

Analyse de l'écart sur CA, sur marge d'action commerciale ou sur MCV

L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires, sur marge commerciale ou sur marge sur coût variable, identique pour chacun des cas, peut s'effectuer de la manière suivante.

■ Analyse en deux sous-écarts

On détermine un écart sur prix et un écart sur quantités vendues. L'écart sur prix est évalué par les quantités réelles. L'écart sur quantités est valorisé au prix prévu :

Écart / prix	Écart / quantités
$(Pr - Pp) \times Qr$	$(Qr - Qp) \times Pp$

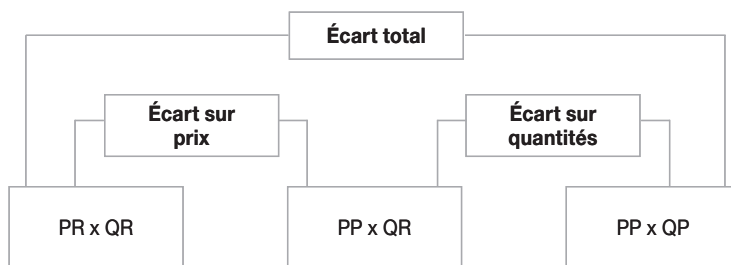
Avec :

Pr : prix réel ;

Pp : prix prévu ;

Qr : quantités réelles ;

Qp : quantités prévues.



ANALYSE DE L'ÉCART SUR CA EN DEUX SOUS-ÉCARTS.

■ Analyse en trois sous-écarts

L'écart sur prix est identique à celui trouvé précédemment : $\text{écart} / \text{prix} = (Pr - Pp) \times Qr$.

L'écart sur quantités est décomposé en deux sous-écarts :

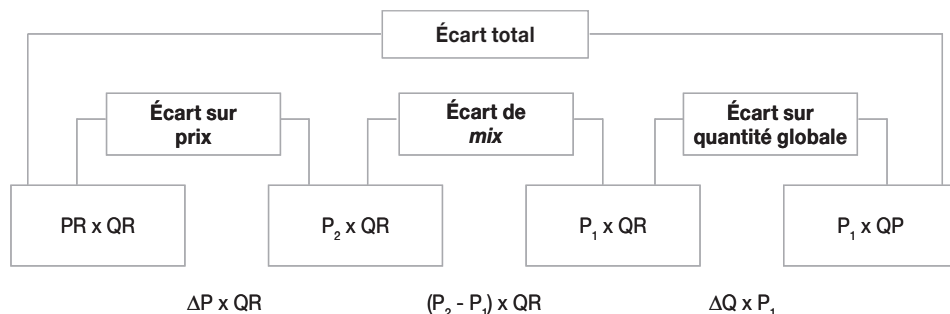
- ▶ un écart sur proportion ou sur composition des ventes, appelé également écart de *mix* : $(P2 - P1) \times Qr$;
- ▶ un écart sur volume global : $(Qr - Qp) \times P1$.

Avec :

P1 : moyenne des prix ou des marges prévus suivant la **structure prévue** ;

P2 : moyenne des prix ou des marges prévus suivant la **structure réelle**.

L'écart de *mix* indique la variation de la structure des ventes à prix ou marges constants. Il informe sur la bonne mise en œuvre de la politique commerciale, qui peut tendre à privilégier la vente de certains produits. C'est ce que montre cet écart de proportion entre ce qui était prévu et ce qui a été réalisé.



ANALYSE DE L'ÉCART SUR CA EN TROIS SOUS-ÉCARTS.

Exemple d'écarts sur chiffre d'affaires

Une entreprise vend trois articles de sport A, B, C, dont les prévisions et réalisations de chiffre d'affaires sont résumées dans le tableau suivant.

Article	Budget			Réalisation		
	Quantité	Prix	Montant	Quantité	Prix	Montant
A	50	510	25 500	55	512	28 160
B	135	510	68 850	132	520	68 640
C	530	500	265 000	584	480	280 320
Total	715		359 350	771		377 120

■ Détermination de l'écart total

Il est égal à la différence entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires prévu :

$$CA \text{ réel} - CA \text{ prévu} = 377\,120 - 359\,350 = 17\,770 \text{ (favorable)}$$

■ Analyse de l'écart sur chiffre d'affaires en deux sous-écarts

■ **Écart sur prix:** $(Pr - Pp) \times Qr$.

Produit	Écart de prix unitaire	Quantité réelle	Écart de prix
A	512 - 510	55	110 (favorable)
B	520 - 510	132	1 320 (favorable)
C	480 - 500	584	- 11 680 (défavorable)
Total			- 10 250 (défavorable)

■ **Écart sur quantités:** $(Qr - Qp) \times Pp$.

Produit	Écart de prix unitaire	Quantité réelle	Écart de prix
A	55 - 50	510	2 550 (favorable)
B	132 - 135	510	- 1 530 (défavorable)
C	584 - 530	500	27 000 (favorable)
Total			28 020 (favorable)

Soit - 10 250 (défavorable) + 28 020 (favorable) = **17 770 (favorable)**.

■ Analyse de l'écart sur chiffre d'affaires en trois sous-écarts

L'écart sur prix ne change pas. Seul, l'écart sur quantités est subdivisé en deux sous-écarts: un écart sur quantité globale et un écart de *mix*.

■ **Écart sur quantité globale:** $(Qr - Qp) \times P1$.

Avec **P1** = moyenne des prix prévus selon la structure prévue.

$P1 = (510 \times 50 / 715) + (510 \times 135 / 715) + (500 \times 530 / 715) = 502,587$.

Écart sur quantité globale = $(771 - 715) \times 502,587 = 28 144,87$ (favorable)

■ **Écart de *mix*:** $(P2 - P1) \times Qr$.

Avec **P2** = moyenne des prix prévus selon la structure réelle.

$P2 = (510 \times 55 / 771) + (510 \times 132 / 771) + (500 \times 584 / 771) = 502,425$.

Écart de *mix* = $(502,425 - 502,587) \times 771 = - 125$ (défavorable).

Soit 28 145 (F) - 125 (D) = **28 020 (favorable)**.

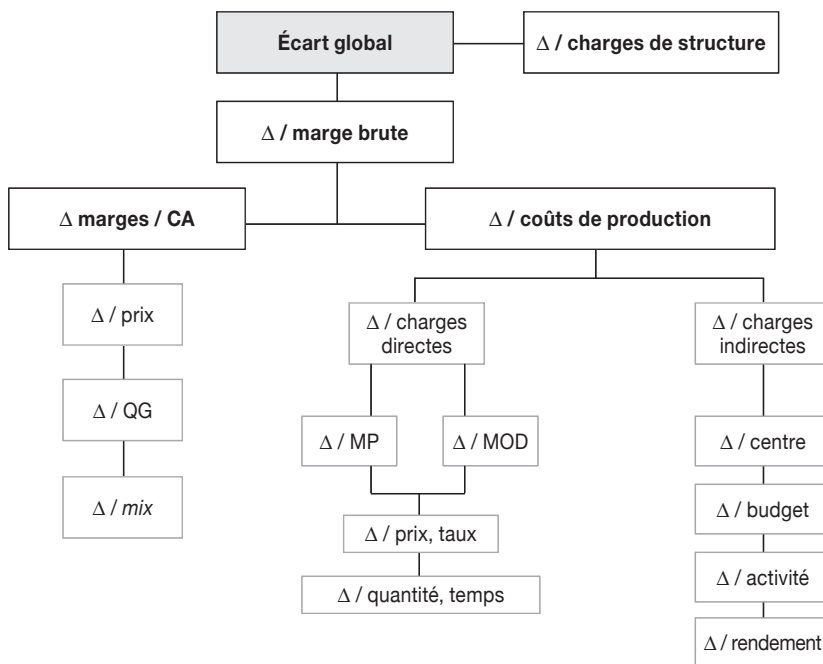
L'écart sur quantité est, dans cet exemple, essentiellement un écart sur quantité globale. L'écart de *mix* est sans grande influence sur l'écart total.

Décomposition de l'écart global

L'écart global est la différence entre le résultat prévisionnel tel qu'il a été déterminé *ex ante* sur la base de la production prévue et le résultat réel tel qu'il est obtenu *ex post* sur la base de la production réelle.

Il est égal à la somme algébrique des écarts imputables à la responsabilité de chaque centre.

Ainsi, pour le centre Production, il s'agit des écarts calculés sur la base de la production réelle. Pour le centre Commercial, il s'agit des écarts déterminés en ne conservant que les causes relevant de sa responsabilité : prix, quantité globale, composition des ventes.



ANALYSE DE L'ÉCART GLOBAL.

Intérêt et limites de la détermination et de l'analyse des écarts

Si gérer c'est prévoir, la détermination de données prévisionnelles est une démarche indispensable pour le gestionnaire. L'analyse d'écarts qui en résulte, après comparaison avec les données constatées, est une étape qui peut être source de performance à venir pour l'entreprise, à condition qu'elle soit sérieusement effectuée.

La comparaison entre prévisions et réalisations doit permettre de vérifier :

■ **La fiabilité des prévisions.** Leur évaluation a-t-elle été effectuée méthodiquement ? Correspondent-elles à une vision réaliste de l'entreprise ? N'ont-elles pas été surévaluées ou au contraire sous-évaluées ?

■ **Les raisons de la non-obtention des résultats attendus.** Quelle est la part, dans l'écart obtenu, des erreurs de prévisions et celle de la non-observation des directives pour les atteindre ?

Ces réponses obtenues, la question se pose alors de décider des interventions correctrices de manière à ne pas reproduire les mêmes écarts. C'est par un processus réitéré de prise en compte de l'analyse d'écarts que l'entreprise peut atteindre le niveau de performances qu'elle s'est fixé dans ses objectifs.

À cet effet, plusieurs conditions doivent être réunies :

■ **1. Ne mettre en relation un écart qu'avec une seule cause.** Il est impossible au manager d'agir s'il ne peut distinguer la part de l'une de celle de l'autre. Il est absolument nécessaire de décomposer un écart tant qu'il est constitué de plusieurs causes.

■ **2. Connaître le périmètre de responsabilité des écarts déterminés.** L'information fournie par cet indicateur doit pouvoir être mise en relation avec celui ou ceux qui en sont responsables, c'est-à-dire qui, par leur position dans l'entreprise, peuvent agir sur les éléments qui le composent.

■ **3. Utiliser concrètement les écarts significatifs obtenus.** Si "trop d'information tue l'information", trop d'écarts dévalorisent l'analyse des écarts. Une gestion discriminatoire ou par exception doit être la règle : ne retenir que les écarts significatifs et sur lesquels il est possible d'intervenir. Déterminer des écarts qui puissent servir d'indicateurs de pilotage, les seuls qui permettent d'agir pour améliorer la performance.

■ **4. Actualiser en permanence les informations,** en particulier celles qui concernent les standards techniques, sous peine de scléroser l'outil d'analyse et de le rendre inefficace, donc très rapidement inutile.



Démarche générique de l'analyse des écarts

L'analyse de l'écart global revient à identifier la part de responsabilité de chaque centre dans la détermination de l'écart global sur résultat.

Les informations fournies par le système d'analyse d'écarts doivent pouvoir être utilisées comme indicateurs pour la prise de décision. Plusieurs conditions sont à réunir pour qu'elles soient à la fois fiables et pertinentes :

- ▶ fiables, dans la mesure où les renseignements qu'elles procurent inspirent confiance à ceux qui les reçoivent ;
- ▶ pertinentes, car elles permettent des interventions concrètes sur l'amélioration de la performance.

Délimitation précise du périmètre de responsabilité de chaque centre

L'écart global est la somme algébrique des écarts constatés par chaque centre de responsabilité. Il importe que le périmètre d'analyse incombant à chacun soit précisément délimité, de manière à ne pas imputer aux uns des causes d'écarts imputables à d'autres.

Décomposition des écarts jusqu'à la mise en relation d'une cause par écart

Le principe "un écart, une cause" doit être impérativement respecté sous peine de rendre inutilisable l'information qu'il fournit. L'écart obtenu doit pouvoir entraîner une intervention ciblée, tant au niveau de l'activité à laquelle il renvoie qu'à celui de son responsable.

Élaboration des écarts en relation avec la stratégie de l'entreprise

Ce principe vaut pour les écarts comme pour les tableaux de bord, dont les indicateurs sont construits en tenant compte des visées stratégiques de l'entreprise.

Gestion par exception

Seuls les écarts "significatifs" doivent faire l'objet d'une analyse sérieuse. Un seuil discriminant doit être fixé, en dessous duquel l'écart sera considéré comme peu représentatif.

Actualisation permanente des standards techniques et économiques

Cette actualisation doit permettre d'éviter le risque de sclérose du système d'analyse d'écarts, rendant inopérantes les analyses qui en découlent.