

**Enseignante : Ihsane EL HASSANI**

**Semestre : 3**

**Élément du module : Comptabilité analytique**

**Ensemble : E06**

**Méthode des coûts variables: Direct costing simple**

## **La méthode des coûts variables : Direct costing simple**

Si la méthode des coûts complets privilégie la distinction entre charges directes et charges indirectes, la méthode des coûts partiels préfère celle entre charges variables et charges fixes. Elle ne retient dans le calcul des coûts et coûts de revient qu'une partie des charges.

### **1- Le coût variable : Direct costing simple**

Le direct costing simple est un modèle de court terme qui permet de prendre des décisions rapidement tout en négligeant l'impact des charges fixes, considérées comme subies. Selon cette méthode, les charges fixes sont couvertes par la marge sur coûts variables. Mais avec la croissance des charges de structures (fixes), le modèle est devenu moins fiable. Cette méthode est intrinsèquement liée à la détermination du seuil de rentabilité.

#### **1-1 Les principes de base**

Le plan comptable Marocain qui s'inspire du plan comptable Français, appelle cette méthode : la méthode du coût variable et il l'a défini comme un « ... coût constitué seulement par les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et la variation du volume des produits obtenus ».

Le direct costing simple repose sur la distinction entre charges fixes et charges variables. Il n'incorpore dans les coûts d'un produit que les charges variables et considère les charges fixes (de production, de vente, d'administration...etc.) comme des frais de période qui ne doivent pas être inclus dans le coût de revient.

Ce coût est composé de charges variables directes et indirectes.

#### **a-Affectation des charges variables**

Les charges directes comprennent généralement les consommations de matières premières et la main d'œuvre directe. En général, ces charges sont variables et sont affectées aux coûts variables.

#### **b-Charges variables indirectes**

Les charges variables indirectes varient en fonction du niveau d'activité mais sont communes à plusieurs produits. Elles nécessitent donc une répartition dont la qualité dépend totalement du système d'information de gestion mis en place (fiches horaires, compteurs...).

Exemples : Les frais de personnel liés à la rémunération des heures ouvriers pointées sur une machine réalisant plusieurs produits, les charges d'énergie d'une machine réalisant plusieurs produits, les consommations de carburant de véhicules transportant plusieurs produits...

Ce type de coût est facilement utilisable pour l'analyse de la rentabilité à court terme des différentes activités de l'entreprise.

### **C- L'évaluation des stocks de produits**

Seules les charges variables directes et indirectes sont imputées aux coûts. Les stocks de produits finis, intermédiaires et en-cours sont donc valorisés au coût variable de production.

#### **1-2 La marge sur coût variable**

Cette marge est calculée au niveau de chaque activité élémentaire, elle s'obtient par la différence entre le chiffre d'affaires généré par l'activité de l'entreprise et les charges variables directement identifiables à cette activité.

La somme de ces marges élémentaires constitue la marge sur coût variable total.

#### **1-3 Le compte de résultat analytique**

Le compte de résultat analytique est conçu pour mettre en évidence les marges sur coût variable, les charges fixes et le résultat courant. le résultat courant global est obtenu en diminuant de la marge sur coût variable global les charges fixes communes.

**Le schéma suivant illustre le mécanisme de la méthode.**

Eléments	Activité 1(*)	Activité 2	Activité 3	Total
Chiffre d'affaires (CA)	CA1	CA2	CA3	
- Charges variables (CV)	CV1	CV2	CV3	
= Marge sur coût variable (M/CV)	M/CV1	M/CV2	M/CV3	Somme des M/CV
- Charges fixes (CF)				- CF
= Résultat courant (RC)				RC

**Tableau du mécanisme du direct costing simple**

(\*) Il peut s'agir des produits, familles de produits ou des centres de responsabilité.

### **Application**

Une entreprise a produit et vendu au cours du mois de mars de l'année N, deux types de produits : 1200 P1 et 800 P2. Le prix de vente unitaire est de 500 DH pour P1 et 190 DH pour P2.

Les charges de la période sont les suivantes :

- Matières premières consommées : 500 kg à 120 DH/kg pour fabriquer P1; 400 kg à 120 DH/kg pour fabriquer P2.
- Main d'œuvre direct (Atelier 1) : 1500 heures à 60 DH/h pour fabriquer P1; 500 heures à 60 DH/h pour fabriquer P2.
- **Tableau de répartition des charges indirectes se présente ainsi :**

	Atelier 1	Atelier 2
Total de répartition secondaire	200 000	150 000
Nature de l'unité d'œuvre	HMOD*	Heures machines
Nombre de l'unité d'œuvre (NUO)	2 000	1 000
Coût de l'unité d'œuvre (CUO)	100	150

\* Heures de main d'œuvre direct

Dans l'atelier 2, il a été utilisé 750 heures machines pour fabriquer P1 et 250 heures machines pour fabriquer P2.

### **Travail à faire :**

- 1-Calculer les résultats de la période selon la méthode des coûts complets.
- 2-Calculer les résultats de la période selon la méthode des coûts variables sachant que :
  - Les matières premières et la MOD sont des charges variables ;
  - Les charges indirectes de l'Atelier 1 sont découpées en charges variables d'un montant de 135 000 DH et charges fixes d'un montant de 65 000 DH ;
  - Les charges indirectes de l'Atelier 2 sont supposées comme étant fixes.

### **Corrigé :**

## 1- Calcul des résultats de la période

\* selon la méthode des coûts complets.

Charges	P1			P2		
	Qté	CU	VAL	Qté	CU	VAL
<b>Charges directes</b>						
Mat premières	500	120	60000	400	120	48000
MOD	1500	60	90000	500	60	30000
<b>Charges indirectes</b>						
Atelier 1	1500	100	150 000	500	100	50000
Atelier 2	750	150	112 500	250	150	37500
<b>Coût de revient</b>	1200	343,75	412 500	800	206,875	165500
Chiffre d'affaires	1200	500	600 000	800	190	152000
<b>Résultat analytique</b>	1200		+187500	800		-13 500

### Remarque

D'après cette application, on constate que le produit P1 dégage un bénéfice de 187 500 DH et le produit P2 dégage une perte de 13 500 DH. Ce dernier nuit à la rentabilité de l'entreprise puisque le résultat global est de 174 000 DH (187500 – 13500).

Dans une logique de rentabilité, on peut suggérer l'arrêt de la fabrication de P2 pour augmenter le bénéfice global de l'entreprise à 187500 DH.

## 2- Calcul des résultats de la période

\* Selon la méthode des coûts variables

Le total des charges indirectes de l'Atelier 1 = 200 000 DH

	Atelier 1	
	CV	CF
TRS	135 000	65 000
Nat de l'UO	HMOD	
NUO	2 000	
CUO	67,5	

Charges variables de P1 = Matières + MOD + Charges variables indirectes de l'Atelier 1.

Charges variables indirectes de l'Atelier 1 = 1500 x 67,5 = 101250 DH.

**Charges variables de P1 = 60000 + 90000 + 101250 = 251 250 DH.**

Charges variables de P2= Mat 1ères + MOD + Charges variables indirectes de l'Atelier 1.  
 Charges variables indirectes de l'Atelier 1 = 500 x 67,5 = 33750 DH.

**Charges variable de P2 = 48000 +30000 + 33750 = 111 750 DH.**

Charges fixes = Charges fixes de l'Atelier 1 + Charges fixes de l'Atelier2.

Charges fixes = 65000 + 150000 = 215 000 DH.

	P1	P2	Total
Chiffre d'affaires	600 000	152 000	
Charges variables	251 250	111 750	
M/CV	348 750	40 250	389 000
Charges fixes			215 000
Résultat courant			<b>174 000</b>

Comme pour la méthode des coûts complets, le résultat global obtenu est de 174 000 DH. IL est intéressant d'analyser la contribution de chacun des produits à la couverture des charges fixes.

L'examen des marges sur coûts variables montre que le produit P1 génère une forte contribution à la couverture des charges fixes : 348 750 DH contre 40 250 DH de P2.

Si on suggère d'éliminer le produit P2 non profitable par la méthode des coûts complets, le résultat global de l'entreprise devient alors de :

M/CV	348 750
CF	215 000
Résultat	<b>133 750</b>

### **Remarque**

Le résultat global de l'entreprise a diminué du montant de la marge sur coût variable de P2, soit 40 250 DH.

### **Conclusion :**

La méthode des coûts variables montre que l'entreprise n'a pas intérêt à éliminer le produit P2 pour sa performance en termes de rentabilité.

Pour améliorer le résultat de P2, l'entreprise peut opter pour trois solutions possibles:

- \* Soit augmenter le chiffre d'affaires de P2 par le développement de ses parts de marché ou par l'augmentation de son prix de vente unitaire HT.
- \* Soit maîtriser l'évolution de ses charges variables par la recherche de meilleures conditions d'achat ou par la rationalisation de la gestion de la main d'œuvre directe.
- \* ou freiner l'évolution de ses charges fixes. Mais, cette solution trouve ses limites dans la mesure où les charges fixes sont dépendantes de la structure de l'entreprise.

## **2- Les avantages de la méthode**

Cette méthode présente plusieurs avantages :

- La méthode est précise et plus fiable que la méthode des coûts complets. Pour cette méthode, le problème de la répartition et de l'imputation des charges fixes ne se pose pas (les charges variables directes sont parfaitement affectables aux coûts de produits, pour ce qui est des charges variables indirectes il faut un traitement préalable, mais le degré de précision peut être satisfaisant surtout si leur montant n'est pas significatif).
- Elle permet de mieux mesurer l'efficacité des centres de responsabilité. En effet, les charges fixes sont souvent définies et décidées par la direction générale. Elles ne relèvent pas donc de la responsabilité des niveaux hiérarchiques inférieurs qui ont un pouvoir d'action sur les charges variables.
- les charges fixes isolées peuvent être surveillées plus efficacement que si elles sont réparties entre les coûts des différents produits, de manière arbitraire.
- la méthode permet de juger la rentabilité globale des produits fabriqués ou vendus puisque, à partir du moment où la marge globale sur coût variable est supérieure aux charges fixes, cela signifie que l'entreprise commence à réaliser des bénéfices.
- Elle présente l'avantage de pouvoir recourir à la sous-traitance tant que la capacité de production de l'entreprise n'est pas saturée. En effet, les charges fixes ne sont pas tributaires du recours ou non à la sous-traitance mais seules les charges variables évoluent proportionnellement au volume d'activité. Les responsables de l'entreprise

peuvent décider de sous-traiter tant que le coût de la sous-traitance est inférieur au coût variable de la production de l'entreprise.

- Elle permet de choisir également s'il faut ou non fabriquer plus de produits dans certains cas puisque le coût variable constitue le prix minimum à appliquer pour des séries marginales.

### **3-Les limites de la méthode**

La distinction entre charges variables et charges fixes n'est pas toujours facile.

L'analyse de la variabilité des charges demeure intéressante pour les entreprises ayant peu de charges fixes et beaucoup de charges variables. Or, par suite des évolutions économiques et sociales, les charges fixes notamment indirectes sont de plus en plus importantes.