

Chapitre 3 : L'analyse des écarts entre coûts prévisionnels et réels

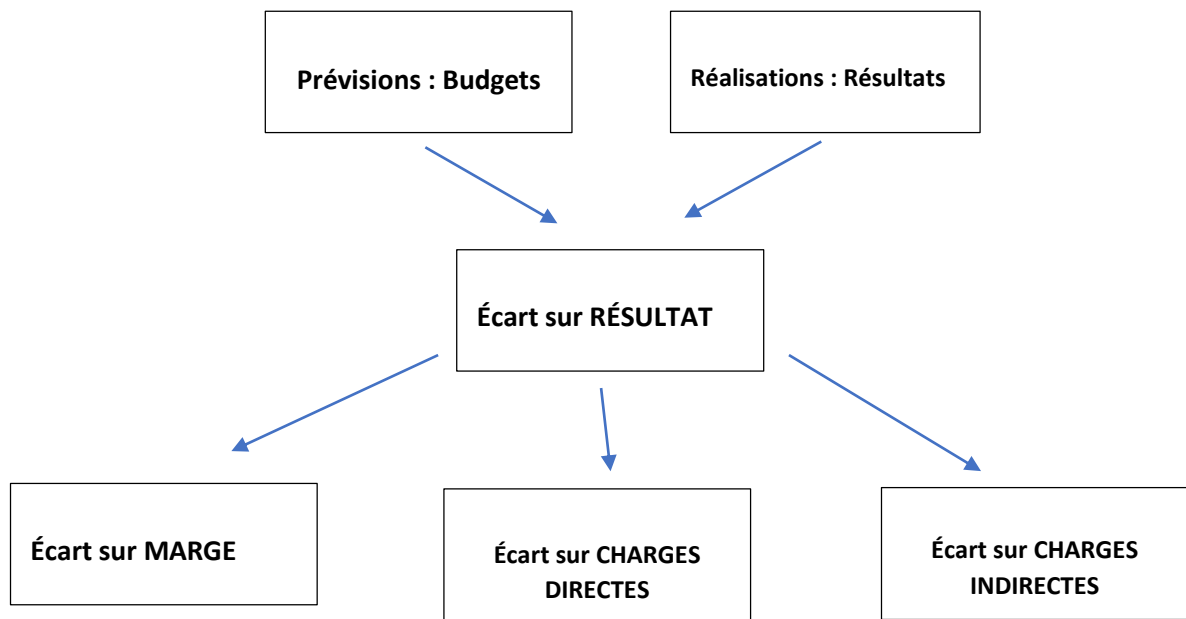
Synthèse

1. Principe du calcul des écarts

Le travail manuel, c'est-à-dire, l'étude technique du produit (gammes et nomenclature), les projections sur l'avenir (plans stratégique et opérationnel) et les études statistiques sur exercices antérieurs, permet d'obtenir des **prévisions** en lien avec des budgets réalisés.

Le travail en continu, c'est-à-dire, la compatibilité de gestion et financière permet d'obtenir des **réalisations** en lien avec des résultats réels.

D'un côté, nous avons des prévisions avec des budgets établis et de l'autre côté nous avons des documents réels (compte de résultat...). **Le principe du calcul des écarts est la confrontation entre les prévisions et la réalité afin de mettre en évidence les facteurs explicatifs des écarts (favorables ou défavorables).**



Dans ce chapitre nous allons nous focaliser sur l'écart sur charges directes.

2. Définitions

Coût prévisionnel (coût préétabli de la production prévue) : **quantité UNITAIRE prévue x coût unitaire prévu X Quantité produite prévisionnelle**

Les coûts prévisionnels/préétablis sont calculés par avance. Il s'agit d'établir, pour une activité normale, des coûts prévisionnels considérés comme normaux. Ils deviennent alors des coûts de référence qui serviront, le moment venu, de normes, d'objectifs ou de simples prévisions.

Coût réel : **quantité UNITAIRE réelle x coût unitaire réel X quantité produite réelle**

Le coût réel est calculé au moment de la production des biens en fonction de l'activité réelle.

Coût préétabli de la production réelle : **quantité prévue réelle x coût unitaire prévu**

Afin de calculer des sous-écarts, il est indispensable de calculer un coût préétabli de la production réelle.

3. Détermination des coûts prévisionnels / préétablis de la production prévue

Exemple :

Pour la production d'un **produit A** :

- MP : 3,30 kg de MP pour 16,55 € le kg,
- MOD : 0,30 heure de travail d'un salarié à 51,5 € l'heure
- Atelier assemblage : 0,32 heure de travail d'un salarié à 20,46 € l'heure.

Tableau unitaire :

Éléments de coûts prévisionnels	Q	CU	Montant
Charges directes			
MP	3,30	16,55	54,62
MOD	0,30	51,50	15,45
Charges indirectes			
Atelier assemblage	0,32	20,46	6,55
Coût unitaire prévisionnel			76,62

Le coût de production prévu pour le produit A est de 76,62 €.

Tableau pour l'ensemble de la production :

La production du produit A est prévue pour 10 000 unités.

Éléments de coûts prévisionnels	Qp	CUp	Montant
Charges directes			
MP	33 000,00	16,55	546 150,00
MOD	3 000,00	51,50	154 500,00

Charges indirectes			
Atelier Assemblage	3 200,00	20,46	65 472,00
Coût prévisionnel			766 122 €

4. Détermination des coûts réels

Même principe que pour la détermination des coûts prévisionnels/préétablis de la production prévue.

Exemple :

Pour la production d'un **produit A**, les coûts réels ont été les suivants :

- MP : 3,50 kg de MP pour 16,50 € le kg,
- MOD : 0,32 heure de travail d'un salarié à 51,5 € l'heure
- Atelier assemblage : 0,35 heure de travail d'un salarié à 21,02 € l'heure.

Éléments de coûts réels	Q	CU	Montant
Charges directes			
MP	3,50	16,50	57,75
MOD	0,32	51,50	16,48
Charges indirectes			
Atelier Assemblage	0,35	21,02	7,36
Coût unitaire réel			81,59

Tableau pour l'ensemble de la production :

La production du produit A est de 10 500 unités.

Éléments de coûts réels	Qr	CUr	Montant
Charges directes			
MP	36750,00	16,50	606375,00
MOD	3360,00	51,50	173040,00
Charges indirectes			
Atelier Assemblage	3675,00	21,02	77248,50
Coût réel			856663,50

5. Détermination des coûts préétablis de la production réelle

Rappel :

Coût préétabli de la production réelle : quantité prévue **réelle** x coût unitaire prévu

⇒ Quantité unitaire prévu x cout unitaire prévu x quantité produite réelle

Exemple :

Tableau pour l'ensemble de la production :

Éléments de coûts préétablis de la prod. Réels.	Qpr	CUp	Montant
Charges directes			
MP (10500 * 3.3)	34650,00 *	16,55	573 457,50
MOD(10 500 * 0.3)	3150,00	51,50	162 225,00
Charges indirectes			
Atelier Assemblage (10 500 *0.32)	3360,00	20,46	68 745,60
Coût réel			804 428,1

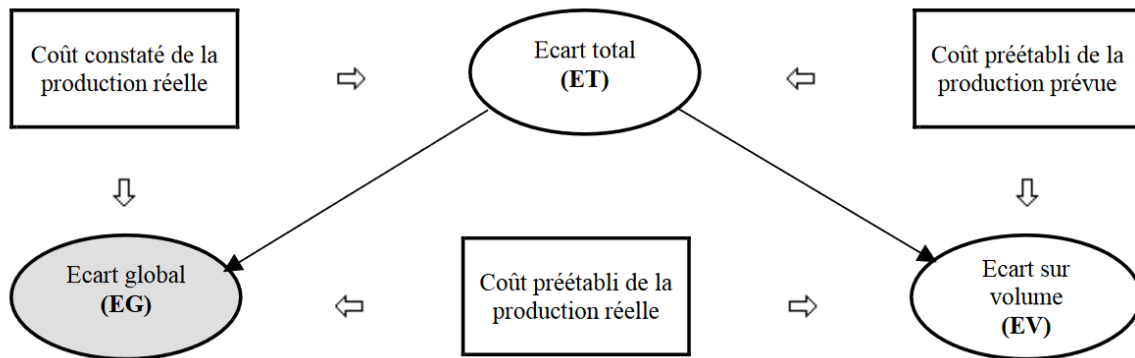
*Attention : la **quantité de consommation (MP, MOD...)** est une **quantité prévisionnelle**

MP : 34 650 € = 10 500 (production du produit A réelle) x 3,30 (quantité de MP prévisionnelle)

6. Calcul et analyse des écarts

D'où peuvent provenir les écarts sur les charges directes, entre les budgets et la réalité ?

- **Écart sur coût** (achat des MP, coût horaire d'un salarié...).
- Écart sur la production produite, on parlera d'**écart sur volume**,
- **Écart sur quantité** sur la quantité de MP utilisée.



L'écart total sur charges indirectes est la différence entre le coût réel constaté pour la production réelle et le coût préétabli pour la production prévue.

L'écart global est la différence entre le coût réel de la production réelle et le coût préétabli de la production réelle.

L'écart sur volume est la différence entre le coût préétabli de la production réelle et le coût préétabli de la production prévue.

$$\underline{\text{Écart total}} = \underline{\text{Écart global}} + \underline{\text{Écart de volume}}$$

Exemple :

Éléments de coûts	Coût de la production réelle			Coût préétabli de la production réelle			Écart global		Coût préétabli de la production prévu			Écart volume		Écart total	
	Qr	CUr	Montant	Qpr	CUp	Montant	F	D	Qp	CUp	Montant	F	D	F	D
Charges directes															
MP	36750,00	16,50	606375,00	34650,00	16,55	573457,50		32917,50	33000,00	16,55	546150,00		27307,50		60 225,00
MOD	3360,00	51,50	173040,00	3150,00	51,50	162225,00		10815,00	3000,00	51,50	154500,00		7 725,00		18540,00
Charges indirectes															
Atelier Assemblage	3675,00	21,02	77248,50	3360,00	20,46	68745,60		8 502.9	3200,00	20,46	65 472,00		3 276.6		11 776.50
Coût			856 663,5			804 428,1		52 235.4			766 122		38 309.1		90 541.5
							Vérification	52 235.4				Vérification	38 309.1		90 541.5
							:	52 235.4				:	38 309.1		90 541.5

L'écart total est le point de départ du calcul des écarts. L'écart total ne permet pas de comprendre les causes. C'est-à-dire que l'écart total englobe, l'écart sur volume, sur quantité et sur coût. Pour cela, il faut calculer les écarts suivants :

- **L'écart sur volume** : l'écart qui découle entre la production prévue et réelle (cf. tableau page 5).

- Écart sur volume = $CUp \times Qpr$	-	$CUp \times Qp$
---	---	-----------------

- **L'écart global** : il peut se décomposer entre **l'écart sur coût et sur quantité**.

Écart global =	$CUr \times Qr$	-	$CUp \times Qpr$
=> Écart sur coût =	$CUr \times Qr$	-	$CUp \times Qr$
=> Écart sur quantité =	$CUp \times Qr$	-	$CUp \times Qpr$

Exemple :

- La production réelle du produit A est de 10 500 unités.
- MP réel: 3,50 kg de MP pour 16,50 € le kg,
- MP prévu : 3,30 kg de MP pour 16,55 € le kg.

	Écart sur coût $(CUr - CUp) \times Qr$	Écart sur quantité $(Qr - Qpr) \times CUp$	Écart global	
MP	-1837,5	34755	32917,5	D
MOD	0	10815	10815	D