne est négative. Toutefois, on peut supposer, l'activité étant toute récente, que les quantités vendues vont continuer d'augmenter et que la marge sur coût spécifique va rapidement devenir positive, et donc, que ce marché va également contribuer à couvrir les charges communes de production et d'administration, et ainsi participer à la profitabilité de l'entreprise.