**Cours 2**

**Les écarts**

**Principes d’élaboration des écarts**

La mise en évidence d’écarts répond aux besoins de suivi des entités à piloter : elle est par nature contingente. Dans le cadre de cet ouvrage, il n’est pas envisageable de définir, de façon exhaustive, tous les écarts possibles. L’objet de ce paragraphe est de positionner quelques principes conventionnels de construction des écarts.

**a) Principe 1**

Un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudiée et la valeur de référence de cette même donnée.

La valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu’elle apparaît dans la comptabilité de gestion.

La valeur de référence peut-être une valeur budgétée, standard ou prévisionnelle.

Dans le cas d’une comparaison de données entre deux exercices successifs, la valeur de référence est celle de l’exercice le plus ancien.

**b) Principe 2**

Un écart se définit par un signe (+ ou –), une valeur et un sens(favorable ou défavorable).

En effet, dans l’analyse des écarts, un écart de même valeur algébrique n’a pas le même sens selon qu’il s’agit d’une charge ou d’un produit.

Un écart sur consommation de matières égal à + 14 000 signifie que la consommation réelle a été supérieure à la consommation budgétée et donc que son influence sur le résultat est défavorable.

À l’inverse, un écart sur chiffre d’affaires de + 14 000 traduit un chiffre d’affaires réel supérieur au chiffre d’affaires prévu ; dans ce cas, son influence sur le résultat est favorable.

**c) Principe 3**

La décomposition d’un écart cherche toujours à isoler l’influence d’une et d’une seule composante par sous-écart calculé : une donnée constituée de n composantes oblige à la mise en évidence de n sous-écarts.

Soit une donnée R composée de quatre facteurs notés a, b, c, d qu’il faut décomposer en quatre sous écarts chacun mesurant l’influence d’un des facteurs avec :

Valeur réelle : R réel = a × b × c × d et

Valeur prévue : R prévu = a′ × b′ × c′ × d′

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Donnée | Calcul par différence | Calcul direct |
| R réel = a × b × c × d  Borne 1 =a′ × b × c × d  Borne 2 =a′ × b′ × c × d  Borne 3 =a′ × b′ × c′ × d  R prévu =a′ × b′ × c′ × d′ | Écart/A = R réel – Borne 1  Écart/B = Borne 1 – Borne 2  Écart/C = Borne 2 – Borne 3  Écart/D = Borne 3 – R prévu | Écart/A = (a – a′) × b × c × d  Écart/B = (b – b′) × a′ × c × d  Écart/C = (c – c′) × a′ × b′ × d  Écart/D = (d – d′) × a′ × b′ × c′ |
|  | Écart total = R réel – R prévu | Écart total = somme des 4 écarts |

**d) Principe 4**

En harmonisation avec la position du Plan comptable général dans la méthode des coûts préétablis, toute donnée constituée par le produit d’un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts (application du principe 3) définis comme suit :

Écart/Éléments monétaires = (Élément monétaire réel - Élément monétaire prévu) x Donnée volumique réelle

Écart/Éléments volumiques = (Élément volumique réel - Élément volumique prévu) x Élément monétaire prévu

**Exemple** :

Pour une production donnée, la charge budgétée est de 2 000 unités à 4 DA l’unité. La charge réelle correspondante s’élève à 8 075 DA pour 1 900 unités consommées.

Écart/charges = Charge réelle – Charge budgétée = 8 075 – 8 000 = + 75 Défavorable

La décomposition donne :

Écart/éléments monétaires = (Coût réel – coût budgété) Quantité réelle = (4,25 – 4) 1 900 = + 475 Défavorable

Écart/éléments volumiques = (Quantité réelle – Quantité budgétée) Coût budgété = (1 900 – 2 000) 4 = – 400 Favorable

Ces règles simples permettent ainsi le calcul et la décomposition de n’importe quelle présentation de budget.

**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 établie, 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.

**Exemple :** la société Floralia (fabriquant d’extraits floraux pour parfums) avait prévu de vendre 10000 flacons de « Dalhia » avec une marge unitaire de 24 DA. En fait, elle en a vendu 11 000 flacons avec une marge unitaire de 26 DA, la différence de marge étant uniquement due à la variation du prix de vente.

- marge prévisionnelle = 10 000 \* 24 = 240 000 DA

- marge réelle = 11 000 \* 26 = 286 000 DA

L’écart sur ventes = 286 000 – 240 000 = 46 000 DA

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 DA (écart favorable)

- écart sur prix = (26 – 24) \* 11 000 = 22 000 DA (écart favorable)

Représentation graphique :

**Ecart sur prix**

**Ecart sur quantités**

**Marge prévisionnelle**

**Marge réalisée**

**Quantités**

**Marge**

26

24

10000 11000

En désignant :

- par Pr, le prix unitaire réel (ou la marge unitaire réelle)

- par Qr, les quantités réelles

- par Pp, le prix unitaire prévu (ou la marge unitaire prévue)

- par Qp, les quantités prévues

On obtient les formules suivantes (à retenir !)

Ecart = CA réel – CA prévisionnel = Pr \* Qr - Pp \* Qp

dont : écart sur quantités = (Qr - Qp) \*Pp

écart sur prix = (Pr - Pp) \*Qr

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)