

Suivi et Contrôle Budgétaire :

- Outils (Tableaux de bord et reporting)**
- Objectifs (analyse des écarts)**

Suivi et contrôle budgétaire

Le contrôle et le suivi du budget sont une partie et des composantes importantes du suivi de la mise en exécution des plans opérationnels traduisant la mise en place de la stratégie de l'entreprise.

Le suivi budgétaire

On distingue deux types de suivi :

* **Le suivi permanent** qui est réalisé par le responsable du budget. Celui-ci va pratiquer un autocontrôle sur les dépenses et les recettes dont il a la charge et la maîtrise.

Pour ce faire, l'élaboration de tableaux de bord par le responsable lui permettra d'orienter son action à court terme et d'alerter sa hiérarchie si nécessaire.

Le contrôle périodique est effectué par le contrôleur de gestion et le responsable hiérarchique qui demandent un rapport et un reporting comprenant :

- La comparaison des éléments réels aux prévisions,
- L'explication des écarts,
- Les mesures correctives envisagées.

Les outils du suivi et du contrôle budgétaire

1) Les tableaux de bord :

Le tableau de bord est un outil de pilotage permettant de quantifier l'activité de l'entreprise, d'un service, d'une personne.

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs construits de façon périodique, à l'intention du responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance.

A partir de données provenant d'une ou plusieurs sources, le tableau de bord fournit une vision synthétique du passé, du présent et par conséquent du futur de l'entreprise, d'un service, d'une personne.

Il est adressé aux cadres dirigeants de l'entreprise, son Directeur général, son Directeur financier, Directeur RH, Directeur commercial, mais aussi à tous les managers et responsables de centres d'activité ou de responsabilités.

Le tableau de bord est constitué d'indicateurs de pilotage, c'est-à-dire un ensemble d'indicateurs de suivi et de résultat.

Les outils du suivi et du contrôle budgétaire

Le choix des indicateurs du tableau de bord est primordial car en lien direct avec le type d'activité et les éléments importants à connaître en temps réel ou à anticiper à court terme.

Le tableau de bord :

- permet le contrôle de gestion en mettant en évidence les performances réelles et potentielles ainsi que les dysfonctionnements
- est un support de communication entre responsables
- favorise la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables, et la mise en œuvre des actions correctives
- peut être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux

Les indicateurs contenus dans un tableaux de bord pour être efficaces, doivent être :

- **pertinents** et répondre au bon moment aux besoins d'activité du responsable auquel le tableau de bord s'adresse,

Les outils du suivi et du contrôle budgétaire

- **obtenus rapidement** afin de mener à temps les actions correctives. On privilégie la rapidité d'obtention à la précision de l'information
- **synthétiques** : Les indicateurs doivent offrir une image globale et complète de l'entreprise ou du champ d'activité du responsable,
- **contingents** : répondre à la situation et aux attentes du moment.

Le tableau de bord n'a donc pas un contenu uniforme, ni entre les services, ni dans le temps, même s'il doit présenter une certaine stabilité afin de procéder à des comparaisons dans le temps.

A côté d'un outil de pilotage, la gestion budgétaire dispose d'un outil de contrôle.

2) Le reporting :

Le reporting, peut être défini comme un ensemble d'indicateurs de résultat, construit à posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances de l'unité.

Dans le cadre d'une gestion décentralisée, le reporting permet de vérifier que les centres de responsabilité respectent leurs engagements contractuels.

Les outils du suivi et du contrôle budgétaire

Le reporting permet de produire une analyse à l'instant T.

Il répond à un besoin ponctuel, à une étude de coût, à une prise de décision à court ou moyen terme.

Si les tableaux de bord sont un outil de pilotage, le reporting est d'abord un outil de contrôle qui permet de vérifier l'allocation des ressources accordées aux centres d'activité ou de responsabilité.

3) La comptabilité de gestion et la comptabilité analytique :

Celle-ci a pour objectif :

- La réalisation du calcul et l'analyse des coûts ;
- Apport aux dirigeants et gestionnaires d'informations utiles à leurs décisions et contribuer à améliorer la performance de l'entreprise.

La comptabilité analytique sert à décrire les flux internes à l'entreprise.

Elle fournit les informations pour établir des prévisions de nature à guider les décisions et répond aux questions suivantes :

Le contrôle budgétaire

Qui consomme quoi et combien ?

Qui produit quoi, combien et comment ?

4) La comptabilité générale :

Elle est utile dans la mesure où elle peut permettre de dégager des situations comptables adaptées au contrôle budgétaire : détermination d'un CPC et un résultat mensuels, trimestriel etc.

Le contrôle budgétaire

Le contrôle succède au suivi et correspond à la constatation et à l'interprétation des écarts.

Les écarts sont calculés par la différence entre les éléments réels et les éléments budgétés.

Ce contrôle est appelé également post-évaluation et essaie de rapprocher un état ou une situation réelle avec une prévision, une norme, une autorisation, ou un règlement.

Toute déviation constatée est un écart et devient source de sanctions.

Le contrôle budgétaire : Ecart sur couts

Cette post-évaluation est effectuée afin de :

- dégager les écarts et rechercher leurs causes ;
- informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- apprécier l'activité des responsables budgétaires.

Au sens comptable, le contrôle budgétaire signifie une comparaison entre les prévisions budgétaires et les réalisations et identifier à chaque étape les écarts et les responsables de ces écarts. C'est la post-évaluation des écarts.

On distingue deux types de post-évaluations : les écarts sur couts et les écarts sur résultat.

1) Post-évaluation de la sphère des écarts sur couts directs

a) Ecart sur deux facteurs : Prix et Quantités

Eléments	Réel : r	Budget : b
Prix Matière	12	10
Quantité de Matière	50	40
Quantités Produites	15	10
Cout Total	600	400

Le contrôle budgétaire : Ecart sur couts

L'écart total de 200 est défavorable puisque le cout réel des matières consommées est supérieur au cout prévu.

Nature	Formule	Montant
Ecart Total = Cout Réel - Cout Prévu		
Ecart Total = Cout Réel - Cout Prévu	$Pr \cdot Q_r - Pb \cdot Q_b$	
Ecart Total	$12 \cdot 50 - 10 \cdot 40$	200

L'objectif du calcul des écarts est de parvenir à en identifier l'origine et à en attribuer la responsabilité. Pour ce faire, toutes les décompositions de l'écart vont être utilisées.

Décomposition en 3 Ecart	Formule	Calcul	Qualification	Responsabilité
Ecart sur Prix = $(Pr - Pb) \cdot Q_b$	$(12 - 10) \cdot 40$	80	Défavorable	Achats
Ecart Mixte = $(Pr - Pb) \cdot (Q_r - Q_b)$	$(12 - 10) \cdot (50 - 40)$	20	Défavorable	?
Ecart sur Quantités = $Pb \cdot (Q_r - Q_b)$	$10 \cdot (50 - 40)$	100	Défavorable	Atelier
Ecart Total =	$80 + 20 + 100$	200	Défavorable	?

Le contrôle budgétaire : Ecart sur couts

D'après cette analyse, il est possible de décomposer l'écart défavorable de 200 en 80 imputable au Service Achats, 20 non qualifiable et 100 à l'Atelier.

Poussons l'analyse plus loin et procédons à l'examen des Ecart sur prix et sur quantités :

1ère Décomposition en 2 Ecart	Formule	Calcul	Qualification	Responsabilité
Ecart sur Prix = $(Pr-Pb)*Qr$	$(12-10)*50$	+100	Défavorable	Achats
Ecart Sur Quantités = $Pb*(Qr-Qb)$	$10*(50-40)$	+100	Défavorable	Atelier

Il ressort que les deux centres de responsabilité dégagent chacun un écart défavorable de 100 et un écart global de -200.

En poussant le raisonnement plus loin, nous allons tenir compte de l'utilisation de la matière première par produit (Input par Output IP/OP) en tenant compte quand même de la production de 15 unités au lieu de 10. C'est l'écart de Rendement.

Le contrôle budgétaire : Ecart sur couts

Eléments	Réel : r	Budget : b
Prix Matière	12	10
Quantité de Matière	50	40
Quantités Produites N	15	10
Quantités par Produit ou in put par out put IP/OP	$50/15=3,33$	$40/10=4$
Cout Total	600	400

Sur cette base, nous pouvons analyser l'activité de production sans interférence avec les variations du cout des matières premières.

Le contrôle budgétaire : Ecart sur couts

Décomposition de l'écart Matière (IP/OP) en 3 Ecart

Décomposition en 3 Ecart	Formule	Calcul	Qualification	Respons.
Ecart sur Prix = $(Pr - Pb) * Nr * IP / OPr$	$(12 - 10) * (50 / 15) * 15$	100	Défavorable	Achats
Ecart sur Rendement = $Pb * (IP / OPr - IPO Pb)$	$+10 * (3,33 - 4) * 15$	-100	Favorable	Atelier
Ecart Global = $Pr * IP / OPr * Nr - Pb * IP / OPb * Nr$	$+12 * 3,33 * 15 - 10 * 4 * 15$	0	Nul	?
Ecart sur Volume = $Pb * IP / OPb (Nr - Nb)$	$10 * 4 * (15 - 10)$	200	Défavorable	NQ
Ecart Total = $Pr * IP / OP * Nr - Pb * IP / OPb * Nb$	$12 * 3,33 * 15 - 10 * 4 * 10$	200	Défavorable	NQ

Sur la base de cette décomposition, nous relevons que l'Atelier a réalisé des gains de productivité et dégage un écart favorable de 100, ce qui mérite des félicitations et une prime.

Le contrôle budgétaire : Ecart sur couts

Interprétation des écarts :

- ❑ Ecart sur prix = 100 Défavorable. Cet écart est imputable au Service des Achats et peut résulter de facteurs :
 - Exogènes : Une hausse imprévisible du cours des matières premières, un renchérissement des frais de transport, une évolution de la réglementation,
 - Endogènes : une mauvaise négociation du prix d'achat, un changement de fournisseur. Dans ce cas le responsable du service achat devra s'expliquer et pourra être sanctionné
- ❑ Ecart sur rendement = -100 Favorable. Cet écart est imputable à l'Atelier et peut provenir de 2 facteurs :
 - Exogènes : Une amélioration de la qualité des matières mises en œuvre, non révision des standards suite à une modification du processus de production, etc
 - Endogènes : gains de productivité obtenus grâce à une réduction des gaspillages, à une révision des procédés de stockage et de manutention. Dans ce cas, le chef d'Atelier pourra être récompensé pour cette amélioration de la performance.

Le contrôle budgétaire : Ecart sur Chiffre d'Affaires

A travers l'exemple ci-après, nous allons procéder au calcul et à l'analyse des écarts sur Chiffre d'Affaires.

Une entreprise fabrique et vend 3 produits et nous soumet son budget et ses réalisations pour analyse. Il convient de calculer les écarts sur chiffre d'affaires pour chaque produit et analyser les écarts sur prix et les écarts sur quantités

Produits	Prévisions			Réalizations			Ecart
	Qtés	PU	Montants	Qtés	PU	Montants	
Produit A	10 000	40	400 000	11 000	42	462 000	62 000
Produit B	8 000	60	480 000	7 500	62	465 000	-15 000
Produit C	5 000	90	450 000	3 000	90	270 000	-180 000
Total	23 000	58	1 330 000	21 500	56	1 197 000	-133 000

Le contrôle budgétaire : Ecart sur Chiffre d'Affaires Produit A

Ecart sur CA

Nature	Formule	Montant	Nature
Ecart sur CA = $C_{Ar} - C_{Ab}$	$462.000 - 400.000$	62.000	Favorable

Ecart sur Quantités

Nature	Formule	Montant	Nature
Ecart sur Quantités = $(Q_r - Q_b) * P_b$	$(11.000 - 10.000) * 40$	40.000	Favorable

Ecart sur Prix

Nature	Formule	Montant	Nature
Ecart sur Prix = $(P_r - P_b) * Q_r$	$(42 - 40) * 11.000$	22.000	Favorable

Interprétation :

- CA au dessus des prévisions,
- Quantités au dessus des prévisions,
- Prix de ventes supérieurs à ceux du budget.

Le contrôle budgétaire : Ecart sur Chiffre d'Affaires

Produit B

Ecart sur CA

Nature	Formule	Montant	Nature
Ecart sur CA = $C_{Ar} - C_{Ab}$	465.000-480.000	-15.000	Défavorable

Ecart sur Quantités

Nature	Formule	Montant	Nature
Ecart sur Quantités = $(Q_r - Q_b) * P_b$	$(7.500 - 8.000) * 60$	-30.000	Défavorable

Ecart sur Prix

Nature	Formule	Montant	Nature
Ecart sur Prix = $(P_r - P_b) * Q_r$	$(42 - 40) * 11.000$	22.000	Favorable

Interprétation :

- Ecart sur CA défavorable,
- Ecart sur Quantités défavorable,
- L'écart sur prix étant favorable, il est pensable que l'augmentation du prix a entraîné une baisse des quantités.

Le contrôle budgétaire : Ecart sur Chiffre d'Affaires

Produit C

Ecart sur CA

Nature	Formule	Montant	Nature
Ecart sur CA = $C_{Ar} - C_{Ab}$	270.000-450.000	-180.000	Défavorable

Ecart sur Quantités

Nature	Formule	Montant	Nature
Ecart sur Quantités = $(Q_r - Q_b) * P_b$	$(3.000 - 5.000) * 90$	-180.000	Favorable

Ecart sur Prix

Nature	Formule	Montant	Nature
Ecart sur Prix = $(P_r - P_b) * Q_r$	$(90 - 90) * 3.000$	0	Neutre

Interprétation :

- Ecart sur CA défavorable,
- Ecart sur Quantités défavorable,
- L'écart sur prix est neutre puisque le prix réel est égal au prix budgété.

Le contrôle budgétaire : Ecart de Marge sur CA

L'écart sur marge est indispensable pour évaluer valablement une structure commerciale. C'est ce que nous allons voir en reprenant l'exemple précédent.

Produits	Prévisions			Réalizations			Ecart sur Marge
	Qtés	Marge Unit.	Montants	Qtés	Marge Unit.	Montants	
Produit A	10.000	24	240.000	11.000	26	286.000	46.000
Produit B	8.000	36	288.000	7.500	38	285.000	-3.000
Produit C	5.000	50	250.000	3.000	50	150.000	-100.000
Total	23.000	33,83	778.000	21.500	33,53	721.000	-57.000

Le contrôle budgétaire : Ecart de Marge sur CA

Passons en revue l'écart de marge global et l'écart de marge pour chacun des 3 produits.

Ecart Global sur Marge

Ecart Total sur Marge

Nature	Formule	Montant	Nature
Ecart Global = $M_r - M_b$	721.000-778.000	-57 000	Défavorable

Ecart sur Quantités

Nature	Formule	Montant	Nature
Ecart sur Quantités = $(Q_r - Q_b) * M_b$	$(21.500 - 23.000) * 33,38261$	-50 074	Défavorable

Ecart sur Prix

Nature	Formule	Montant	Nature
Ecart sur Prix = $(M_r - M_b) * Q_r$	$(33,5349 - 33,8261) * 21.500$	-6 261	Défavorable

Le contrôle budgétaire : Ecart de Marge sur CA

Ecart de Marge sur Produit A

Ecart Total sur Marge

Nature	Formule	Montant	Nature
Ecart Global = $M_r - M_b$	$286.000 - 240.000$	46.000	Favorable

Ecart sur Quantités

Nature	Formule	Montant	Nature
Ecart sur Quantités = $(Q_r - Q_b) * M_b$	$(11.000 - 10.000) * 24$	24.000	Favorable

Ecart sur Prix

Nature	Formule	Montant	Nature
Ecart sur Prix = $(M_r - M_b) * Q_r$	$(26 - 24) * 11.000$	22.000	Favorable

Interprétation :

- Ecart favorable au niveau de la Marge Globale,
- Ecart favorable au niveau du prix
- Ecart favorable au niveau des quantités.

Le contrôle budgétaire : Ecart de Marge sur CA

Ecart de Marge sur Produit B

Ecart Total sur Marge

Nature	Formule	Montant	Nature
Ecart Global = $M_r - M_b$	$285.000 - 288.000$	-3.000	Défavorable

Ecart sur Quantités

Nature	Formule	Montant	Nature
Ecart sur Quantités = $(Q_r - Q_b) * M_b$	$(7.500 - 8.000) * 36$	-18.000	Défavorable

Ecart sur Prix

Nature	Formule	Montant	Nature
Ecart sur Prix = $(M_r - M_b) * Q_r$	$(38 - 36) * 7.500$	15.000	Favorable

Interprétation :

- Ecart global défavorable (-3.000),
- Ecart sur quantités défavorable (-18.000)
- Ecart sur prix défavorable (favorable) : Augmentation des prix qui s'est répercutée par une baisse des ventes.

Le contrôle budgétaire : Ecart de Marge sur CA

Ecart de Marge sur Produit C

Ecart Total sur Marge

Nature	Formule	Montant	Nature
Ecart Global = $M_r - M_b$	$15.0000 - 250.000$	-100.000	Défavorable

Ecart sur Quantités

Nature	Formule	Montant	Nature
Ecart sur Quantités = $(Q_r - Q_b) * M_b$	$(3.000 - 5.000) * 50$	-100.000	Défavorable

Ecart sur Prix

Nature	Formule	Montant	Nature
Ecart sur Prix = $(M_r - M_b) * Q_r$	$(50 - 50) * 3.000$	0	Neutre

Interprétation :

- Ecart global défavorable (-100.000),
- Ecart sur quantités défavorable (-100.000)
- Ecart sur prix neutre : la marge réelle et prévue sont égales (50).

Le contrôle budgétaire : Ecart sur couts

Interprétation des écarts :

Sur chacun des produits, les marges unitaires sont supérieures ou égales à celles prévues. La marge moyenne réelle est toutefois inférieure à la prévision ($33,5349 < 33,8261$). Il en découle une répartition des ventes modifiée entre les prévisions et les réalisations.

En effet, les prévisions en quantité des ventes ont été dépassées sur le produit à faible marge (produit A) alors que pour les produits à forte marge, les quantités sont en baisse.

La marge unitaire réelle du produit A (26) est inférieure à la marge unitaire du produit B (38) avec une insuffisance en quantité de 500 ($(7500-8000)*36=18000$). Le cas est plus grave pour le produit C dont la marge est de loin la plus forte (50 contre 38 et 26) accentué par un écart négatif en quantité ($(3.000-5.000)*50=-100.000$).

Pour le contrôle budgétaire des ventes, l'analyse de l'écart sur marge est plus pertinente dans la mesure où elle pourra conduire les responsables à orienter d'avantage l'action de la force de vente sur les produits à plus forte marge.

Le contrôle budgétaire : Ecart sur Chiffre d'Affaires

Soit les reportings d'une société reprenant ses réalisations et son budget de l'année N. Analyse :

Éléments	Réel : r	Budget : b	Ecart
CA	110	100	10
Cout de Distribution	11	10	1
Cout de Production	91	80	11
Marge	8	10	-2

Libellés	Formule	Calcul
Ecart Sur Marge : Marge Réelle - Marge Prévüe	8-10	-2

Premiers Constats :

- Le Chiffre d'Affaire réel est supérieur au CA prévisionnel,
- Le Cout de Distribution est identique (10% du CA),
- Le Cout de Production Réel est supérieur au Cout prévu (91 au lieu de 80)

Le contrôle budgétaire : Ecart sur Chiffre d'Affaires

Les reportings d'une société nous soumet ses réalisations et son budget de l'année N. Analyse :

Éléments	Réel : r	En % du CA	Budget : b	En % du CA	Ecart	Qualification	Responsabilité
CA	110		100		10	Favorable	Commercial
Cout de Distribution	11	10,00%	10	10,00%	1	N Q	NQ
Cout de Production	91	82,73%	80	80,00%	11	Défavorable	Production
Marge	8		10		-2	Défavorable	Défavorable

En retenant le Cout de production Standard et non le cout réel, l'écart sur marge devient positif et le Service Commercial récompensé

Éléments	Réel : r	En % du CA	Budget : b	En % du CA	Ecart	Qualification	Interprétation
CA	110		100		10	Favorable	Commercial
Cout de Distribution	11	10,00%	10	10,00%	1	N Q	Identique
Cout de Production Standard	88	80,00%	80	80,00%	8	N Q	Identique
Marge	11		10		1	Favorable	Commercial