

3.2 Budget et contrôle budgétaire

DCG 11*

3.2.1 Coûts standard

3.2.2 Écarts sur éléments de coûts directs indépendants

§ 18 p. 441-468

3.2.3 Analyses

3.2.4 Écarts sur éléments de coûts liés dans un projet

3.2.5 Écarts sur éléments de coûts indirects indépendants

3.2 Contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire offre le flan à la critique :

- certains l'accusent de favoriser un pilotage « au **rétroviseur** » ;
- d'autres pensent que sa pertinence **dépend de facteurs qui ne lui sont pas propres** comme le style de management, l'état de l'environnement ou la stratégie poursuivie.

→ Il faut donc que cet **écart soit analysé**, pour améliorer le système de prévision et qu'on puisse en tirer des leçons et faire des simulations.

→ Le but du contrôle budgétaire n'étant pas de réduire les écarts à néant mais **d'améliorer le processus prévisionnel**.

Dans un budget les éléments peuvent être soit considérés comme indépendants malgré leur regroupement budgétaire, soit liés :

- un budget d'éléments non liés est **composé de charges dites directes** c'est-à-dire supposées variables et de charges dites indirectes c'est-à-dire qu'elles soient par activité ou par fonction, elles restent par nature des charges fixes et des charges variables.
- un budget d'éléments liés est composé de charges dites directes.

Les critiques qui sont adressées au contrôle budgétaire trouvent leurs sources dans une utilisation inadéquates des écarts qui maniés sans précaution, génèrent des conflits et des tensions.

Sur le plan environnemental, le contexte cahotique et la puissance scientifique des nouveaux outils n'est pas corrélée par hasard. Le besoin de traiter une plus grande quantité d'information est nécessaire pour maîtriser à nouveau les budgets. On passe même d'un contrôle auparavant cantonné au processus de production à un contrôle étendu aux activités amont et aval. Le **contrôle devient transversal** et parfois total.

Le contrôle budgétaire **dépend de la culture** et de la **structure** de l'organisation :

- la **culture** d'entreprise sera d'autant plus prégnante que le contrôle a une visée de socialisation et qu'il régénère la culture, l'adhésion aux valeurs partagées, les compétences, et les délégations de pouvoirs ;
- la **structure** des entreprises se modifiant par croissance externe ou interne la prépondérance des managers plutôt scientifiques ou financiers vont utiliser et développer différemment le contrôle budgétaire.

Un coût préétabli est évalué *a priori* pour faciliter certains traitements budgétaires et permettre le contrôle et l'analyse des écarts.

3.2.1 Les coûts préétablis

- **Principes**

Un standard est un coût préétabli avec précision, par une analyse **à la fois technique et économique**.

- **Activité normale**

L'activité normale n'est pas la pleine capacité des moyens de production. L'activité normale doit permettre autant les suractivités que les sous activités. Dans ces deux extrêmes, tous les aléas doivent être envisagés.

3.2.1.1 Le coût standard

- On peut choisir plusieurs modes de calculs de standards

- le standard type calculé pour une utilisation optimale des moyens alloués en fonction des objectifs.
- le standard constaté. Il se fonde sur la certitude d'avoir obtenu à la période précédente des coûts qui peuvent servir de norme pour la période suivante.
- le standard ajusté. Il améliore le coût standard constaté par le toilettage des différences d'activité et par une actualisation.
- le standard imputé. Comme la valeur d'un coût standard est constituée par le produit d'une quantité par un coût unitaire, la quantité consommée sera celle de la norme.

- Limites des standards

La limite de la méthode des standards réside dans la contrainte qu'ils font peser.

- s'ils sont trop rigides, ils sont vite inadaptés.
- s'ils sont modifiés pour suivre les mutations conjoncturelles ils ne peuvent plus juger des performances réelles.
- Un standard trop ambitieux, décourage les responsables.
- Un standard aménagé raisonnablement va entraîner une entente cordiale.
- Un standard parfait est celui qui peut être atteint par des gains de productivités.

- Types de standard

- Les standards immatériels sont fondés sur une organisation de fait.
- Les standards matériels ont un calcul plus aisé.
 - Les **quantités** portent sur des volumes.
 - Les **prix** ont des standards **aisés** à calculer.
 - Les **temps** consacré à une activité.
 - Les **taux** ont des standards aisément prévus en fonction de l'avancement, des grilles hiérarchiques, de l'ancienneté etc.
 - L'**expérience** du personnel a des standards qui permettent d'améliorer la productivité.

3.2.2 Les écarts

Un écart est une distance entre la réalité et des hypothèses.

Les écarts qui portent **sur les quantités** consommées sont à calculer le plus **fréquemment** possible.

Les écarts sur **coûts unitaires** peuvent faire l'objet d'une moindre périodicité puisqu'ils dépendent des facteurs externes.

3.2.2.2 Calcul des écarts dans un budget d'exploitation

L'écart est défini comme la différence entre une activité constatée et une activité prévue.

3.2.2.3 Interprétation des écarts sur coûts directs variables

Ces coûts étant supposés variables, on peut dire que les quantités et les prix sont liés par la relation : $y = a x$ ou $V = p x Q$

$$+ \text{écart sur prix} = (P_R - P_P) Q_R$$

$$+ (Q_R - Q_S) P_P = \text{Écart sur rendement ou quantités consommées}$$

$$+ (Q_S - Q_P) P_P = \text{écart sur volume d'activité}$$

Dans un budget les éléments peuvent donc être soit considérés comme :

- Indépendants mais pourtant liés et composé de charges dites :
 - directes c'est-à-dire supposées variables mais pas forcément proportionnelles
 - indirectes c'est-à-dire fixes et variables.
- Dépendants par activité, projet, etc. et composés de charges directes à l'objet de coût

3.2.3 Analyses

3.2.3.1 Tableur

Budget constaté =	$P_R \times R_r \times N_r$	
	↓	écart sur prix = $\Delta P R_r N_r = \Delta P Q_r = (P_r - P_p) Q_r$
Budget en volume =	$P_P \times R_r \times N_r$	
	↓	écart sur quantité unitaire = $\Delta R N_r P_p = (Q_r - Q_s) P_p$
Budget standard =	$P_P \times R_P \times N_r$	
	↓	écart sur volume d'activité = $\Delta N P_p R_p = (N_r - N_p) Q_P$
Budget prévu =	$P_P \times R_P \times N_P$	

3.2.3.2 Exercice

Exemple : Icar fabrique un produit dont communique les renseignements budgétaires pour ce mois-ci :

Matière première			
Stock initial	11000 kg	51,00 €	561.000 €
Entrées	33000 kg	47,00 €	1.551.000 €

Consommations	17820 kg	
---------------	----------	--

Produit fini	
Entrées	2200 unités

ventes du mois :		
2200 unités	100 €	220.000 €

charges indirectes			
Salariés	8910 heures	62 €	552.420 €
charges indirectes	819.720 €		

Déterminons le budget de production sachant que l'inducteur de coût choisi pour imputer les charges indirectes est le temps de travail salariés. Le budget de production prévisionnel se présente ainsi pour ce mois-ci :

Budget prévu	quantités	coût unitaire	budget		
Production	2000 unités	1.000 €	2.000.000 €		
Matière	16000 kg	50 €	800.000 €		
Temps salariés	8000 heures	60 €	480.000 €		
Charges indirectes	8000 heures	90 €	720.000 €	dont de fixes	320.000 €

Calculer l'écart total budgétaire, puis : déterminer la part de chaque poste, analyser les écarts

Solution :

Consommations de matières et prix de cession interne pour le budget de production
Coût unitaire moyen pondéré 48 €

Budget	REEL pour 2200 unités			PREVU pour 2000 unités		
matière	17820 kg	48 €	855.360 €	16000 kg	50 €	800.000 €
Temps salariés	8910 heures	62 €	552.420 €	8000 heures	60 €	480.000 €
charges indirectes	8910 heures		819.720 €	8000 heures	90 €	720.000 €
Total	2200 unités		2.227.500 €	2000 unités		2.000.000 €
Coût unitaire		1012,5 €			1.000 €	

Budget	STANDARD proportionnel à 1,1		
matière	17600 kg	50,00 €	880.000 €
Temps salariés	8800 heures	60,00 €	528.000 €
charges indirectes	8800 heures	90,00 €	792.000 €
Total	2200 unités		2.200.000 €
Coût unitaire		1.000 €	

	Budget Réel		Budget prévu		Écart total
Écart total	2.227.500 €	-	2.000.000 €	=	227.500 €

Analyse partielle de cet écart budgétaire :

	Budget Réel	-	Budget Standard	=	Écart partiel
Écart global	2.227.500 €	-	2.200.000 €	=	27.500 €
écart sur consommation matière	855.360 €	-	880.000 €	=	-24.640 €
écart sur Temps consommés	552.420 €	-	528.000 €	=	24.420 €

Analyse du système préconisé par la comptabilité financière de cet écart budgétaire :

Écarts du budget de consommation des matières développant un écart sur volume d'activité

Quantité	(Qr - Qs)	x	Pp	
	17.820 kg - 17.600 kg	x	50 €	11.000 €
Prix	(Pr - Pp)	x	Qr	
	48 € - 50 €	x	17820 kg	-35.640 €
volume d'activité	(Qs - Qp)	x	Pp	
	17.600 € - 16.000 €	x	50 kg	80.000 €
				55.360 €

Écarts du budget des ressources humaines développant un écart sur volume d'activité

Temps	(Tr - Ts)	x	tp	
	8910 heures - 8800 heures	x	60 €	6.600 €
Taux	(tr - Tp)	x	Tr	
	62 € - 60 €	x	8910 heures	17.820 €
volume d'activité	(Ts - Tp)	x	tp	
	8.800 € - 8.000 €	x	60 €	48.000 €
				72.420 €

3.2.4 Où les éléments sont liés dans un projet

$$+ (Q_R - Q_S) (P_P - P_P \text{ moyen}) = \text{écarts mixtes ou de composition}$$

$$+ (\Sigma Q_R - \Sigma Q_S) P_P \text{ moyen} = \text{un seul écart de productivité partielle pour l'ensemble}$$

3.2.4.1 Principes

- Les écarts sur prix ne sont pas affectés
- les écarts sur quantités vont se scinder entre :
 - des écarts sur quantités réduits
 - un écart sur productivité partielle de l'ensemble homogène
- il faut calculer un prix moyen prévu (P_{MP} ou t_{MP}) qui sert de référentiel qui est le prix moyen de l'ensemble des coûts directs nécessaires à mener à bien ce projet.

3.2.4.2 Calcul de la productivité partielle

- de manière différente :
 - 3 écarts sur Temps (quantités) minorés, avec le prix moyen pondéré de toute l'équipe : $t_{MP} = \text{Budget standard} / \text{Temps totaux standard}$, on obtient les écarts sur quantité ou rendement mixtes suivants :
 - + pour $X_1 = (T_R \text{ de } X_1 - T_S \text{ de } X_1) (t_S \text{ de } X_1 - t_{MP})$
 - + pour $X_2 = (T_{R2} - T_{S2}) (t_{S2} - t_{MP})$
 - + pour $X_3 = (T_{R3} - T_{S3}) (t_{S3} - t_{MP})$
 - 1 écart dû à la productivité de l'ensemble
 - + pour tous les X = $(\Sigma T_R - \Sigma T_S) t_{MP}$

3.2.4.3 Exemple

Pour le projet de production de petits outillages particuliers

	Prévu			Réal		
production	300,00u.			330,00u.		
Activité	7 770h. P1	28,00 €	217 563 €	10 000h. P1	29,00 €	290 000 €
	1 200h. P2	35,00 €	42 000 €	1 400h. P2	37,00 €	51 800 €
	3 000h. P3	105,00 €	315 000 €	2 800h. P3	98,00 €	274 400 €
Budget	11 970u.		574 563 €			616 200 €

$P_{mP} \quad 48,00 \text{ €}$

Écarts sur taux

P1	= 10 000
P2	= 2 800
P3	= -19 600

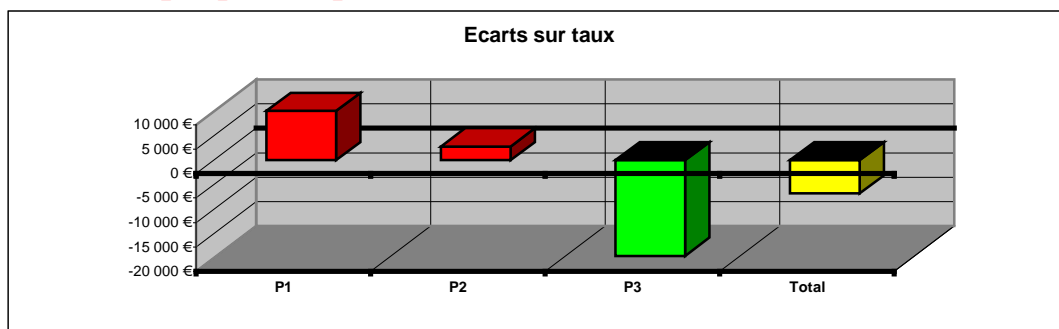
Écarts sur Temps

	T réel	- T. stan- dard	taux pré- vu	- Pmp
P1				- 48,00 € - 29 057,06
P2				- 48,00 € - 1 039,98
P3				- 48,00 € - 28 500,10
	14 200h.	-13 167h.		- 58 597,15

Écart de productivité du projet

	49 577,44
Écart total	- 9 019,71

3.2.4.4 Graphiques du projet



3.2.5 Interprétation des écarts sur charges indirectes = variables et fixes

3.2.5.1. Interprétation d'écarts sur charges indirectes = variables et fixes

1. **Écart sur budget** ayant pour origine le coût variable
 2. **Écart sur activité** ou sur imputation du coût fixe à l'activité réelle
 3. **Écart sur rendement** ou sur imputation du coût fixe à la production réelle
- + Écart sur volume d'activité

3.2.5.2. Analyse réduite de comptabilité financière et analyse d'écart global

- L'**écart global** est la différence entre le budget réel ou constaté et le standard, c'est à dire l'imputé à la production réelle.

- **Écart sur budget.**

$$\text{Écart sur budget} = \text{Budget ou coût réel (Br)} - \text{Budget prévu pour l'activité réelle (BAR)}$$

- **Écarts sur activité.**

$$\text{Écart sur activité} = (\text{BAR}) - \text{Budget Imputé Rationnellement à l'Activité (BIRA)}$$

- **Écart sur rendement.**

$$\text{Écart sur rendement} = (\text{BIRA}) - \text{Budget Imputé Rationnellement à la Production (BIRP)}$$

La somme des 3 écarts doit composer l'écart global.

3.2.5.3 Analyse complétée de comptabilité financière et écart total

- formulations
 - V = charges variables de la norme (n)
 - F = charges fixes de la norme
 - C = coût total
 - A = activité exprimée en heures ou tout autre unité d'œuvre ou inducteur de coûts
 - P = production exprimée en unité produites ou tout autre unité d'œuvre ou inducteur de coûts

Budget réel = $B_R =$	V_R		$+ F_R$		Écart sur Budget
Budget pour l'activité réel = BAR	$V \times \frac{(A_R/A_N)}{\text{Taux d'activité}}$		$+ F$		
Budget imputé rationnellement à l'activité = BIRA	$V \times \frac{(A_R/A_N)}{\text{Taux d'activité}}$		$+ F \times \frac{(A_R/A_N)}{\text{Taux d'activité}}$		Écart sur Activité
Budget imputé rationnellement à la production = BIRP	$V \times \frac{(P_R/P_N)}{\text{Taux de rendement}}$		$+ F \times \frac{(P_R/P_N)}{\text{Taux de rendement}}$		
Budget prévu = B_P	V		$+ F$		Écart sur rendement
					Écart sur volume d'activité

Suite exercice

Écarts sur budget des charges indirectes c'est-à-dire qui contient une partie de charges fixes

	Budget Pré- vu pour une Norme de prévision	Budget Réel ou plus exactement constaté	Budget flexible en fonction de l'activité réelle	Budget imputation rationnelle sur l'activité	Budget im- putation rationnelle sur la pro- duction	Budget Prévu pour une Norme de pré- vision
Production	2000 unités					
Activité	8000 heures					
Variable	400.000 €					
Fixe	320.000 €					
Total	720.000 €	819.720 €	765.500 €	801.900 €	792.000 €	720.000 €
Taux ho- raire	90 €/h.	92 €	86 €	90 €/h.	90 €/h.	90 €/h.
+ <u>écart sur budget</u>		← 54.220 € →				
		+ <u>écart sur activité</u>		← -36.400 € →		
		+ <u>écart sur rendement</u>		← 9.900 € →		
= <u>écart global</u>		← 27.720 € →				
		+ <u>écart sur volume d'activité</u>		← 72.000 € →		
= <u>écart total</u>		← 99.720 € →				

- 3.3 Analyse d'écarts sur résultat et produits
- 3.3.1 Sur résultat d'éléments indépendants
- 3.3.2 Sur résultat d'éléments liés

DCG 11*
§ 17 p. 419-440

33.1. Où les éléments sont indépendants mais liés dans un projet

Dans un budget les éléments peuvent donc être soit considérés comme :

- Indépendants mais pourtant liés et composé de charges dites :
 - directes c'est-à-dire supposées variables mais pas forcément proportionnelles
 - indirectes c'est-à-dire fixes et variables.
- Dépendants par activité, projet, etc. et composés de charges directes à l'objet de coût

331.1. Interprétation d'écarts sur charges indirectes = variables et fixes

4. Écart sur budget ayant pour origine le coût variable
 5. Écart sur activité ou sur imputation du coût fixe à l'activité réelle
 6. Écart sur rendement ou sur imputation du coût fixe à la production réelle
- + Écart sur volume d'activité

A la différence de l'analyse des écarts sur coût direct uniquement variables, les écarts sur coût indirect qui contiennent des charges fixes, ne peuvent donc pas avoir la même analyse

331.2 Analyse réduite de comptabilité financière et analyse d'écart global

- L'écart global est la différence entre le budget réel ou constaté et le standard, c'est à dire l'imputé à la production réelle.

- **Écart sur budget** compare le réel avec le budget flexible c'est-à-dire celui qu'on aurait obtenu si on avait bien prévu l'activité réelle.

$$\text{Écart sur budget} = \text{Budget ou coût réel (Br)} - \text{Budget prévu pour l'activité réelle (BAR)}$$

- **Écarts sur activité.** On rend proportionnels ces coûts fixes en les imputant rationnellement. La différence avec leur valeur fixe, détermine le coût de sous activité ou le profit de sur activité. Le ratio qui permet d'imputer le coût fixe pour dégager cet écart est le taux d'activité = activité réelle/activité normale (A_r/A_n).

$$\text{Écart sur activité} = (\text{BAR}) - \text{Budget Imputé Rationnellement à l'Activité (BIRA)}$$

- **Écart sur rendement.** Une imputation rationnelle est effectuée sur la production.

$$\text{Écart sur rendement} = (\text{BIRA}) - \text{Budget Imputé Rationnellement à la Production (BIRP)}$$

La somme des 3 écarts doit composer l'écart global.

331.3 Analyse complétée de comptabilité financière et écart total

Budget réel = $B_r =$	V_r		$+ F_r$		Écart sur Budget	Écart sur Activité	Écart sur rendement	Écart sur volume d'activité
Budget pour l'activité réel = BAR	$V \times$	(A_r/A_n) Taux d'activité	$+ F$					
Budget imputé rationnellement à l'activité = BIRA	$V \times$	(A_r/A_n) Taux d'activité	$+ F \times$	(A_r/A_n) Taux d'activité				
Budget imputé rationnellement à la production = BIRP	V	Taux de rendement (P_r/P_n)	$+ F \times$	Taux de rendement (P_r/P_n)				
Budget prévu = B_p	V		$+ F$					

33.2. Où les éléments sont dépendants dans un projet

Écarts sur taux comme auparavant

Écarts mixtes ou de composition

$$+ (Q_R - Q_S) (P_P - P_P \text{ moyen})$$

Écart de productivité partielle pour l'ensemble

$$+ (\Sigma Q_R - \Sigma Q_S) P_P \text{ moyen}$$

Exemple

Pour le projet de production de petits outillages particuliers

	Prévu			Réel		
production	300,00u.			330,00u.		
Activité	7 770h. P1	28,00 €	217 563 €	10 000h. P1	29,00 €	290 000 €
	1 200h. P2	35,00 €	42 000 €	1 400h. P2	37,00 €	51 800 €
	3 000h. P3	105,00 €	315 000 €	2 800h. P3	98,00 €	274 400 €
Budget	11 970u.		574 563 €			616 200 €

$$P_{mP} \quad 48,00 \text{ €}$$

Écarts sur taux

$$P1 = 10\,000,00$$

P2	= 2 800,00
P3	= -19 600,00

Écarts sur Temps

	T réel	- T. standard	taux prévu	- Pmp	
P1					- 29 057,06
P2					- 1 039,98
P3					- 28 500,10
	14 200h.	-13 167h.			- 58 597,15

Écart de productivité du projet

	49 577,44
Écart total	- 9 019,71

3.3 Analyse d'écart sur résultat et produits

3.3.1 Sur résultat d'éléments indépendants

Le calcul des écarts sur chiffre d'affaires et sur marge est le même que celui sur coûts directs

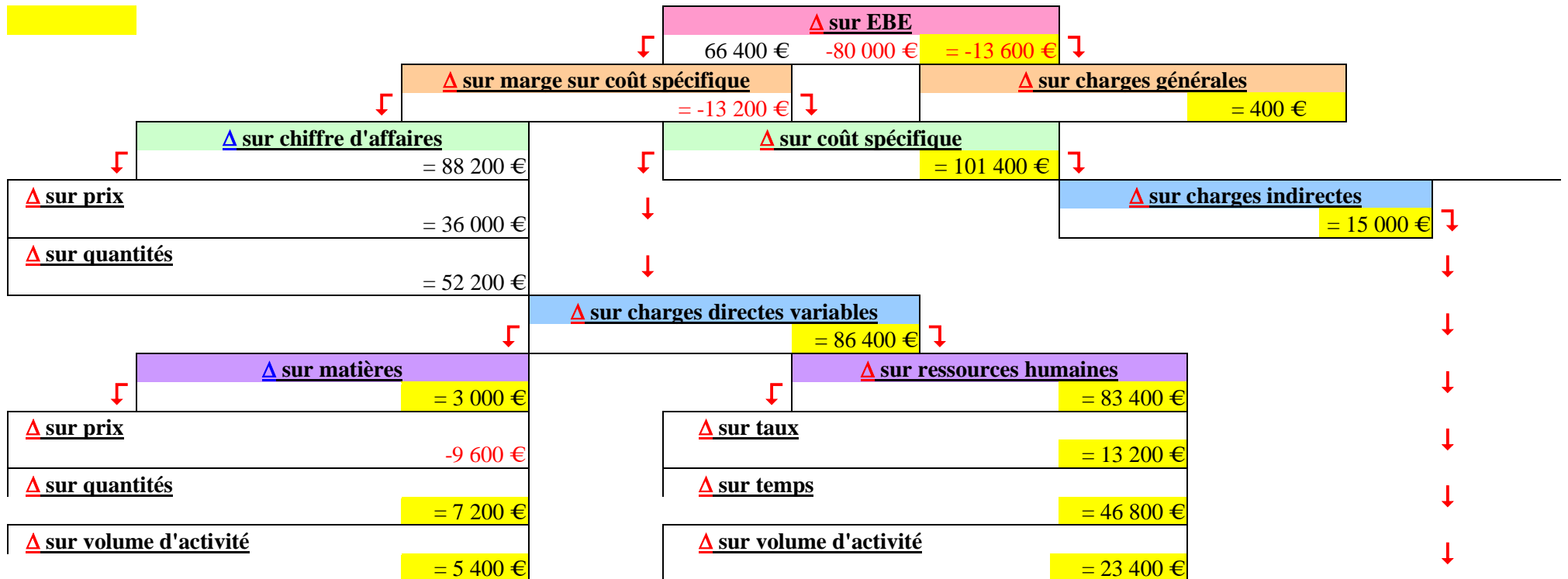
3.3.1 Exercice

Le budget d'un centre d'activité se présente comme suit

	Réalisé			Prévu			Écarts
	Quantité R	Prix R	Montant R	Quantités P	Prix P	Montant P	
Chiffre d'affaires	12000 u.	90 €	1 080 000 €	11400 u.	€	991 800 €	88 200 €
Coût matière	9600 kg	11 €	105 600 €	8550 kg	12 €	102 600 €	3 000 €
Coût ressources humaines	6600 h.	80 €	528 000 €	5700 h.	78 €	444 600 €	83 400 €
Coût indirect du centre*	3 000 €	100 €	300 000 €	2 850 €	100 €	285 000 €	15 000 €
COÛT SPECIFIQUE			933 600 €			832 200 €	101 400 €
Marge sur coût spécifique			146 400 €			159 600 €	-13 200 €
Charges générales			80 000 €			79 600 €	400 €
EBE			66 400 €			80 000 €	-13 600 €
* fixes pour un total de =	114 000 €		1 080 000 €			991 800 €	88 200 €

Produire 1 élément nécessite en % d'h. 25%

Calculer tous les écarts sur produits et charges (Considérant les éléments budgétaires indépendants)



Budget	BPN	BR	BAR	BIRA	BIRP	BPN
Production	11400 u.					
Activité	2850 h.					
Ct variable	171 000 €					
Coût fixe	114 000 €					
Coût total	285 000 €	300 000 €	294 000 €	300 000 €	300 000 €	285 000 €
Ct standard	100 €	Δ sur Budget = 6 000 €		Δ sur Activité = - 6 000 €		100 €
				Δ sur Rendement = 0		
				Δ Vol. Act. = 15 000 €		
		Écart total sur charges indirectes = 15.000 €				

