

Plan :

Introduction

I- Fondements de la méthode des coûts préétablis :

- 1- Coûts préétablis : prévision des coûts de revient
- 2- Les objectifs de la méthode
- 3- Composantes et calcul des coûts préétablis
 - a) Composantes des coûts préétablis
 - b) calcul des coûts préétablis
- 4- Les apports et les limites de la méthode de coûts préétablis
 - a) Les apports de la méthode:
 - b) Les insuffisances de la méthode :

II- Les écarts sur coûts préétablis

- 1-** Relation coûts préétablis/écarts
- 2-** Analyse et calcul des écarts
- 3-** La qualité des éléments préétablis et des écarts
- 4-** Interprétation des écarts

Conclusion

Bibliographie

Etude de cas

Introduction :

F. W. TAYLOR a mis en disposition l'organisation de la production en définissant les techniques de la division du travail : distinction entre tâches intellectuelles et tâches manuelles, amélioration du rendement par la parcellisations des tâches, précision du travail par le chronométrage, etc.... il détermine donc les standards comme une relation entre l'organisateur et l'exécutant du travail.

Les standards sont donc nés en Angleterre et aux Etats Unies où leur fonction première était la gestion de la main d'œuvre.¹

Progressivement, les standards ont élargi leur domaine d'application aux autres charges directes et variables : matière et énergie, et ont été utilisés pour calculer les coûts ex-antes, ce qui nécessite qu'en plus des standards techniques (cadence de production, quantité) on détermine des standards de prix (de la main d'œuvre, matière, énergie...)

Actuellement les standards sont utilisés dans un processus de contrôle de l'utilisation des ressources (inputs) grâce au calcul des écarts entre le préétabli et le réel.²

Toutes les méthodes précédentes (méthodes des coûts complets, coûts partiels, imputation rationnelle, coût marginal et coûts directes) permettent de calculer des coûts à posteriori pour analyser les résultats de l'entreprise par secteur d'activité et suivre leur évolution dans le temps. Mais même si l'on peut constater l'amélioration ou la détérioration de la situation, cela ne permet pas de constater si les résultats analytiques constatés représentent ce que l'on pouvait espérer de mieux compte tenu des moyens dont on dispose.

Pour le savoir il faut élaborer des normes et calculer des coûts préétablis. Cette façon de procéder permet à l'entreprise de prévoir les résultats de la prochaine période.

La méthode des coûts préétablis, contrairement aux méthodes précédentes, a comme procédé de calculer les coûts à priori pour contrôler la production ou faciliter certains traitements analytiques.³

En outre, l'analyse des écarts constatés entre les prévisions et les réalisations améliore sensiblement l'information et le processus de contrôle.

¹ A. Buralaud & C. Simon, « comptabilité de gestion », édition vuibert 1993, p143

² L. Dubrulle & D. Jourdan, « comptabilité analytique de gestion : tome 1 l'analyse et le contrôle des coûts », édition DUNOD, p153

³ Doriath, B. « Contrôle de gestion, 4^{ème} édition », (2005), DUNOD

I- **Fondements de la méthode des coûts préétablis :**

1- Coûts préétablis : prévision des coûts de revient

Avant d'entamer l'étude de la méthode des coûts préétablis, Il apparait opportun de commencer par une étude de terminologie.

Les termes « préétablis » et « standards » ne sont pas toujours synonyme, même que le coût préétabli peut être sous d'autres formes que le coût standard.

Selon leur type et selon l'optique de leur calcul, on distingue quatre types de coûts préétablis : il peut être soit coût standard, c'est-à-dire une norme, soit un coût cible que l'on vise d'atteindre dès le stade de conception du produit, soit un coût budgétisé servant à l'élaboration du budget et utilisé surtout pour les charges indirectes.⁴ Enfin, un coût prévisionnel qui est fondé sur l'analyse des coûts passés.

a- Coûts standards :

Le coût standard est le produit d'une quantité par un prix faisant référence à des normes ou standards. On distingue deux catégories de standards :

- Les standards de quantité, qui sont des normes techniques découlant des études et méthodes de fabrication et qui sont relatifs aux consommations de matière, unité d'œuvre (UO), heures machines et heures de main d'œuvre...
- Les standards de prix qui sont des barèmes préétablis ou conventionnels d'évaluation des matières consommées, des UO ou des heures travaillées

Par conséquent un standard peut concerner soit un prix, soit une quantité, soit le produit d'un prix par une quantité : c'est le coût standard.

Les coûts standards peuvent être internes (portant sur des estimations statistiques internes à l'entreprise) ou externes (selon les normes en vigueur dans le secteur) comme ils peuvent être classés en standards moyens, normal ou idéal :

- *Standard moyen*: on l'obtient à partir de la moyenne des coûts observés dans les périodes précédentes et doit être actualisé chaque année. Il prend en compte les capacités de l'entreprise mais risque de se baser sur des coûts contenant des erreurs commises dans le passé.
- *Standard idéal* (ou théorique): correspond à l'optimisation des facteurs de production. Ce standard a pour inconvénient d'être idéaliste et déconnecté des conditions réelles de l'activité de l'entreprise.
- *Standard normal* (ou corrigé): un standard dérivé du standard idéaliste mais qui tient compte des conditions d'exploitation dans l'entreprise et de

⁴ A.BENDRIOUCH, Comptabilité analytique pour le contrôle de gestion, Editions COGEFOS, p145

l'évolution économique. C'est le standard souvent recommandé en contrôle de gestion.

b- Coûts cibles (Target coast) :

Le coût cible est le coût que l'entreprise vise à atteindre, en vue de satisfaire un objectif de rentabilité, étant donné le prix de vente imposé par le marché.

$$\text{Coût cible} = \text{prix de vente du marché} - \text{marge souhaitée}$$

Le coût cible est une approche fondamentalement inverse de l'approche classique des coûts.

c- Coûts budgété :

Le coût budgété est un objectif pour l'année à venir. Dans la pratique les coûts budgétés intègrent tout ou une partie des coûts standards et des coûts cibles auxquels ils doivent tendre.

Les coûts budgétés sont utilisés dans le chiffrage des budgets, ce qui permet de calculer et d'analyser des écarts sur budget et de prendre des actions correctives.⁵

d- Coûts prévisionnel :

Il est déterminé par observation statistique (moyenne ou tendance) des périodes comptables antérieures et par anticipation des modifications prévisibles dans les conditions techniques et économiques de production.

2- Les objectifs de la méthode des coûts préétablis

Toutes les méthodes que nous avons étudié jusqu'à présent reposent sur l'étude de coûts et de consommations connus, c'est-à-dire sur une analyse menée a posteriori. Ces coûts historiques présentent plusieurs inconvénients : les informations sont lentes à obtention et Les coûts historiques sont tournés vers le passé

- Rationaliser la prise de décision :

L'analyse des coûts a comme objectif de faciliter la prise de décision qui est naturellement tournée vers le futur et nécessite la vitesse dans l'acquisition de l'information. C'est pour remédier aux défauts des coûts historiques que théoriciens et praticiens ont été amenés à introduire un outil répondant mieux aux besoins de la gestion : le coût préétabli.⁶

- Faciliter le contrôle

La méthode des coûts préétablis a aussi des objectifs de contrôle. Elle consiste à déterminer des coûts souhaités, à les intégrer au système comptable de sorte

⁵ A.BENDRIOUCH, Comptabilité analytique pour le contrôle de gestion, Editions COGEFOS, p 148

⁶ M. Coucoureux, T. Cuyaubère, J. Muller, « Contrôle de gestion (DCG - Epreuve 11) », p196

que son objectif sera de comparer ces coûts préétablis aux coûts constatés et de faire ressortir l'écart.

Le propos de la comptabilité en coûts préétablis est d'alerter ceux qui supervisent et d'entretenir le contrôle interne⁷ :

- Alerter ceux qui supervisent :

C'est-à-dire de matérialiser les objectifs de maîtrise des coûts assignés aux responsables et leur donner le moyen de vérifier le résultat du travail et de leur faire respecter les normes

- Conforter le contrôle interne :

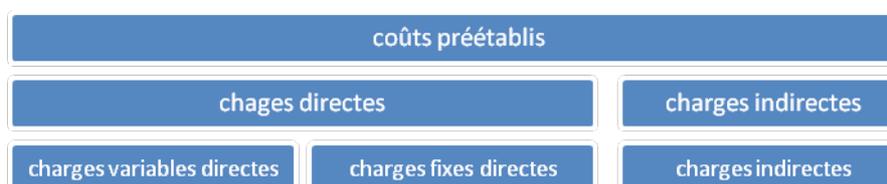
L'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. En effet la méthode permet de calculer la consommation théorique qu'une activité aurait due entraîner. Aussi elle permet de dissuader la négligence et la fraude et de détecter les anomalies et leurs origines.

3- Composantes et calcul des coûts préétablis

a- Composantes des coûts préétablis

Le calcul des coûts préétablis est effectué de la même façon que les coûts réels : dans les exercices on donne les charges enregistrées pour calculer les coûts réels, et les prévisions des charges pour calculer les coûts préétablis.

Les coûts préétablis comprendront donc des charges directes variables et fixes, et des charges indirectes.⁸



- Charges variables directes (matière première, main d'œuvre directe...): puisqu'il s'agit de charges variables, il est plus simple de raisonner par le coût d'un produit fini, et le multiplier par le nombre de produits qu'on pense réaliser pour obtenir le coût global.
 - Pour la matière première deux prévisions doivent être faites :
 - La quantité nécessaire pour fabriquer un produit fini en tenant compte d'éventuels déchets etc.
 - Le coût unitaire prévisionnel pour cette matière pour la période à venir
 - Pour la main d'œuvre directe deux prévisions seront également formulées :
 - Le temps moyen nécessaire à chaque stade de la fabrication pour réaliser un produit fini

⁷ Henri BOUQUIN, Comptabilité de gestion, Edition ECONOMICA 2004, p394

⁸ L. Dubrulle & D. Jourdan, « comptabilité analytique de gestion : tome 1 l'analyse et le contrôle des coûts », édition DUNOD, p155

- Le coût horaire prévu avec charges sociales et les heures supplémentaires.

- Charges fixes directes

Cette fois-ci on évalue le montant total de la charge qu'on divisera par le nombre de produits qu'on pense réaliser pour obtenir le coût d'un produit. La détermination du nombre de produits réalisés nécessite une prévision de production.

- Charges indirectes

Pour chaque centre d'analyse, on calculera les charges prévisionnelles en fonction de leur caractère fixe ou variable. On procédera ensuite à la répartition secondaire pour arriver au coût de l'unité d'œuvre et à la répartition entre les produits qui passent par ce centre principal.⁹

b- Calcul des coûts préétablis

Un coût préétabli est un coût fixé à l'avance. Il est égal au coût unitaire préétabli multiplié par la quantité préétablie correspondante.

Dans une première approche on peut déterminer le coût préétabli simplement en distinguant les types de coûts auxquels on a affaire, sur la base d'estimation interne des coûts unitaires et des quantités comme le montre le tableau suivant¹⁰ :

Éléments	Coût unitaire préétabli	Quantité préétablie
Matières	Etude des coûts d'achat par le service des achats, en liaison avec le service de la comptabilité	Etude technique par le bureau des méthodes. On ajoute aux quantités théoriques un certain pourcentage pour les pertes, gaspillage et rebuts.
Main d'œuvre directe	Estimation par le service du personnel des salaires horaires, compte tenu des charges sociales	Estimation des temps par le bureau des méthodes, en ajoutant aux temps productifs les temps de réglage, d'entretien et le temps d'inactivité, pour obtenir le temps de présence.
Autres charges	Calcul des coûts préétablis des unités d'œuvre, généralement à partir d'un budget correspondant à l'activité normale	Calcul des quantités d'unité d'œuvre sur la base de l'activité normale ou activité en plein emploi.

a- Coûts préétablis des matières

Le calcul des coûts préétablis des matières repose sur l'utilisation des standards quantitatifs et monétaires. Ces standards sont réalisés en collaboration avec les

⁹ L. Dubrulle & D. Jourdan, « comptabilité analytique de gestion : tome 1 l'analyse et le contrôle des coûts », édition DUNOD, p156

¹⁰ A.BENDRIOUCH, Comptabilité analytique pour le contrôle de gestion, Editions COGEFOS, p145

services techniques (étude, méthode, ordonnancement) qui en précisent les éléments techniques : type de matière, caractéristique, qualité, quantité ; et par les services commerciaux (approvisionnement) qui déterminent les attributs monétaires : prix d'achat (ou coût d'achat).

Les standards doivent souvent faire l'objet d'une correction pour que les coûts préétablis qui en résultent soient significatifs.

C'est ainsi que les standards quantitatifs doivent prendre en compte les pertes de matières directement issus du processus de fabrication (chutes, élément loupés, gaspillage, etc...) et les malfaçons prévisibles qui affecteront nécessairement un certain nombre d'unités à mettre au rebut

Exemple :

Le tableau suivant montre le calcul du coût unitaire préétabli de la matière

Élément	Calculs	Montant
Matière pour 100 unités	84 x 100	8400
- déchets		- 100
- rebuts (1unités)		- 84
Matière pour 99 bonnes unités	8400 - (100 + 84)	8216
Coût unitaire préétabli (matière utile et employée)	8216 / 99	82.989

b- Coûts préétablis de la main d'œuvre

Les standards de temps de fabrication sont calculés par les services des méthodes. Pour chaque opération élémentaire un temps moyen est déterminé pour une certaine qualification de main d'œuvre. Eventuellement compte tenu des taux horaires différents, c'est au cours de cette phase que des choix d'optimisation peuvent être faits.¹¹

Exemple :

La prise en compte des taux horaires standards pose en général des difficultés pratiques en évaluation :

- Structure de la composition des horaires de travail (heures normales et heures supplémentaires)
- Primes liée à l'ancienneté et les charges sociales

¹¹ P.Mykita et J.Tuszynski, Comptabilité analytique 2 : contrôle de gestion, Editions FOUCHER 2004, p 28 - 29

- Durée réellement travaillée (calcul du taux horaire effectif)

c- Coût préétablis des charges indirectes

Les charges indirectes regroupées dans des centres d'analyse sont imputées aux coûts de revient ou coût moyen d'unité d'œuvre. Ce principe s'applique également au coût préétabli et conduit à définir des standards quantitatifs et monétaires :

- Quantitatif : normes de consommation d'UO pour la fabrication d'un produit
Normes d'imputation des frais d'un centre
- Monétaire : nécessite d'établir les coûts prévisionnels des structures qui constituent les centres. Ces coûts réalisés en fonction d'objectifs définis sont calculés dans le cadre de budgets.¹¹

Coûts préétablis des centres d'analyse

Le coût préétabli d'un centre d'analyse représente le budget de ce centre. Il est établi en fonction d'hypothèses d'activité selon la structure des coûts du centre d'analyse.

4- Les apports et les limites de la méthode de coûts préétablis

a- Les apports de la méthode:

L'utilisation des coûts préétablis en comptabilité de gestion est indispensable si on veut faire de cette dernière un outil efficace de contrôle de gestion, les avantages sont nombreux¹² :

- Palier les insuffisances des méthodes fondées sur des données réels se traduisant par :
 - L'obtention tardive des coûts réels qui rendent difficile le chiffrage des devis et l'évaluation des encours
 - L'absence de références autres que les références historiques
- Faire de la comptabilité analytique un véritable outil de contrôle de gestion, permettant de maîtriser les coûts en vue d'atteindre les standards du secteur et les coûts cibles dictés par le marché
- La rapidité d'évaluation des éléments de coûts et de stocks en utilisant des standards de consommations et de taux, ce qui permet de passer les écritures comptables sans attendre le calcul des coûts réels
- La possibilité de calculer et d'analyser des écarts, ce qui permet de mieux maîtriser les coûts et d'améliorer la gestion en utilisant des références
- La possibilité de connaître en permanence les marges et résultats probables
- La possibilité de faire des simulations sur la base des recettes probables et des coûts standards et budgétisés en partie variables et partie fixe, ce qui permet de calculer le seuil de rentabilité à priori et d'anticiper le résultat.

b- Les insuffisances de la méthode :

¹² A.BENDRIOUCH, Comptabilité analytique pour le contrôle de gestion, Editions COGEFOS, p150

L'adoption des coûts préétablis que ce soit des coûts standards, les coûts cible, budgété ...est loin d'être une méthode sans failles :

- Les coûts standard peuvent avoir des effets frustrateurs et décourageants quand ils sont impossibles à atteindre, notamment dans le cas des standards idéaux
- Même si le personnel est qualifié et performants, il y a toujours des aléas externes (panne, retard de livraison du fournisseur, grève...) qui font que les conditions d'exploitation ne sont jamais comme elles ont été prévues
- Le calcul des coûts préétablis ne peut pas être exacte ni fortement rigoureux car il y a toujours des variables qu'on ne peu pas gérer :
 - Prévoir les conditions économiques économiques
 - Prévoir les conditions techniques et les risques d'une prévision erronée.

Pour mieux gérer ou pour éviter ces limites, il est recommandé lors de l'établissement ou l'actualisation des coûts préétablis de faire participer tous ceux qui seront consternés par la mise en œuvre. ¹²

II- Les écarts sur coût préétablis

L'analyse des écarts, base du pilotage de la production, doit permettre de déterminer et d'évaluer les différents facteurs qui ont dévié le coût réel du coût préétabli.

Les objectifs des analyses d'écarts résident dans :

- la recherche des causes des écarts et la mesure de leurs impacts
- l'identification des responsabilités internes ou externes
- l'information délivrée aux acteurs pour une prise de décision quant aux actions correctives envisagées

Le plan comptable général définit les écarts sur charges directes et indirectes ainsi que les modèles d'analyse et les conventions:

- Les écarts comparent les réalisations aux prévisions. Par convention, un écart se calcule dans le sens « réel - prévisionnel ».
- Tous les écarts peuvent être analysés en un écart sur prix et un écart sur quantité.
- Les écarts sur quantités sont valorisés par un prix (coût) préétabli. Les écarts sur prix sont pondérés par la quantité réelle.

Les écarts calculés doivent être qualifiés de « favorables » ou de « défavorables » selon qu'ils traduisent un impact positif ou un impact négatif sur l'organisation : le signe obtenu lors du calcul n'ayant pas toujours la même signification.

1- Relation coût préétablis/écart

La tenue d'une comptabilité analytique aboutissant à la détermination des coûts ou coût de revient permet d'apprécier la rentabilité de chaque production ou activité de l'entreprise. Cependant, il est difficile de savoir si les résultats analytiques obtenus représentent l'optimum compte tenu des moyens dont on dispose.

Il peut alors paraître souhaitable de calculer à priori ces coûts « soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion par l'analyse des écarts ». On peut donc vérifier si les réalisations correspondent aux prévisions pour chacun des éléments de coûts, ce qui revient à considérer que les coûts standard représentent une norme établie « avec précision par une analyse à la fois technique et économique ».

De manière annexe, la comptabilité en coûts préétablis conforte le *contrôle interne*, c'est-à-dire « l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise ». Or, la méthode des coûts préétablis permet, à partir des normes

fixées, de calculer la consommation qu'une activité aurait dû entraîner, donc de dissuader la négligence et la fraude.

Enfin l'objectif étant d'alerter les responsables lorsqu'une anomalie se produit, la méthode des coûts préétablis n'offre d'intérêt que si le contexte permet de dire qu'un écart d'une certaine amplitude est une anomalie, et non le résultat d'une norme inadéquate.

2- Analyse et calcul des écarts

Le système des coûts préétablis permet d'évaluer les performances internes de l'entreprise :

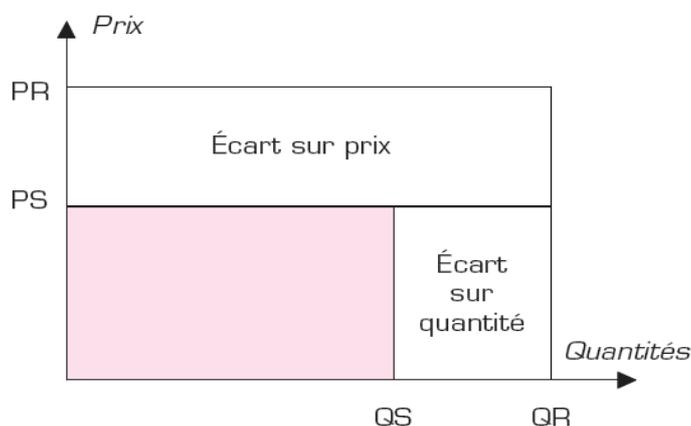
- en comparant les coûts constatés et les normes de coûts préétablis ;
- en recherchant ensuite la cause des écarts.

a- Analyse d'un écart sur charges variables directes

L'écart global est égal à : **$EG = Ps.Qs - Pr.Qr$**

- Ecart global > 0, c'est un écart favorable
- Ecart global < 0, c'est un écart défavorable

L'écart sur charge directes relatif à la production constatée est égal à : $Ps.Qs - Pr.Qr$, il est présenté par la différence entre la surface du grand rectangle (blanc) et celle du petit rectangle (coloré).



Il se décompose en deux sous écarts :

- Un écart sur prix : **$E/\text{prix} = (Ps - Pr) * Qr$** puisque la quantité utilisée n'a pas coûté le prix prévu
- Un écart sur quantité : **$E/\text{quantité} = (Qs - Qr) * Ps$** puisque le prix supporté s'est appliqué à une quantité différente de celle qu'on aura dû normalement utiliser.

× *Ecart sur matière première :*

- écarts sur prix : ils sont dus en général à la conjoncture externe, c'est-à-dire à un changement dans les tarifs ou les charges d'approvisionnement.
 - écarts sur quantité : la consommation peut provenir d'une trop grande importance des déchets ou de rebuts, d'un manque de surveillance entraînant la gaspillage, d'une formation insuffisante du personnel, d'un entretien insuffisante des machines ou de réglage défectueux...
- × *Ecart sur M.O.D* :
- écarts sur taux : ils sont dus en général à une modification légale ou contractuelle des salaires ou charges sociales.
 - écart sur temps : il peut être dû à la qualité ou l'entraînement du personnel, l'encadrement, l'organisation du travail dans les ateliers.

b- Analyse d'un écart sur charges indirectes

Comme tous les autres éléments de coût, les écarts sur charges indirectes incluent une valeur prenant en compte la différence entre le niveau constaté de la production et le niveau prévu. Il s'agit bien sûr de l'écart sur volume de production. L'unité d'œuvre produite par un centre représente un facteur de production qui peut être comparé à un facteur de production ordinaire dans le sens où il est consommé par le système de production.

L'écart sur charges indirectes relatif à la production constatée d'un centre d'activité : **Cs.As - Cr.Ar**,
il est décomposé en 3 sous écarts :

× Un écart sur rendement :

$$E / \text{rendement} = (Q_s - Q_r) * P_s$$

Il met en évidence la différence entre le rendement préétabli et le rendement réel, et il la valorise au coût standard de l'unité d'œuvre. On calcule l'écart de rendement en repartant du coût standard de l'activité réelle et en déduisant le montant imputé aux produits, c'est-à-dire la valeur de la production réelle selon les normes¹³.

× **Un écart sur activité** (appelé aussi écart d'absorption des charges fixes) :
Lorsque l'activité d'un centre d'analyse se situe à un niveau « normal » ou standard, toutes les charges de structure sont imputées aux coûts. Dans ce cas il n'y a pas lieu de mettre en évidence de sous écart d'activité puisque par définition il n'en existe pas. Dans le cas contraire un sous écart doit être calculé. Si le niveau d'activité constaté est inférieur au niveau normal, une partie des charges fixes n'étant pas imputée, il convient de l'identifier et de la mesurer. Si le niveau d'activité est supérieur au niveau normal, la sur imputation des charges fixes sera également calculée¹⁴.

$$E / \text{activité} = \text{Frais fixe} * \text{Taux d'absorption}$$

¹³ Henri BOUQUIN, Comptabilité d'

¹⁴ P. Mykita et J. Tuszynski, Comptabilité analytique 2 : contrôle de gestion, Editions FOUCHER 2004,

Avec :

- **Frais fixe = Activité standard * Coût unitaire fixe**

Le ratio qui permet d'imputer le coût fixe pour dégager cet écart est le taux d'absorption :

- **Taux d'absorption = (Activité réel - Activité normal) / Activité normal**

Cet écart mesure le montant des frais fixes sur-absorbés ou sous-absorbés.

✗ **Un écart sur budget** (appelé aussi un écart sur coût des charges du centre) :

Budget flexible: $Y = Ax + B$

A : coût variable / nombre d'unité d'œuvre

B : les coûts fixes

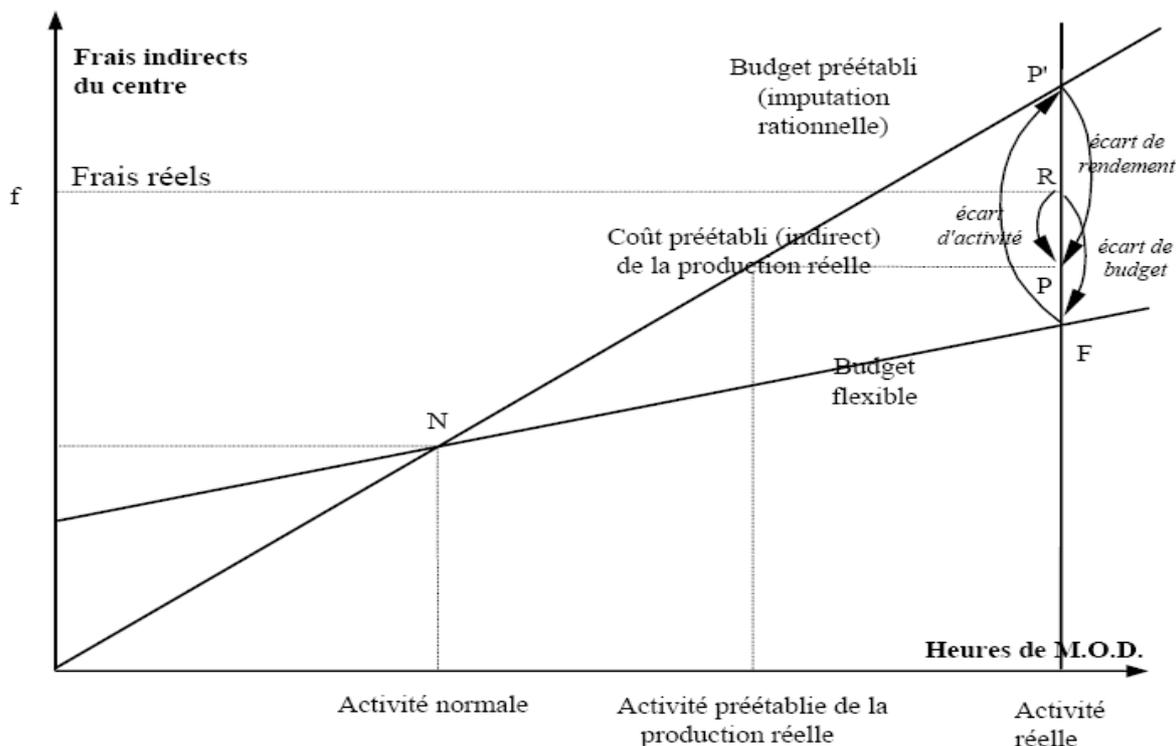
X : nombre d'unité d'œuvre

Le budget flexible est une prévision du coût total d'un centre d'analyse qui distingue les charges prévisionnelles selon leur comportement à savoir :

- les frais variables proportionnels à l'activité du centre ;
- les frais fixes dont le montant est indépendant de l'activité.

$$E/\text{budget} = \text{budget flexible (activité réel)} - \text{coût réel}$$

L'écart sur budget compare le coût réel avec le budget flexible c'est-à-dire celui qu'on aurait obtenu si on avait bien prévu l'activité réelle.

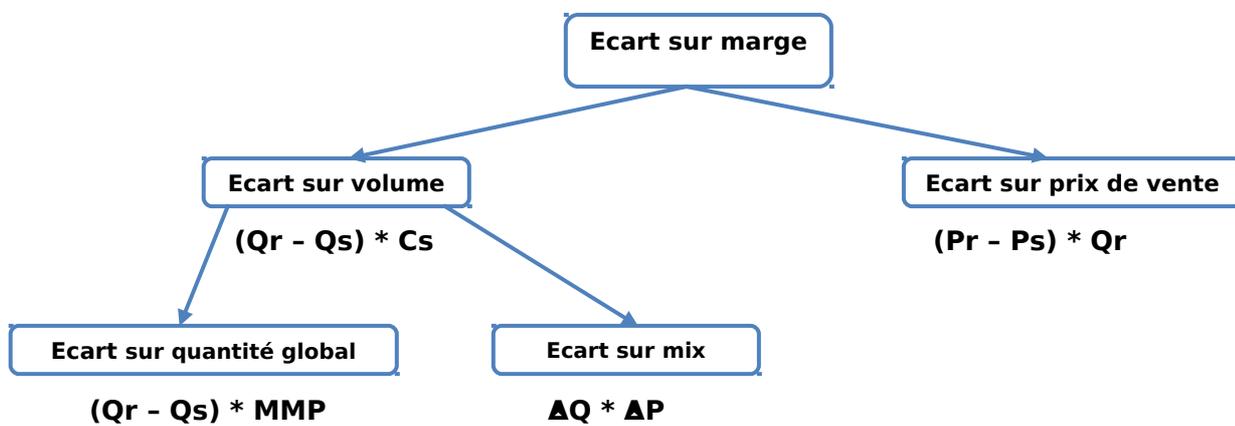


Représentation graphique de l'analyse de l'écart

c- Les écarts sur marges

Pour ce type d'analyse, on ne remet pas en cause le coût standard puisqu'on a vu comment analyser les cas avec le coût réel. Il s'agit uniquement de comparer les marges prévues et les marges réelles. La différence provient, d'une part, de la différence entre prix de vente pratiquée et prix de vente prévue puisqu'on ne remet pas en cause le coût standard unitaire (écart sur prix de vente), d'autre part des quantités vendues (écart sur volume).

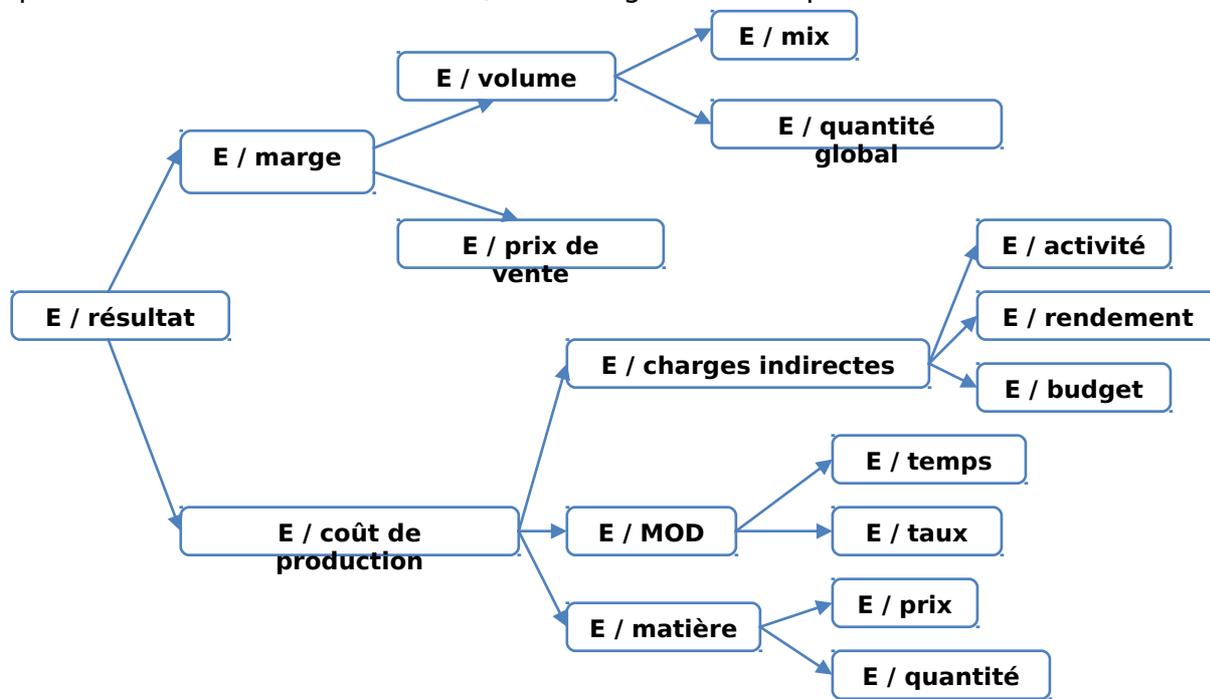
Si plusieurs produits différents sont vendus, l'écart sur volume est dû, d'une part, à la quantité totale vendue (écart sur quantités globales), d'autre part à la répartition des ventes qui peut influencer sur la marge moyenne pondérée qui avait été prévue (écart sur mix).



Marge moyenne pondéré = $(\sum Q_s * P_s) / \sum Q_s$

d- L'écart sur résultat

Le contrôle budgétaire doit permettre à la direction de vérifier si les prévisions de chiffre d'affaires, les budgets et les prévisions de coûts ont été



respectés. Des écarts, favorables ou défavorables, seront calculés puis analysés entre les éléments constatés (chiffres d'affaires, marges, coûts) et les éléments prévisionnels et préétablis. Les analyses d'écart peuvent être menées selon différentes modalités. Le schéma suivant présente une articulation relativement classique :

L'établissement du compte de résultat prévisionnel ou budgété conduit à évaluer tous les postes de charges et de produits participant au « résultat prévisionnel ». Le résultat s'analyse comme la différence entre un chiffre d'affaires et des coûts de revient. Dans ce contexte, l'écart de résultat s'écrit :

$$\begin{aligned} \mathbf{E / R} &= \mathbf{Résultat\ réel - Résultat\ budgété} \\ \text{ou bien} \\ \mathbf{E / R} &= \mathbf{E / marge + E / coût\ de\ production} \end{aligned}$$

L'écart de résultat est constitué de trois composantes associées chacune à une entité responsable :

- le chiffre d'affaires dont la réalisation incombe aux commerciaux ;
- les coûts de production dont la maîtrise est prise en charge par les responsables de la production ;
- les frais généraux dont le suivi est de la responsabilité des services fonctionnels et administratifs¹⁵.

Tout écart ne va pourtant pas être analysé : le travail d'analyse n'est pas gratuit, et il faut bien reconnaître qu'il existe une certaine incertitude au niveau même de l'établissement de la norme. Il faut donc toujours comparer le coût d'une telle analyse avec les résultats en termes d'amélioration de la gestion qu'elle peut apporter. Le contrôleur de gestion sera logiquement amené à pratiquer une gestion par exception, c'est-à-dire à tolérer certains écarts pour ne se préoccuper que des seuls écarts significatifs.

Le caractère significatif d'un écart s'apprécie en fonction :

- soit d'une déviation importante en pourcentage
- soit d'une déviation dont les conséquences financières sont importantes

Les seuils de tolérance au-delà desquels des actions correctives doivent être entreprises sont en général définis au préalable à l'aide de méthodes statistiques.

Pour les écarts analysés, il appartient au contrôleur de gestion de déterminer si la déviation provient d'erreurs de gestion, d'erreurs de prévision ou d'une mauvaise élaboration des standards ou encore d'une évolution imprévisible des prix ou de la demande.

Parmi les développements de la méthode d'analyse des écarts, on peut citer l'analyse des surplus de productivité globale qui permet de mieux connaître l'origine des surplus dégagés par l'entreprise (s'il est dû à un gain de productivité

¹⁵ Claude ALAZARD/ Sabine SEPARI, DECF épreuve 7, Contrôle de gestion, Manuel et applications, Edition DUNOD 1998

ou à une variation de prix où les deux à la fois), et de préciser comment ce surplus a été réparti à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entreprise¹⁶.

Ainsi parmi les principales causes d'écart favorable ou défavorable on peut citer :

- La motivation du personnel ;
- Le non-respect des cadences ;
- La mauvaise utilisation des équipements ;
- La mauvaise affectation du personnel ;
- La qualité des matières premières utilisées.

Les limites des écarts

- L'analyse des écarts participe au contrôle a posteriori, tardif dans un contexte économique qui exige une forte réactivité ;
 - L'expression financière des causes des écarts n'est pas toujours traduisible au niveau des postes opérationnels. La communication qui ne s'adresse qu'aux responsables, n'implique pas l'ensemble des acteurs ;
 - La seule mesure financière de la performance peut être nuisible aux efforts d'amélioration de la qualité ou de la réactivité
 - L'analyse des écarts ne participe donc que pour une part au système de contrôle de gestion¹⁷.

3- La qualité des éléments préétablis et des écarts

a- La qualité des éléments préétablis

Deux types de normes doivent être définis : des normes physiques, des normes de prix.

Les normes physiques portent sur les niveaux d'activité et sur les consommations qui sont normalement induites. Il faut que l'entreprise soit capable de procéder à des prévisions de ventes et dispose d'une modélisation permettant de passer des objectifs de vente aux objectifs de production. Traduire les quantités produites en niveaux de fonctionnement prévisionnel des activités concernées suppose de disposer de gammes de fabrication établissant les consommations d'activités nécessaires à chaque production. Ces consommations sont mesurées par un nombre d'unités d'œuvre consommées par le produit. Cette modélisation doit être affinée pour faire apparaître, à côté des temps de fonctionnement, des opérations de préparation et de gestion des fabrications, opération dont les temps et les coûts ne sont plus simplement proportionnels aux volumes produits. Une condition générale ressort de cette analyse : la bonne connaissance des produits et des processus. Il s'agit ensuite de déterminer les coûts unitaires prévisionnels applicables à chacune des consommations. Cette prévision est d'autant plus difficile, ce qui conduit l'entreprise à adopter une révision périodique de ces éléments.

¹⁶ Abdelghani BENDRIOUCH, Comptabilité analytique pour le contrôle de gestion, Editions COGEFOS

¹⁷ http://wiki.univ-paris5.fr/images/a/a9/ANAFI_MIAGE_M1_FIA_analyse_e%CC%81carts.pdf

b- La qualité des écarts

En revanche la plupart des normes d'efficacité liée au processus et activités internes à l'entreprise font régulièrement l'objet d'une analyse comptable. Le plan comptable que l'entreprise adopte pour sa comptabilité de gestion doit déterminer les stades qui déclencheront les confrontations entre normes et constatations. Quels critères retenir pour ce choix ?

- **la rapidité** : un écart n'a aucun intérêt si son constat ne débouche sur aucune action possible, dans ce cas, la valeur de l'information est nulle. Il faut donc organiser l'analyse des coûts constatés de telle sorte que leur confrontation se fasse avec les coûts préétablis dès que les coûts constatés sont connus avec une précision suffisante.

- **la relation à une responsabilité** : un écart n'a de valeur que s'il alerte une personne capable de réagir. La structure du système d'analyse des écarts doit donc correspondre à la structure des centres de responsabilité. Dean, célèbre théoricien et praticien, écrivait des 1937 : « pour être contrôlable, un écart doit pouvoir être réduit et les moyens de cette réduction doivent être du ressort du cadre tenu responsable de l'écart ».

- **la clarté des causes** : un écart dont il est difficile d'identifier les causes n'est guère utilisable. Le modèle de suivi doit être cohérent avec le modèle de prévision : il doit y avoir au minimum autant d'écarts testés qu'il y a de normes fixées. Un écart qui ne traduit pas une anomalie importante n'est pas intéressant¹⁸.

La méthode des coûts préétablis est lourde, à la fois en conception et en saisie.

4- Interprétation des écarts

Chaque écart a une signification économique et permet de valoriser l'incidence des décisions prises par les responsables par rapport aux prévisions. La convention suivie pour le calcul et l'analyse des écarts conduit à une interprétation simple de leur signification en fonction de leur signe algébrique. En effet, une valeur positive associée à un écart sur coût correspond à un coût supérieur au coût préétabli, donc à un surcoût. Ce surcoût doit être interprété généralement comme une contre-performance, on dit aussi que l'écart est défavorable. Dans le cas contraire, si le signe est négatif donc, l'écart sur coût est alors favorable.

Le fait que l'on privilégie le plus souvent l'analyse des écarts sur coût de production entraîne les conséquences suivantes :

- *utilisation des matières* : l'interprétation des écarts, notamment des écarts sur prix des matières premières, se fera en considérant que tout se passe comme si on calculait les coûts standards en chiffrant les sorties de stock au coût moyen de la période étudiée alors qu'en coûts réels, on utilise le plus souvent une méthode différente qui tient compte de la valeur du stock initial.

¹⁸ Henri BOUQUIN, Comptabilité de gestion, Edition ECONOMICA 2004, page 261

- *la phase de distribution* : on se bornera à l'étude des écarts sur charges de distribution proprement dites, les écarts sur le coût de production des produits vendus n'étant que la répercussion, décalé dans le temps du fait du stockage, des écarts constatés au moment de la fabrication.

- *la phase de production* : rappelons d'abord que c'est à ce niveau que sont en général analysés les écarts sur matières premières bien qu' en fait il s'agisse de la répercussion, différée dans le temps du fait du stockage, des écarts constatés au moment de l'achat.

Par contre, lorsqu'il y a plusieurs étapes dans la fabrication, il serait inopportun de chercher l'origine des écarts sur "prix" au moment de l'utilisation des produits semi-finis. C'est au moment de leur production qu'il faut s'en occuper ; d'autant qu'on verra sur quels éléments entrant dans leur composition les écarts se sont produits.

Conclusion

De nombreuses entreprises utilisent des références à des normes techniques de fabrication pour établir leur devis. Cette démarche existe alors même que l'entreprise n'a pas le désir de mettre en place une gestion par les coûts préétablis ou une surveillance du système « production ».

L'utilisation des standards est nécessaire pour n'importe quel décideur dès qu'il s'agit d'envisager des travaux futurs et de répondre à des appels d'offres.

La méthode, fondée sur une étude technique du produit, repose sur des données qualifiées de « certaines ». Tant que le processus de production reste stable, le coût préétabli reste valable et ce quel que soit le mode d'organisation de la production.

Bibliographie

- ✗ Abdelghani BENDRIOUCH, Comptabilité analytique pour le contrôle de gestion, Editions COGEFOS
- ✗ Buralaud & C. Simon, « comptabilité de gestion », édition vuibert 1993,
- ✗ Claude ALAZARD/ Sabine SEPARI, DECF épreuve 7, Contrôle de gestion, Manuel et applications, Edition DUNOD 1998
- ✗ Doriath, B. « Contrôle de gestion, 4^{ème} édition », (2005), DUNOD

- ✘ Henri BOUQUIN, Comptabilité de gestion, Edition ECONOMICA 2004
- ✘ http://wiki.univ-paris5.fr/images/a/a9/ANAFI_MIAGE_M1_FIA_analyse_e%CC%81carts.pdf
- ✘ L. Dubrulle & D. Jourdan, « comptabilité analytique de gestion : tome 1 l'analyse et le contrôle des coûts », édition DUNOD
- ✘ M. Coucoureux, T. Cuyaubère, J. Muller, « Contrôle de gestion (DCG - Epreuve 11) »
- ✘ P.Mykita et J.Tuszynski, Comptabilité analytique 2 : contrôle de gestion, Editions FOUCHER 2004
- ✘ Benbarek MEHRI, « comptabilité de gestion », compt.a/59
- ✘ M'Hemed MEKKAOUI, « comptabilité analytique », édition 1999

Etude de Cas 1 :

Considérons l'atelier de montage des bicyclettes « DUROTEC ». Une pièce exige un temps moyen de réalisation fixé à 2h de travail.

A- L'opération de montage est réalisée au moyen d'un outillage qui doit faire l'objet de réglage par l'ouvrier chaque matin.

- Le réglage dure 20 min
- L'ouvrier est rémunéré à 2500 Dhs brut
- Les charges sociales patronales 16.10%

La semaine de travail s'étale sur 48h (6x8h) et le salarier bénéficie de 3.5 semaines (25jrs) de congé payé.

1- Calcul du taux horaire effectif

- Cout :

Elément	Calcul	montant
Salaire brut		2 500
Charge sociales patronales	2500 x 16.10%	402.5
Cout mensuel	2500 + 402.5	2 902.5
Cout annuel	2902.5 x 12	34 830

- Durée :

$48h \times (52 \text{ semaines} - 3.5) = 2\,328 \text{ h}$

Soit 291h (2328 / 8) jours à 8h de travail

- **Le taux horaire effectif est de :** coût annuel/ durée annuelle du travail
 $= 34\,830 / 2\,328$
 $= 14.96 \text{ Dhs/h}$

Cout d'une journée paye au taux horaire effectif = $14.96 \times 8h = 119.7 \text{ Dhs}$

2- Calcul du taux horaire de travail productif

- Temps productif = temps du travail payé - temps de réglage
 $= 8h - 0h20$
 $= 7h40$ Temps productif

- Taux horaire effectif du temps productif =

Cout d'une journée paye au taux horaire effectif/ Temps productif =
 $119.7 / 7h40 = 15.61 \text{ Dh/h}$

3- Coût préétabli de la main d'œuvre

Taux horaire effectif x durée de montage d'une pièce = $15.61 \times 2 = 31.22 \text{ Dh}$

B- la production prévue pour la prochaine période budgétaire a été de 12 pièces.

La fabrication de la période a été de 10 pièces et a exigé 80 heures de travail à 4.68 DH l'heure.

Calculons et analysons l'écart sur main d'œuvre pour cet atelier.

Prévision	Réel
Tp s = 24 h	Tp r = 80 h
Tx s = 15.6 Dhs	Tx r = 4.68 Dhs
2 h / pièce 15.6 dh / pièce	10 pièces à 374.4 Dh (4.68 x 80)
Qs = 12 pièces	Qr = 10 pièces
Ps = 31.2 dh	Pr = 37.44

- l'écart global/MOD : $EG/mod = T_p s \times T_x s - T_p r \times T_x r = (24 \times 15.6) - (80 \times 4.68) = 0$
- l'écart global/Matière : $EG/m = Q_s \times P_s - Q_r \times P_r = (12 \times 31.2) - (10 \times 37.44) = 0$

Ecart global est nul, ce qui peut signifier apparemment que tout s'est passé comme prévu.

Analysons maintenant l'écart global avec plus de précision :

Ecart sur MOD

- l'écart sur temps : $E/T_s = (T_p s - T_p r) \times T_x s$
 $= (24 - 80) \times 15.6$
 $= - 873.6$ (défavorable)
- l'écart sur taux : $E/T_x = (T_x s - T_x r) \times T_p r$
 $= (15.6 - 4.68) \times 80$
 $= 873.6$ (favorable)

Ecart sur matière :

- l'écart sur quantité : $E/Q = (Q_s - Q_r) \times P_s$
 $= (12 - 10) \times 31.2$
 $= 62.4$ (favorable)
- l'écart sur prix: $E/P = (P_s - P_r) \times Q_r$
 $= (31.2 - 37.44) \times 10$
 $= - 62.4$ (défavorable)

En analysant l'écart global, il s'avère qu'il est la résultante de deux écarts qui se compensent.

On a bénéficié d'une baisse remarquable du taux horaire de main d'œuvre, qui a permis de compenser le surcoût d'activité.

La méthode des coûts préétablis

- La baisse remarquable est due à la délocalisation de l'atelier d'assemblage vers l'Algérie.
- Le surcout d'activité est dû au manque d'expérience de la nouvelle main d'œuvre ce qui a causé un retard (au lieu de rassembler 10 vélos en 20h (10 x 2H) ils ont été rassemblés en 80h).

Aussi, il y a un écart sur matière relativement moins important que l'écart sur la main d'œuvre. Cela est dû au prix réel supérieur aux prévisions et à la quantité produite inférieure à celle prévue.

Etude de Cas 2 :

Super Cérame est Spécialisé dans la fabrication et la commercialisation de revêtement pour sols et murs, elle propose une gamme diversifiée de produits allant du grès cérame au grès porcelaine en passant par le grès émaillé, les grès pâte blanche et rouge.

A- supposons que Super Cérame fabrique les deux produits « Grès émaillé décoratif (A) » et « Grès émaillé décoratif Fassi (B)» pour le compte d'un fabricant de poteries. La fabrication de ces deux produits est faite suivant un même processus dans deux ateliers : préparation et cuisson.

On impute directement à chacun des produits la matière première et les frais de MOD. La matière première est représentée par le grès émaillé commun aux deux produits. Les matières consommables et les autres charges sont réparties dans les différents centres de frais. Une analyse des frais fixes et des frais variables est effectuée à la saisie des données.

Au cours du mois de janvier, Super Cérame a fabriqué 10000 produits A et 8000 produits B, et a communiqué les renseignements suivants :

1- Consommation de matière première

Produits	Matière première		Coût
	Quantité	Prix unitaire	
A	1 Kg	32 DH	320 000 DH
B	1.25 kg	32 DH	320 000 DH

2- Heures de main-d'œuvre directe

Ateliers	Taux horaire	Produit A	Produit B	Total
	DH	Heures	Heures	Heures
Préparation	32	200	175	375
Cuisson	28	1275	1500	2775

3- Tableau de répartition des charges indirectes dans les centres de frais

	Total	Centre auxiliaire		Centre principal	
		Electricité	Entretien	Préparation	Cuisson
Frais fixes	946 300	104 000	195 400	125 600	521 300
Frais variables	501 800	16 000	116 000	80 800	289 000
Totaux RP	1 448 100	120 000	311 400	206 400	810 300
	%	%	%	%	%
Electricité			10 %		90%
Entretien		20%		50%	30%
Totaux RS					

La méthode des coûts préétablis

Les Unités d'œuvre retenues dans les centres principaux :

- Préparation : nombre de Kg de matière première utilisée ;
- Cuisson : nombre d'heures de MOD.

Afin d'obtenir une meilleure analyse des éléments constitutifs des coûts de fabrication, Super Cérame a décidé d'adopter la méthode des coûts préétablis.

Les résultats de janvier sont de comme référence pour établir la fiche des coûts unitaire standard pour le produit A et le produit B.

B- Au cours du mois de février, on a fabriqué 11 000 produits A et 8800 produit B.

L'état des heures de MOD du mois de février se présente ainsi :

	Taux	Produit A	Produit B
	DH	Heures	Heures
Préparation			
- heures normales	32	200	175
- heures supplémentaires	46	22	18
Cuisson			
- heures normales	28	1270	1500
- heures supplémentaires	35	128	152

Le coût réel des u.o. des centres principaux a été de :

- Préparation : 18.40 DH ;
- Cuisson : 392 DH.

On a consommé 11 020 Kg de matière première pour le produit A et 11 010 Kg pour le produit B.

Le prix du kilo de matière première a été de 34.40 DH.

Le prix de vente à la sortie de l'usine a été fixé à 160 DH pour A, à 200 DH pour B.

Eléments de réponse

1- Le tableau de répartition des charges indirectes

	Total	Centre auxiliaire		Centre principal	
		Electricité	Entretien	Préparation	Cuisson
Frais fixes	946 300	104 000	195 400	125 600	521 300
Frais variables	501 800	16 000	116 000	80 800	289 000
Totaux RP	1 448 100	120 000	311 400	206 400	810 300
	%	%	%	%	%
Electricité		- 186 000	18 600		167 400
Entretien		66 000	- 330 000	165 000	99 000
Totaux RS		0	0	371 400	1 076 700
Nature U.O				Kg matière utilisé	Heures MOD
Nombre U.O				20 000	2775
Coûts U.O				18.57	388

X : le montant de la section « électricité » $X = 120\,000 + 0.2 Y$ $X = 186\,000$

Y : le montant de la section « entretien » $Y = 311\,400 + 0.1 X$ $Y = 330\,000$

2- Fiche des coûts standards

	A			B		
	Quantité	Prix	Montant	Quantité	Prix	Montant
Matière première	1	32	32	1.25	32	40
MOD préparation	0.02	32	0.64	0.021875	32	0.7
MOD cuisson	0.1275	28	3.57	0.1875	28	5.25
Centre préparation	1	18.75	18.57	1.25	18.57	23.2125
Centre cuisson	0.1275	388	49.49	0.1875	388	72.75
Total				104.25		141.9125

3- écarts relatifs à la fabrication des produits A et B

Produit -A-	Coût standard			Coût réel			Ecart	
	Qs	Ps	Qs.Ps	Qr	Pr	Qr.Pr	+	-
Matière première	11 000	32	352 000	11 020	34.40	379 088		-27 088

MOD préparation (N)	220	32	7 040	200	32	6 400		
MOD préparation (S)	-	-	-	22	40	880		-240
MOD cuisson (N)	1 402.5	28	39 270	1 270	28	35 560		
MOD cuisson (S)	-	-	-	128	35	4 480		- 770
Centre préparation	11 000	18.57	204 270	11 020	18.40	202 768	1 502	
Centre cuisson	1 402.5	388	544 170	1 398	392	548 016		- 3 846
							1 502	- 31 944
								- 30 342

Produit -B-	Coût standard			Coût réel			Ecart	
	Qs	Ps	Qs.Ps	Qr	Pr	Qr.Pr	+	-
Matière première	11 000	32	352 000	11 010	34.40	378 744		-26 744
MOD préparation (N)	192.5	32	6 610	175	32	5 600		
MOD préparation (S)	-	-	-	18	40	720		-160
MOD cuisson (N)	1 650	28	46 200	1 500	28	42 000		
MOD cuisson (S)	-	-	-	152	35	5 320		- 1 120
Centre préparation	11 000	18.57	204 270	11 010	18.40	202 584	1 686	
Centre cuisson	1 650	388	640 200	1 652	392	647 584		- 7 384
							1 686	- 35 408
								- 33 722

4- Les écarts sur frais du centre de préparation

On a :

- Ecart global = 1502 + 1686 = **3188**
- Activité normal = 20 000 U.O (matière première)
- Coût total du centre = 371 400
- Coût fixe = 230 600
- Coût variables = 140 800

a) Budget flexible : $BF = Ax + B$

- A : 140 800 / 20 000
- B : 230 600

$BF = 7.04 x + 230 600$

b) Le coût standard : $CS = \text{coût standard global} * x$

CSG = coût fixe unitaire + coût variable unitaire

$CS = 18.57 x$

On procède au calcul des écarts :

Activité réel = 11 020 + 11 010 = 22 030

- **E / rendement = $(Qs - Qr) * Ps = (22 000 - 22 030) * 18.57 = - 557, 1$**
- E / activité = frais fixe * taux d'absorption

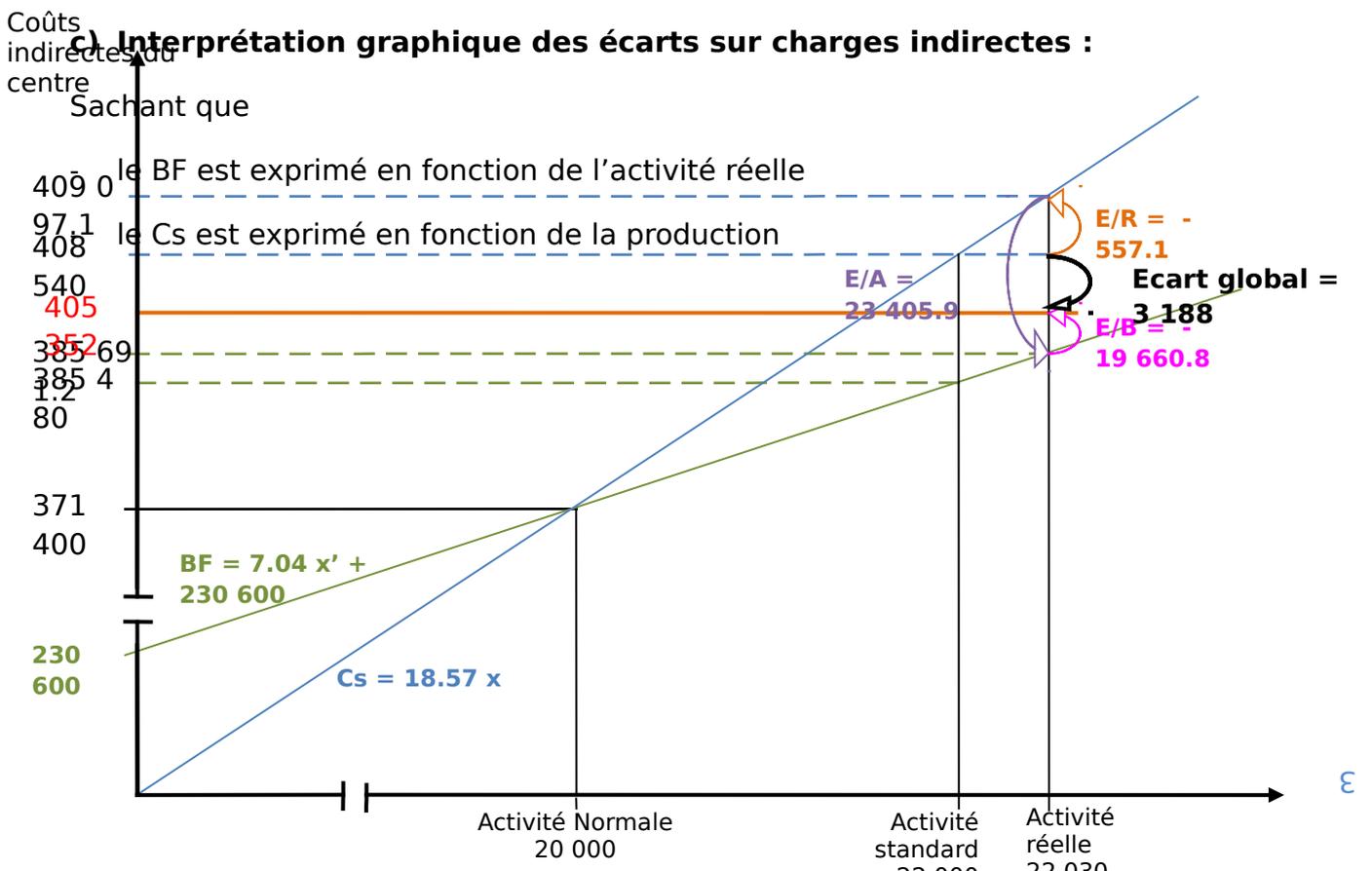
Taux d'absorption = $(AR - AN)/AN * 100 = (22 030 - 20 000)/20 000 * 100 = 10.15\%$

E / activité = $230 600 * 10.15\% = 23 405.9$

- **E / budget = $BF (AR) - \text{coût réel} = 385 691.2 - 405 352 = - 19 660.8$**

La somme des 3 écarts calculés ci-dessus donne l'écart global :

Ecart global = $- 557.1 + 23 405.9 - 19 660.8 = 3118$



X : production
X' : activité