

Chapitre 1 : les coûts standards

Introduction

Au début de la révolution industrielle, les entreprises produisaient encore des biens simples, généralement réalisés par un seul ouvrier ou une même équipe. Le mode de production était très proche de l'artisanat et le mode de rémunération le plus courant était le salaire à la pièce. Celui-ci permettait aux entreprises de considérer la rémunération du travail comme une charge variable et de transférer sur la main-d'œuvre le problème du rendement.

La production de biens de plus en plus complexes a progressivement réduit le champ de la rémunération aux pièces, face à ce nouveau type de production, il a fallu définir un nouveau mode de rémunération et d'organisation de la production.

Le système de primes, apparu en Angleterre et aux Etats-Unis à la fin du siècle dernier, correspond d'une part à un substitut de la rémunération aux pièces et d'autre part à une « amélioration » de celle-ci puisqu'il récompense l'augmentation de cadences, ce que ne faisait pas la rémunération aux pièces. La mécanisation du travail crée en effet des charges fixes, telles que l'amortissement des machines, que seul un rendement minimum permet de couvrir. Mais le calcul des primes suppose la détermination d'une référence, **d'un standard**.

Parallèlement, F. Taylor organise la production en définissant les techniques de la division du travail : distinction entre tâches intellectuelles et manuelles, amélioration des rendements par la parcellisation des tâches, préparation du travail par le chronométrage, etc. Il détermine donc le standard comme une relation entre l'organisateur et l'exécutant du travail : c'est un ordre assorti d'une sanction positive : la prime.

Donc le principe des standards est de se fixer un objectif initial est de le comparer ultérieurement avec les réalisations à fin de dégager des écarts pour entretenir des actions correctives. La constatation ex post des coûts et réalisations est un outil efficace de gestion mais qui risque d'être lourd et peu motivante. La méthode des standards et des écarts pallie ces inconvénients :

- Elle permet en effet une gestion par exception car en dessous d'un certain seuil les écarts peuvent être négligés et au-delà ils constituent des « clignotants » nécessaires à des actions correctives ;
- Les standards fixent des objectifs ou des références, ils incitent à la productivité. De plus, l'écart, évalué monétairement, correspond à une perte ou à un gain en terme de bénéfice et renforce la motivation psychologique, éventuellement la culpabilisation ;
- L'évaluation de l'écart facilite le choix ou la décision sur l'opportunité d'une action corrective. Ainsi, le coût d'une mauvaise qualité de matière première, évalué par des écarts de rendement, peut être comparé au coût de remplacement par une autre matière.

Mais, pour remplir pleinement ce rôle, la méthode exige que deux conditions soient remplies :

- L'utilisation des standards et écart est nécessairement décentralisée : c'est-à-dire que leur détermination ainsi que la mesure des réalisations doivent se faire au niveau même où les actions correctives se décident.
- La périodicité de calcul doit correspondre au type d'action corrective qu'ils autorisent

L'ensemble des points qu'on vient d'introduire constituent le débat autour duquel ce petit rapport va essayer d'apporter plus d'éclaircissement. Ce qui nous amène à étudier dans un premier chapitre, la présentation de la méthode des coûts standards où on va voir en quelques sortes la définition, la nature et principe des standards avant de détailler dans le second chapitre la démarche du contrôle budgétaire et principalement le calcul des écarts, et finalement dans le troisième chapitre on vous présenterons l'étude de cas qui résume les fondements de cette méthode.

Chapitre 1 Présentation de la méthode des Coûts standards

I - Préambule

Depuis l'aube du temps, l'homme a toujours manifesté le besoins de normée la consommation des matières ou le temps de mains d'oeuvres utilisés. Autrefois, l'agriculteur a été intéressé de savoir la quantité de récolte équivalente à son apport en semence, la collectivité éprouve les mêmes besoins pour répartir le temps de travail entre ses membres pour la réalisation des ouvrages d'utilité collectif etc.

Plus récemment, vers la fin du 19ème siècle, s'est développé dans les USA et la GB des outils permettant de contrôler l'efficacité du travail des ouvriers par l'instauration des normes de production contraignantes associées à une rémunération discriminante.

Ce n'est qu'entre les deux guerres qu'a commencé l'utilisation des standards dans la comptabilité des entreprises et sa généralisation n'a été effective qu'après la fin de la seconde.

En France ces notions n'apparurent que vers 1950 avec la création de l' Association Française pour l'Accroissement de la Productivité (AFAP) avec comme objectif de chercher les raisons derrière le succès des entreprises américaines

II - Définition

Les coûts standard sont des coûts prédéterminés à caractère normatif permettant d'évaluer les performances au sein de l'entreprise pour une période donnée.

La performance est déterminée soit par :

- L'aptitude d'un responsable pour réaliser un objectif raisonnable (un standard) à atteindre ; la performance serait alors la différence (coût réel - coût standard);
- L'effort consenti pour se rapprocher d'un standard idéal, dans ce cas la performance est évaluée par $(\text{coût réel de début de période} - \text{coût réel de fin de période}) * 100 / \text{coût standard}$
- La maîtrise de l'action en tenant compte du contexte réel, la performance est évaluée , dans ce cas, par l'écart sur coût en pourcentage rapportée à l'écart sur activité en pourcentage : $(\text{coût réel} - \text{coûts standard}) * 100 / \text{coût standard} / (\text{activité réelle} - \text{activité standard}) * 100 / \text{activité standard}$.

III - Nature des coûts standard

L'évaluation des coûts standard, pour une période future, se basent sur des paramètres endogènes tel que l'efficacité du système de production et distribution et d'hypothèses sur l'évolution probable des conditions du marché des outputs et des inputs de la firme.

Selon leur mode de calcul, cinq catégories, peuvent être distinguées :

A Le coût historique

Ce coût ne peut être adéquat pour déterminer des normes. En effet, étant évalué sur la base du coût constaté (dans le passé) ou à ce même coût actualisé, il ne donne pas assez d'éclairage sur les inefficiences et les performances de la gestion de l'entreprise.

B Le coût standard calculé à partir d'un tarif concurrentiel

Ce coût se base sur les conditions des marchés abstraction faite du niveau d'efficacité technique à obtenir. Il ne précise pas les normes de production et/ou de distribution sur lesquelles il repose vu la simplicité de son évaluation, il est recommandé en phase de démarrage du produit (Target Costing).

C Le coût standard théorique

Il est déterminé sur la base de l'utilisation optimale des facteurs de production de la firme. La norme dans ce cas de figure ne devrait pas être une fin en soi mais un rapprochement du standard pourrait, sous certaines conditions, stimuler l'adhésion des responsables à l'objectif prédéterminé.

D Le coût standard normal

Il est calculé en fonction de prévisions concernant les conditions normales de production et de distribution. Il correspond au coût de la période précédente corrigé par les coûts constatés d'inefficiences et actualisés pour tenir compte de l'évolution prévisibles des prix. L'atteinte de l'objectif revêt un caractère motivant.

Si les prix des charges d'exploitation deviennent imprévisibles, il est préférable de recourir à la quantité standard valorisée au prix du moment.

E Le coût standard valorisé au prix du moment

En période inflationniste, l'évolution des prix des facteurs deviennent très fluctuantes et par conséquent ne peuvent être intégrées dans un coût standard. Il est conseillé de procéder de la manière suivante :

La quantité standard est définie à partir des conditions normales d'activité (standard normal) ou (standard théorique).

Le prix standard est celui constaté au moment de l'établissement du standard.

IV - Les standards et l'entreprise Taylorienne

L'emploi des standards est historiquement lié au monde industriel du début de 20ème siècle caractérisé par, une quasi stabilité technologique et économique n'induisant pas un changement significatif sur des périodes assez longues, par la prédominance de l'offre sur la demande et la rationalisation des tâches par spécialisations et division du travail. Cette démarche qui prévalait à l'époque.

V - Les standards et les coûts préétablis

Dans un contexte technologique et économique peu évolutif, les calculs de coûts préétabli à partir des standards ont offert au dirigeant plusieurs avantages et ont permis de:

- mieux anticiper le marché ;
- définir les objectifs à atteindre et de prévoir les conditions de leur réalisation ;
- La pratique des budgets sur la base des coûts standard a permis également la décentralisation des responsabilités ;
- Un bon contrôle a posteriori.

VI- Principes d'élaboration des standards

Au moins quatre critères doivent être satisfaite pour l'élaboration des standards :

- Le standard doit se dégager d'une étude rationnelle
- exprimé en valeur ;
- la méthode doit prévoir une analyse formalisée des écarts entre valeur standard et valeur réalisée ;
- son exploitation doit se référer au principe de la gestion par exception

A Principe

La méthode des coûts standard s'inscrit dans un modèle d'entreprise de type Taylorien Fordien. L'objectif recherché étant d'accroître la productivité et de contrôler la main d'oeuvre productive. Aussi pour chaque tâche il est associé un standard permettant aux gestionnaires de mesurer les gains générés par un dépassement ou le manque à gagner due à une insuffisance ou gaspillage. Deux types de standards extrêmes peuvent être distingué :

1 Le standard idéal :

Représentant l'optimum aussi bien sur le plan technique qu'économique (production maximale avec plein emploi des facteurs). Ces normes d'inspiration Taylorienne présentent l'inconvénient d'être irréaliste et peu incitative en matière de temps de main d'œuvre néanmoins elle présente un intérêt en matière d'analyse des écarts sur la quantité produite (ou les pièces fabriquées).

2 Le standard moyen :

La référence est basée sur les performances réelles constatées dans le passé, ce qui condamne son caractère technique et par la même dénote son caractère peu incitatif.

B Le mode d'élaboration des standards

L'élaboration des standards élémentaires distingue les quantités physiques et la valorisation des coûts unitaires.

1. Les éléments quantitatifs :

Les standards quantitatifs sont issus d'une analyse approfondie, par le bureau d'étude ou des méthodes de la nomenclature, des ingrédients qui entre dans la fabrication d'un produit et leur hiérarchisation en niveau de dépendance interne. Les quantités standard non chiffrables découlent des études de la consommation et de l'analyse statistique des risques des risques de dépassement en fonction du niveau de rigueur exigé. Les temps opératoires standard sont issus de chronométrages d'essais ou de décomposition en temps élémentaires.

Les réajustements des standards sont pratiqués pour tenir compte des modifications occasionnées soit par l'introduction d'une nouvelle technologie ou par le changement de la gamme des produits.

2. La valorisation des éléments acquis

Les prix unitaires des éléments acquis sont calés sur le prix de ces mêmes éléments dans les conditions normales. Les taux horaires appliqués au coût standard sont déterminés à partir des rémunérations et des charges fiscales et sociales qui leurs sont rattachés par spécialité professionnelle et en tenant compte d'un temps normale d'improductivité et d'inactivité. Les réajustements sont subordonnés au marché de l'emploi et des législations fiscales et sociales ainsi que les conditions technologiques d'activité.

3. La valorisation des éléments produits

VII - La comptabilité en coûts standard

L'usage des standards peut revêtir deux formes :

- Une valorisation des coûts élémentaires servant de référence ;

- Soit leur généralisation sous forme de comptabilité budgétaire.

A Coût unitaire de référence

Les coûts de production sont obtenus moyennant la multiplication des éléments quantitatifs valorisés avec les composantes des gammes opératoires. Ces coûts permettent d'établir les devis (standard moyen), de référence de calcul d'écart sur quantités (standard idéal pour les pièces, standard normal pour les matières non dénombrables et les services, soit enfin des coûts -cibles (standard idéal).

B La gestion budgétaire

Les standards unitaires sont intégrés dans une comptabilité préétablie en vue d'assurer une visibilité globale de l'activité et de la performance de l'entreprise dans un horizon assez court. Il est conseillé d'utiliser de préférence des standards normaux ou moyens pour ne pas risquer des pénalités de trésorerie.

VIII - Le contrôle a posteriori

Cette opération consiste à confronter les prévisions calculées sur la base des standards avec les réalisations. Généralement cette opération se limite au niveau des coûts, mais il serait très utiles de décomposer l'écart globale en ses différents constituants touchant à la fois les charges et les produits.

A Les principes de décompositions

Il s'agit de définir un ensemble cohérent d'écart significatif, dans une organisation à but lucratif les écarts essentiels à retenir sont ceux liés :

- A la fonction de distribution ;
- A la fonction de production ;

Dans chacun de ces groupes, une décomposition détaillée devrait s'adapter à la structure des responsabilités budgétaires et à la nature des causes.

B L'interprétation et l'action

Dopuch Distingue trois catégories d'écarts :

- « Ecart résultant d'aspect aléatoire des processus, qui ne justifie aucune action corrective ;
- Ecart contrôlable, qui résultent d'un changement temporaire dans le processus, de telle sorte que les niveaux des performances puissent être ajustés ;
- Ecart incontrôlable provenant d'un changement permanent dans les processus et pour lesquels une action dépend de leur effet sur la décision adoptés et/ou le modèle utilisé »

La procédure de recherche des causes visant à répondre aux questions (qui,-quoi ?- quand ?- comment ? varie en fonction du style de contrôle de gestion en vigueur dans chaque organisation.

IX- Avantages et inconvénients

A Avantages

- **Simplicité**
 - o Ils ne suivent pas les fluctuations du court terme et ne sont révisés que lorsqu'ils ne représentent plus la réalité (seulement après plusieurs mois, alors que les coûts réels varient autour de leur valeur moyenne fréquemment, (heures supplémentaires, quantité de déchets, d'où un traitement de ces coûts assez difficiles).
 - o Suppression des inventaires permanents.
- **Rapidité**
 - o Il n'est pas nécessaire d'attendre des informations relatives aux coûts unitaires, les informations quantitatives étant suffisantes pour l'essentiel (calcul prévisionnel du coût des produits (en-cours) et des commandes (devis).
- **Prise de décision**
 - o Actions correctrices après analyse des écarts entre coûts standards et coût réels.
 - o Pour fixer les prix de vente, ils constituent une des possibilités offertes.
 - o Permettent d'évaluer la performance des unités dans un groupe ; exemple : prix de cession en coût complet standard plus une marge bénéficiaire calculée sur la rentabilité des investissements des unités amont.
 - o Facilite la surveillance des rendements et de la productivité techniques à condition que les normes établies soient raisonnables (consommation de matière et de temps de main-d'œuvre directe).

B Inconvénients

Depuis les années 70, l'environnement économique international a connu de profondes mutations. La montée de la concurrence, l'effondrement des économies satellites prive les pays développés des débouchés considérables. La stabilité de jadis va céder progressivement la place à l'aléatoire et condamnant par voie de conséquence l'utilisation des standards. Les raisons de ce recul peuvent être résumé en ce qui suit :

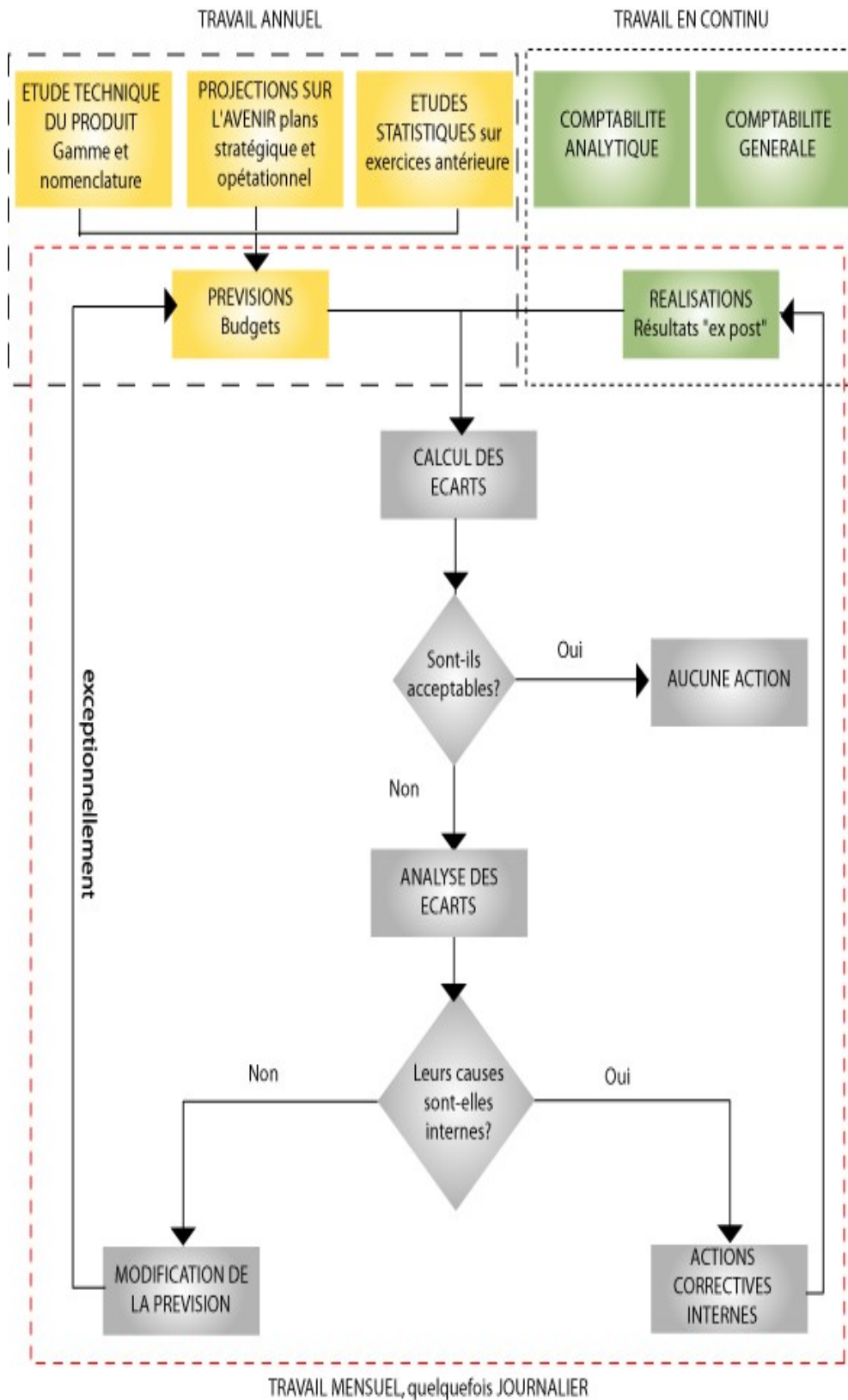
- L'évolution des structures et les besoins de reporting qui place les entreprises devant un double défis : accéder à la taille internationale sur le plan financier et réduire la taille des unités de productions pour rendre plus variable les charges.
- Les besoins de flexibilité induite par la transformation des conditions de concurrence ; ajouté aux modifications des structures productives.
- Pression accrue des marchés ;
- Les nouvelles attentes concernant les produits (amélioration des normes de gammes des produits, réduction des délais de livraison, accroissement de la variété des gammes de produits pour répondre à des clients de plus en plus exigeant ;
- Raccourcissement de la durée de vie commerciale ;

- Coût de la mise en œuvre et des adaptations aux changements (à faire, sans délai pour la qualité des décisions).
- Changement des méthodes de fabrication : induisant des surcoûts pour s'adapter à la demande (zéro stock, qualité totale, environnement...)
- Difficulté de mesure pour les activités incorporelles (R & D, commercial, formation,...).
- La main d'œuvre qualifié
- Déclenchement de conflits sur les responsabilités des écarts (surtout si la structure des centres de responsabilité n'est pas nette s'il existe des interactions entre produits et services).

Chapitre 2 Contrôle budgétaire et Analyse des écarts

I - Principe du contrôle budgétaire et de détermination des écarts

La méthode des coûts standards comme on vient de le voir permet d'apprécier les performances de l'entreprise. Cette appréciation passe essentiellement par une comparaison entre les coûts effectivement supportés et les normes de coûts établies ex ante, ce qui conduit le plus souvent à constater des écarts. L'intérêt de cette méthode ne se limite pas à la seule constatation des écarts, mais elle cherche à expliquer les causes de ces écarts, ce qui entraîne des charges pour l'entreprise. Donc l'analyse des écarts n'est déclenchée que si les gains qu'elle laisse espérer excèdent son coût. Certes, la confrontation périodique entre les budgets et les réalisations et au cœur même du fonctionnement du contrôle budgétaire pour mettre en évidence des écarts qui doivent appeler à des actions correctives. Le schéma 1 suivant résume le principe de fonctionnement de l'ensemble de la gestion par les budgets au sein de laquelle s'insère le contrôle budgétaire.



La gestion par les budgets est caractérisée par une décentralisation des responsabilités sur plusieurs centres de responsabilités de nature différente. Chaque centre est jugé sur sa propre capacité, une telle organisation suppose que le responsable ait la maîtrise des éléments du budgets affectés à son centre. En outre, l'analyse des écarts doit s'attacher absolument au centre de responsabilité qui le concerne et éviter de transférer les dépassements de budgets d'un centre vers l'autre, ce qui va nous permettre de neutraliser les conflits sur la réalité de la performance mesurée.

La détermination des écarts doit permettre de constater et d'évaluer les différents facteurs qui ont fait dévier le coût réel du coût préétabli. Généralement l'écart constaté est fonction de plusieurs éléments, son analyse consiste à apprécier l'incidence de chacun d'eux en neutralisant les autres, c'est-à-dire en les supposant constants. Ce qui conduit à décomposer l'écart en plusieurs sous écarts. En outre, lors de l'analyse des écarts, les bases sur lesquelles se fonde le coût standard doivent être identiques de celles retenues pour le calcul du coût réel. L'objectif escompté est de se rapprocher le plus possible des conditions réelles de production ou de distribution, pour permettre de mener des actions correctives nécessaires.

II - Contrôle budgétaire de l'activité productive : écart sur coûts de production

A L'analyse de l'écart sur charges directes

1 La constatation des écarts de coût

Tout écart de coût se constate simplement par la différence :

$$\text{Écart} = \text{coût préétabli} - \text{coût réel}$$

Dans cette expression, le concept de coût préétabli correspond au coût **qui aurait été budgété mais pour la quantité de production réelle (on parle souvent de coût alloué)**. Un écart de coût positif (négatif) traduit un coût réel inférieur (supérieur) au coût préétabli, on dit alors qu'il est favorable (défavorable).

Comme les deux bornes de l'écart sont évaluées en référence à la production réelle, seules des variations de coûts ou de quantités peuvent expliquer cet écart. Cette simple constatation des écarts n'est généralement pas suffisante puisque chaque écart peut correspondre à deux facteurs : le prix et la quantité, et à chacune de ces deux éléments correspondent un standard et une donnée réelle donc une différence, souvent appelée sous-écart.

2 L'évaluation des sous-écarts

Posons :

$$\text{Coût standard} = Q_s \times P_s$$

$$\text{Coûts réel} = Q_r \times P_r$$

Il s'ensuit :

$$E = (Q_s \times P_s) - (Q_r \times P_r)$$

$$E = (P_s - P_r) \times Q_r + (Q_s - Q_r) \times P_s$$

$$E = \Delta P \times Q_r + \Delta Q \times P_s$$

$\Delta P \times Q_r$ correspond à l'effet de la différence de prix, c'est-à-dire au sous-écart de prix (ou sous-écart de coût) qui mesure les conditions dans lesquelles l'entreprise a rétribué ses facteurs de production. Un coût réel supérieur au coût standard indique une détérioration des coûts de l'entreprise et donc un écart défavorable. Les causes de cet écart doivent être recherchées dans les conditions d'approvisionnement des matières ou de rémunération des ouvriers.

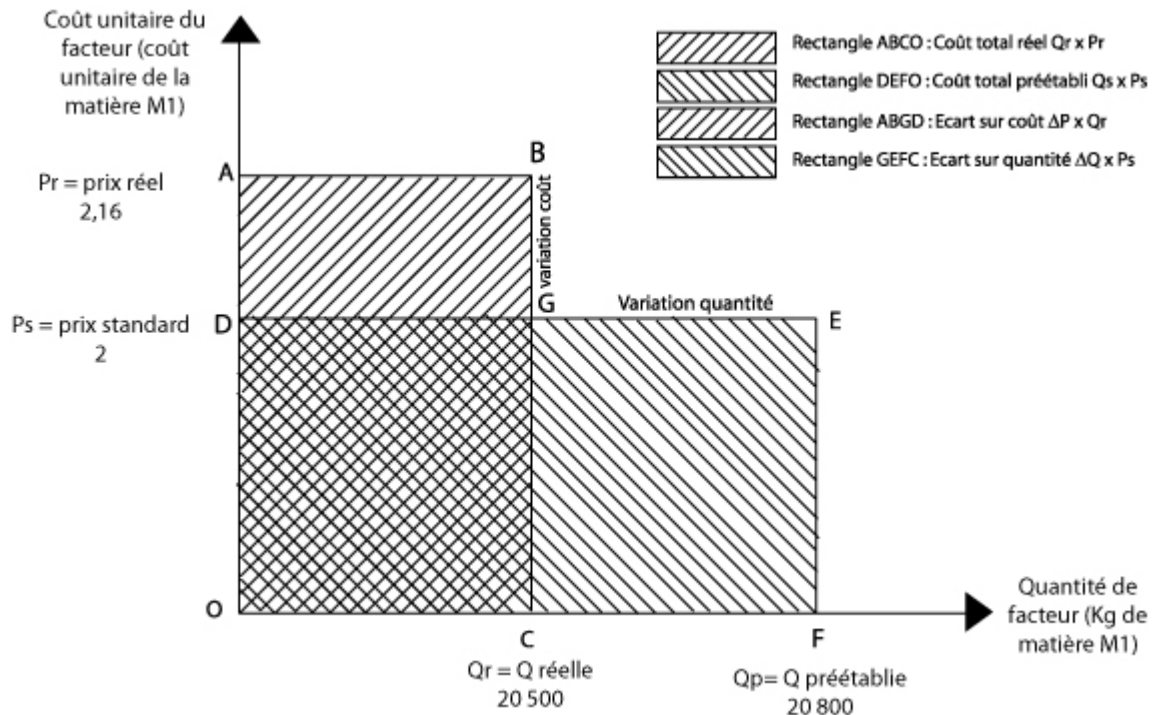
$\Delta Q \times P_s$ correspond à l'effet de la différence de quantité, c'est-à-dire au sous-écart de quantité (ou sous-écart de rendement). Les causes principales d'apparition de cet écart sont d'ordre technique. A titre d'illustration en cas d'écart défavorable :

- Pour les matières : qualité défectueuse, taux de rebuts excessifs suite à un réglage défectueux des machines ... ;
- Pour la main-d'œuvre : qualification insuffisante, mauvaise organisation de la production ...

Exemple d'illustration : à travers les informations ci-dessous décomposer les écarts sur charges directes tel que illustré plus haut ?

- Matière M : on sait que :
 $Q_r = 20\ 500$ $P_r = 2,16$
 $Q_s = 20\ 800$ $P_s = 2$
En appliquant les formules précédentes, on obtient :
Écart sur coût = $(2 - 2,16) \times 20\ 500 = -3\ 280$ défavorable.
Les conditions réelles d'obtention de la matière M sont plus défavorables que celles prévues.
Écart sur quantité = $(20\ 800 - 20\ 500) \times 2 = 600$ favorable.
Le rendement standard autorisait une consommation de 20 800 Kg.
L'entreprise en consommant moins (20 500 Kg) a permis une économie de coût jugée favorable.
- Main-d'œuvre directe
 $Q_r = 3\ 800$ $P_r = 4,90$
 $Q_s = 3\ 900$ $P_s = 5$
Ecart sur coût = $(5 - 4,90) \times 3\ 800 = 380$ favorable
Ecart sur quantité = $(3\ 900 - 3\ 800) \times 5 = 500$ favorable

3 Représentation graphique



Matière M1 : représentation par l'aire des rectangles

B Analyse de l'écart sur charges indirectes

1 Présentation et illustration de la méthode

Cette décomposition concerne les centres de responsabilité correspondant à des centres de coût ou centres d'analyse dans le langage de la comptabilité analytique. Le coût indirect préétabli est calculé à partir des coûts et quantités d'unités d'œuvre des différentes sections qui concourent à la production. Ce qui nécessite de prédéterminer pour chaque section :

- Toutes ses charges ;
- Son activité, mesurée par un nombre d'unité d'œuvre ;
- Son rendement, apprécié par le nombre d'unités d'œuvre requis pour assurer la production.

La détermination a priori de ces trois données pour un centre en forme le budget. Le contrôle a posteriori par l'évaluation et l'explication des écarts, pour chacun des centres, entre les données budgétées et réelles constitue le contrôle budgétaire.

Le contrôle budgétaire ne se limite pas à comparer le coût réel de chaque centre au coût budgété, puisque le coût réel a pu être affecté par des écarts de volume de production, dont la responsabilité échappe a priori aux services de production.

L'écart à analyser n'est donc pas :

Coût budgété - coût réel

Mais :

Coût qui aurait été budgété pour la production réelle - coût réel

Exemple d'illustration :

Soit un centre de production correspondant à un atelier de mécanique dont l'unité d'œuvre est l'heure machine et qui fabrique deux pièce A et B.

Son budget pour un mois donné a été établi ainsi :

Charges fixes	20 000
Charges variables	30 000
Total	50 000
Activité budgétée (*)	1 000
Coût standard de l'unité d'œuvre	50

(*) Ce chiffre est détaillé dans le tableau ci-après.

Ce budget correspond à une production budgétée de 200 A et 200 B, nécessitant une activité totale de 1 000 heures-machine, qui peut être détaillée comme suit :

	Quantités à produire	Temps unitaire	Activité totale
Pièce A	200	2	400
Pièce B	200	3	600
Activité budgétée			1 000

Les données réelles du même mois, correspondant à une production de 250 A et 120 B, s'établissent ainsi :

Charges fixes	19 000
Charges variables	30 400
Total	49 400
Activité budgétée (*)	950
Coût standard de l'unité d'œuvre	52

La mise en œuvre du contrôle budgétaire dans ce centre va consister à le considérer comme une véritable entreprise, jugée et appréciée à travers son compte de résultat.

Dans le cadre du budget, celui-ci était :

Vente 1 000 unités d'œuvre à 50 Dh	50 000
Charges fixes	- 20 000
Charges variables	- 30 000
Résultat	0

Ce résultat nul, traduit le fait qu'il s'agit d'un centre de coût et non un centre de profit, donc les prestations du centre sont cédées à leur coût standard, ce qui permet de neutraliser l'incidence des éventuelles inefficiences (ou efficiences) du centre ; celles-ci ne pourraient de ce fait être répercutées au centre aval.

Le compte de résultat traduisant l'activité et les conditions réelles sera :

Ventes : 860 h x 50 Dh	43 000
<ul style="list-style-type: none"> • Activité préétablie correspondant à la production réelle : 250A x 2h + 120B x 3h = 860h • Coût standard de l'unité d'œuvre : 50 Dh 	
Charges fixes	- 19 000
Charges variables	- 30 400
Résultat (ou écart défavorable)	- 6 400

Les ventes aux autres centres à pour objet principal, d'une part, de laisser dans le centre analysé l'effet de ses propres performances et, d'autre part, de ne pas perturber le résultat des centres « acheteurs ».

Le contrôle budgétaire va consister à analyser le résultat constaté (ici, une perte de 6 400). Techniquement, l'analyse du résultat - ou de l'écart - peut se faire en deux composantes (rendement et coût), mais vu l'insuffisance de cette analyse, puisque les variations de volumes demandés à la production affectent le coût de l'unité d'œuvre du fait de l'existence de charges fixes dans le coût du centre, on affine donc l'analyse en recourant à l'analyse en trois composantes (rendement, activité et coût) grâce à la méthode de l'imputation rationnelle.

L'Écart de rendement dû au nombre d'unité d'oeuvre se calcul comme suit :

<p>(Quantité budgétée - Quantité réelle) x coût standard</p> <p>Ou d'une façon générale</p> <p>(Nombre d'unité d'œuvre allouées pour la production réelle - Nombre réel d'unités d'œuvre) x Coût budgété de l'unité d'oeuvre</p>
--

Soit dans notre exemple :

$$(860 - 950) \times 50 = - 4 500 \text{ (écart défavorable)}$$

Quant à **l'écart de coût**, il est subdivisé en deux écarts :

- L'un appelé **écart d'activité** est calculé selon la méthode de l'imputation rationnelle, il mesure la sur (sous) absorption de charges fixes dans le coût réel de l'unité d'œuvre du fait de l'augmentation (diminution) de l'activité par rapport aux prévisions ;
- L'autre appelé **écart effectif sur coût** - parfois également appelé écart sur frais ou sur budget - exprime de façon plus pure les économies ou dépassements de charges en dehors des effets du niveau de l'activité.

L'analyse en trois composantes passe par la distinction des charges fixes et variables dans le coût total, soit en reprenant l'exemple chiffré précédent :

	Budget	Réel
Charges fixes	20 000	19 000
Charges variables	30 000	30 400
Total	50 000	49 400

Selon le rendement préétabli, la production effective nécessite 950 unité d'œuvre, alors que le budget en prévoyait 1 000, cela traduit une sous-activité mesurée par un coefficient d'imputation rationnelle égal à 950 / 1000.

Conformément à la technique de l'imputation rationnelle, les charges fixes incorporables, pour ce niveau d'activité, sont :

$$20\,000 \times 950 / 1000 = 19\,000 \text{ Dh}$$

Le coût de la sous-activité, appelé ici écart d'activité, correspond à la différence :

Charges fixes incorporables au niveau d'activité réelle - charges fixes budgétées

Ou encore :

(Nombre budgété d'unité d'œuvre - Nombre réel d'unité d'œuvre) x (charges fixes absorbées par unité d'œuvre selon le budget)

Soit : $19\,000 - 20\,000 = -1\,000$ qui représente ici un écart défavorable.

Un écart d'activité défavorable signifie que le niveau d'activité réelle a été inférieur au niveau normal.

Maintenant après avoir isolé l'effet du niveau d'activité on peut déterminer l'écart effectif sur coût. Pour cela, il faut recalculer quel aurait été le budget - appelé budget flexible - compte tenu de l'activité réelle en prenant soin de distinguer les charges fixes,

inchangées, et les charges variables, recalculées compte tenu de l'activité réelle.

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

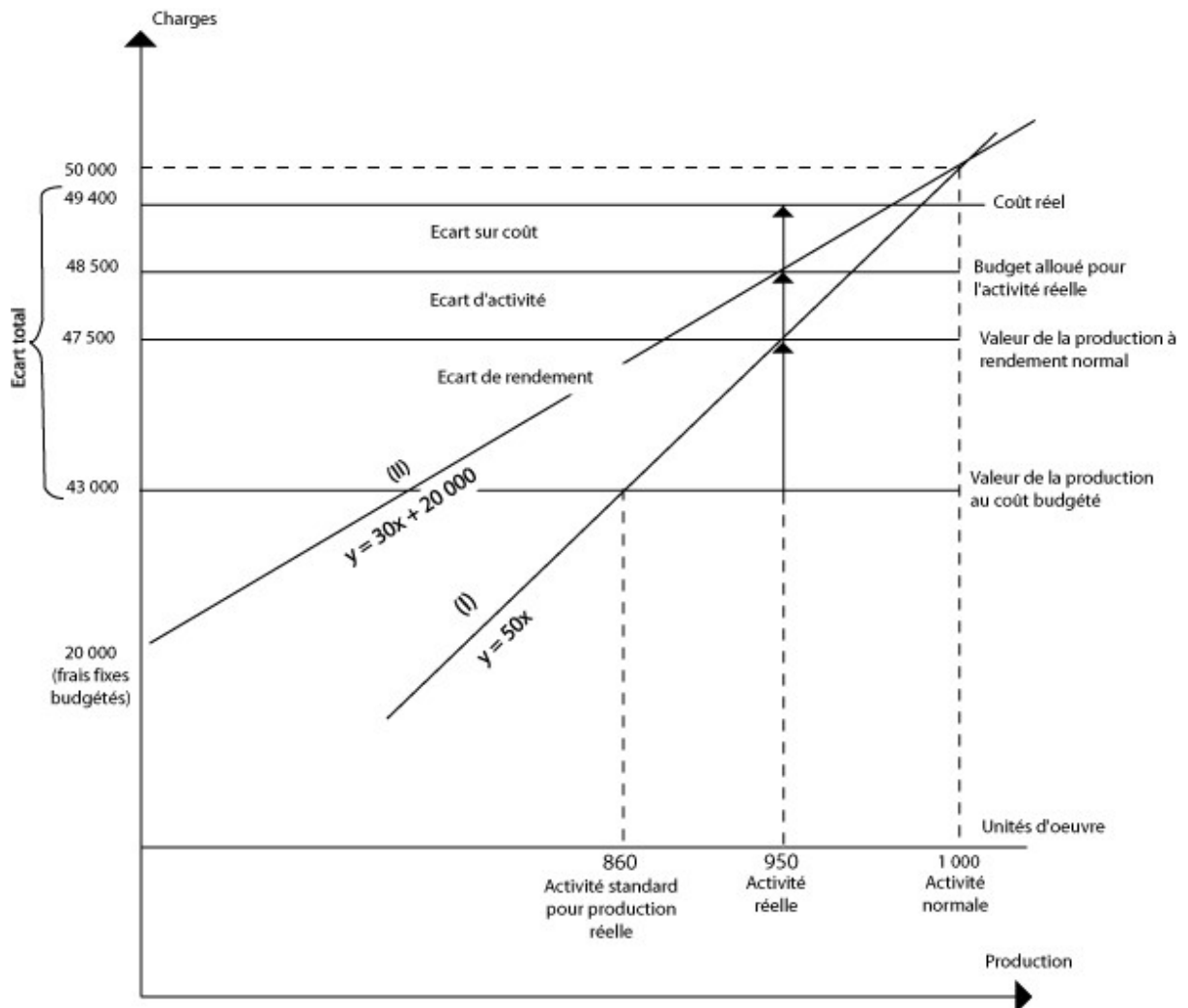
- Les frais variables proportionnels à l'activité du centre,
- Les frais fixes dont le montant est indépendant de l'activité.

Dans l'exemple utilisé, on obtient :

	Budget flexible		Réel	Ecart
Charges fixes	Inchangées	20 000	19 000	+ 1 000
Charges variables	30 Dh x 950 =	28 500	30 400	- 1 900
Total		48 500	49 400	

Ecart effectif sur coût	- 900
--------------------------------	--------------

2 Analyse graphique



- la droite horizontale du budget alloué pour l'activité réelle passe par le point d'intersection entre la verticale correspondant à l'activité réelle (950 unités d'oeuvre dans l'exemple) et la droite du coût total selon le budget (II) ;
- La droite horizontale représentant la valeur de la production à rendement normal passe par le point d'intersection entre la même verticale et la droite de la valeur de la production au coût budgété (I) ;
- La droite horizontale représentant la valeur de la production au coût budgété passe par le point d'intersection entre le nombre d'unités d'oeuvre selon le rendement budgété (860 unités d'oeuvre dans l'exemple) et la droite de la valeur de la production au coût budgété.

3 L'explication des écarts

Le contrôle budgétaire ne doit pas se limiter à calculer les écarts, il doit également rechercher les causes de ces écarts afin de déterminer les actions correctrices nécessaires. Il est difficile, sinon impossible, de citer

d'une façon générale toutes les explications possibles des différents écarts.

On peut cependant mentionner quelques explications fréquentes de leurs effets :

- Erreur manifeste de budget : c'est l'explication la plus fréquemment invoquée pour les écarts défavorables ;
- Substitution dans les moyens de production (d'une matière ou d'une qualification de personnel à une autre) qui se traduit par des écarts de coût, de quantité et de rendement. Le calcul précis des écarts permet de déterminer les moyens de production optimaux.
- Fréquence des changements de production
- Pannes de machines : le calcul des écarts dus aux pannes facilite le calcul du coût d'une panne. La comparaison de ce dernier avec celui d'un entretien préventif en indique la rentabilité ;
- Changement de qualité : dans certaines productions, les écarts positifs de coût traduisent en fait des baisses de qualité.

Conclusion

A travers cet bref aperçu sur la méthode des standards et la méthode du contrôle budgétaire qui consiste :

- A comparer les réalisations aux prévisions, aux différents échelons jugés convenables ;
- A analyser et à contrôler les écarts constatés ;
- A provoquer les actions correctives qui s'imposent.

L'idée centrale est qu'il faut mettre en évidence, partout où on le peut, les responsabilités de gestion.

Une entreprise organisée doit planifier ses activités, c'est-à-dire qu'elle doit :

- Se fixer un but à atteindre, compte tenu de ses désirs, de ses possibilités et des opportunités que lui offre son environnement ;
- Se donner les moyens d'y parvenir sur le plan matériel et sur le plan humain ;
- Décider des choix les plus appropriés et les mettre en œuvre ;
- Contrôler a posteriori que le but était correctement défini, que les moyens ont bien été mis en œuvre et mesurer le degré de réalisation.

La comptabilité de gestion et le contrôle budgétaire produisent une information détaillée, exhaustive. En revanche, la gestion d'une organisation (un service, une entreprise, un groupe, une organisation publique, etc.) requiert des informations synthétiques et tirées. C'est le rôle du tableau de bord et du reporting.

Le premier fournit au responsable d'une entité les informations relatives à sa propre entité pour en assurer le contrôle ou la maîtrise. Il faudra donc choisir dans les données comptables et

budgétaires, et éventuellement aussi auprès d'autres sources, les informations utiles à cet auto-contrôle.

Le reporting est un système normalisé de remontée de l'information essentiellement mais non exclusivement comptable et budgétaire, après un travail de synthèse et de tri. Seule l'information significative et pertinente doit circuler sous peine d'engorgement des circuits de décision. La reddition des comptes est la contrepartie de la liberté de décision laissée aux niveaux hiérarchiques inférieurs.