



Filière : Economie et gestion / Semestre 6
Module : Contrôle de gestion

Contrôle budgétaire/Analyse des écarts
Cours et Exercices corrigés

Séance du jeudi 14 -mai -2020

Professeur: JAMAL Youssef

2019/2020

Le contrôle budgétaire

- Le contrôle budgétaire permet de comparer les réalisations aux prévisions.
- Déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctrices regroupant les aspects principaux du contrôle de gestion.
- Le contrôle budgétaire n'est pas uniquement, synonyme de maîtrise du budget, c'est aussi un véritable outil de vérification.
- Il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilité.

Le Contrôle Budgétaire

Processus de gestion budgétaire

Budgets



Réalisations



Mesure des performances



Contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire

- Etape complexe et longue, le contrôle budgétaire n'assure pas toujours une bonne réactivité de l'entreprise. Face à un environnement de plus en plus turbulent, d'autres outils seront mis en place, notamment les tableaux de bord.
- un système d'information comptable efficace : la réactivité du contrôle dépend en grande partie du système d'information comptable.
- L'arrivée des ERP facilité le travail du contrôleur et propose des modules spécifiques de contrôle de gestion (reporting, tableau de bord, etc.).

Le contrôle budgétaire

Eléments constatés		Eléments préétablis	=	Ecart	
CA réel	-	CA prévu	=	Ecart sur CA	De la responsabilité des unités commerciales
-		-			
Coût de revient	-	Coût de revient préétabli	=	Ecart sur coût	De la responsabilité des unités opérationnelles
=		=			
Résultat constaté	-	Résultat prévu	=	Ecart sur résultat	

Analyse des écarts

- Le P.C.G. analyse l'écart global sur coût d'un centre entre trois sous écarts :
 - **un écart sur budget** : c'est l'écart entre le coût réel et le budget flexible pour l'activité réelle
 - **un écart d'activité** (ou écart d'imputation des frais fixes) : c'est la différence entre le budget flexible pour l'activité réelle et le coût préétabli de l'activité réelle .
 - **un écart de rendement** : c'est la différence entre le coût préétabli de l'activité réelle et le coût préétabli rapporté à l'activité réelle.

Analyse des écarts

- L'analyse de l'écart sur CA permet de décomposer de 2 sous écarts :
- **Ecart sur prix =**
(Prix réel – Prix préétabli) X quantités réelles
- **Ecart sur quantité =**
(Quantité réelle – Quantité préétablie) X Prix préétabli

Analyse des écarts

Intérêt et Définition

L'estimation, d'un côté des ventes et coûts préétablis et la détermination du chiffre d'affaires et des coûts réels de l'autre côté permettrait la constatation et une analyse des écarts éventuels.

Cette analyse se focalise sur la recherche des causes de ces écarts pour pouvoir entreprendre des actions correctives nécessaires.

Pour effectuer cette analyse, les dirigeants de l'entreprise doivent prendre en compte les frais liés à cette opération.

Les actions correctives sont l'élément essentiel à l'analyse des écarts. Face à cet écart, on attend d'un manager qu'il réagisse.

Analyse des écarts

Intérêt et Définition

On contrôle d'abord les écarts défavorables mais il faut aussi s'intéresser aux écarts favorables.

Si les écarts sont trop favorables, cela peut être le signe d'une mauvaise construction des budgets et de dysfonctionnements dans l'entreprise.

Il n'est pas sans intérêt d'explicitier les différentes catégories d'écarts ainsi que leurs calculs.

Un écart sur Résultat est expliqué par :

- Écart sur chiffre d'affaires
- Écart sur Coût de Revient

Analyse des écarts

Exemple d'application : Cas Ste JOUBA

Détermination des écarts

La société JOUBA, qui fabrique deux types de produits, a prévu de vendre 2000 produits au cours du mois de mars 2004. Les ventes se répartissent de la façon suivante :

Produit P1 : 1200 soit 60%

Produit P2 : 800 soit 40%

Les prix de vente prévisionnels sont respectivement 160 et 210 DH.

Les coûts de revient préétablis sont respectivement de 142 et 180 DH.

Les informations concernant les ventes réalisées sont ainsi :

Les prix de vente réellement appliqués ont été de 156 DH et 215 DH ;

Les coûts de revient réels sont de 140 DH et 183 DH ;

Les quantités vendues sont respectivement de 1148 (56%) et 902 (44%).

	Ventes Prévuees			Ventes Réelles		
	Q	CU/PU	M	Q	CU/PU	M
P1	1200	160	192000	1148	156	179088
P2	800	210	168000	902	215	193930
Total	2000		360000	2050		373018

	Coûts Prévus			Coûts Réels		
	Q	CU/PU	M	Q	CU/PU	M
P1	1200	142	170400	1148	140	160720
P2	800	180	144000	902	183	165066
Total	2000		314400	2050		325786

	Résultats Prévus			Résultats Réels		
P1	Q	CU/PU	M	Q	CU/PU	M
Ventes	1200	160	192000	1148	156	179088
Coûts	1200	142	170400	1148	140	160720
Résultat	1200	+18	21600	1148	+16	18368

	Résultats Prévus			Résultats Réels		
P2	Q	CU/PU	M	Q	CU/PU	M
Ventes	800	210	168000	902	215	193930
Coûts	800	180	144000	902	183	165066
Résultat	800	+30	24000	902	+32	28864

Ecarts sur Résultats

	Résultat Réel	Résultat Préétabli	Ecarts
P1	18368	21600	- 3232
P2	28864	24000	+4864
Total	47232	45600	+ 1632

Analyse des écarts

Détermination des écarts

Les écarts sur vente :

Pour P1 : Vente réelle – Vente prévue = 179088 – 192000 = - 12912 DH
(défavorable)

Pour P2 : 193930 – 168000 = + 25930 DH (favorable)

Ecart global sur vente = 25930 – 12912 = + 13018 DH

Les écarts sur coût de revient

Pour P1 : Coût réel – Coût prévu = 160720 – 170400 = - 9680 DH (favorable)

Pour P2 : 165066 – 144000 = + 21066 DH (défavorable)

Ecart global sur coût de revient = 21066 – 9680 = + 11386

Analyse des écarts

Détermination des écarts

L'écart sur chiffre d'affaires d'un seul produit est expliqué par :

- Écart sur Quantité $= (Q_r - Q_p) * P_p$
- Écart sur Prix Unitaire $= (P_r - P_p) * Q_r$

Analyse des écarts

Détermination des écarts

L'écart sur chiffre d'affaires réalisé avec plusieurs produits est expliqué par :

- Écart sur Quantité= $Q_i P_i$
- Écart sur Prix Unitaire= $P_i Q_i$

Les écarts sur vente :

	REEL	PREVU	ECARTS
P1	179088	192000	-12912
P2	193930	168000	+25930
Total	373018	360000	+13018

	Prix réel	Prix prévu	Quantité réelle	Ecart sur prix
P1	156	160	1148	-4592
P2	215	210	902	+4510
Total				-82

	Quantité Réelle	Quantité Prévue	Prix prévu	Ecart sur quantité
P1	1148	1200	160	-8320
P2	902	800	210	+21420
Total				+13100

Analyse des écarts

Détermination des écarts

L'Ecart sur Quantité est décomposé en :

Ecart sur volume = (Quantité Réelle – Quantité Prévues)*
prix moyen préétabli des ventes prévues

Ecart sur composition dit écart de mix = (Prix moyen
préétabli des ventes réelles-Prix moyen préétabli des
ventes prévues)*Quantités réelles

Analyse des écarts

L'Ecart sur Quantité est décomposé en :

Ecart sur volume = (Quantité Réelle – Quantité Prévues)* prix moyen préétabli des ventes prévues $(2050-2000)*180=+ 9000$

Ecart sur composition dit écart de mix = (Prix moyen préétabli des ventes réelles-Prix moyen préétabli des ventes prévues)*Quantités réelles

Prix moyen préétabli des ventes réelles $= (1148*160+902*210)/2050= 182$

Prix moyen préétabli des ventes prévues $= 360000/2000=180$

Ecart sur composition dit écart de mix $= (182-180)2050=+4100$

Analyse des écarts

Détermination des écarts

Le coût de revient est constitué de deux catégories de charges à savoir les coûts directs et les coûts indirects.

Informations complémentaires pour le produit P1 :

La fabrication de P1 nécessite une matière première M, de la main d'œuvre directe et des charges indirectes d'un atelier dont l'unité d'œuvre est l'heure de MOD.

Consommation préétablie de matière M : 1056 t à 25 DH/t ;

MOD préétablie : 600 H à 40 DH/H ;

Charges indirectes : 120000 DH ;

Consommation réelle de M : 1010 t à 28 DH/t ;

MOD réelle : 550 H à 45 DH/H ;

Charges indirectes : 107690 DH ;

Charges fixes : 75000 DH.

Analyse des écarts

Détermination des écarts

L'écart sur Coût de Revient est expliqué par :

- Écart sur Coûts Directs
- Écart sur Coûts Indirects

Analyse des écarts

Détermination des écarts

L'écart sur Coûts Directs est décomposé en :

- Écart sur Matières
- Écart sur MOD

Analyse des écarts

Détermination des écarts

L'écart sur Matières est expliqué par :

- Écart sur Quantité= $(Q_r - Q_p) * P_p$
- Écart sur Coût Unitaire= $(P_r - P_p) * Q_r$

Analyse des écarts

Détermination des écarts

L'écart sur MOD est expliqué par :

- Écart sur Horaire= $(H_r - H_p) * TH_p$
- Écart sur Taux horaire= $(TH_r - TH_p) * H_r$

Analyse des écarts

Détermination des écarts

L'écart sur Coûts Indirects est expliqué par :

- Écart sur budget ou charges variables = Charges réelles – Charges préétablies à l'activité réelle
- Écart sur activité ou charges fixes = Charges préétablies à l'activité réelle – charges préétablies à l'imputation rationnelle
- Écart sur rendement = charges préétablies à l'imputation rationnelle – Charges préétablies à la production réelle

Les écarts sur Coût :

	REEL	PREVU	ECARTS
P1	160720	170400	-9680
P2	165066	144000	+21066
Total	325786	314400	+11386

Analyse des écarts

Détermination des écarts

Le coût de revient est constitué de deux catégories de charges à savoir les coûts directs et les coûts indirects.

Informations complémentaires pour le produit P1 :

La fabrication de P1 nécessite une matière première M, de la main d'œuvre directe et des charges indirectes d'un atelier dont l'unité d'œuvre est l'heure de MOD.

Ecart sur Coût de revient

Préétabli	Q	CU	M	Réel	Q	CU	M
Matières	1056	25	26400	Matières	1010	28	28280
MOD	600	40	24000	MOD	550	45	24750
Ch. Ind.	600	200	120000	Ch. Ind.	550	195,8	107690
Coût de revient	1200	142	170400	Coût de revient	1148	140	160720

Analyse des écarts

Détermination des écarts

On peut déterminer l'écart sur le coût de revient comme suit :

$$\text{Ecart / CR} = \text{Coût réel} - \text{Coût préétabli}$$

$$\text{Ecart / CR} = 160720 - 170400 = - 9680 \text{ DH}$$

Analyse des écarts

Détermination des écarts

Ecart sur Matières = $28280 - 26400 = +1880$
DEFAVORABLE

Ecart sur Quantité = $(1010 - 1056) * 25 = -1150$

Ecart sur Prix = $(28 - 25) * 1010 = +3030$

Analyse des écarts

Détermination des écarts

L'écart sur Quantité (négative) ne veut pas dire qu'il est favorable.

La quantité réelle inférieure à la quantité préétablie (-4,35%) s'explique par la différence entre la production réelle et la production préétablie (-4,33%).

Analyse des écarts

Détermination des écarts

$$\text{Ecart sur MOD} = 24750 - 24000 = +750$$

$$\text{Ecart sur quantité} = (550 - 600) * 40 = -2000$$

$$\text{Ecart sur Prix} = (45 - 40) * 550 = +2750$$

Analyse des écarts

Détermination des écarts

L'écart sur quantité négative s'explique par différence de production (4,33%) et un gain de rendement de $(574-550=24H)$ soit 4,18%.

Effet additif de 8,51%

Effet multiplicatif de 8,5032%

Analyse des écarts

Détermination des écarts

Ecart sur Charges Indirectes = Ch ind réelles – ch
Ind à la production réelle

Ch Ind à la production réelle =
 $120000 * 1148 / 1200 = 114800$ DH

Ecart = $107690 - 114800 = -7110$

Le budget flexible

	Activité prévue 600 H	Activité réelle 550 H	Activité Réelle (I.R) 550 H	Activité Réelle Charges réelles 550 H
Ch Var. unitaire	75	75	75	59,43
Ch Var totales	45000	41250	41250	32690
Ch Fixes	75000	75000	68750	75000
Ch Ind Totales	120000	116250	110000	107690
N.U.O	600	550	550	550
C.U.O	200	211,36	200	195,8

Analyse des écarts

Détermination des écarts

Les charges indirectes estimées en fonction de la production réelle :

MOD correspondant = $120000/1200 * 1148 = 574$ H

Charges indirectes = $574 * 200 = 114800$ DH

Analyse des écarts

Détermination des écarts

Une partie de l'écart est expliquée par la différence des prix à savoir l'unité d'œuvre ici soit la MOD.

En effet, si en réalité, le nombre d'heures MOD est de 550, pour l'activité normale, c'est 600 heures. Cet écart est baptisé écart sur budget.

Analyse des écarts

Détermination des écarts

Ecart sur budget = CI réelles (coût réel) – CI du budget flexible (coût budgété)

Ecart sur budget = 107690 – 116250
= - 8560 DH (favorable)

Analyse des écarts

Détermination des écarts

Une deuxième explication de l'écart est la variation de l'activité.

Cet écart est intitulé Ecart sur activité.

Ecart sur activité = Budget flexible (coût budgété) – budget réel (coût préétabli)

Ecart sur activité = 116250 – 110000 (550 heures * 200 DH)
= + 6250 DH

Analyse des écarts

Détermination des écarts

Cet écart favorable s'explique par la sous-activité des centres d'analyse (550 heures au lieu de 600 heures préétablies).

On remarque ainsi l'influence des charges fixes qui peut être détailler comme suit :

Analyse des écarts

Détermination des écarts

Les charges fixes de 75000 DH concernent un niveau d'activité normale de 600 heures.

Le niveau réel de 550 heures accuse une insuffisance de couverture des charges fixes d'un montant égale à $(600-550)*125= + 6250$ DH

125 = charges fixes totales/heures normales soit
 $75000/600=125$ DH

Analyse des écarts

Détermination des écarts

C'est en quelque sorte un écart d'imputation rationnelle des charges fixes préétablies :

$$75000 * (1 - 550/600) = + 6250 \text{ DH}$$

Analyse des écarts

Détermination des écarts

Une troisième source de différence des CI est expliquée par le rendement étant donné que la production réelle est de 1148 au lieu de 1200 prévue.

$$\begin{aligned}\text{Coût préétabli de l'activité réelle} &= 200 * 550 \\ &= 110000 \text{ DH}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Coût préétabli imputé à la production réelle} &= 200 * 574 \\ &= 114800 \text{ DH}\end{aligned}$$

Analyse des écarts

Détermination des écarts

Ecart sur rendement = Coût préétabli de l'activité réelle -
Coût préétabli imputé à la production réelle

Ecart sur rendement = 110000 – 114800 = - 4800 DH

Ecart global sur CI = Somme des trois écarts soit :
= -7110 = - 8560 + 6250 -4800

Analyse des écarts

Détermination des écarts

- Écart de marge = Marge réelle – Marge budgétée
= 204000 + 5000 = +209000

Avec

$$\text{Marge Réelle} = \text{CA} - \text{Coût préétabli} = (1200 * (300 - 180)) + (600 * (390 - 290)) = +204000$$

$$\text{Marge Budgétée} = (\text{Cr} - \text{Cp}) * \text{Qr} = (1500 * (190 - 180)) + (500 * (250 - 290)) = -5000$$