|  |
| --- |
| STMG – Enseignement spécifique GF  **Qu’apporte l’analyse des coûts à la prise de décision ?** |

L’utilité de la méthode du coût partiel (coût spécifique)   
dans la prise de décision

|  |
| --- |
| **Méthodologie** |
| **Pour chaque partie une problématique est posée. Pour accompagner l’élève une série de questions est ensuite proposées.**  **Plan du support :** Présentation du contexteÉtape 1 : déterminer le seuil de rentabilité de l’année 2019Étape 2 : analyser l’opportunité de développer l’activité en étéÉtape 3 : optimiser l’activité de la société en fonction du nombre de forfaitsÉtape 4 : estimer une politique de prixÉtape 5 : argumenterÉtape 6 : mobiliser ses connaissances |

# Indications complémentaires du programme

*La comptabilité de gestion prévoit plusieurs approches pour le calcul des coûts. Un coût représente une somme de charges. Celui-ci est pertinent pour prendre une décision dès lors que les charges retenues sont cohérentes avec le contexte de l’organisation et ses objectifs.*

*Le système de coûts complets aboutit à déterminer la rentabilité individuelle des produits (marge nette positive), tandis que le système de coûts partiels pose la question de la rentabilité globale de l’organisation compte tenu du fait qu’une partie des charges est considérée comme fixe.*

*La méthode des coûts spécifiques prolonge celle des coûts partiels. Elle impute à chaque produit les charges directes fixes qui lui sont propres. Elle dégage une marge sur coûts spécifiques qui doit permettre la couverture des charges fixes indirectes qualifiées charges communes de l’entreprise.*

# Problématique générale : qu’apporte l’analyse des coûts à la prise de décision ?

**Contexte :**

La Société par action simplifiée (SAS) « Les Angles 2000 » permet aux skieurs de pouvoir accéder aux pistes de ski de la station. Elle comprend des télécabines récentes et des télésièges débrayables ultra rapides.

Cette SAS de remontées mécaniques dans les Pyrénées orientales fait partie d’un GIE dont 80 % des actionnaires sont représentés par les commerçants de la ville.

À l’heure actuelle, l’activité de la société s’étend sur 4 mois de l’année, du mois de décembre à mars. Cette activité est très dépendante de l’ouverture des stations de ski qu’elle dessert.

L’attractivité de la station est en constante diminution. Ceci a un impact direct sur la SAS. De plus, en pleine période d’hiver de cette année, l’éboulement de la principale voie d’accès à la station a eu un impact négatif considérable sur le chiffre d’affaires (CA) 2019.

Pour combler cette perte de chiffre d’affaires, les actionnaires envisagent d’étendre l’activité de la société sur 10 mois. Elle conserverait son activité hivernale (de décembre à mars) et développerait son activité de remontées mécaniques (de mai à octobre) pour que la station puisse proposer des activités (randonnée, escalade, VTT, bike park, canyoning, …) pendant cette période estivale.

La société emploie trois personnes à temps plein en contrat à durée indéterminée. Pour accompagner ces personnes, elle a recours à deux salariés à temps partiel en contrat à durée déterminée de novembre à avril pour l’ouverture et la fermeture de la station, et de 4 autres contrats à durée déterminée à temps partiel pour la période de décembre à mars. Deux salariés en contrat à durée déterminée à temps partiel seront également recrutés pour la nouvelle période estivale.

Pour étudier l’opportunité de développer la nouvelle activité estivale, le gérant compte analyser la rentabilité de l’entreprise en fonction des deux activités (hivernale et estivale). Cette analyse va avoir un impact sur la ventilation des charges fixes car certaines sont communes quelque soit l’activité et d’autres sont liées tout particulièrement à l’une ou l’autre des activités.

**⇨ Le développement d’une activité estivale permet-il d’améliorer la rentabilité de la station ?**

I – Analyse de la rentabilité de l’activité hivernale

Étape 1 : déterminer le seuil de rentabilité de l’année 2019

À partir du compte de résultat par variabilité (données issues de la comptabilité) de la société en 2019, le dirigeant voudrait connaître le nombre de forfaits à vendre pour que la société soit profitable.

* Quel est le nombre de forfaits à vendre pour être rentable ?

À partir des annexes 1 à 3 :

1. **Analyser le comportement des charges en fonction de l’activité.**
2. **Analyser le compte de résultat par variabilité pour l’année 2019.**

II - Recherche d’une solution pour améliorer la rentabilité : développement d’une activité estivale

Étape 2 : analyser l’opportunité de développer l’activité en été

Les actionnaires pensent ouvrir l’activité sur 10 mois afin d’accroître le chiffre d’affaires et d’améliorer la profitabilité. Actuellement le prix du forfait est fixé à 40 € pour la journée. Ils pensent développer des activités de plein air en période d’été (de mai à octobre).

Pour cela, ils envisagent que l’activité sera ouverte au public de décembre à mars (période hivernale) et de mai à octobre (période estivale), soit 10 mois d’activité.

* En développant une activité estivale, l’entreprise peut-elle accroître son résultat ?

À partir des annexes 4 et 5 :

1. **Déterminer le résultat par variabilité en fonction de la méthode des coûts spécifiques.**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *Éléments* | *Hiver*  *(de janvier à mars et décembre 2020)* | *Été*  *(de mai à octobre 2020)* | *Total*  *(10 mois d’activités)* |
| *Chiffre d’affaires* |  |  |  |
| *Coût variable (80 %)* |  |  |  |
| *Marge sur coût variable* |  |  |  |
| *Charges fixes spécifiques* |  |  |  |
| *Marge sur coûts spécifiques* |  |  |  |
| *Charges fixes communes* | | |  |
| *Résultat* | | |  |

1. **Conclure quant aux résultats obtenus.**
2. **Présenter l’intérêt de cette méthode.**

Étape 3 : optimiser l’activité de la société en fonction du nombre de forfaits

Par rapport aux prévisions de 2020 (ouverture pendant la période estivale), le coût total est de 1 790 000 € lorsque la société transporte 44 750 personnes (forfait 40 € HT).

Dès que le nombre de forfaits va dépasser les 50 000 personnes, les charges variables vont passer à 85 % du Chiffre d’affaires (la société doit avoir recours à un collaborateur supplémentaire en contrat à durée déterminée) et les charges fixes vont augmenter de 30 000 € (des infrastructures supplémentaires seront nécessaires pour compenser l’usure plus rapide des équipements).

L’accroissement des ventes conduit-il systématiquement à une augmentation du résultat de l’entreprise ?

* Quel objectif en termes de vente de forfait, l’entreprise doit-elle se fixer ?

À partir de l’annexe 6 :

1. **Interpréter les résultats.**
2. **Présenter l’intérêt pour les entreprises à développer leur activité.**

Étape 4 : estimer la politique de prix

Les actionnaires s’interrogent sur le prix, surtout pour la période estivale. Ils craignent que les estimations réalisées avec un prix de 40 € ne soient pas réalistes.

Le dirigeant voudrait connaitre la situation si le prix de vente unitaire du forfait, en période estivale, était fixé à 30 € ou à 25 €.

* Est-il possible de facturer le service à un prix moindre pendant la période de mai à octobre ?

À partir de l’annexe 4 :

1. **Déterminer le résultat par variabilité pour un forfait estivale à 30 € par rapport aux prévisions de 2020.**

Forfait à 30 € en période estivale

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *Éléments* | *Hiver*  *(de janvier à mars et décembre 2020)* | *Été*  *(de mai à octobre 2020)* | *Total*  *(10 mois d’activités)* |
| *Chiffre d’affaires* |  |  |  |
| *Coût variable (80 %)* |  |  |  |
| *Marge sur coût variable* |  |  |  |
| *Charges fixes spécifiques* |  |  |  |
| *Marge sur coûts spécifiques* |  |  |  |
| *Charges fixes communes* | | |  |
| *Résultat* | | |  |

1. **Déterminer le résultat par variabilité pour un forfait estivale à 25 € par rapport aux prévisions de 2020.**

Forfait à 25 € en période estivale

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *Éléments* | *Hiver*  *(de janvier à mars et décembre 2020)* | *Été*  *(mai à octobre 2020)* | *Total*  *(10 mois d’activités)* |
| *Chiffre d’affaires* |  |  |  |
| *Coût variable (80 %)* |  |  |  |
| *Marge sur coût variable* |  |  |  |
| *Charges fixes spécifiques* |  |  |  |
| *Marge sur coûts spécifiques* |  |  |  |
| *Charges fixes communes* | | |  |
| *Résultat* | | |  |

1. **Conclure quant aux résultats obtenus.**

Étape 5 : argumenter

1. **À partir des travaux effectués dans ce cas, répondre à la question suivante :**

**Le développement d’une activité supplémentaire permet-il d’améliorer la rentabilité d’une entreprise ?**

Étape 6 : mobiliser ses connaissances

1. **Réaliser un jeu du millionnaire afin de vérifier vos acquis.**

Réaliser l’activité interactive en suivant ce lien :

<https://learningapps.org/display?v=pzu058uca20>

1. **Réaliser une activité interactive afin de vérifier le vocabulaire.**

Réaliser l’activité interactive en suivant ce lien :

<https://learningapps.org/display?v=pdha8xcqa20>

Annexes :

**Annexe 1 : Évolution du chiffre d’affaires (CA) pour la période hivernale (de décembre à mars) de 2016 à 2019**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Années | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 |
| Chiffre d’affaires | 2 200 000,00 | 1 900 000,00 | 1 750 000,00 | 1 500 000,00 |
| Tarif du forfait journalier | 40,00 | 40,00 | 40,00 | 40,00 |
| Nombre de forfaits | 55 000 | 47 500 | 43 750 | 37 500 |

**Annexe 2 : Extrait de la composition des comptes de gestion sur le dernier trimestre de l’année 2019 et le total pour l’année 2019**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Numéro du PCG | Éléments | Octobre 2019 | Novembre 2019 | Décembre 2019 | Année 2019 |
| 706 | Chiffre d’affaires  (prestation de services) | 0,00 | 0,00 | 250 000,00 | 1 500 000,00 |
| […] | | | | | |
| 6061 | Électricité | 1 000,00 | 2 000,00 | 25 000,00 | 110 000,00 |
| 615 | Entretien et réparation | 500,00 | 2 000,00 | 750,00 | 15 000,00 |
| […] | | | | | |
| 64 | Charges de personnel | 8 500,00 | 14 000,00 | 26 000,00 | 250 000,00 |
| […] | | | | | |
| 661 | Charges d’intérêts (1) | 1 500,00 | 1 500,00 | 1 500,00 | 18 000,00 |
| […] | | | | | |
| 681 | Dotations aux amortissements | 3 000,00 | 3 000,00 | 3 000,00 | 36 000,00 |
| […] | | | | | |

1. On suppose que le montant des intérêts liés à l’emprunt est identique (même s’il a tendance à diminuer chaque mois en fonction de la diminution du montant restant dû (remboursement mensuel de l’emprunt).

**Annexe 3 : Compte de résultat par variabilité pour l’année 2019 (pour la période hivernale, soit 4 mois d’activité)**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Éléments* | *Montants (€)* | *Pourcentage du CA* |
| *Chiffre d’affaires (Recettes)* | *1 500 000,00* | *100,0 %* |
| *Coût variable* | *1 200 000,00* | *80,0 %* |
| *Marge sur coût variable* | *300 000,00* | *20,0 %* |
| *Charges fixes* | *270 000,00* | *18,0 %* |
| *Résultat par variabilité* | *30 000,00* | *2,0 %* |

**Annexe 4 : Données prévisionnelles 2020**

**Chiffre d’affaires (CA) prévisionnel 2020 (forfait à 40 € HT)**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Éléments | Janvier | Février | Mars | Avril | Mai | Juin |
| Nombre de forfaits vendus | 8 750 | 10 000 | 7 500 | 0 | 2 500 | 2 000 |
| Chiffre d’affaires | 350 000,00 | 400 000,00 | 300 000,00 | 0,00 | 100 000,00 | 80 000,00 |
| Éléments | Juillet | Août | Septembre | Octobre | Novembre | décembre |
| Nombre de forfaits vendus | 2 250 | 3 000 | 1 375 | 1 125 | 0 | 6 250 |
| Chiffre d’affaires | 90 000,00 | 120 000,00 | 55 000,00 | 45 000,00 | 0,00 | 250 000,00 |

Les charges variables devraient rester à 80 % du volume d’activité de la société.

Le dirigeant a développé ses connaissances dans la maîtrise des coûts et il a retenu qu’il était possible de répartir au mieux les charges fixes. Le résultat de ses recherches est présenté en annexe 5.

Les installations techniques sont amorties en unité d’œuvre (nombre de clients), les immobilisations liées à l’administration sont amorties dans le temps (amortissement linéaire). Cela peut permettre de répartir les dotations des installations techniques en fonction de la fréquentation et de répartir au mieux les charges fixes correspondantes en fonction de la période. Les autres dotations aux amortissements ne peuvent faire l’objet de cette répartition.

Voici une nouvelle répartition des charges fixes :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Éléments | Charges fixes spécifiques | | Charges fixes communes |
| Saison hivernale | Saison estivale |
| Charges fixes (270 000,00) | 150 000,00 | 75 000,00 | 45 000,00 |

**Annexe 5 : Le résultat des recherches du dirigeant sur une meilleure répartition des charges fixes**

*Le coût spécifique prend en compte l'ensemble des coûts générés par la production d'un produit ou service sans tenir compte des frais généraux. En cas d'arrêt de production, ces coûts disparaîtraient.*

*La marge sur coût spécifique est l'indicateur qui permet de prendre la décision d'arrêter ou non la production d'un bien ou service.*

*Le calcul du coût spécifique se base sur la distinction charges fixes et charges variables.*

*Nous rappelons que les coûts variables correspondent aux coûts proportionnels au niveau d'activité de l'entreprise (exemple : les matières premières). Les coûts fixes correspondent aux charges dont le montant est relativement indépendant du niveau d'activité de l'entreprise (exemple : les loyers, les primes d'assurance).*

*Ces coûts fixes peuvent être décomposés en 2 catégories :*

* *Les charges fixes spécifiques : charges fixes directement imputables à un produit ou service. Elles disparaissent en cas d'arrêt de la production. Exemple : les dotations aux amortissements d’une machine affectée à la production d’un seul produit.*
* *Les charges fixes communes : charges fixes indirectes, communes à plusieurs produits. Exemple : le loyer et l'assurance des locaux utilisés, les salaires et cotisations du personnel des services comptabilité.*

*D'un point de vu financier, doivent être conservés, les produits ou services qui dégagent une marge sur coût spécifique positive. Ils contribuent dans ce cas à la couverture des charges fixes communes. En cas d’abandon d’un tel produit, le résultat global de l'entreprise diminuerait.*

*La notion de marge sur coût spécifique présente cependant quelques inconvénients. Le principal réside dans le fait que cette approche ne se focalise que sur les coûts. La dimension stratégique est occultée.  Ainsi, un produit dont la marge sur coût spécifique est négative peut être conservé s’il s’agit d’un produit d’appel. De même cette notion ne tient pas suffisamment compte des liens entre les produits. En effet, l'abandon d'un produit dont les matières premières sont communes à plusieurs produits peut poser problème dans la meure où l'entreprise disposera d'un plus faible pouvoir de négociation lors de l'achat de ces matières.*

**Annexe 6 : Estimations en fonction du nombre de forfaits**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Nombre de forfaits** | **42 500** | **45 000** | **47 500** | **50 000** | **52 500** | **55 000** |
| **Chiffre d’affaires** | 1 700 000,00 | 1 800 000,00 | 1 900 000,00 | 2 000 000,00 | 2 100 000,00 | 2 200 00,000 |
| **Coûts fixes** | 270 000,00 | 270 000,00 | 270 000,00 | 300 000,00 | 300 000,00 | 300 000,00 |
| **CV unitaire** | 32,00 | 32,00 | 32,00 | 34,00 | 34,00 | 34,00 |
| **Coûts variables** | 1 360 000,00 | 1 440 000,00 | 1 520 000,00 | 1 700 000,00 | 1 785 000,00 | 1 870 000,00 |
| **Coût total** | 1 630 000,00 | 1 710 000,00 | 1 790 000,00 | 2 000 000,00 | 2 085 000,00 | 2 170 000,00 |
| **(CT)** |
| **Coût moyen unitaire (CM)** | 38,35 | 38,00 | 37,68 | 40,00 | 39,71 | 39,45 |
| **Coût marginal unitaire (cm)** | Ns (1) | 32,00 | 32,00 | 84,00 | 34,00 | 34,00 |
| **Chiffre d'affaires unitaire** | 40,00 | 40,00 | 40,00 | 40,00 | 40,00 | 40,00 |
| **Bénéfice total** | 70 000,00 | 90 000,00 | 110 000, 00 | 0,00 | 15 000,00 | 30 000,00 |
| **Profit unitaire de l'entreprise** | 1,65 | 2,00 | 2,32 | 0,00 | 0,29 | 0,55 |

1. Non significatif