

Chapitre 5



Corrigés

Question 1. Coûts de production et coûts de revient préétablis.

Qu'il résulte de données historiques, donc d'un constat, ou de données préétablies, donc d'une prévision, le sens fondamental du concept de coût ne change pas : il s'agit, d'un point de vue économique, d'une consommation de ressources, et, d'un point de vue comptable, d'une fraction de charges de période, fraction supposée représenter correctement la consommation économique en question.

En général, il est question du coût d'un produit, d'un service, d'une activité. Ces catégories sont supposées identifiables, stables, séparables et donc mesurables, comptables au sens de « que l'on peut compter ». Par exemple : 10 000 voitures à peu près identiques, 50 clients reçus à un guichet pour des services répétitifs à peu près équivalents, 80 actes médicaux relatifs à des patients dits « homogènes » par leur pathologie. Ces exemples rappellent que le coût peut être considéré *globalement* – combien ont coûté les 10 000 voitures considérées dans leur ensemble ? – ou au plan *unitaire* – combien a coûté une voiture parmi les 10 000 ? En particulier, le coût de la 355 ème est-il identique à celui de la 8 237 ème ? Celui de la dernière à celui de la première ?

En tout cas, le *coût de production* est supposé recouvrir l'ensemble des consommations de ressources engagées pour *produire* un bien, un service, etc., depuis sa conception jusqu'au moment où il est rendu disponible – mais non encore commercialisé – pour le client ou l'utilisateur, et considéré, il faut y insister, soit globalement, soit au plan unitaire. Typiquement, le coût de production – global ou unitaire – du produit « voiture » incorpore donc des matières premières, de la main d'œuvre de conception, de coordination et d'exécution, du capital financier ou matériel (machines utilisées)...

Le *coût de revient*, global ou unitaire, recouvre quant à lui la totalité des consommations de ressources engagées depuis la conception du produit jusqu'à sa mise à disposition définitive auprès client ou de l'utilisateur. Ce coût de revient peut donc être compris comme la somme du coût de production et d'un coût dit *de distribution* correspondant aux consommations de ressources qui transforment un produit disponible – une voiture fabriquée mais non encore vendue, donc « en stock » – en un produit à disposition – une voiture livrée c'est à dire qui quitte le lieu de livraison conduite par le client -. Le coût de distribution incorpore par exemple des frais administratifs de gestion des commandes, des commissions de vendeur, des frais de stockage des produits finis, des frais de transport...

Comme il a déjà été indiqué, ces coûts sont dits *historiques* lorsqu'ils sont obtenus à partir de données constatées, issues du passé par conséquent, pour des périodes spécifiées éventuellement. Ils sont qualifiés de *préétablis* lorsqu'ils résultent de prévisions et de normes souvent désignées comme des « standards ». Il s'agit par exemple de standards de temps passé ou de consommation de matière première par unité produite.



Question 2 : Données nécessaires pour construire la fiche de calcul de coût de revient préétabli des pizzas

Pour construire la fiche de calcul de coût de revient préétabli des pizzas, Delicioso doit rassembler, à partir des historiques qui existent, un gros volume de données à savoir :

- Les standards techniques : de quantité de chaque matière première par unité de chaque type de pizza, de temps main d'œuvre par unité de chaque type de pizza, de kwh consommés par unité de chaque type de pizza ;
- Les standards économiques : le coût d'achat standard unitaire de chaque type de matière première par unité de chaque type de pizza, le coût standard unitaire de chaque heure de main d'œuvre pour chaque type de pizza, le coût standard unitaire de chaque kwh consommé pour chaque type de pizza.
- Les inventaires prévisionnels des pizzas.

Il est important que ces données soient les plus fiables possibles. Ainsi, si les conditions d'achat, de production et de ventes changent, les standards ne doivent en principe pas rester invariants. Si les variations deviennent significatives, Délicioso devra mettre à jour ses standards. Sinon, les coûts de revient préétablis des pizzas ne seraient pas réalistes.

Question 3. Variations des standards.

Par définition, un standard exprime la stabilité. Il résulte en effet de l'expérience et d'études techniques ou économiques fondées sur l'idée que les productions et les opérations qui y conduisent ont été et vont rester identiques et répétitives. Cependant, sur d'assez longues périodes, les éléments déterminants des standards peuvent changer, ce qui peut justifier la révision de ces standards.

Tel est notamment le cas lorsque la productivité évolue, en liaison avec des processus d'apprentissage, ou avec des améliorations techniques. L'expérience acquise par le personnel peut ainsi diminuer le temps d'exécution par unité produite, les taux de reprise ou de déchet, les délais administratifs, etc. Les standards unitaires de main d'oeuvre, ceux ramenés à l'unité produite, doivent en conséquence être reconsidérés. De même, l'apprentissage peut s'accompagner d'une meilleure utilisation des matières premières. Ces dernières peuvent aussi voir leur qualité s'améliorer, dans le cadre de relations mieux maîtrisées avec les fournisseurs. Ce sont alors les standards unitaires de consommation des matières qui sont à revoir.

Enfin, il se peut aussi que les standards doivent être révisés à la hausse, par exemple si l'on souhaite renforcer la qualité, réduire les contraintes et tensions imposées au personnel ou aux fournisseurs ... Mais, comme il a déjà été souligné à plusieurs reprises, les adaptations des standards ne doivent pas devenir trop fréquentes, sous peine de perdre leur sens aux yeux des acteurs et des contrôleurs de gestion.

Question 4. Ecart global sur résultat, écart sur produits, écart sur charges

Ecart global sur résultat = résultat réel – résultat prévu = 2 000 – 3 000 = - 1 000 €

Cet écart négatif est qualifié de défavorable puisque le résultat réel est inférieur au résultat prévu, ce qui signifie une performance moindre que prévu. Considéré en valeur relative, cet écart correspond à une diminution de 33,33 % du résultat réel par rapport au résultat prévu.

Ecart global sur produits = produits réels – produits prévus = 12 000 – 14 000 = - 2 000 €

Cet écart est défavorable puisque les produits réels sont inférieurs aux produits prévus. Considéré en valeur relative, cet écart traduit une diminution de 14,28% des réalisations par rapport aux prévisions.

Ecart global sur charges = charges réelles – charges prévues = 10 000 – 11 000 = - 1 000 €

Cet écart négatif peut être jugé a priori favorable puisque les charges réelles sont inférieures aux charges prévues. Il correspond à une diminution des charges de 9% par rapport aux prévisions.

En valeur absolue et relative, les charges diminuent moins vite que les produits ce qui peut s'expliquer par la présence de charges fixes et de charges variables non proportionnelles à l'activité.

L'écart favorable sur les charges, soit - 1 000 ou – 33,33 % du résultat prévu, compense en partie l'écart défavorable sur les produits soit – 2 000 ou – 66,66 % du résultat prévu.

Question 5. Ecart sur le chiffre d'affaires : une analyse simple..

Une donnée manque dans le tableau : la prévision de mai pour le produit B. Le montant est de 600, obtenu comme $1\ 300 - 700 = 600$ dans la colonne prévisions.

Type d'écart	Réalisation	Prévision	Ecart absolu	Ecart relatif
CA gl. 2 mois	2 600	2 600	0	0 %
CA, A, 2 mois	1 250	1 300	(50)	(4 %)
CA, B, 2 mois	1 350	1 300	50	4 %
CA mai	1 200	1 200	0	0 %
CA juin	1 400	1 400	0	0 %
CA, A, mai	500	600	(100)	(17 %)
CA, B, mai	700	600	100	17 %
CA, A, juin	750	700	50	7 %
CA, B, juin	650	700	(50)	(7 %)

Rem : les pourcentages sont arrondis. Un calcul présenté avec plusieurs décimales n'apporterait rien, surtout si l'on tient compte de l'incertitude habituellement liée aux prévisions

Rappelons que l'écart est calculé comme réalisation – prévision. Il est donc positif lorsqu'il est favorable, s'agissant de chiffres d'affaires. Les valeurs négatives sont indiquées par des parenthèses. L'écart en valeur relative est calculé comme écart/prévision X 100.

Il faut surtout retenir de ce tableau la compensation entre écarts. Un écart global nul peut par exemple résulter de la composition d'écarts plus analytiques significatifs, mais de sens contraire. Voir notamment les chiffres d'affaires par produit de mai, puis de juin.

Question 6. Ecarts sur charges

Ecart sur charges en valeur absolue = charges réelles – charges prévues = (1670 + 1300) – (1700 + 1450) = 2970 – 3150 = - 180 €

Cet écart traduit une diminution des charges réelles de 5,7 % par rapport aux prévisions.

Ecart sur charges fixes en valeur absolue = charges fixes réelles – charges fixes prévues = 1670 – 1700 = - 30 €

Cet écart traduit une diminution des charges fixes réelles de 1,76% par rapport aux charges fixes prévues.

Ecart sur charges variables en valeur absolue = charges variables réelles – charges variables prévues = 1300 – 1450 = - 150 €

Cet écart traduit une diminution des charges variables réelles de 10,34% par rapport aux charges variables prévues.

Si la production réelle a été inférieure de 10% par rapport à la production prévue, cela peut signifier que :

- Les charges variables ne sont pas proportionnelles ;
- Certaines charges de personnel demeurent fixes malgré la baisse de 10% de la production ;
- Certaines charges fixes comme les dotations aux amortissements sont moindres que celles prévues en raison par exemple d'opérations d'investissement prévues et non réalisées ou d'un remplacement moins cher ou plus tardif d'une immobilisation par rapport aux prévisions.

Question 7. Analyse d'un écart sur le chiffre d'affaires d'un produit donné.

Ecart global = CA réel – CA prévu = 72 000 – 70 000 = 2 000, soit 3 %, positif, favorable.

Décomposable en :

- Ecart sur les quantités vendues : $(8\,000\text{ u} - 7\,000\text{ u}) \cdot 10\text{ €/u} = 10\,000\text{ €}$, soit 14 %, positif, favorable.
- Ecart sur le prix de vente unitaire : $(9\text{ €/u} - 10\text{ €/u}) \cdot 8\,000\text{ u} = -8\,000\text{ €}$, soit - 10 %, négatif, défavorable.

La somme des écarts analytiques, soit $10\,000 - 8\,000 = 2\,000$, ce qui correspond bien à l'écart global. Pour qu'il en soit ainsi, il suffit de *valoriser* l'écart sur quantités au prix prévu (soit : quel aurait été l'écart si la prévision de prix avait été respectée ?), et de *globaliser* l'écart sur prix de vente unitaire par les quantités réelles (soit : combien de fois l'écart sur prix s'est-il effectivement répercuté ?)

Question 8 : l'hypothèse d'indépendance entre sur quantités et l'écart sur prix de vente

Dans l'exemple de la question 7, l'hypothèse supposée d'indépendance entre l'écart sur quantités vendues et l'écart sur prix de vente peut être jugée peu vraisemblable. En effet, la baisse des prix de vente par rapport aux prévisions peut expliquer l'augmentation des quantités vendues réelles par rapport aux prévisions. Cela serait le signe pour le produit considéré d'une élasticité positive de la demande par rapport au prix.

Question 9. Décomposition hiérarchique et fonctionnelle de l'écart global sur le résultat de période.

Ecart global sur le résultat de période = résultat réel – résultat prévu		
Fraction de l'écart lié à la fonction approvisionnement	Fraction de l'écart lié à la fonction fabrication	Fraction de l'écart lié à la fonction distribution
Généralement analysée en termes de coûts d'approvisionnement, autrement dit de contribution aux charges de période. Traduit par un rapprochement budget de la fonction et charges associées à cette fonction.	Analysé en termes de coûts de fabrication. Traduction par un rapprochement fonctionnel et charges fonctionnelles	Analysé en termes de marge. Distingue donc : <ul style="list-style-type: none"> - Un écart sur le chiffre d'affaires ou plus généralement sur les produits comptables. - Un écart sur les coûts de distribution, accompagné d'un rapprochement entre budget fonctionnel et charges fonctionnelles.

La question fondamentale posée par ce type d'analyse est celle de l'indépendance et de la séparabilité des fonctions, et corrélativement des écarts correspondants.

Question 10. Décomposition de l'écart par fonction et selon la structure hiérarchique de l'organisation

La décomposition de l'écart global par fonction ne coïncide pas forcément avec la décomposition de l'écart selon la structure hiérarchique de l'organisation. En effet, on peut avoir des divisions par produits, par zone géographique, par canal de distribution, etc. qui cassent les distinctions fonctionnelles et les écarts correspondants.

