LE COUT VARIABLE EVOLUE

Finalité de la démarche

Dégager pour chaque produit ou activité une marge spécifique.

Prérequis

Notions de charges fixes et variables, méthode du coût variable.

Cette méthode est également appelée, selon les auteurs :
- méthode du coût spécifique ;
- méthode du coût propre ;
- méthode des contributions ;
- méthode des marges et apports par produit ;
- direct costing évolué.

1 Principe de la méthode et objectif

La méthode consiste à affecter à chaque produit l'ensemble des coûts (variables et fixes) qui lui sont spécifiques de façon à pouvoir déterminer de la façon la plus précise, sa contribution au résultat et à la couverture des charges fixes communs.

Un **coût spécifique** (ou coût propre) est un coût (variable ou fixe) qui peut être **affecté sans ambiguïté à un produit ou une activité**.

L'objectif étant d'apprécier s'il convient de maintenir ou d'abandonner le produit ou l'activité, la mise en évidence des charges fixes spécifiques (qui disparaîtraient en cas d'abandon) améliore le contexte décisionnel par rapport à la méthode du coût variable.

2 Mise en œuvre de la méthode

On détermine un résultat à 3 niveaux :

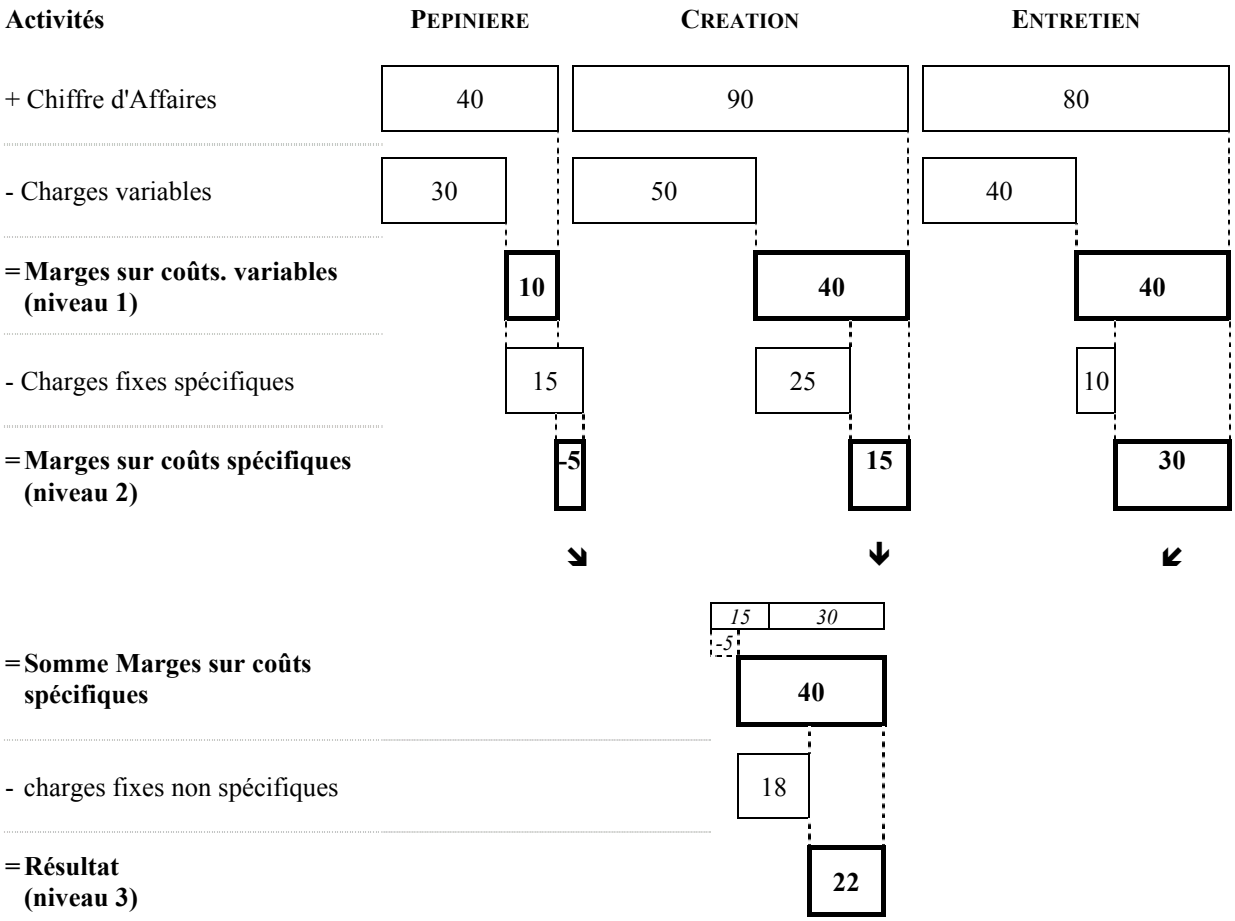
1. **Marge sur coût variable par produit :**
   Chiffre d'affaires du produit - Coûts variables du produit
   (marge identique à celle dégagée dans la méthode du coût variable)
2. **Marge sur coût spécifique par produit :**
   Marge sur coût variable - Charges fixes spécifiques.
   C'est la véritable contribution du produit à la formation du résultat ;
3. **Résultat de l'entreprise :**
   Somme des marges spécifiques - Charges fixes communes.

3 Application :

Une entreprise d'horticulture développe 3 activités : pépinière, création, entretien. Voici les informations dont on dispose pour la période (en milliers d'Euros).

	Chiffre d'Affaires	Coûts variables	Charges fixes
Total	**210**	**120**	**68**
❑ Pépinière	40	30	15
❑ Création	90	50	25
❑ Entretien	80	40	10
non spécifiques			*18*

3.1 Analyse



3.2 Conclusion

- **MARGES SUR COUTS VARIABLES** *(niveau 1)* : toutes les activités dégagent une marge positive. Une analyse en coût variable simple amènerait à ne pas mettre en cause leur maintien même si l'activité "PEPINIERE" apparaît moins intéressante.

  A ce stade de l'analyse, les deux autres activités génèrent une marge identique.

- **MARGES SUR COUTS SPECIFIQUES** *(niveau 2)* : l'**activité "PEPINIERE" est déficitaire**. Faut-il la maintenir ? Un raisonnement purement financier conduirait à une réponse négative puisque sa suppression amènerait une réduction des charges fixes supérieure à sa marge sur coûts variables.

  Des considérations commerciales (capacité à attirer des clients vers les autres activités) ou

organisationnelles (fourniture de plants aux autres activités) pourront amener une réponse différente.

Il faut en tous cas s'efforcer d'**améliorer sa profitabilité**, soit

- ✓ **en diminuant ses charges fixes spécifiques** (location de certains matériels d'usage peu fréquent plutôt que possession en propre) ;
- ✓ **en améliorant la marge sur coûts variables** (augmentation du prix ou diminution des charges en achetant à l'extérieur certaines variétés de plants, par exemple).

L'activité "ENTRETIEN" s'avère la plus profitable.

- ❑ **RESULTAT** *(niveau 3)* : Le résultat est finalement positif car les charges fixes non spécifiques sont inférieures à la somme des marges sur coûts spécifiques.

4 Intérêt et limite de la méthode

La méthode ne fonctionne que si le système d'information est suffisamment performant pour que la masse des charges fixes non spécifiques ne soit pas trop importante. En effet, une charge fixe peut être non spécifique…

- ❑ **par sa nature même** : par exemple la rémunération du responsable d'un atelier qui fabrique plusieurs produits sera toujours une charge non spécifique. Quand il prend une décision d'organisation générale il est sans signification de dire quelle part de sa rémunération est liée à chaque produit ;
- ❑ **par l'imprécision du système d'information** : par exemple les interventions de maintenance. S'il n'y a pas de fiche d'intervention, la maintenance de matériels dédiés à la fabrication de produits déterminés sera considérée comme une charge non spécifique.

L'identification de la masse des charges fixes appartenant à la seconde catégorie constitue un indicateur pertinent du potentiel de progrès du système d'information.