

Evaluation des résultats et des performances

Les budgets étudiés lors du module 841 « Contrôle de gestion et gestion budgétaire » permettent d'anticiper et d'optimiser l'impact des décisions de gestion prises par la direction mais ils vont également servir d'outil de contrôle.

En effet, les objectifs définis lors de l'établissement des budgets vont servir de base pour le suivi des réalisations (analyse des écarts) ainsi que de référence pour les tableaux de bord et le système de reporting de l'entreprise.

Ainsi, le module 842 « Evaluation des résultats et des performances » a pour objet l'étude des principaux outils d'analyse (et d'amélioration) des performances d'une entreprise. Ses principaux objectifs sont :

- la maîtrise de l'analyser le résultat d'une entreprise à partir de la méthode des écarts,
- la maîtrise de l'élaboration d'un tableau de bord et d'un système de reporting.

Le plan du cours est le suivant :

Chapitre 1 – La démarche d'analyse des écarts.....	2
Chapitre 2 – Le contrôle budgétaire des ventes.....	6
Chapitre 3 – La notion de coût standard.....	9
Chapitre 4 – L'analyse des écarts sur budget de production.....	11
Chapitre 5 – Tableaux de bord et reporting.....	14
Chapitre 6 – Coûts cibles et analyse de la valeur.....	16

L'accent sera mis non seulement sur les techniques en elles-mêmes, mais également sur leur finalité. En effet, de même qu'il ne suffit pas de savoir utiliser un marteau et un tournevis pour construire une armoire, les techniques de calcul des coûts ou de suivi budgétaire ne sont pas une fin en soi mais des outils à la disposition du gestionnaire. A lui de savoir les utiliser à bon escient ...

Ainsi, les questions pertinentes pour un contrôleur de gestion ne sont pas « comment décomposer l'écart sur coût de production en sous écarts » mais :

- d'où provient le dérapage observé sur le coût de production ?
- comment y remédier ?
- quels salariés méritent d'être récompensés ou sanctionnés pour leurs performances ?

Bibliographie :

Ouvrage conseillé (disponible à la BU) : *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, Toufik Saada, Alain Burlaud et Claude Simon, éditions Vuibert

Vous pouvez également consulter les ouvrages suivants :

- pour vous exercer aux calculs : ouvrages de BTS comptabilité gestion, processus n°7
- pour préparer une poursuite d'étude en contrôle de gestion : manuels et annales DECF UV n°7.

CHAPITRE 1 – LA DEMARCHE D'ANALYSE DES ECARTS

1. Objectifs et principes généraux

La méthode de l'analyse des écarts consiste à comparer les réalisations de l'entreprise avec les montants initialement budgétés et à rechercher les différentes causes des écarts observés.

Elle participe ainsi à la mise en place d'un système de gestion décentralisée en mettant en évidence les « responsabilités » des différents acteurs de l'entreprise dans la réalisation des objectifs. Elle permet ainsi d'évaluer leurs performances respectives et de récompenser ou sanctionner celles-ci à travers un système de primes sur objectifs.

L'analyse des écarts permet également de détecter des modifications dans l'environnement de l'entreprise et de mettre en place les actions appropriées :

- soit pour en atténuer les effets dans le cas où la modification est défavorable à l'entreprise (par exemple, l'augmentation du coût d'une matière première peut être compensé par une vigilance accrue sur les pertes et les rebuts),
- soit pour en amplifier les effets dans le cas où la modification est favorable à l'entreprise (par exemple, la baisse du coût de production d'un produit peut être répercutée sur son prix de vente afin de gagner des parts de marché).

Le but de l'analyse des écarts est d'isoler et de chiffrer l'impact de chaque élément ayant un impact sur le résultat de l'entreprise, afin d'en trouver la cause et d'agir en conséquence.

L'analyse doit être suffisamment fine pour pouvoir attribuer la cause de chaque écart à un seul responsable.

Ainsi un écart sur résultat peut être décomposé en :

- un sous-écart sur chiffre d'affaires (responsabilité des services commerciaux),
- un sous-écart sur coût de production (responsabilité mixte).

L'écart sur coût de production devra ensuite être décomposé en :

- un sous-écart sur le volume de production (lié au volume des ventes, sous la responsabilité des services commerciaux),
- un sous-écart sur le coût de production unitaire (responsabilité des services de production et d'approvisionnement).

L'écart sur coût de production unitaire pourra à son tour être décomposé en :

- un sous-écart sur le coût des matières premières,
- un sous-écart sur le coût de la main d'œuvre direct,
- un sous-écart sur les charges indirectes,
- etc ...

Enfin, l'écart sur coût des matières premières pourra être décomposé en :

- un sous-écart sur le coût d'achat des matières (responsabilité du service achats),
- un sous-écart sur quantités consommées (responsabilité de la production).

Dans le cas où l'analyse des écarts met en évidence une consommation anormalement élevée des matières premières, il conviendra d'en trouver la cause :

- mauvais réglage des machines entraînant un taux de perte supérieur aux prévisions,
- mauvaise qualité de la matière fournie (taux de perte supérieur aux prévisions),
- existence de vols,
- erreur de prévision initiale,
- etc

2. Méthodologie de décomposition

L'analyse des écarts repose sur de nombreuses conventions qui peuvent parfois affecter les résultats obtenus (ordre de calcul, affectation des effets combinés de plusieurs facteurs, etc ...) toutefois, le principe de base est toujours le même.

On part du montant initialement budgété puis on fait varier les différents facteurs d'écarts un par un. A chaque fois on calcule son impact sur les prévisions toutes choses égales par ailleurs et on détermine par différence l'impact du facteur mis en évidence.

Exemple :

On avait prévu un chiffre d'affaires de 100 000 € (10 000 unités vendues à 10 € pièce).

Le chiffre d'affaires réel s'élève à 115 500 € (11 000 unités vendues à 10,50 € pièce).

On observe donc un écart défavorable de 15 500 € qui a deux causes :

- d'une part des quantités vendues supérieures aux prévisions,
- d'autre part un prix de vente supérieur aux prévisions.

Si nous faisons tenir compte uniquement de la variation des quantités vendues, toutes choses égales par ailleurs, nous obtenons un chiffre d'affaires théorique de $11\ 000 * 10 = 110\ 000\ €$ → l'impact de l'augmentation des quantités est donc de $110\ 000 - 100\ 000 = 10\ 000\ €$.

Si nous prenons ensuite en considération la variation du prix de vente, nous obtenons un chiffre d'affaires de $11\ 000 * 10,50 = 115\ 500\ €$ → l'impact de l'augmentation du prix de vente est donc de $115\ 500 - 110\ 000 = 5\ 500\ €$.

NB : si nous avions inversé l'ordre de calcul des écarts, les résultats auraient été légèrement différents (sans toutefois remettre en cause l'ordre de grandeur de l'analyse) :

- chiffre d'affaires avec actualisation du prix de vente = $10\ 000 * 10,50 = 105\ 000\ €$ → impact de l'augmentation du prix = $105\ 000 - 100\ 000 = 5\ 000\ €$
- chiffre d'affaires avec actualisation des quantités = $11\ 000 * 10,50 = 115\ 500\ €$ → impact de l'augmentation du volume des ventes = $115\ 500 - 105\ 000 = 10\ 500\ €$

La différence de 500 € observée par rapport à la décomposition précédente provient de l'effet combiné de la hausse du volume des ventes (+ 1 000 unités) et du prix de vente (=0,50 €) qui est incorporé à l'effet prix dans le premier cas et à l'effet volume dans le second.

3. Les décompositions les plus fréquentes

Il existe principalement deux façons de décomposer un écart sur résultat. Le choix d'une méthode dépend de la façon dont a été élaboré le budget des ventes.

3.1. Décomposition en écart sur chiffre d'affaires et écart sur coût de production

Dans le cas où le budget des ventes a été établi en termes de chiffres d'affaires, il conviendra de décomposer l'écart sur résultat en :

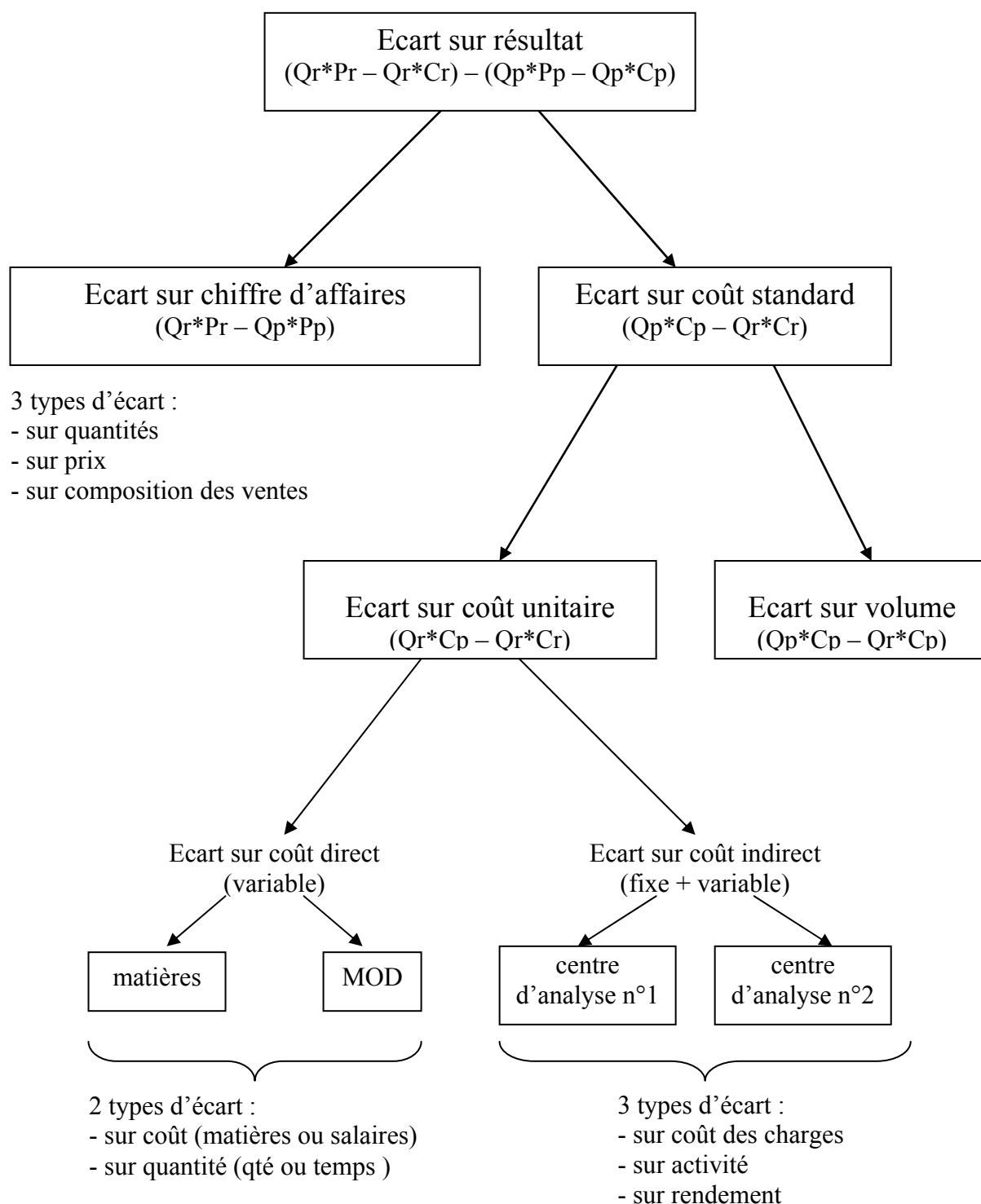
- écart sur chiffre d'affaires (imputable aux services commerciaux)
- et écart sur coût de production.

L'écart sur chiffre d'affaires et l'écart sur coût de production seront alors décomposés respectivement en :

- écart sur quantités vendues et écart sur prix de vente unitaire (chiffre d'affaires),
- écart sur quantités produites et écart sur coût de production unitaire (coût de production),

L'analyse plus poussée de ces sous écarts fera l'objet de développements plus détaillés dans les chapitres suivants.

Analyse d'un écart sur résultat (chiffre d'affaires et coût de production)



3.2. Décomposition en écart sur marge sur coût standard et écart sur coût de production

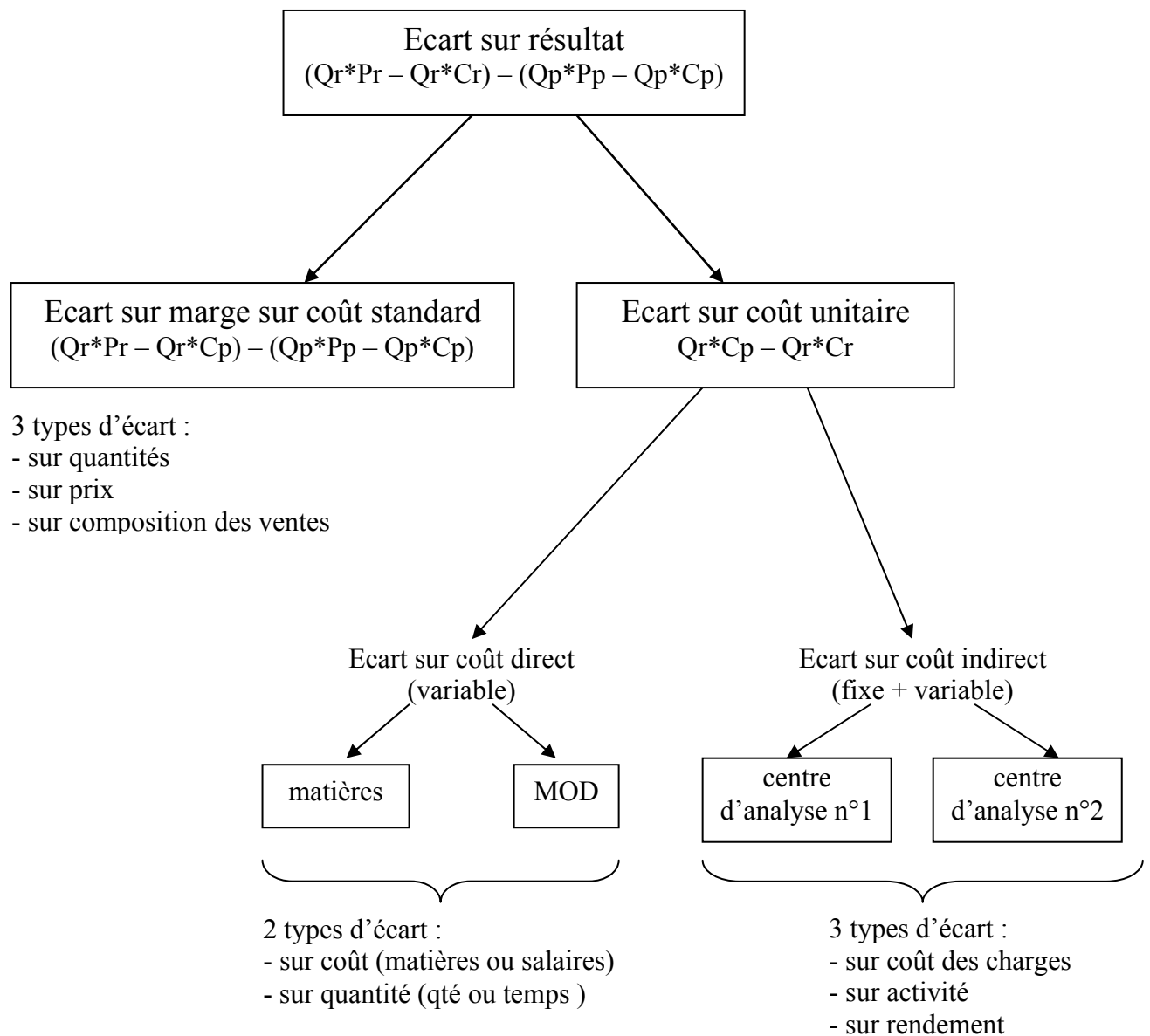
Dans le cas où le budget des ventes a été établi en termes de marge sur coût standard, il conviendra de décomposer l'écart sur résultat en :

- écart sur marge sur coût standard (imputable aux services commerciaux)
- et écart sur coût de production.

L'écart sur marge sur coût standard sera ensuite décomposé en écart sur quantités vendues et écart sur marge sur coût standard unitaire.

L'écart sur coût de production correspond quant à lui à l'écart sur coût unitaire. En effet, l'écart sur volume de production a déjà été intégré dans l'écart sur marge sur coût standard (on suppose par simplification que les quantités vendues sont égales aux quantités fabriquées).

Analyse d'un écart sur résultat (marge sur coût standard et coût de production)



Mots clés : écart sur résultat, écart sur chiffre d'affaires, écart sur marge sur coût standard, écart sur coût de production.

CHAPITRE 2 – LE CONTROLE BUDGETAIRE DES VENTES

Le contrôle budgétaire consiste à comparer les réalisations aux prévisions et à analyser les écarts afin d'en comprendre la cause pour y remédier (écart défavorable) ou pour d'en tirer avantage (écart favorable). Selon la façon dont le budget a été établi, l'analyse des écarts portera sur le montant du chiffre d'affaires ou de la marge sur coût standard. La méthode est identique dans les deux cas.

1. Décomposition en deux sous-écarts

1.1. Décomposition en écart sur prix de vente et sur quantités

Lorsque le nombre de produits à analyser est limité et lorsqu'ils sont commercialement indépendants (pas de reports des ventes d'un produit sur les autres), on décompose habituellement l'écart sur ventes en deux sous écarts :

- l'écart sur prix (également appelé effet prix)
- l'écart sur quantités (également appelé effet volume)

Exemple : la société Floralia (fabriquant d'extraits floraux pour parfums) avait prévu de vendre 10 000 flacons de « Dalhia » au prix de vente unitaire de 40 €. Le coût prévisionnel unitaire (coût standard) est de 16 €. En fait, elle en a vendu 11 000 flacons au prix de vente unitaire de 42 €.

Dans la mesure où le coût de production est hors du contrôle du service commercial, les éventuelles variations de celui-ci ne doivent pas être prises en compte dans nos calculs. Nous analyserons donc la différence entre la marge prévisionnelle et une marge « semi-réelle » (marge sur coût standard).

- marge prévisionnelle unitaire = $40 - 16 = 24 \text{ €}$
- marge sur coût standard unitaire = $42 - 16 = 26 \text{ €}$
- marge prévisionnelle totale = $10\,000 * (40 - 16) = 240\,000 \text{ €}$
- marge sur coût standard totale = $11\,000 * (42 - 16) = 286\,000 \text{ €}$

➔ écart sur marge = $286\,000 - 240\,000 = 46\,000 \text{ €}$

Cette différence a deux origines : d'une part les quantités vendues sont supérieures aux prévisions, d'autre part le prix de vente réel est également supérieur à celui qui était prévu.

On distingue ainsi :

- écart sur quantité = $(11\,000 - 10\,000) * 24 = 24\,000 \text{ €}$ (écart favorable)
- écart sur prix = $(26 - 24) * 11\,000 = \frac{22\,000 \text{ €}}{46\,000 \text{ €}}$ (écart favorable)

En désignant :

- par P_r , le prix unitaire réel (ou la marge unitaire réelle)
- par Q_r , les quantités réelles
- par P_p , le prix unitaire prévu (ou la marge unitaire prévue)
- par Q_p , les quantités prévues



On obtient les formules suivantes :

$$\text{Ecart} = \text{CA réel} - \text{CA prévisionnel} = P_r * Q_r - P_p * Q_p$$

$$\text{dont : écart sur quantités} = (Q_r - Q_p) * P_p$$

$$\text{écart sur prix} = (P_r - P_p) * Q_r$$

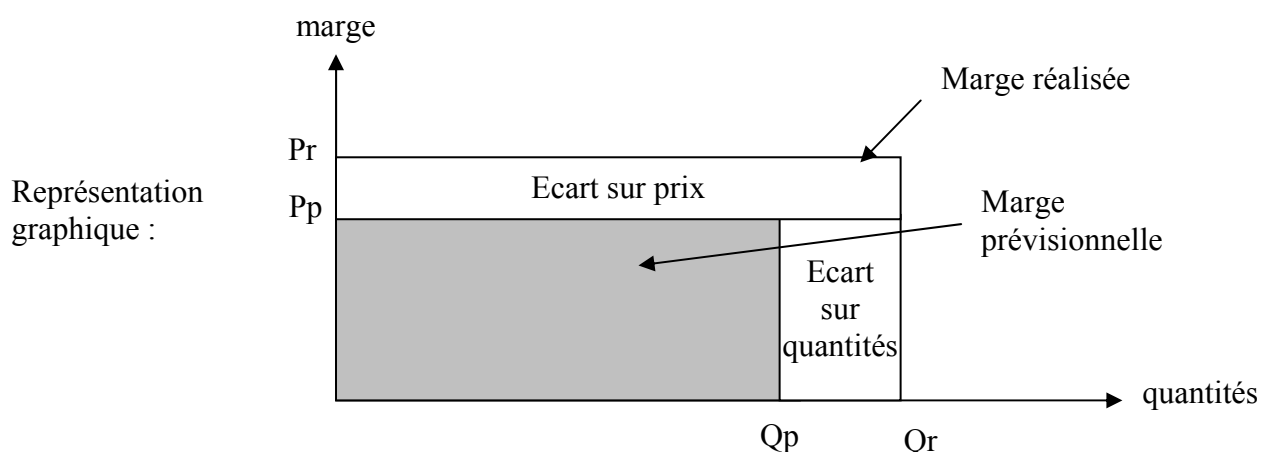
NB : Les calculs réalisés reposent sur 3 conventions (prévues par le plan comptable) :

- calcul de l'écart dans le sens : réel - préétabli
- valorisation de l'écart sur quantités au prix prévu
- calcul de l'écart sur prix pour les quantités réelles.

Les conventions inverses seraient théoriquement possibles.



Remarque : la distinction entre l'effet prix et l'effet volume est parfois artificielle. En effet, ces deux éléments sont souvent liés : c'est peut-être parce que le prix a baissé que les volumes ont augmenté (et inversement).



1.2. Décomposition en écart sur chiffre d'affaires et sur taux de marge

Lorsque les quantités dans lesquelles sont dénombrées les différents produits ne sont pas homogènes, il est possible d'appliquer la même analyse en remplaçant les quantités vendues par le chiffre d'affaires et le prix de vente par le taux de marge.

Exemple : les chiffres de la société Floralia peuvent également être exprimés de la façon suivante :

- chiffre d'affaires prévisionnel : $10\,000 \times 40 = 400\,000 \text{ €}$
- chiffres d'affaires réel : $11\,000 \times 42 = 462\,000 \text{ €}$
- taux de marge prévisionnel = $24 / 40 = 60 \%$
- taux de marge réel = $26 / 42 = 61,905 \%$

On peut décomposer l'écart sur marge de la façon suivante :

- écart sur chiffre d'affaires = $(462\,000 - 400\,000) \times 0,6 = 37\,200 \text{ €}$ (écart favorable)
- écart sur taux de marge = $(0,61905 - 0,6) \times 462\,000 = \frac{8\,800 \text{ €}}{46\,000 \text{ €}}$ (écart favorable)

2. Décomposition en trois sous-écarts

La décomposition en deux sous écarts atteint ses limites lorsque le nombre de produits devient élevé. De plus, elle n'est pas pertinente lorsque la variation des ventes d'un produit peut avoir un impact sur celles des autres produits (effets de report).

Dans ce cas l'analyse doit être menée globalement, sur l'ensemble du portefeuille de produits. Une troisième source d'écart doit alors être prise en compte : la composition des ventes.

Reprenons l'exemple de la société Floralia, dont les marges prévues et réalisées sont les suivantes :

	Prévisions			Réalizations			Ecart
	Quantités	Marge unitaire	Montant	Quantités	Marge unitaire	Montant	
Dahlia	10 000	24	240 000	11 000	26	286 000	46 000
Jasmin	8 000	36	288 000	7 500	38	285 000	- 3 000
Lilas	5 000	50	250 000	3 000	50	150 000	- 100 000
	23 000	33,8261 ⁽¹⁾	778 000	21 500	33,5349 ⁽²⁾	721 000	- 57 000

⁽¹⁾ $33,8261 = 778\,000 / 23\,000$

⁽²⁾ $33,5349 = 721\,000 / 21\,500$

La décomposition de l'écart produit par produit donne les résultats suivants :

	Effet prix	Effet volume	Ecart total
Dahlia	22 000	24 000	46 000
Jasmin	15 000	- 18 000	- 3 000
Lilas	0	- 100 000	- 100 000
	37 000	- 94 000	- 57 000

Si on souhaite mener l'analyse des écarts au niveau global, on peut mesurer l'écart sur quantités de la même façon que précédemment : écart sur quantités = $(21\,500 - 23\,000) \times 33,8261 = - 50\,739 \text{ €}$

L'écart sur marge unitaire doit être décomposé pour faire apparaître l'impact de la composition des ventes. Pour cela, on recalcule la marge prévue pour tenir compte de la composition réelle des ventes : $(11000 \cdot 24 + 7500 \cdot 36 + 3000 \cdot 50) / (11000 + 7500 + 3000) = 31,81395 \text{ €}$

→ écart sur composition des ventes = $21\,500 \cdot (31,81395 - 33,8261) = -43\,261 \text{ €}$

Cet écart est négatif car la composition des ventes a évolué de façon défavorable à la société : les prévisions ont été dépassées pour le produit « Dalhia » à faible marge (51% des ventes réelles contre 43% prévu) alors qu'elles n'ont pas été atteintes pour le produit « Lilas » à forte marge (14% des ventes réelles contre 22% prévu).

Une fois l'impact de la composition des ventes isolé, on peut calculer l'impact sur marge unitaire en comparant la marge réelle et la marge calculée précédemment qui neutralise l'impact de la composition des ventes : écart sur marge unitaire = $(33,5349 - 31,81395) \cdot 21\,500 = 37\,000 \text{ €}$

Cet écart est positif car la marge unitaire réelle de chaque produit est supérieure à celle prévue. On retrouve de plus la somme des écarts sur prix calculés produit par produit.

En désignant :

- par P_r , le prix unitaire réel (ou la marge unitaire réelle)
- par Q_r , les quantités réelles
- par P_p , le prix unitaire prévu (ou la marge unitaire prévue)
- par Q_p , les quantités prévues
- par P_{compo} , le prix (ou la marge unitaire) moyen prévu corrigé de la composition réelle des ventes

On obtient les formules suivantes (à retenir !)

Ecart = marge réelle – marge prévisionnelle = $P_r \cdot Q_r - P_p \cdot Q_p$

dont : écart sur quantités = $(Q_r - Q_p) \cdot P_p$
 écart sur composition des ventes = $(P_{\text{compo}} - P_p) \cdot Q_r$
 écart sur prix = $(P_r - P_{\text{compo}}) \cdot Q_r$



Mots clés : écart sur ventes, écarts sur marges, effet prix, effet volume, effet composition des ventes.

CHAPITRE 3 – LA NOTION DE COUT STANDARD

Tous les coûts étudiés jusqu'à présent ont pour point commun d'être des coûts réels, calculés a posteriori (on parle également de coûts constatés) dans le but d'analyser l'activité passée. Mais il est également nécessaire de prévoir l'avenir et de fixer des objectifs. C'est le rôle des coûts standards (également appelés coûts préétablis).

Ainsi, le calcul de coûts préétablis, permet :

- de contrôler les conditions d'exploitation (analyse des écarts entre coût standard et coût réel),
- de servir de base pour l'élaboration de devis,
- de gagner du temps dans le calcul de coûts réels.

Afin de permettre une analyse des écarts, les coûts standards doivent être présentés de la même façon que les coûts réels (les rubriques de coûts doivent être identiques).

Coût standard complet = coût standard des matières
 + coût standard de la main d'œuvre directe
 + quote-part des frais standards des centres d'analyse.

1. Le coût préétabli des matières

Le coût préétabli des matières est obtenu en utilisant des standards techniques (type et quantité de matières nécessaires pour la fabrication d'un produit) et des standards monétaires (coût estimé de ces matières).

Il faut tenir compte non seulement des matières réellement incorporées dans le produit fini mais également des pertes qui peuvent avoir lieu durant le processus de fabrication (déchets, rebuts, ..).

Exemple : si il faut 500 grammes de sable pour fabriquer une coupe en cristal mais que 15% des coupes fabriqués sont rejetées au contrôle qualité ; alors la quantité standard de sable nécessaire pour fabriquer une coupe de qualité satisfaisante est de 588 grammes.

Quantité de sable nécessaire pour fabriquer 100 coupes = $500 * 100 = 50\,000$ grammes

Nombre de coupes de qualité satisfaisante = 85 coupes (= $100 - 15$)

Quantité de sable nécessaire pour fabriquer une coupe de qualité satisfaisante = $50000 / 85 = 588$ gr

2. Le coût préétabli de la main d'œuvre

De même que pour la matière, le calcul repose sur l'utilisation de standards techniques (temps et niveau de qualification de la main d'œuvre nécessaire pour la fabrication d'un produit) et des standards monétaires (coût salarial estimé, cotisations sociales comprises).

Là aussi, il faut tenir compte non seulement du temps de travail consacré à la production mais également des autres périodes rémunérées : réglage et entretien des machines, congés payés, etc

Par convention, on intègre :

- les temps improductifs imposés par les contraintes techniques (réglage des machines) dans le standard technique (temps standard),
- les temps improductifs imposés par la législation sociale (congés payés) dans le standard monétaire (taux standard de la MOD).

Exemple : il faut 10 mn de temps de travail à un ouvrier rémunéré 11 euros de l'heure (cotisations sociales comprises) pour fabriquer un article. Si on considère que cet ouvrier bénéficie de 5 semaines de congés payés ; alors le taux standard de l'heure de MOD est de 12,17 € ($11 * 52 / 47$).

Ces standards doivent être revus régulièrement pour tenir compte de l'effet d'apprentissage (l'expérience permet de réaliser plus rapidement une même tâche).

3. Le coût préétabli des centres d'analyse

Le coût total des centres d'analyse est tout d'abord calculé pour chaque centre d'analyse, sur la base d'une activité considérée comme normale. Puis le coût standard de l'UO est obtenu en divisant ce montant par le nombre d'UO correspondant à l'activité normale.

Coût de l'UO = coût du centre pour une activité normale / nombre d'UO à l'activité normale

Dans la mesure où les centres d'analyse incorporent une part non négligeable de charges fixes, il peut être nécessaire d'établir un budget flexible, c'est-à-dire un budget tenant compte des différents niveaux d'activité possible.

Celui-ci peut prendre la forme d'un tableau :

Niveau d'activité	1	2	3	4	5	6
Coût d'une UO						

Ou d'une formule mathématique :

Coût d'une UO = $a.x + b$ (avec x = niveau d'activité)

On peut donc résumer comme suit le calcul d'un coût standard :



<u>Coûts directs :</u>			
Matière première	prix unitaire standard	*	quantité standard
Main d'œuvre directe	salaire horaire standard	*	temps standard
<u>Coûts indirects :</u>			
Centre d'analyse n°1	coût standard d'une UO	*	nombre standard d'UO
Centre d'analyse n°2	coût standard d'une UO	*	nombre standard d'UO
TOTAL	coût unitaire préétabli du produit		

Attention : le choix du taux de perte (matière première) ou de temps improductif (main d'œuvre) est loin d'être neutre : si l'objectif est trop ambitieux (aucune perte !) il ne sera pas motivant car impossible à atteindre. Inversement, s'il est trop bas, il n'incitera pas les responsables de production à améliorer les processus.

Il peut être fixé de façon empirique (observation du passé) ou volontariste (objectif à atteindre).



Mots clés : coût réel, coût constaté, coût préétabli, coût standard, standard technique, standard économique, taux de perte, temps improductif, budget flexible.

CHAPITRE 4 – L'ANALYSE DES ECARTS SUR BUDGET DE PRODUCTION

Après avoir calculé le coût réel et le coût standard d'une production, il est utile d'analyser l'écart constaté entre ces deux valeurs afin d'en comprendre les causes.

1. Ecart sur volume et écart économique

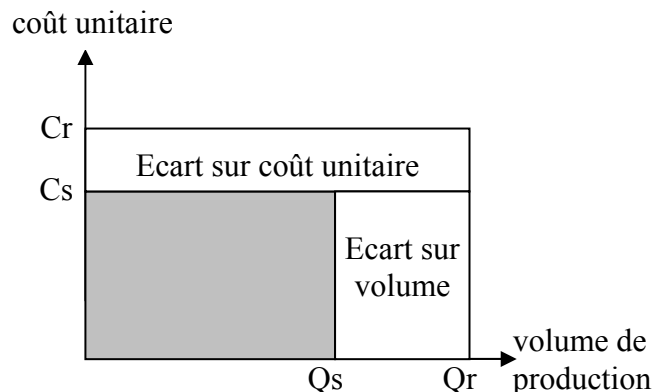
La première étape de cette analyse consiste à mettre en évidence la part de l'écart due au volume de production et celle liée au coût unitaire des produits.

Ainsi, si on désigne par C_s le coût standard unitaire d'un produit et par Q_s le volume de production prévu, le coût standard de la production prévue (CS) s'élève à : $CS = Q_s * C_s$

De même, le coût constaté de la production réelle (CR) s'élève à : $CR = Q_r * C_r$

On peut donc analyser l'écart global de la façon suivante :

$$\begin{aligned} \text{Ecart} &= \text{coût réel} - \text{coût standard} \\ &= \underbrace{(C_r - C_s) * Q_r}_{\text{écart économique}} + \underbrace{(Q_r - Q_s) * C_s}_{\text{écart sur volume}} \end{aligned}$$



On peut également définir le coût préétabli (CP) qui correspond au coût attendu pour le volume de production réel au coût unitaire prévu : $CP = Q_r * C_s$

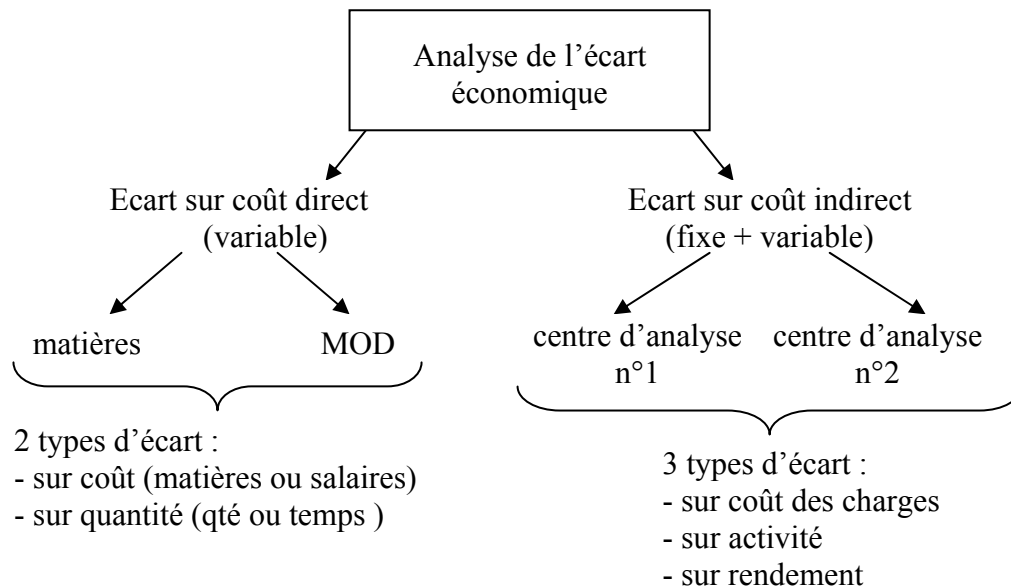
L'écart global s'analyse alors de la façon suivante :

$$\begin{aligned} \text{Ecart} &= \text{coût réel} - \text{coût standard} = \underbrace{(\text{coût réel} - \text{coût préétabli})}_{\text{écart économique}} + \underbrace{(\text{coût préétabli} - \text{coût standard})}_{\text{écart sur volume}} \end{aligned}$$

NB : l'analyse de l'écart sur volume ne présente pas d'intérêt particulier. Nous nous intéresserons donc uniquement à l'analyse de l'écart économique.

2. Analyse de l'écart économique

L'écart économique se décompose comme suit :



2.1. Ecart économique sur coût direct variable

Pour chaque élément de coût direct (matière première, MOD, ...) l'écart peut être analysé de façon classique en écart sur coût et écart sur quantités :

- écart sur coût = (coût unitaire réel – coût unitaire standard) * quantité réelle
- écart sur quantité = (quantité réelle – quantité préétablie) * coût unitaire standard



Attention à ne pas confondre l'écart sur quantité avec l'écart sur volume calculé précédemment :

- l'écart sur volume reflète l'impact de la variation du volume global de production par rapport à ce qui était initialement prévu,
- l'écart sur quantité reflète l'impact de la variation des consommations unitaires de matière ou de main d'œuvre pour la quantité réellement produite.

Exemple :

On avait prévu de fabriquer 1 000 pièces en consommant 2 kg de matière par pièce (coût de la matière = 1 € / kg) → coût de production prévisionnel = 1 000 * 2 * 1 = 2 000 €

On a réellement fabriqué 800 pièces en consommant 2,1 kg de matière par pièce (coût de la matière = 1,1 € / kg) → coût de production réel = 800 * 2,1 * 1,1 = 1 848 €

L'écart sur coût de production s'élève à 152 € (favorable) et peut être décomposé comme suit :

- écart sur volume = (800 – 1 000) * 2 = - 400 € (favorable)
- écart économique = (2,31 – 2) * 800 = 248 € (défavorable)

L'écart économique provient de la matière :

- écart sur coût = (1,1 – 1) * 2,1 = 0,21 € pièce, soit 168 € pour les 800 pièces fabriquées (défavorable)
- écart sur quantités = (2,1 – 2) * 1 = 0,10 € pièce, soit 80 € pour les 800 pièces fabriquées (défavorable)

2.2. Ecart économique sur coût indirect

L'effet volume se calcule de façon classique et est appelé « **écart sur rendement** » :

Ecart sur rendement = (quantité réelle d'UO – quantité préétablie d'UO) * coût unitaire standard¹

L'effet coût se décompose en **écart sur activité** et en **écart sur frais** (ou **écart sur budget**).

Si on note :

Cr = coût réel d'une UO

Cs_{AR} = coût théorique d'une UO à l'activité réelle (obtenue grâce au budget flexible)

Cs = coût standard d'une UO (activité normale)

Ar = activité réelle

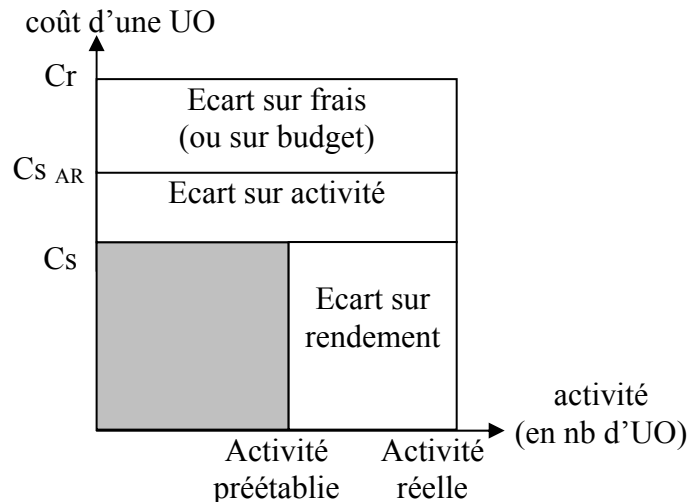
Ap = activité préétablie (nb d'UO nécessaires en théorie pour produire la quantité réelle)

On obtient :

- **écart sur rendement** = (Ar – Ap) * Cs

- **écart sur frais** = (Cr – Cs_{AR}) * Ar

- **écart sur activité** = (Cs_{AR} – Cs) * Ar



Exemple : un atelier de mécanique dont l'unité d'œuvre est l'heure-machine fabrique 2 pièces A et B qui nécessitent respectivement 2 et 3 heures-machines par pièce.

Son budget pour un mois donné a été établi à 50 000 euros (dont 20 000 de charges fixes) pour une production de 200 A et 200 B, soit 1 000 UO budgétées au coût unitaire de 50 euros. Les données réelles pour le même mois s'établissent ainsi :

- charges totales : 49 400 euros (dont 20 000 fixes et 29 400 variables) pour 950 heures-machines.

- production réelle : 250 pièces A et 120 pièces B

On a donc :

coût standard	= 50 000 euros	= 1 000 * 50
coût préétabli	= 43 000 euros	= (250*2 + 120 *3) * 50 = 860 * 50
coût réel	= 49 400 euros	= 950 * 52

➔ Ecart sur volume = 43 000 – 50 000 = - 7 000 euros

➔ Ecart économique = 49 400 – 43 000 = 6 400 euros

- sous-écart sur rendement = (950 – 860) * 50 = 4 500 euros
- sous-écart sur activité = (51,0526 - 50) * 950 = 1 000 euros
- sous-écart sur frais = (52 – 51,0526) * 950 = 900

Avec 51,0526 = (20 000 + 30 000 * 950/100) / 950



Mots clés : écart économique, écart sur volume, écart sur frais, écart sur budget, écart sur activité, écart sur rendement.

CHAPITRE 5 – TABLEAUX DE BORD ET REPORTING

Le contrôle budgétaire est un outil utile à la gestion d'une entreprise mais il présente plusieurs limites :

- lenteur : l'information n'est disponible qu'après des délais importants (plusieurs semaines)
- caractère incomplet : les budgets ne tiennent pas compte des indicateurs non financiers, dont l'importance est pourtant capitale : satisfaction des clients, climat social, délai de production, etc ...
- coût élevé : la lourdeur et le coût de la procédure budgétaire sont peu adaptés aux petites structures.

Il est donc nécessaire de disposer également d'un outil de décision et de prévision **simple**, disponible **rapidement** et intégrant des **données non financières** : le tableau de bord.

Le tableau de bord est un ensemble d'informations (on parle d'indicateurs) présentées de façon synthétique et destinées au pilotage de l'entreprise et de ses centres de responsabilité.

Il n'existe pas de tableau de bord standard : chaque entreprise (voire chaque département) doit construire le sien « sur-mesure ». Elle doit ainsi choisir les indicateurs pertinents, déterminer des valeurs de comparaison et décider de la périodicité d'élaboration du tableau de bord.

1. Les indicateurs du tableau de bord

Les tableaux de bord comprennent des indicateurs financiers (valeur des commandes enregistrées, solde de trésorerie, ...), mais également des indicateurs physiques (tonnage des livraisons, délais de production, nombre de visites effectuées chez des clients, etc ...).

Il peut comporter des variables suivies par les budgets mais il comportera d'autres éléments qui échappent à la logique du budget. Tableau de bord et budget sont des outils complémentaires, comme peuvent l'être une carte routière et le tableau de bord d'une voiture.

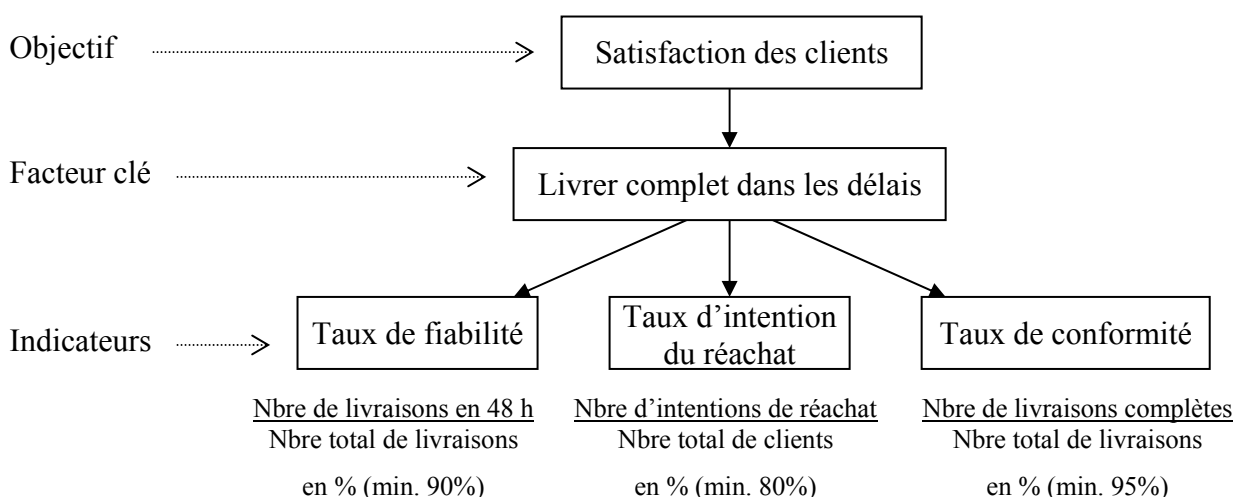
Le choix des indicateurs est particulièrement important :

- il faut choisir des indicateurs pour lesquels l'information pourra être collectée en temps utile et à un coût raisonnable, sinon le tableau de bord présentera les mêmes défauts que les budgets.

Exemple : pour suivre le niveau des stocks, il sera préférable de les valoriser en coût standard plutôt qu'en coût réel afin de disposer plus rapidement de l'information.

- il faut choisir des indicateurs pertinents, c'est-à-dire qui permettent de suivre les facteurs clés de succès de l'entreprise (tous les facteurs clés et uniquement les facteurs clés).

Exemple : pour une entreprise de VPC (vente par correspondance) :



- il faut choisir des indicateurs adaptés au destinataire du tableau de bord

Exemple : pour un directeur commercial, le suivi des commandes prises sera effectué de façon plus synthétique que pour un chef de secteur.

De même que pour les budgets, les tableaux de bord peuvent s'emboîter les uns dans les autres en suivant les lignes hiérarchiques.

2. Les valeurs de comparaison

Les valeurs atteintes par les indicateurs retenus ne seront utiles que si elles sont mises en perspective par rapport :

- à une valeur cible (objectif à atteindre)
- et/ou à un seuil d'alerte (état critique qui nécessite une mesure corrective)
- et/ou à un historique pour suivre l'évolution

Ces données doivent être présentées de la façon la plus claire possible de façon à permettre une consultation rapide :

- un tableau vaut mieux qu'un texte
- un graphique vaut mieux qu'un tableau
- un pictogramme vaut mieux qu'un graphique.

Ainsi par exemple, un indicateur dont la valeur est satisfaisante par rapport à l'objectif fixé peut être accompagné d'un symbole ☺ ou d'un feu vert.

3. La périodicité du tableau de bord

Les tableaux de bord sont élaborés de façon plus fréquente que les budgets et dans des délais beaucoup plus rapides. La bonne périodicité est celle qui permet de détecter les anomalies et de prendre les actions correctrices nécessaires en temps utiles.

Pour un même centre de responsabilité il est possible d'avoir plusieurs tableaux de bord :

- un tableau de bord journalier avec les informations qu'il est urgent de connaître quotidiennement (par exemple chez un fabricant textile : montant du carnet de commandes et montant de la facturation)
- un tableau de bord hebdomadaire établi le lundi (par exemple: montant de la marge réalisée)
- un tableau de bord mensuel établi dans les premiers jours du mois (par exemple: répartition du chiffre d'affaires par ligne de produits).



Mots clés : tableau de bord, indicateur, facteur clé de succès, valeur cible, seuil d'alerte, périodicité.

CHAPITRE 6 – COUTS CIBLES ET ANALYSE DE LA VALEUR

A l'époque de l'économie de production, les industriels étaient certains de pouvoir vendre leurs produits et fixaient leur prix de vente en fonction du coût de revient : Coût de revient → prix de vente

Aujourd'hui, l'économie est beaucoup plus concurrentielle et le prix de vente est souvent imposé par le marché. C'est donc à l'industriel d'ajuster son coût de revient pour conserver une rentabilité satisfaisante : Prix de vente → coût de revient

1. Le coût cible

Le coût cible d'un produit est le coût à ne pas dépasser pour pouvoir vendre ce produit à un prix acceptable par les clients (prix cible) tout en conservant un bénéfice suffisant (résultat cible).

Coût cible = Prix cible – Résultat cible



Point de méthodologie : la détermination d'un coût cible se fait en plusieurs étapes :

1. Identification des besoins des clients et des caractéristiques d'un produit lui donnant satisfaction.
2. Choix d'un prix cible en fonction de la valeur perçue par le client et des prix des concurrents.
3. Choix d'un résultat cible en fonction des objectifs de rentabilité de la direction.
4. Calcul du coût cible = prix cible – résultat cible
5. Détermination du coût estimé du produit (coût estimé souvent supérieur au coût cible)
6. Analyse du rapport valeur perçue / coût pour rapprocher le coût estimé du coût cible.

2. L'analyse de la valeur

Le coût d'un produit est déjà largement déterminé lorsqu'il sort du bureau d'études. Les économies qui pourront être réalisées par la suite (grâce – entre autres - aux différentes techniques de contrôle de gestion) ne seront alors que marginales.

L'analyse de la valeur intervient donc en amont du processus de fabrication, dès la phase de conception du produit.

Elle consiste à identifier les différentes fonctions d'un bien ou service et à les pondérer en fonction de l'importance que le client leur accorde (valeur perçue par le client). Parallèlement, on recense les différents moyens techniques de remplir ces fonctions et on évalue leur coût. Enfin, on choisit parmi ces différents moyens techniques de façon à ce que leur coût soit cohérent avec la valeur perçue par le client (une fonction qui ne représente que 20% de la valeur perçue par le client ne doit pas représenter 50% du coût de revient !).

Cette méthode permet ainsi de supprimer les fonctions inutiles et de ramener à leur juste importance des fonctions, certes nécessaires, mais secondaires. Le but est de concevoir un produit optimal, c'est-à-dire qui satisfait les fonctions attendues par le client (et elles seules) pour un coût minimal.



Mots clés : coût cible, prix cible, résultat cible, valeur perçue, fonction.