

LE CALCUL ET L'ANALYSE DES ECARTS

Finalité de la démarche

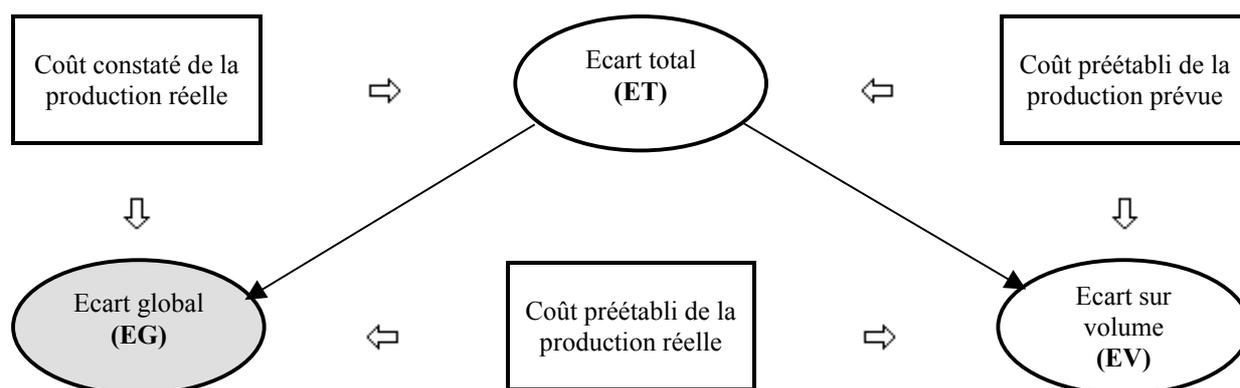
Analyser l'écart global résultant de l'utilisation des coûts préétablis.

Prérequis

Connaître les principales méthodes de calcul des coûts historiques et préétablis.

1 Définition et détermination de l'écart global

L'écart global est un élément constitutif de l'écart total au même titre que l'écart sur volume. Il résulte de la confrontation du coût constaté de la production réelle au coût préétabli de la production réelle comme le décrit le schéma suivant.



L'écart sur volume n'est mis en évidence que lorsque l'entreprise a fixé un objectif de production. Précisons que cet écart ne peut donner lieu à interprétation. Il suffit que la production réelle soit supérieure à la production prévue pour que les coûts constatés soient plus élevés que les coûts préétablis, ce qui n'est porteur d'aucune autre signification par ailleurs.

2 Décomposition de l'écart global

L'écart global est décomposé en sous-écarts pour chaque élément de coût (matières, main d'œuvre, charges indirectes...). Chaque sous-écart est étudié séparément.

Exemple :

Une entreprise fabrique un produit unique (P). Au cours du mois, les charges constatées de la production réelle (14 500 pièces) ont été les suivantes :

	<i>Quantité</i>	<i>Montant</i>
<i>Matière</i>	69 600 kilos	97 440
<i>Main d'œuvre directe</i>	26 100 heures	365 400
<i>Centre Usinage</i>	8 700 heures machine	609 000
Total		1 071 840

On en déduit le coût unitaire réel

	Quantité	Coût unitaire	Montant
Matière	4,8 kilos	1,40	6,72
Main d'œuvre directe	1,8 heures	14	25,2
Centre Usinage	0,6 heures machine	70	42
Total			73,92

La production prévue était de 14 000 pièces. En voici la fiche de coût unitaire préétablie.

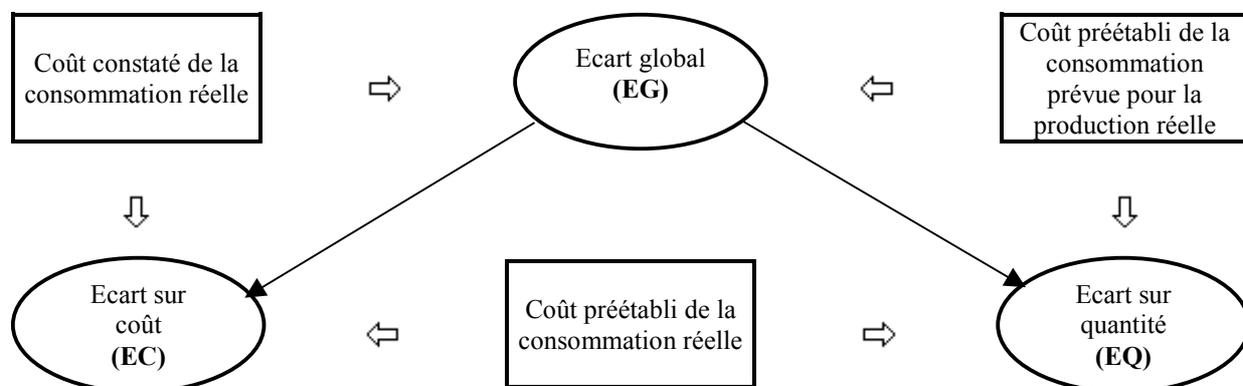
	Quantité	Coût unitaire	Montant
Matière	5 kilos	1,20	6
Main d'œuvre directe	2 heures	15	30
Centre Usinage	0,5 heures machine	65	32,5
Total			68,5

DETERMINATION DE L'ECART GLOBAL

	Coût constaté de la production réelle	Ct. préétabli de la production réelle (14 500 p.)			Ecart global
		Quantité	Coût unitaire	Montant	
Matière	97 440	72 500	1,2	87 000	10 440
Main d'œuvre directe	365 400	29 000	15	435 000	-69 600
Centre Usinage	609 000	7 250	65	471 250	137 750
Total	1 071 840			993 250	78 590

2.1 Analyse des écarts sur charges directes

L'écart global sur charges directes se décompose en **écart sur coût** et en **écart sur quantité**. Le plan comptable 1982 préconisait une décomposition selon le schéma suivant. C'est la pratique la plus courante.



Cu_p Coût unitaire prévu
 Cu_c Coût unitaire constaté

Q_p Consommation prévue pour la production réelle
 Q_R Quantité réelle

Ecart global	$(Cu_c \times Q_R)$	-	$(Cu_p \times Q_p)$
	Coût constaté de la consommation réelle	-	Coût préétabli de la consommation prévue pour la production réelle
Ecart sur Coût	$(Cu_c \times Q_R)$	-	$(Cu_p \times Q_R)$
	Coût constaté de la consommation réelle	-	Coût préétabli de la consommation réelle
Ecart sur Quantité	$(Cu_p \times Q_R)$	-	$(Cu_p \times Q_p)$
	Coût préétabli de la consommation réelle	-	Coût préétabli de la consommation prévue pour la production réelle

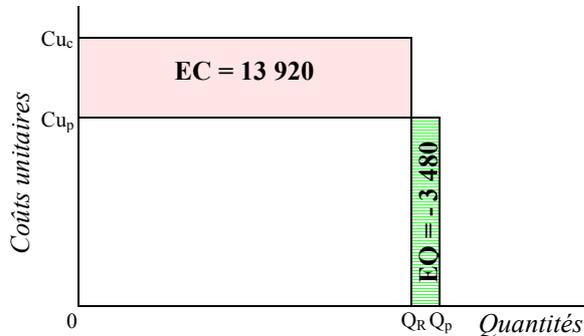
Suite de l'exemple :

2.1.1 Analyse de l'écart sur matières

	Quantité pour 14 500 p.	Coût unitaire	Montant
<i>réel</i>	$Q_R = (14\ 500 \times 4,8)$ 69 600 kilos	$Cu_c = 1,40$	97 440
<i>préétabli</i>	$Q_p = (14\ 500 \times 5)$ 72 500 kilos	$Cu_p = 1,20$	87 000
Ecart global			10 440

Ecart sur Coût (EC)	$(Cu_c \times Q_R) = (1,4 \times 69\ 600)$	-	$(Cu_p \times Q_R) = (1,2 \times 69\ 600)$	+ 13 920
	Coût constaté de la consommation réelle	-	Coût préétabli de la consommation réelle	
Ecart sur Quantité (EQ)	$(Cu_p \times Q_R) = (1,2 \times 69\ 600)$	-	$(Cu_p \times Q_p) = (1,2 \times 72\ 500)$	- 3 480
	Coût préétabli de la consommation réelle	-	Coût préétabli de la consommation prévue pour la production réelle	
Ecart global				+ 10 440

L'écart global est défavorable. On a dépensé 10 440 de plus que ce qui était prévu pour ce niveau de production. La décomposition de cet écart fait apparaître



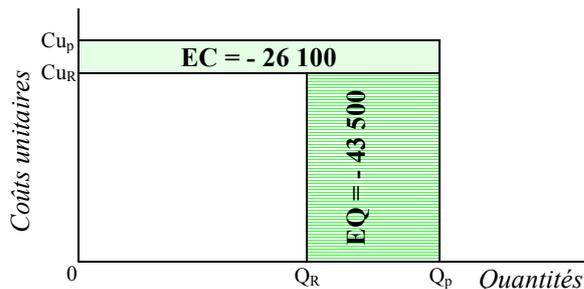
- un écart sur coût plus défavorable encore (+ 13 920) lié à une augmentation du coût unitaire des matières. (Envisager une renégociation du prix ou un changement de fournisseur ou de matière.)
- un écart sur quantité favorable (- 3 480) lié à une optimisation de la consommation des matières par rapport aux nomenclatures.

2.1.2 Analyse de l'écart sur main d'oeuvre

	Quantité pour 14 500 p.	Coût unitaire	Montant
<i>réel</i>	$Q_R = (14\ 500 \times 1,8)$ 26 100 heures	$Cu_c = 14$	365 400
<i>préétabli</i>	$Q_p = (14\ 500 \times 2)$ 29 000 heures	$Cu_p = 15$	435 000
Ecart global			- 69 600

Ecart sur Coût (EC)	$(Cu_c \times Q_R) = (14 \times 26\ 100)$	-	$(Cu_p \times Q_R) = (15 \times 26\ 100)$	- 26 100
	Coût constaté de la consommation réelle	-	Coût préétabli de la consommation réelle	
Ecart sur Quantité (EQ)	$(Cu_p \times Q_R) = (15 \times 26\ 100)$	-	$(Cu_p \times Q_p) = (15 \times 29\ 000)$	- 43 500
	Coût préétabli de la consommation réelle	-	Coût préétabli de la consommation prévue pour la production réelle	
Ecart global				- 69 600

L'écart global est favorable. On a dépensé 69 600 de moins que ce qui était prévu pour ce niveau de production. La décomposition de cet écart fait apparaître

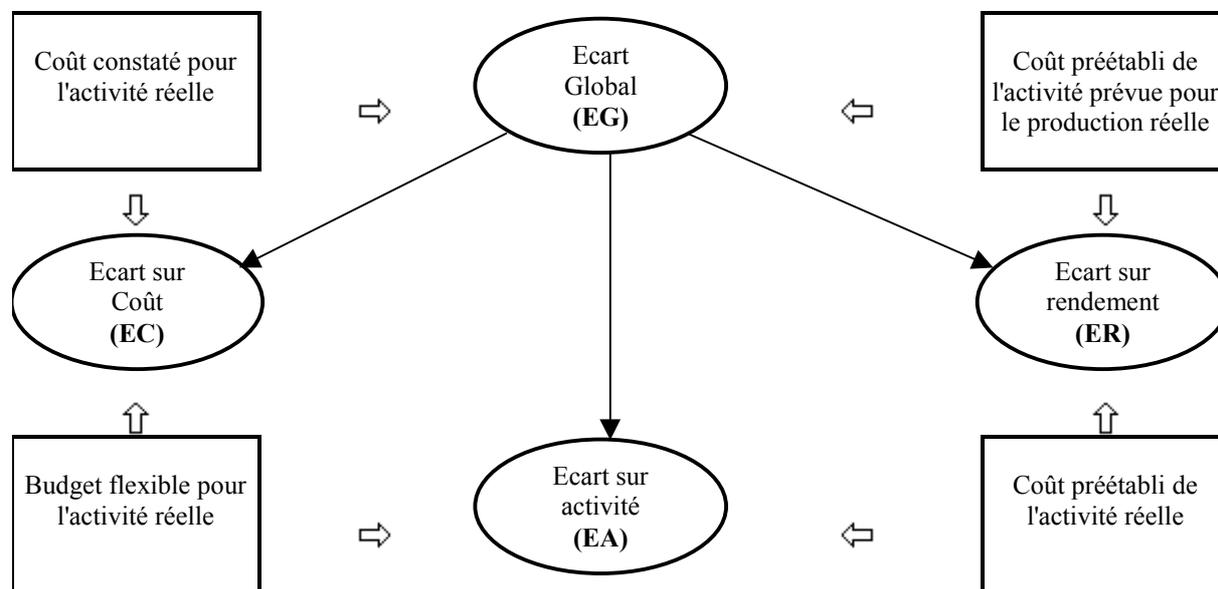


- un écart sur coût favorable (- 26 100) lié à une diminution du coût unitaire de la main d'oeuvre.
- un écart sur quantité favorable (- 43 500) lié à une optimisation de la productivité du personnel.

Se poser la question de la pertinence des gammes de production avant de pavoiser.

2.2 Analyse des écarts sur charges indirectes

L'écart global sur charges indirectes se décompose en **écart sur coût** ou sur budget, **écart sur rendement** et **écart sur activité** ou écart sur imputation du coût fixe. Le plan comptable 1982 préconisait une décomposition selon le schéma suivant. C'est la pratique la plus courante.



- ❑ **Ecart sur coût** (ou écart sur budget) : il traduit le fait que le coût des facteurs (coût unitaire des charges variables et/ou montant des charges fixes) n'a pas été celui qui avait été prévu.
- ❑ **Ecart sur activité** (ou écart sur imputation du coût fixe) : il met en évidence la différence d'imputation rationnelle résultant d'une activité réelle autre que l'activité prévue. Il se traduira...
 - par un **coût de sous-activité** dans le cas où l'activité réelle est inférieure à l'activité prévue ;
 - par un **bonus de suractivité** dans le cas contraire.
- ❑ **Ecart sur rendement** : il représente la différence de productivité valorisée au coût préétabli de l'unité d'œuvre.

Suite de l'exemple

Cu_n	Coût unitaire prévu pour l'activité normale	A_p	Activité prévue pour la production réelle
Cu_B	Coût unitaire budgété pour l'activité réelle	A_R	Activité réelle
Cu_c	Coût unitaire constaté		

Budget flexible du Centre d'analyse "Usinage"

- ❑ Charges variables par unité d'activité : 20
- ❑ Charges fixes totales à structure constante 315 000 (de 5 000 à 9 000 unités d'œuvre)

Niveau d'activité normale	7 000
❑ Charges variables	140 000
❑ Charges fixes	315 000
Budget flexible	455 000
Coût prévisionnel de l'unité d'œuvre	65

(en heures machine pour la production prévue)

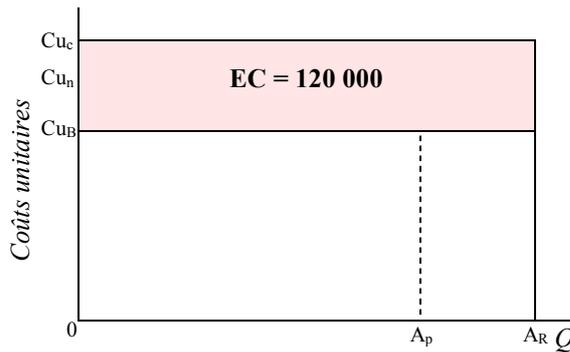
$$Coût_{na} = 20 \times \text{niveau d'activité}_{na} + 315\,000$$

DETERMINATION DE L'ECART SUR COUT (OU SUR BUDGET)

	Coût réel	Budget flexible pour l'activité réelle
Niveau d'activité réelle (heures machine)	8 700	8 700
❑ Charges variables	191 400	$20 \times 8\,700 = 174\,000$
❑ Charges fixes	417 600	315 000
Total	609 000	489 000

Ecart sur coût ou sur budget

$$609\,000 - 489\,000 = +120\,000$$



Ecart **fortement défavorable** dû conjointement au dérapage...

- ❑ des **charges variables** : $(191\ 400 / 8\ 700 =) 22$ à l'unité d'oeuvre au lieu de 20, soit **10 % d'augmentation**
- ❑ des **charges fixes** : 417 600 au lieu de 315 000, soit une **progression de 33 %**.

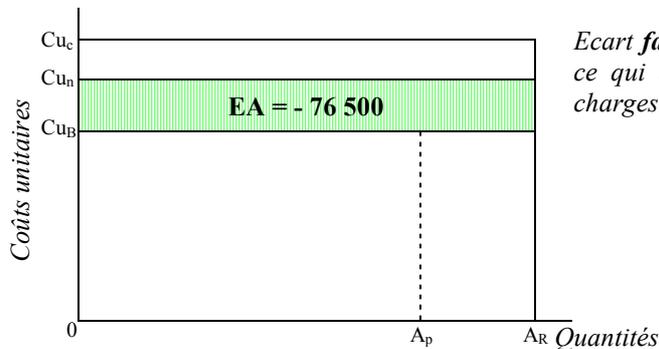
L'importance de cet écart justifierait une analyse détaillée des différents postes constitutifs de ces charges.

DETERMINATION DE L'ECART SUR ACTIVITE

	Budget flexible	Coût préétabli de l'activité réelle
Niveau d'activité réelle (heures machine)	8 700	8 700
❑ Charges variables	174 000	$20 \times 8\ 700 = 174\ 000$
❑ Charges fixes	315 000	$315\ 000 / 7\ 000 \times 8\ 700 = 391\ 500$
Total	489 000	565 500

Ecart sur activité

$$489\ 000 - 565\ 500 = -76\ 500$$



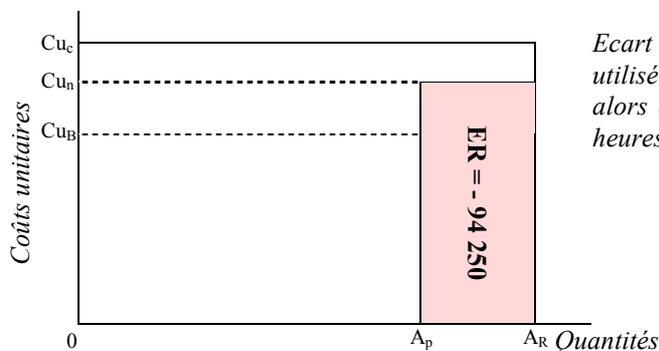
Ecart **favorable** dû à l'accroissement du volume d'activité, ce qui conduit à imputer plus de charges fixes que les charges fixes budgétées. Il s'agit d'un bonus de suractivité

DETERMINATION DE L'ECART SUR RENDEMENT

	Coût préétabli de l'activité réelle	Coût préétabli de l'activité prévue pour la production réelle
Niveau d'activité (heures machine)	8 700	$0,5 \text{ h. machine} \times 14\ 500 = 7\ 250$
❑ Charges variables	174 000	(selon fiche de coût préétablie)
❑ Charges fixes	391 500	
Total	565 500	$65 \times 7\ 250 = 471\ 250$

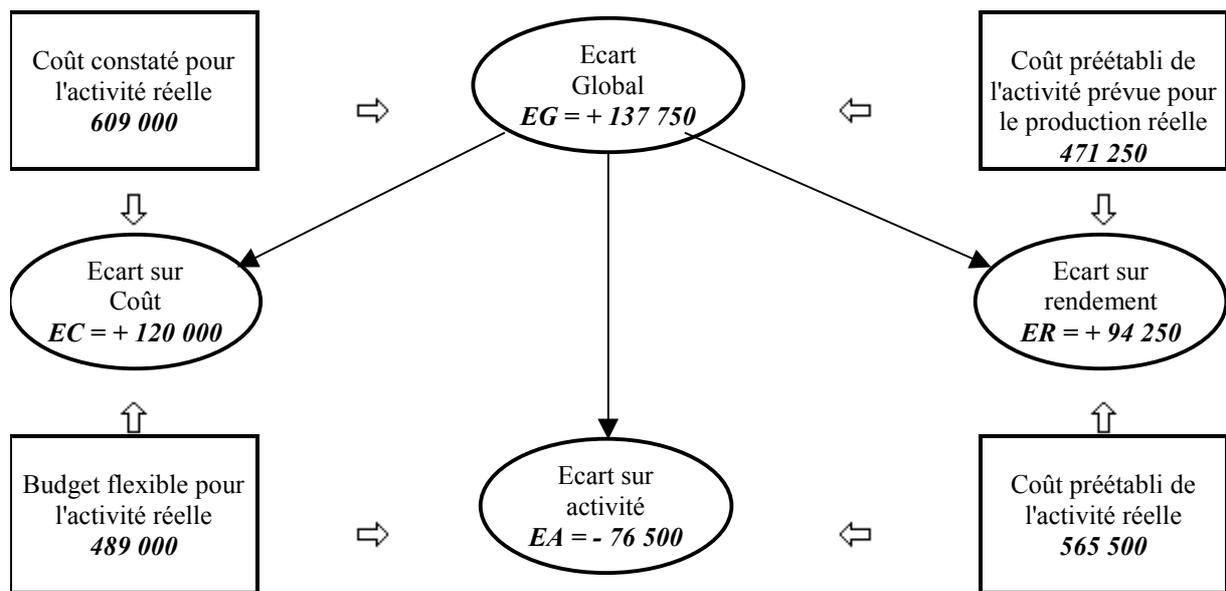
Ecart sur rendement

$$565\ 500 - 471\ 250 = +94\ 250$$



Ecart **défavorable** dû à mauvaise productivité : on a utilisé 8 700 heures machine pour produire 14 500 pièces alors que les gammes de production prévoyaient 7 250 heures pour cette même production.

SYNTHESE DE L'ANALYSE DE L'ECART GLOBAL SUR CHARGES INDIRECTES "USINAGE"



3 Utilité de la démarche et précautions d'usage

La méthode constitue l'instrument privilégié de la **gestion par exception**. Ne doivent être traités que les écarts suffisamment significatifs. Attention à l'efficacité de l'usage de la méthode (rapport coût / résultat).

Pour être un outil de prévision efficace, le suivi des écarts doit permettre la **remise en cause des standards techniques** : des écarts récurrents sur certaines gammes ou nomenclatures doivent entraîner une réflexion sur les méthodes de définition des standards techniques.

La méthode réitère par ailleurs tous les **défauts et qualités des méthodes de prix de revient historiques** sur la base desquelles elle a été mise en œuvre.