



Institut Supérieur de Commerce et
d'Administration des entreprises

Mastère Spécialisé en Contrôle de
Gestion

Thème

La comptabilité selon les coûts préétablis .
Etape préliminaire à la gestion budgétaire.

Par RADDAF Saâd

Mémoire pour l'obtention du
Mastère Contrôle de Gestion

AU 2004/2005

SOMMAIRE

AVANT PROPOS	3
INTRODUCTION	4
CHAPITRE 1 : Présentation du groupe FILMOD	5
1. Historique.....	5
2. Fiche signalétique.....	6
3. Organigramme.....	7
4. Activités du groupe.....	7
a) La sous-traitance.....	7
b) La co-traitance.....	8
c) Le produit fini.....	8
5. Production et capacité.....	8
6. Références du groupe.....	8
7. Processus de fabrication.....	9
 CHAPITRE 2 : Les coûts préétablis :Principe de la méthode	 10
1. Définition.....	10
2. Rôle des coûts préétablis.....	10
3. Catégories des coûts préétablis.....	11
a) Le coût standard.....	11
b) Le devis.....	11
c) Le coût budgété.....	11
d) Le coût prévisionnel.....	11
4. Les avantages des coûts préétablis.....	11
5. Stades de calcul.....	12
 CHAPITRE 3 : L'élaboration des coûts préétablis :Matières et Main	 14
d'œuvre	
1. Les coûts préétablis des matières.....	14
a) Détermination des quantités préétablies.....	14
b) Détermination des coûts unitaires préétablis.....	19
2. Les coûts préétablis de la main d'œuvre.....	20
a) Etablissement des standards techniques.....	20
b) Etablissement du coût minute.....	25
b-1) Détermination du coût minute des frais variables.....	28
- Main d'œuvre.....	28
- Autres frais variables.....	30
b-2) Détermination du coût minute des frais fixes.....	31
- Main d'œuvre administrative.....	31
- Autres frais fixes d'administration.....	31
b-3) Le coût minute de l'opération.....	32
c) Calcul du coût de revient de la façon.....	32

c-1) Notions du temps et du rendement-----	32
c-2) Calcul du coût de revient de la façon-----	33
c-3) Détermination du rendement prévisionnel-----	33
CHAPITRE 4 : L'établissement des budgets standards/flexibles-----	36
1. Définition de l'activité-----	36
2. Etude de la corrélation entre le chiffre d'affaire-----	37
et les heures de main d'œuvre directe	
3. Activité de la sous-traitance-----	38
a) Elaboration du budget standard relatif aux charges variables-----	38
- Cas du mois d'octobre 2005-----	40
b) Elaboration du budget standard relatif aux charges fixes-----	42
c) Présentation du compte d'exploitation différentiel-----	43
(activité sous-traitance)	
4. Activité du produit fini-----	45
a) Elaboration du budget standard relatif aux charges variables-----	45
b) Elaboration du budget standard relatif aux charges fixes-----	46
c) Présentation du compte d'exploitation différentiel-----	47
(activité produit fini)	
CHAPITRE 5 : Etude et analyse des écarts-----	48
1. Schéma de principe-----	48
2. Définitions et principes généraux-----	49
a) Ecart sur coûts-----	49
b) Ecart sur chiffre d'affaire-----	50
3. Analyse des écarts : Cas du mois septembre 2005-----	50
a) Ecart sur budget initial-----	54
b) Ecart sur budget flexible-----	54
c) Ecart sur chiffre d'affaire-----	55
CONCLUSION-----	58
BIBLIOGRAPHIE-----	59
ANNEXES-----	60

AVANT PROPOS

Toute entreprise éprouve le sentiment qu'elle pourrait tirer plus de son chiffre d'affaire, que l'on travaille parfois inutilement et que toutes les opportunités ne sont pas exploitées. En général cette situation est ressentie mais ne disposant pas de l'information nécessaire on ne peut malheureusement pas corriger le tir de façon appropriée : quels sont précisément les moyens mal utilisés, comment travailler plus efficacement, sur quels produits devrions nous se concentrer pour générer des ventes rentables...?

En ces temps de concurrence accrue, de croissance économique ralentie et d'internationalisation, les entreprises doivent, plus que jamais, pouvoir se baser sur un système d'évaluation des coûts qui soit optimal, rationnel et qui va lui permettre le suivi régulier de ces réalisations par rapport aux objectifs préalablement fixés. A ce niveau les techniques quantitatives de contrôle de gestion, dont fait partie la comptabilité analytique et la gestion budgétaire, constituent l'un des moyens les mieux aptes pour optimiser et rationaliser la gestion de l'entreprise.

La présente mémoire a pour objet d'étudier l'un des aspects de la comptabilité analytique qui sont **Les coûts préétablis en développant ainsi le but, le calcul et l'utilisation de ces coûts dans le cadre d'une approche prévisionnelle ou de planification relative à la mise en place d'un système de gestion budgétaire.**

INTRODUCTION GENERALE

Parmi les nombreux objectifs issus de l'application d'une comptabilité analytique, on trouve :

- l'établissement des prévisions de charges et produits courants et l'analyse des écarts qui en résultent entre ceux-ci et la constatation de la réalisation.
- Fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décisions et ce de la façon la plus réactive possible.

Cependant les informations ne sont disponibles qu'avec retard et cela pour au moins deux raisons :

- Les lenteurs administratives qui proviennent du temps de traitements des factures et des procédures d'imputation des charges sur les centres de responsabilité.
- Le calcul du coût est par nature, séquentiel : si le processus de production est relativement complexe, l'information comptable sera lente et décalée dans le temps.

Ceci dit, au cours de son processus de transformation des produits, l'entreprise industrielle nécessite l'adoption de normes préétablies qui seront formalisées par la méthode des coûts préétablis qui définit non seulement les quantités à utiliser en fonction des volumes à traiter mais aussi les coûts correspondants à ces quantités. De ce point on constate qu'il y a une relation étroite entre la méthode des coûts préétablis et la démarche budgétaire car l'existence de ces derniers facilite les calculs et à l'inverse la préparation du budget permet la mise à jour des standards.

C'est dans ce cadre que vient s'inscrire ma thèse professionnelle s'intitulant : « ***La comptabilité prévisionnelle selon les coûts préétablis : Etape préliminaire à la gestion budgétaire*** ».

CHAPITRE 1 :

PRESENTATION DU GROUPE FILMOD

Fondé en 1995, le Groupe FILMOD dispose de cinq unités de fabrication indépendantes.

Toutes ces unités se situent dans le même bâtiment sur une superficie de 15 000 m². Elles centralisent leurs activités pour la confection et l'exportation de vêtements chaîne et trame et maille pour femme :



POKS MAROC, P.A.M.M, E D T MAROC, RECTILIGNE et **K.D.S** (Knitwear Design & sourcing).

Le Groupe FILMOD a réalisé en 2004 un chiffre d'affaire de 13 millions d'euros.

I. HISTORIQUE :

- **1995** : Création de la 1^{ère} société POKS MAROC
 - ✓ **Fondateurs** : Mr. Hicham Mghirbi
Mr. Pierre Dawny
Mr. Abd el moulah Ratib
 - ✓ **Siège social**: Lot 119 Zone industrielle Ain sebâa
 - ✓ **Effectif** : 320 personnes.
- **1996(Janvier)** : Création de PAMM (**P**ièces **A** Manches **M**aroc) comme étant une expansion de POKS.
 - ✓ **Siège social** : Lot 101 Zone industrielle Ain sebâa
 - ✓ **Effectif (fin 1996)**: PAMM: 320 p
POKS : 320 p
- **1997(Mars)** : Création de EDT MAROC (**E**t **D**e **T**rois)
 - ✓ **Siège social** : Lot 114 Zone industrielle
 - ✓ **Effectif (EDT)** : 450 p

- **1998** : Création de RECTILIGNE
 - ✓ **Siège social** : Lot 18 Zone industrielle
 - ✓ **Effectif (RECTILIGNE)** : 450 p
- **2000** : rassemblement des sociétés (POKS, PAMM, EDT) sur le même siège social : Lot 154, Z.I Hay Moulay Rachid Ben M'sik 20450 casablanca MAROC
 - ✓ **Connu commercialement sous le non de FILMOD.**
 - ✓ **Effectif (total)** : 1290 p
 - ✓ **Superficie** : 20.000 m²

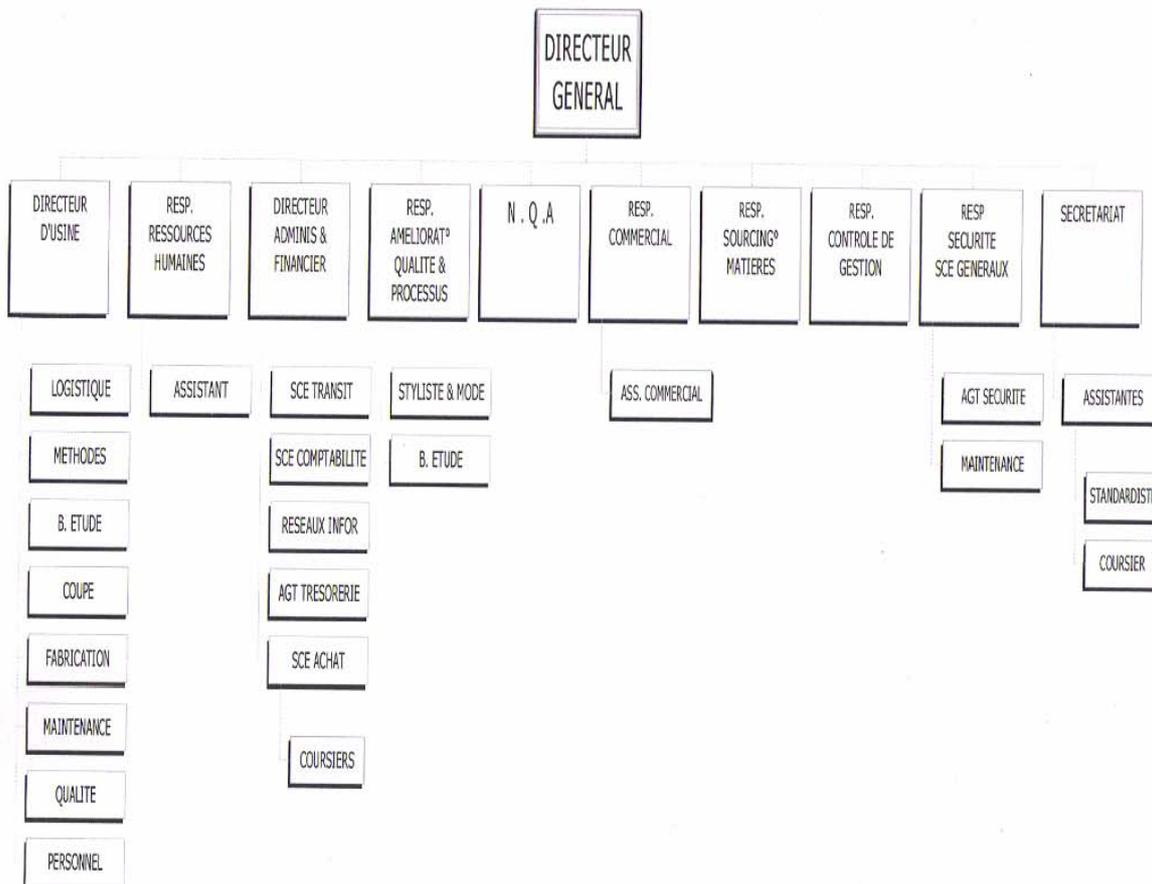
2. FICHE SIGNALÉTIQUE :

	POKS	PAMM	EDT	RECTILIGNE	KDS
Situation juridique	SARL	SARL	SARL	SARL	SARL
Date de création	1995	1996	1997	1998	2004
Date du 1^{er} export	1995	1996	1997	2003	2004
Capital social	3.100.000	4.000.000	5.000.000	2.500.000	500.000
N° du R.C	77201	81697	87903	92781	130119
Identification fiscale	2820426	2820485	2820490	2820797	2860146
Patente	32790158	32791017	32791444	32791151	32795088
CNSS	2566943	2589151	26003703	6049060	6735221

3. ORGANIGRAMME :

(Voir page suivante)

ORGANIGRAMME DU GROUPE FILMOD 2005



4. ACTIVITES DU GROUPE :

Ces activités sont centralisées sur la confection et l'exportation de vêtement chaîne -trame et maille pour femme. On peut distinguer trois activités essentielles :

a) *La sous-traitance :*

Le style du produit appartient au client ainsi que l'ensemble des matières premières, sauf quelques exceptions où une partie des fournitures peut être prise en charge par le sous-traitant.

b) La co-traitance :

Le style du produit appartient au client, mais l'achat des matières premières est à notre charge tout en tenant compte des directives du client qui nous recommandes certains fournisseurs bien spécifiques.

c) Le produit fini :

D'une part le style du produit nous appartient et d'autre part toute la partie sourcing relative à la matière première et les services supplémentaires est à notre charge.

5. PRODUCTION ET CAPACITE :

ARTICLE FEMME : Vestes. Manteaux. Robes. Jupes. Pantalons.

Chemisiers.

ARTICLE HOMME : Blousons. Articles sportswear.

CAPACITE DE PRODUCTION PAR JOUR : Manteaux. Vestes : 5 500
Robes. Pantalons : 10 000

ARTICLE MAILLE : T-shirts 4000 / jour

6. REFERENCES DU GROUPE :

France :

- PROMOD
- SINEQUANONE
- KOOKAI
- HAV
- KIABI
- LA REDOUTE
- 3 SUISSES
- CACHE CACHE
- PHILDAR

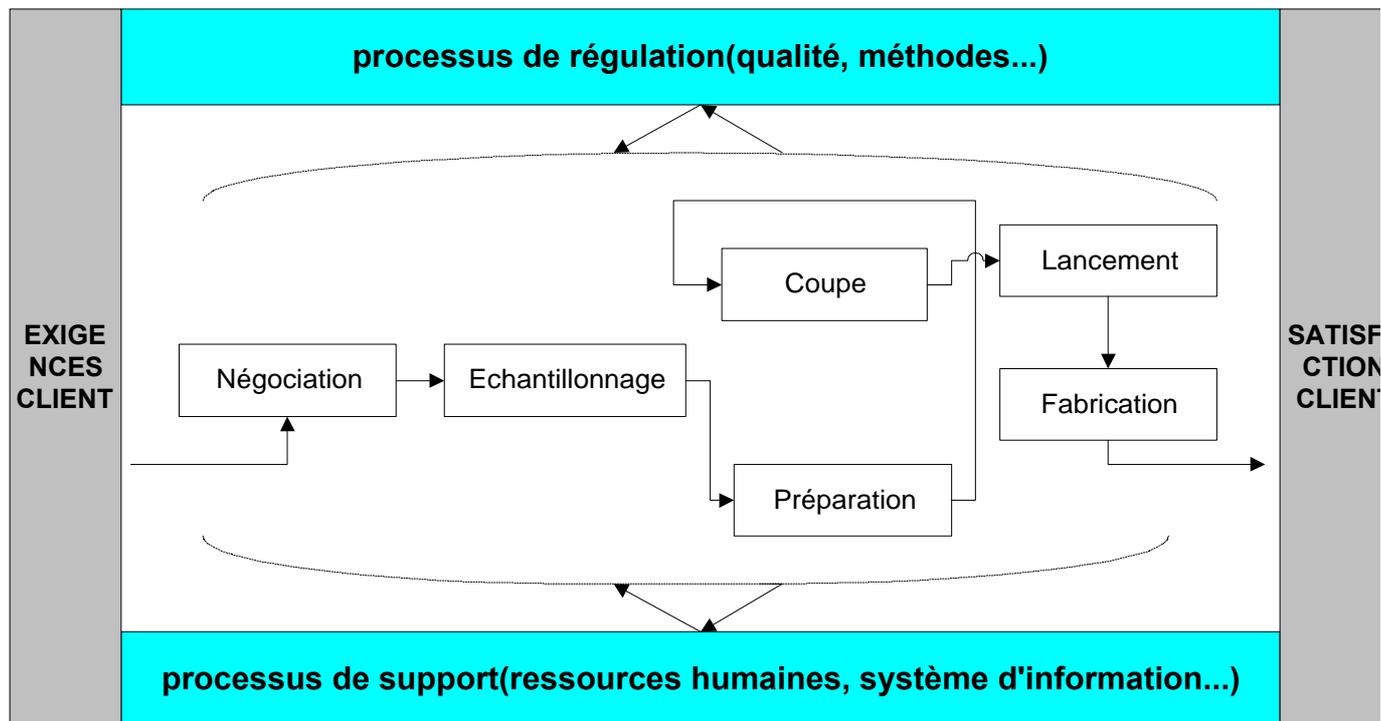
Espagne :

- ZARA
- CORTEFIEL
- CORTEINGLES
- VEGASKI
- MAFEGCO
- KALFE
- BURBERRY
- EDUARDO ROJO

Grande-Bretagne :

- GEORGE
- PRINCIPLES
- NEW LOOK
- TOP SHOP

7. PROCESSUS DE FABRICATION :



REMARQUE :

Une description détaillée de chaque processus avec la présentation synthétique des activités et de leurs responsables (service) a été effectué sous forme de diagramme afin d'identifier les principales étapes du processus (voir annexes : 1-5).

CHAPITRE 2 :

LES COÛTS PREETABLIS : PRINCIPE DE LA METHODE

Parmi les objectifs du contrôle de gestion on peut citer :la détermination des coûts prévisionnels qui consiste à fixer préalablement un certain nombre de coûts qu'il conviendra de confronter périodiquement avec la réalité afin de prendre plus rapidement des actions correctives.

1. Définition :

Le coût préétabli est un coût calculé prévisionnellement à partir de conditions d'exploitation considérées comme possibles ou souhaitables. Le coût préétabli est une norme ; c'est un coût de référence qui est généralement calculé avant l'action contrairement au coût réel qui n'est établi qu'une fois l'action est terminée.

2. Rôle des coûts préétablis :

On peut assigner quatre rôles principaux à cette méthode :

1. Elle permet d'avoir une évaluation rapide de la production obtenue (en multipliant cette production par un coût de revient préétabli).
2. Elle permet de contrôler plus facilement les conditions internes d'exploitation (par l'analyse et l'explication des écarts).
3. Elle intervient dans le processus de mesure de la performance.
4. Elle oblige les responsables à établir des prévisions pour ressortir ainsi un résultat prévisionnel de l'entreprise.

3. Catégories des coûts préétablis :

a) Le coût standard :

Les coûts standards représentent des coûts préétablis calculés à partir d'une analyse technique effectuée le plus souvent par le bureau des méthodes. Tout coût standard nécessite la détermination de deux éléments :

5. La nature et le quantités standard de matières et de composants à utiliser : cette évaluation est faite par le bureau des méthodes ;
6. Les coûts standard unitaires à appliquer aux quantités : c'est en général au service des achats que ce travail est confié.

b) Le devis :

Le devis représente le coût déterminé à priori pour la commande précise.

c) Le coût budgété :

Il est constitué d'éléments extraits d'un budget de charges.

d) Le coût prévisionnel :

Il est déterminé par observation statistique (moyenne ou tendance) des périodes comptables antérieures et par anticipation des modifications prévisibles dans les conditions techniques et économiques de production.

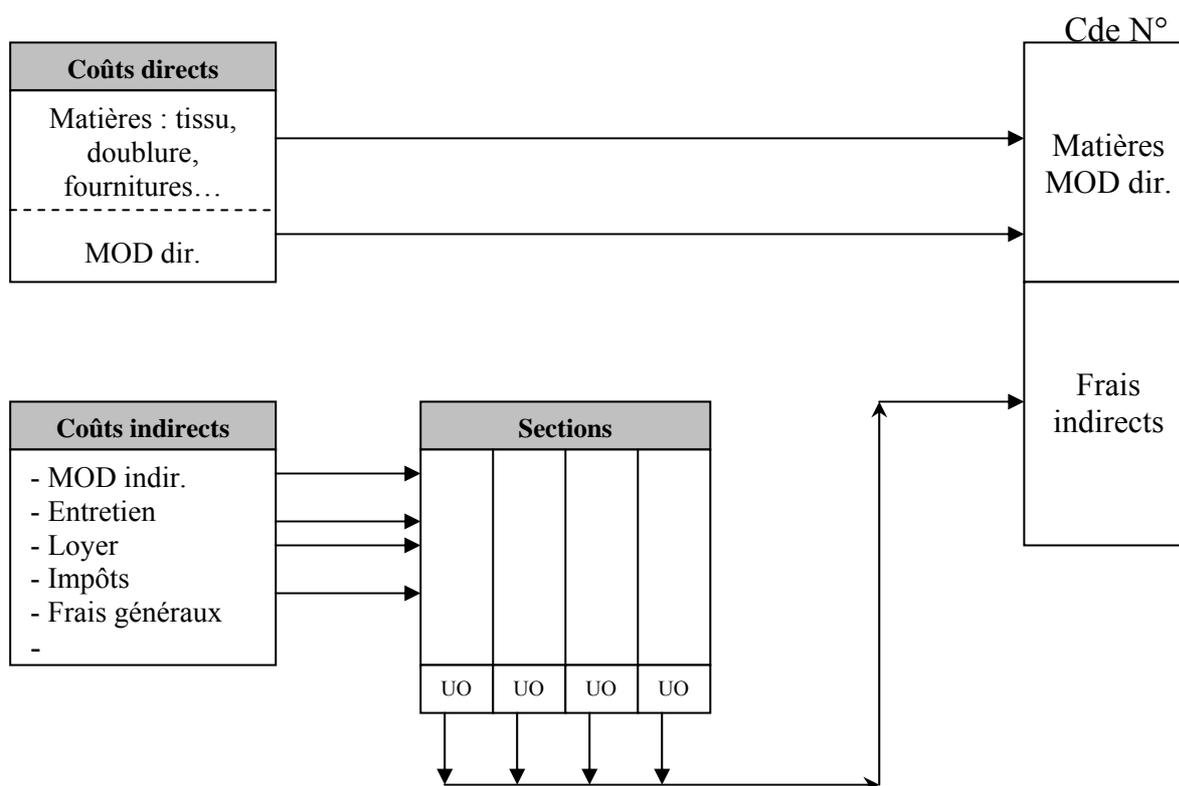
4. Les avantages de la méthode :

Cette méthode de calcul permet de déterminer des coûts dans chaque atelier, à chaque stade du processus de production et de distribution.

L'utilisation de coûts préétablis va permettre de se dégager des contraintes d'ordre chronologique (dans l'obtention des informations), d'où une plus grande rapidité des calculs. De plus, lorsque l'information réelle devient disponible, le gestionnaire peut comparer coûts constatés et coûts préétablis en vue d'analyser les écarts qui en résulteront.

5. Stades de calcul :

- Les stades de calcul des coûts préétablis sont identiques à ceux des coûts réels : coût d'achat, coût de production et coûts hors production. Dans la pratique on utilise de manière quasi exclusive les coûts d'achats et de production préétabli à cause de la difficulté parfois de déterminer des unités d'œuvre physiques satisfaisantes et suffisamment adaptés à la saisi des coûts hors production. La hiérarchisation entre ces différents coûts suppose donc une connaissance préalable du processus de production.



Calcul des coûts complets préétablis

- Mode d'établissement des coûts préétablis : Le schéma ci-dessus rappelle la méthodologie d'établissement des coûts de revient. Il s'applique aux coûts de revient préétabli. On retrouve la différence de traitement des charges selon qu'elles sont directes ou indirectes.

- Coût préétabli et hypothèse d'activité : L'établissement du coût préétabli

doit se faire en tenant compte d'une hypothèse d'activité. On distingue généralement deux sortes d'activités :

7. L'activité dite normale, qui consiste à utiliser normalement la capacité de l'entreprise ;
8. Une activité dite conjoncturelle, qui tient compte de l'activité prévue pour la période pour laquelle le coût préétabli est fixé.

La différence entre les deux notions peut se résumer schématiquement comme suit :

9. Dans le premier cas (activité normale), on considère une poursuite de l'activité constatée au cours des périodes précédentes ;
10. Dans le deuxième cas, on tient compte des hypothèses prévues pour la période à venir. On peut alors se trouver soit en situation de sur activité soit en situation de sous-activité.

▪ Analyse nécessaire au calcul des coûts préétablis : On distingue normalement quatre analyses fondamentales nécessaires à l'établissement des coûts préétablis :

- **Une analyse des consommations de matières ;**
- **Une analyse des temps de travail et des coûts correspondants ;**
- **La répartition des charges par centre de responsabilité ;**
- **L'analyse des charges en charges fixes et charges variables.**

Les coûts préétablis sont essentiellement composés de trois catégories de charges (matières, main d'œuvre directe et charges indirectes des centres) que nous allons étudier successivement.

CHAPITRE 2 :

L'ELABORATION DES COÛTS PREETABLIS :

MATIERES ET MAIN D'ŒUVRE

La base d'établissement des coûts préétablis de matières et de main d'œuvres est fournie par l'étude du processus de fabrication.

Il convient dans un premier temps, d'établir des standards techniques, c'est à dire de connaître **les quantités de matière** nécessaires à la fabrication d'une unité, **les temps de travail** correspondant et, dans un second temps d'appliquer à ces quantités préétablies des prix préétablis.

1. Les coûts préétablis des matières :

De façon générale, le coût préétabli des matières, pièces et composants s'obtient par le produit des quantités préétablies et du coût unitaire préétabli. Reprenons ces deux éléments.

a) Détermination des quantités préétablies :

Ils sont établis à partir des nomenclatures qui indiquent la composition en nature et en quantité de matières des différents produits fabriqués, c'est à dire qu'on va devoir déterminer les quantités physiques prévisionnelles de matières à intégrer dans les éléments de coûts. Ceci va nous amener à procéder à un dépouillement statistique relatif aux différents genres d'articles issus de la chaîne de fabrication :

- Veste
- Manteau
- Pantalon
- Jupe

VESTE			
MODELE	EMPLOI		
	TISSU	THERMOCOLLANT	DOUBLURE
5004	1,84	1,65	1,23
5006	1,85	1,86	1,18
J1539	1,42	1,31	0,92
J1549	1,42	1,23	0,89
J1569	1,79	1,71	1,17
Y2550	1,63	1,45	1,3
Abilia	1,75	0,56	
Acleur	1,8	0,25	
Alabama	1,05	0,45	0,04
Annabelle	1,5		0,54
Etoile	0,96	1,17	0,96
Garette	0,75		0,25
Gaufrette	0,92		0,09
H.cinette	1,56	1,33	1,11
Lea	1,52	0,56	
Leone	1,22	0,49	
Listel	1,29	0,42	
Nefl	1,77	0,24	0,06
9410	2,08	1,06	1,36
4685	1,57	1,46	1,14
J1028	1,53	1,45	1
J1110	1,49	1,36	1,06
J1128	1,66	1,39	1,08
915	1,23	0,66	0,84
Trenche	2,24	2,09	1,29
Zip	1,95	1,79	1,32
54531	1,36	0,33	0,03

En établissant la moyenne arithmétique des consommations matières relative à la fabrication de la veste, on trouve :

MOYENNE	1,52	1,09	0,86
----------------	-------------	-------------	-------------

MANTEAU

MODELE	EMPLOI		
	TISSU	THERMOCOLLANT	DOUBLURE
3873	2,55	2,64	1,93
3473	2,71	2,77	1,89
3486	2,72	2,85	1,83
4698	1,99	2,13	1,36
4758	2,07	1,94	1,45
4846	2,18	2,14	1,64
4919	2,39	2,9	1,6
4954	2,51	2,47	1,68
4968	2,17	2,16	1,61
5011	2,04	2,47	1,54
5023	1,99	1,82	1,5
5024	2,12	1,92	1,65
5065	2,42	3,1	1,66
5070	2,33	2,68	1,6
5085	1,89	1,61	1,52
5099	2,44	1,78	1,39
5190	1,97	2,47	1,37
4846	2,32	2,13	1,84
4950	2,63	2,28	1,44
y2510	2,32	2,46	1,27
y2513	1,71	1,7	1,7
y2520	2,13	2	1,68
9402	2,47	1,42	1,57
4589	2,32	1,91	1,49
4668	2,22	2,09	1,48
4554	1,86	1,74	1,44
y2164	2,11	1,63	1,53
MOYENNE	2,24	2,19	1,58

PANTALON	
MODELE	EMPLOI

	TISSU	THERMOCOLLANT	DOUBLURE
T1415	1,39	0,27	0,09
T1360	1,44	0,4	
T1363L	1,31	0,39	0,02
T1369L	1,61	0,41	0,16
T1372L	1,33	0,41	0,2
T1415L	1,39	0,36	0,08
T1417L	1,36	0,37	
T1419L	1,42	0,31	0,05
T1420	1,3	0,42	0,14
T1496L	1,37	0,16	
T142030	1,23	0,39	0,14
T142032	1,27	0,37	0,14
BOY	1,22	0,34	0,13
MINIBOY	1,26	0,35	0,07
POLO	1,03	0,35	
RESEDA	1,08	0,3	
RIMO	1,08	0,25	
ROY	1,23	0,21	0,15
4254	1,15	0,24	0,03
4251	0,97	0,24	0,03
ORIGAN	1,25	0,29	
T142034	1,34	0,32	0,15
T0574	0,75	0,2	0,16
T1363S	1,25	0,38	0,02
T1369S	1,57	0,44	0,16
T1496S	1,23	0,16	
T1372S	1,31	0,38	0,21
MOYENNE	1,26	0,32	0,11

JUPE

MODELE	EMPLOI		
	TISSU	THERMOCOLLANT	DOUBLURE
S1250	1,01	0,51	0,1
S1251	0,68	0,48	0,17
R0512	0,74	0,47	0,11
T0534	0,57	0,62	0,31
JADIS	2,66		
JUMEAUX	1,95	1,82	
BECONIA	0,96		0,27
NATOLE	2,4	0,58	
POESIE	0,96		
RAFIE	0,95		0,22
R-DIVANA	1,42		
MIDGET	0,36		0,05
8470	1,08	0,71	0,33
YONA	1,06		
S1047 ST	0,69	0,55	0,08
TONNERE	1,35		
JADISCO	2,6		
JFILM2	1,3		
JADIS2	2,43		
S1053	1,18	0,56	0,29
JEUNE	1,83		
MOYENNE	1,34	0,70	0,19

Récapitulant l'ensemble des résultats trouvés au niveau du tableau suivant :

	TISSU	THERMOCOLLANT	DOUBLURE
VESTE	1,52	1,09	0,86
MANTEAU	2,24	2,19	1,58
PANTALON	1,26	0,32	0,11
JUPE	1,34	0,70	0,19

b) Détermination des coûts unitaires préétablis :

Ces coûts sont difficiles à prévoir, ceci dit nous avons estimé l'évolution des prix des matières prévues d'être exploitées au cours de la prochaine exploitation :

TISSU	PRIX UNITAIRE(m)
VELOUR UNI	3.00 €
VELOUR IMPRIME	5.70 €
PANNEAU DE VELOUR	4.50 €
VELOUR FROISSE	4.80 €
TOILE ARMUREE	3.80 €
DENIM	4.50 €
TOILE FROISSEE	2.80 €
TOILE IMPRIMEE	4.00 €
VOILE DE COTON	1.92 €
LIN	4.20 €

DOUBLURE	PRIX UNITAIRE(m)
POLYESTER	8.60 dhs
ACETATE	13.00 dhs
VISCOSE	16.00 dhs
POLYCOTON	9.00 dhs

THERMOCOLLANT	PRIX UNITAIRE(m)
MICROPOINT	2.75 dhs
MAILLE COLLANTE	12.00 dhs
TOILE COLLANTE	12.00 dhs

Il est indispensable de signaler que la majorité des matières et fournitures utilisées restent plus ou moins spéculatives et que la meilleure solution consiste alors à incorporer au dernier moment une valeur pour les composants spéculatifs.

2. Les coûts préétablis de la main d'œuvre :

a) Etablissement des standards techniques :

La base de leur établissement est l'étude du travail, cela consiste à analyser la suite des opérations de fabrication, ainsi à travers un chronométrage ou bien en utilisant des tables nous pouvons déterminer un temps théorique (temps alloué) nécessaire à la fabrication de l'article (voir annexe 6).

Ceci dit, lors de cette étude nous allons prendre un échantillon de 30 différents modèles pour chaque genre d'article. Les résultats trouvés sont les suivants : (voir ci après)

VESTE						
N°	MODELE	TPS PIQ	TPS BT	TPS REP	TPS CNT	TOTAL
1	cot-bord	38.33	2.46	2.09	3.00	45,88 min
2	cs-gabe	49.92	1.83	2.26	4.35	58,37 min
3	cot-sangle	53.04	0.49	2.86	3.98	60,37 min
4	tw-lise	53.23	1.94	3.35	5.60	64,13 min
5	jb-gaelle	55.92	4.08	4.49	5.23	69,73 min
6	5520	61.19	9.92	2.76	4.15	78,03 min
7	5508	57.58	4.67	2.07	3.70	68,03 min
8	5609	62.16	1.74	3.35	7.43	74,69 min
9	5515	48.97	1.81	2.42	4.56	57,76 min
10	5642	50.39	3.58	2.32	4.99	61,3 min
11	C0202	54.34	1.99	2.61	3.25	62,19 min
12	EF555	43.41	0.44	2.16	3.54	49,56 min
13	bw 509	47.19	1.75	3.08	3.64	55,66 min
14	mi515	43.56	3.20	3.65	3.20	53,6 min
15	dk 620	68.10	11.23	3.24	9.24	91,82 min
16	8-0027	45.73	3.73	1.67	3.23	54,36 min
17	8-0024	50.99	1.47	2.78	4.20	59,45 min
18	8-8418	45.80	1.67	2.52	4.21	54,21 min
19	7-0010	55.89	4.01	2.57	5.91	68,38 min
20	7-0033	50.77	3.98	2.80	3.96	61,51 min
21	J 1073	46.42	1.64	2.91	3.11	54,09 min
22	j 1028	59.16	0.52	4.76	4.87	69,31 min
23	j 1110	39.51	1.41	1.41	2.55	44,89 min
24	j 1539	49.95	3.52	1.77	3.31	58,55 min
25	j 1425	48.63	7.82	2.61	3.70	62,76 min
26	Vzara	70.53	5.77	3.94	5.89	86,13 min
27	6902	61.10	1.67	3.35	4.77	70,9 min
28	3945	63.75	2.29	2.92	4.93	73,9 min
29	6630	51.78	3.85	2.85	4.26	62,75 min
30	61119	61.14	3.91	3.98	4.55	73,59 min

MOYENNE	52.95	3.28	2.85	4.44	63,53 min
----------------	--------------	-------------	-------------	-------------	------------------

MANTEAU						
N°	MODELE	TPS PIQ	TPS BT	TPS REP	TPS CNT	TOTAL
1	4391	49.41	3.16	2.70	3.86	59.14 min
2	4257	57.64	2.11	2.61	5.03	67.4 min
3	4345	54.86	0.51	2.95	4.12	62.44 min
4	4348	63.62	2.32	4.00	6.70	76.65 min
5	4379	63.77	4.65	5.12	5.96	79.51 min
6	cot-douzip	72.05	11.68	3.25	4.88	91.87 min
7	VI-miss	56.83	4.61	2.05	3.66	67.15 min
8	vl-confeti	56.84	1.59	3.07	6.79	68.3 min
9	vl-sego	60.03	2.22	2.96	5.58	70.8 min
10	vl-woman	59.74	4.25	2.75	5.92	72.67 min
11	9429	69.87	2.55	3.36	4.18	79.97 min
12	7627	44.71	0.46	2.22	3.65	51.04 min
13	3718	67.67	2.50	4.42	5.22	79.81 min
14	7337	80.67	5.92	6.75	5.92	99.27 min
15	7638	73.35	12.10	3.48	9.95	98.89 min
16	9504	54.00	4.40	1.97	3.81	64.19 min
17	9508	55.91	1.61	3.05	4.61	65.19 min
18	9514	51.87	1.89	2.86	4.77	61.39 min
19	y2451	68.80	4.94	3.16	7.28	84.18 min
20	y2459	69.90	5.49	3.85	5.45	84.69 min
21	y2387	76.16	2.69	4.77	5.10	88.73 min
22	4914	45.92	0.40	3.69	3.78	53.8 min
23	4899	60.55	2.16	2.16	3.91	68.78 min
24	4918	67.20	4.73	2.38	4.45	78.77 min
25	9534	57.12	9.18	3.07	4.34	73.71 min
26	9508	53.61	4.38	3.00	4.48	65.47 min
27	9479	63.52	1.74	3.48	4.96	73.71 min
28	9505	65.55	2.35	3.00	5.07	75.98 min
29	7-7630	50.53	3.76	2.78	4.15	61.23 min
30	125775	55.72	2.54	3.63	4.14	66.05 min

MOYENNE	60.91	3.76	3.28	5.06	73.03 min
----------------	--------------	-------------	-------------	-------------	------------------

PANTALON						
N°	MODELE	TPS PIQ	TPS BT	TPS REP	TPS CNT	TOTAL
1	T 1051	21.39	1.30	1.89	2.71	27.28 min
2	T 1149	22.68	1.08	1.58	2.27	27.61 min
3	T 1148	22.51	1.60	1.55	2.22	27.89 min
4	T 1138	22.97	1.23	1.48	2.21	27.9 min
5	T 1089	25.97	1.01	1.99	2.63	31.61 min
6	T 1088	21.08	0.78	0.93	1.65	24.45 min
7	T 1054	25.97	0.56	1.83	2.43	30.79 min
8	T 1063	26.67	1.90	1.66	2.19	32.43 min
9	jb-albano	40.46	2.45	3.57	5.13	51.61 min
10	pv-muro	25.42	1.21	1.76	2.53	30.93 min
11	cpa-aixo	26.25	1.85	1.79	2.58	32.47 min
12	pv-lillo	23.08	1.23	1.49	2.23	28.03 min
13	cs-gabo	46.13	1.80	3.54	4.69	56.16 min
14	125812	29.44	1.09	1.30	2.30	34.14 min
15	125807	22.08	0.47	1.56	2.06	26.17 min
16	58504	25.58	1.83	1.59	2.10	31.1 min
17	good	29.19	1.77	2.57	3.70	37.23 min
18	124985	31.43	1.50	2.19	3.14	38.27 min
19	T 2206	27.18	1.91	1.85	2.66	33.61 min
20	4067	38.76	2.06	2.49	3.72	47.04 min
21	50063	18.72	0.73	1.44	1.90	22.79 min
22	50051	29.31	1.09	1.30	2.29	34 min
23	PPETT	27.14	0.58	1.91	2.53	32.17 min
24	P4FLA	33.33	2.38	2.07	2.74	40.53 min
25	135062	25.78	1.82	1.77	2.54	31.91 min
26	cu318	25.20	1.35	1.63	2.43	30.6 min
27	T 1273	26.27	1.02	2.01	2.66	31.97 min
28	T 1279	25.33	0.94	1.12	1.98	29.38 min
29	T 1274	22.40	0.48	1.58	2.09	26.55 min
30	T 1260	23.36	1.67	1.45	1.92	28.4 min

MOYENNE	27.04	1.36	1.83	2.61	32.83 min
----------------	--------------	-------------	-------------	-------------	------------------

JUPE						
N°	MODELE	TPS PIQ	TPS BT	TPS REP	TPS CNT	TOTAL
1	ck 268	24.36	1.03	1.43	2.18	29 min
2	ep 246	15.22	1.01	0.89	1.88	19.01 min
3	ki 218	21.74	0.00	2.41	3.29	27.45 min
4	kv 251	18.86	0.00	1.55	2.35	22.76 min
5	ls 266	28.55	0.00	2.55	4.43	35.53 min
6	lt 264	26.23	0.48	1.58	1.97	30.26 min
7	mi 231	24.26	2.66	1.47	1.83	30.23 min
8	mn 255	23.03	0.00	1.19	2.30	26.53 min
9	oi 278	17.50	0.74	1.03	1.56	20.83 min
10	nh 270	19.96	1.32	1.16	2.46	24.91 min
11	pl-fluidi	22.83	0.00	2.51	3.44	28.78 min
12	scarletti	24.93	0.00	2.05	3.11	30.1 min
13	cot-cotletti	35.44	0.00	3.17	5.50	44.12 min
14	as-efili	46.15	0.85	2.78	3.47	53.25 min
15	cot-cotoni	45.21	4.95	2.73	3.41	56.31 min
16	25203	23.50	0.00	1.22	2.35	27.07 min
17	25187	29.30	1.24	1.72	2.61	34.88 min
18	R0173	24.29	1.62	1.42	3.01	30.35 min
19	R0064	38.89	0.00	4.27	5.84	49.01 min
20	R0180	27.52	0.00	2.25	3.42	33.19 min
21	R0154	33.56	0.00	3.00	5.21	41.78 min
22	R0067	23.10	0.42	1.39	1.74	26.66 min
23	R0017	15.26	1.67	0.92	1.15	19.01 min
24	3884	11.64	0.00	0.60	1.16	13.41 min
25	CCLW02J1VEL	19.04	0.00	2.10	2.87	24.02 min
26	CCLW02J2VEL	26.84	0.00	2.20	3.34	32.39 min
27	CV785162	18.59	0.00	1.66	2.88	23.14 min
28	joula	26.14	0.48	1.58	1.97	30.17 min
29	aris	15.18	1.66	0.92	1.14	18.91 min
30	joga	33.89	0.00	1.75	3.39	39.04 min

MOYENNE	25.37	0.67	1.85	2.84	30.74 min
----------------	--------------	-------------	-------------	-------------	------------------

Récapitulatif de l'ensemble des résultats trouvés au niveau du tableau suivant :

	TPS PIQ	TPS BT	TPS REP	TPS CNT	TOTAL
VESTE	52.95	3.28	2.85	4.44	63.52
MANTEAU	60.91	3.76	3.28	5.06	73.02
PANTALON	27.04	1.36	1.83	2.61	32.83
JUPE	25.37	0.67	1.85	2.84	30.73

b) Etablissement du coût minute :

Il s'agit de fixer de manière prévisionnelle le coût de l'unité d'œuvre qui représente dans notre cas la minute de travail relative à la main d'œuvre directe. En effet c'est dans le cadre de la méthode des coûts complets qu'on va procéder au calcul du coût minute :

○ **Principe :**

Il consiste à calculer pour une section d'activité donnée, un coût de revient qui intègre les charges qui y sont imputées tout en se basant sur la distinction entre ce qui est variable ou fixe, directe ou indirectes.

○ **Les sections :**

La section est « une division de l'unité comptable où sont analysés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts des différents produits intéressés » (plan comptable marocain).

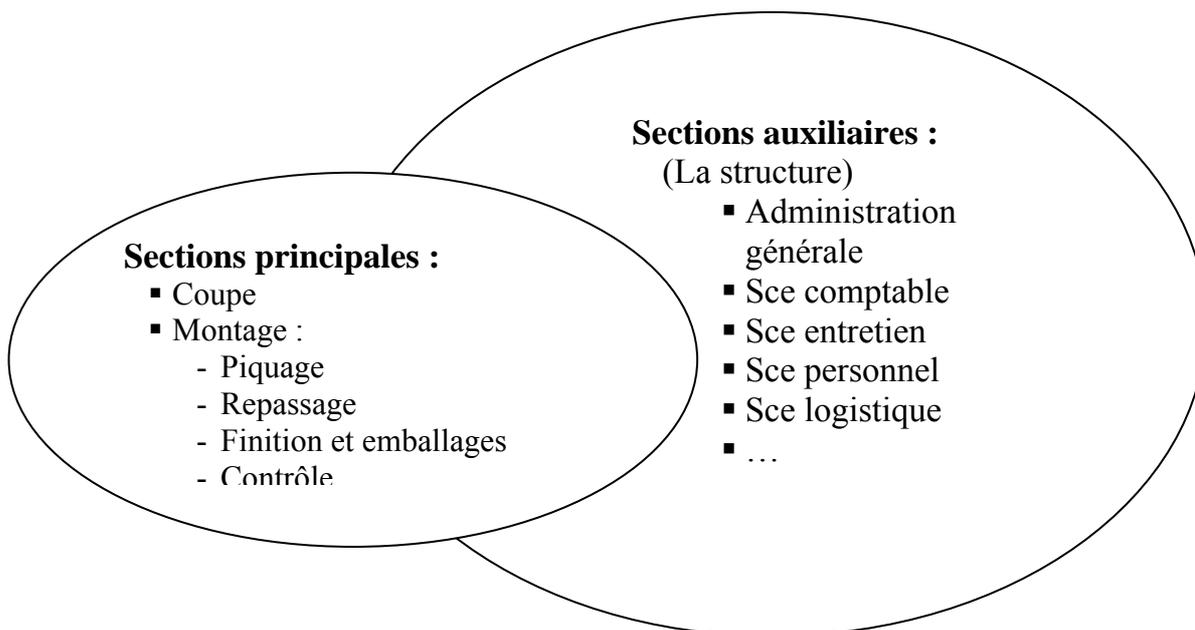
La section peut correspondre soit à une division réelle de l'entreprise (service, atelier) soit à une division fictive de l'entreprise indépendamment de sa structure, c'est-à-dire une section qui totalise des charges ayant un comportement commun.

La classification des sections distingue généralement entre deux catégories de sections :

Les sections principales : ces sections fournissent des prestations directement à l'activité principale de l'entreprise. Elles se caractérisent par la possibilité de mesurer leur activité par une unité de valeur.

Les sections auxiliaires : ce sont des sections dont l'activité profite à d'autres sections (principales et/ou auxiliaires).

○ **Cas de FILMOD :**



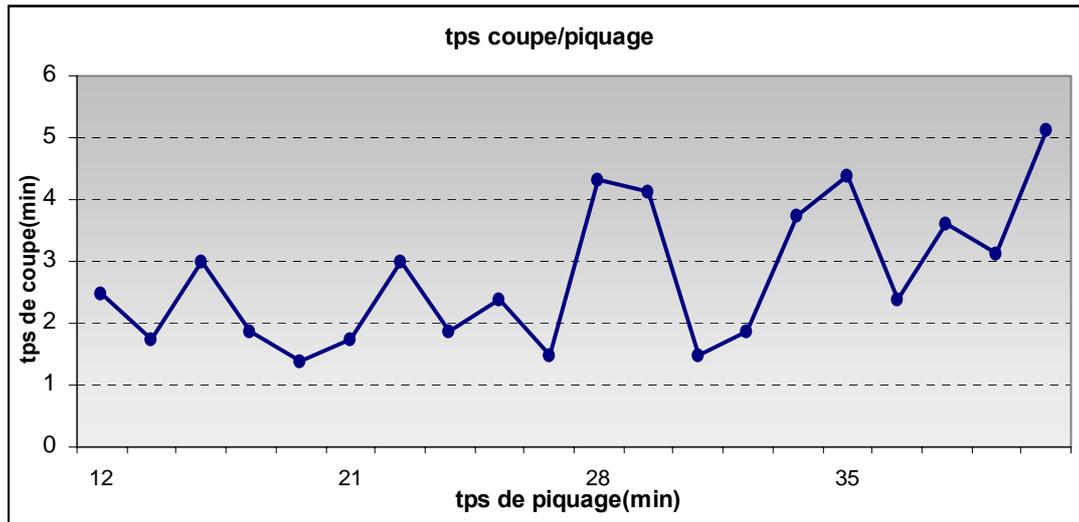
○ **L'unité d'œuvre :**

« L'unité d'œuvre est l'unité physique permettant de mesurer l'activité déployée par une section et d'imputer ses prestations aux coûts de produits » (pratique et analyse de la comptabilité, D.Boussard, C.Cossu, A.Sephner)

Pour notre cas l'unité d'œuvre ne peut être que la minute de travail de la main d'œuvre directe, puisque la valeur de travail est exprimée en unité de temps.

○ **Détermination de la valeur de travail : section coupe**

Tout d'abord, on va essayer de voir s'il y a une corrélation entre le temps de piquage et le temps de coupe, ceci en prenant les relevés d'une vingtaine de commandes, où on a calculé le temps de passage en coupe et le temps de passage en piquage, voici les résultats : (voir ci-après)



On remarque clairement qu'il n'y a pas de corrélation linéaire entre le temps de coupe et le temps de montage.

En réalité le temps de passage dans la coupe dépend de plusieurs paramètres :

→ Dans le matelassage :

- La répartition ou la décomposition de l'OF (ordre de fabrication) en matelas
- Le nombre de plis
- La longueur du matelas
- La matière travaillée

→ Dans la coupe :

- Le périmètre des pièces
- Le nombre de pièces
- La nature de la matière travaillée (élasticité, épaisseur, glissement)

→ Dans le thermocollage :

- La forme des pièces
- Le nombre de pièces à thermocoller

Etant donné que la section montage est la seule section où on peut maîtriser les temps prévisionnels (gamme de montage voir annexe), on va la considérer comme étant la seule section principale ; c'est à dire qu'on suppose que toutes les autres sections travaillent pour le montage.

b-1) Détermination du coût minute des frais variables :

Ceci correspond premièrement au calcul du coût de la main d'œuvre, tenant compte des éléments de rémunération et deuxièmement du calcul du coût par rapport aux autres frais variables (eau, gaz électricité, matières consommables, petit outillage,...)

- Main d'œuvre :

→ *Données de base :*

Nbr de jours/1er semestre:	181 jrs
Nbr de dimanche/1er semestre:	26jrs
Nbr de jours fériés/1er semestre:	5jrs
Nbr de jours congés/1er semestre:	9jrs

Nbr de jours ouvrables/1er semestre(181-26-5-9): 141 jrs

Nbr d'employés de MOD (sans la coupe):	1006 pers
Nbr d'employés de MOI:	183 pers
Nbr d'employés en coupe:	79 pers
Nbr d'heures de travail/semestre:	49 heures
Nbr de jours/semestre:	6jrs
Absentéisme:	6%
Nbr d'heures travaillées/jour (49/6):	8.17 heures

TAUX CNSS:	8.6%
TAUX ALLOCATIONS FAMILIALES:	6.5%
TAUX TAXE PROFESSIONNELLE:	1.6%
TAUX AMO:	2%

TAUX TOTAL: 18.70%

TAUX JOURS CONGES PAYES: 6.38%

SALAIRE HORAIRE MOYEN MOD: 10.24 dhs/h

SALAIRE HORAIRE MOYEN COUPE: 10.06 dhs/h

→ *Calcul du coût de la main d'œuvre :*

Masse salariale de MOD:	11'151'664.80 dhs
Masse salariale de MOD (chargée):	14'081'942.68 dhs
Masse salariale de MOD COUPE:	105'334.84 dhs
Masse salariale de MOD COUPE (chargée):	133'013.25 dhs
Masse salariale de MOI (hors administration):	4'387'186.19 dhs
EDT	1'290'827.88
RECTILIGNE	1'142'272.67
PAMM	913'969.11
POKS	1'040'116.53
TOTAL DES SALAIRES SEMESTRIELS(H.ADMIN)	18'602'142.12 dhs

→ *Coût des fournitures liées à la production :*

Nous allons inclure ici toutes les fournitures, emballages, fils ou pièces de rechange nécessaire à la production (généralement, il s'agit des fournitures dont le coût est inclus au niveau du prix de vente façon négocié avec le client)

ACHAT FIL, EMBALLAGE ET AUTRES FOURNITURES: 1'612'340.76 dhs
 Pourcentage par rapport à la masse salariale de MOD: **14%**

→ *Pourcentage total des frais variables de fabrication :*

1. Les charges sociales:	25.08 %
2. Main d'œuvre indirecte variables+coupe:	40.53 %
3. Les emballages, fil et frnts d'atelier:	14.46 %
TOTAL:	80.08 %

→ *Coût minute totale de la main d'œuvre :*

A. Nbr de minutes travaillées par semestre:	65'360'934.65 min
B. Achat fil, emballage et autres frnts d'atelier:	1'612'340.76 dhs
C. La masse salariale semestrielle:	18'602'142.12 dhs

Le coût minute total de la main d'œuvre:(B+C)/A= 0.31 dhs/min

Une fois que l'on a déterminé le coût de la main d'œuvre directe et indirecte (hors celle de l'administration), il faut maintenant savoir ce que représente le coût minute pour les frais généraux qu'ils soient variables ou fixes. Celui-ci provient des états financiers du groupe.

- **Autres frais variables généraux de fabrication:**

		%/M.S.MO
Eau/électricité/gaz	1 304 138,22 dhs	12%
Transport (import/export)	744 024,53 dhs	7%
Frais de transit	706 088,82 dhs	6%
Entretien et réparation	551 606,52 dhs	5%
Frais divers d'exploitation	416 580,70 dhs	4%
Autres transport/voyage	203 398,02 dhs	2%
Transport du personnel	163 390,00 dhs	1%
TOTAL	4 089 226,81 dhs	37%

Le coût minute des frais variables généraux= 0.063 dhs/min

b-2) Détermination du coût minute des frais fixes :

- Main d'œuvre administrative:

Masse salariale de MOI (administration):	2'403'768.75 dhs
EDT	529'071.54
RECTILIGNE	449'308.10
PAMM	672'683.38
POKS	752'705.74

- Autres frais fixes d'administration:

		%/M.S.MO
Dotations d'exploitation	2 265 664,98 dhs	20%
Loyer	1 777 301,80 dhs	16%
Crédit bail	535 462,94 dhs	5%
Assurances	474 988,33 dhs	4%
Honoraires professionnels	459 914,17 dhs	4%
Frais du téléphone	285 492,75 dhs	3%
Impôts et taxes	275 014,46 dhs	2%
Autres charges non courantes	266 351,25 dhs	2%
Fournitures de bureau	191 270,08 dhs	2%
Charges financières	132 163,09 dhs	1%
Carburant	119 898,62 dhs	1%
Commissions et sces bancaires	108 219,38 dhs	1%
TOTAL	6 891 741,84 dhs	62%

Le coût minute des frais fixes= 0.142 dhs/min

Sommaire des frais généraux :

1. Les frais variables généraux:	4 089 226,81 dhs
2. Main d'œuvre indirecte d'administration:	2 403 768,75 dhs
3. Autres frais fixes d'administration:	6 891 741,84 dhs
	13 384 737,40 dhs

Le coût minute des frais généraux= 0.205 dhs/min

b-3) Le coût minute de l'opération :

Ce coût minute de l'opération représente « le point mort ». Le point où il n'y a ni perte ni profit d'opération. Pour atteindre un profit, il faut ajouter un pourcentage escompté de profitabilité.

A. Le coût minute total de la main d'œuvre = 0.309 dhs/min

B. Le coût minute des frais variables généraux= 0.063 dhs/min

C. Le coût minute des frais généraux= 0.205 dhs/min

Le coût minute total de l'opération à la productivité de 100%= 0.577 dhs/min

c) Calcul du coût de revient de la façon :

c-1) Notions du temps et du rendement :

Le rendement technique est la corrélation entre le temps alloué de fabrication et le temps réel ; il représente le rapport entre le temps produit et le temps de présence de la main d'œuvre directe du montage.

Temps alloué : la somme des temps standards des différentes opérations élémentaires se trouvant dans la gamme de montage.

Temps produit : la quantité produite*temps alloué de montage

c-2) Calcul du coût de revient de la façon :

Le coût de la façon est le coût de fabrication (hors charges directes) d'un article déterminé. Etant donné que le coût minute calculé (0.577) correspond à un rendement de 100%, il doit être corrigé par le rendement théorique relatif à la commande concernée :

Le coût de revient façon (dhs)=0.577*tps alloué (min)/rendement théorique

Il convient alors d'identifier ce rendement prévisionnel et de découvrir les facteurs qui peuvent influencer sur sa détermination.

c-3) Détermination du rendement prévisionnel :

L'objectif est de corriger le coût minute, déjà calculé sur une base de productivité de 100%, par un rendement prévisionnel qui doit être plus exacte et plus significatif qu'un rendement moyen.

- Approche théorique :

Le rendement est défini comme étant :

$$\mathbf{R\%=[tps\ produit/tps\ de\ présence(MOD\ montage)]*100}$$

Le temps produit est le temps théorique pour la réalisation de la commande.

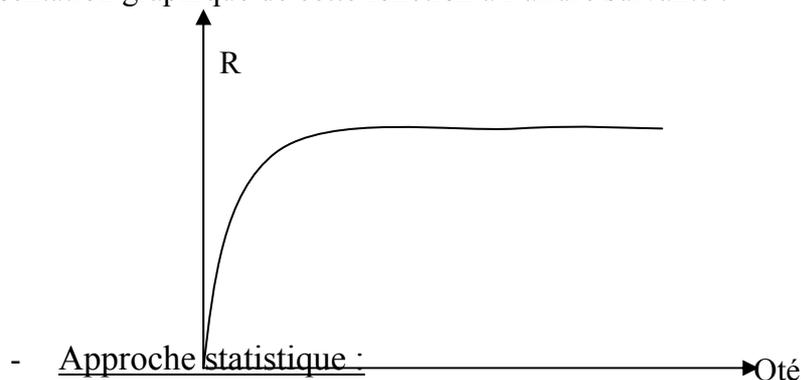
Le temps produit=le tps alloué montage*la qté produite

Le temps de présence=(le temps réel de fabrication+le temps des aléas)*la qté produite+le temps de lancement

Et donc le rendement représente une fonction de la forme :

$$\mathbf{R(qté)=A*qté/(B*qté+C)}$$

La représentation graphique de cette fonction a l'allure suivante :



Théoriquement le rendement augmente avec la quantité ; j'ai fait une étude de la production sur une période de 3 mois pour voir comment varie le rendement et si c'est possible d'établir des rendements prévisionnels une fois qu'on connaît la quantité de la commande.

Le rdt par commande=cumul des minutes produites/cumul des minutes de présence

Exemple de l'étude menée :

jour	Modèle	production	Min produites	Min travaillées	Rendement%
1	LS 266	0	0	7211	0%
2	LS 266	45	1215	15900	8%
3	LS 266	120	3240	6900	47%
4	LS 266	199	6368	15600	41%
5	LS 266	153	4896	15600	31%
6	LS 266	280	8960	15780	57%
7	LS 266	346	11072	19140	58%
8	LS 266	368	11776	15840	74%
9	LS 266	161	5152	6900	75%
10	LS 266	440	14080	15840	89%
11	LS 266	359	11488	14360	80%
CUMUL	LS 266	2471	78247	149071	52%

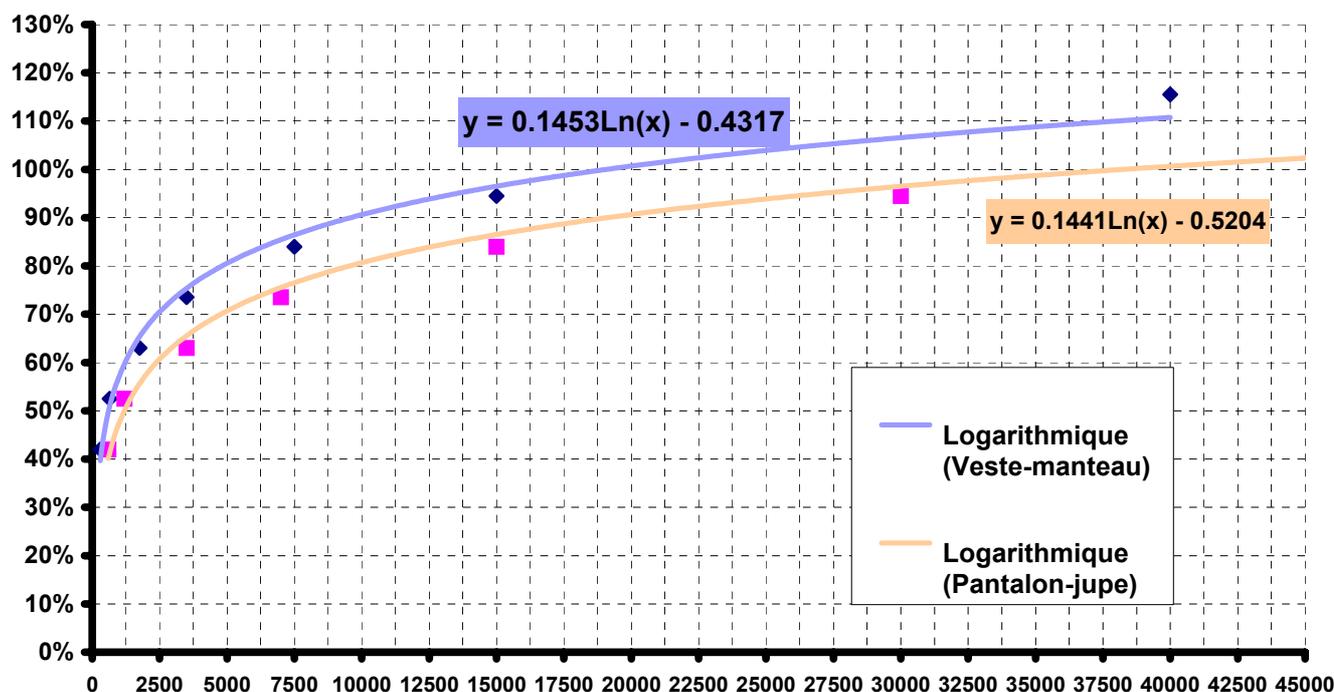
Ce même exemple sera appliqué sur une multitude de commandes afin de ressortir avec une panoplie de données que nous allons transmettre sur un graphique pouvant nous renseigner le plus exactement possible sur la corrélation entre le rendement et la quantité.

Pour avoir une estimation proche de la réalité, il faut faire des prévisions en fonction de la quantité, et donc il faut définir des intervalles de quantités et leurs affecter des rendements moyens de telle sorte que l'écart moyen soit le minimum possible :(voir tableau sur la page suivante).

RENDEMENT PREVISIONNEL		116%	95%	84%	74%	63%	53%	42%
PRODUIT	CAPACITE	A	B	C	D	E	F	G
VESTE-MANTEAU	315	> 40000	> 15000	> 7500	> 3500	> 1750	> 650	> 300
PANTALON-JUPE	630	> 80000	> 30000	> 15000	> 7000	> 3500	> 1200	> 600

- A Un seul changement par saison
- B Changement de modèle tous les 2 mois
- C Changement de modèle tous les mois
- D Changement de modèle toutes les 2 semaines
- E Changement de modèle toutes les semaines
- F Changement de modèle tous les 2 jours
- G Changement de modèle en moins d'un jour

En reprenant le résultat sur un graphique on trouve la courbe suivante :



Si par exemple on considère une commande de 3000 vestes, alors le rendement prévisionnel dans ce cas est de :

$$\begin{aligned} \text{Rdt}\% &= (0.1453 \ln(3000) - 0.4317) * 100 \\ &= 73\% \end{aligned}$$

CHAPITRE 2 :

L'ETABLISSEMENT DES BUDGETS

STANDARDS/FLEXIBLES

Il s'agit ici de fixer de fixer d'une manière prévisionnelle les dépenses nécessaires à l'activité prévue. Ce budget a un double rôle :

- Il sert d'instrument de contrôle des charges par rapprochement entre prévisions et réalisations.
- Il permet de calculer le coût de l'unité d'œuvre.

Le budget préétabli comme tout budget comprend :

- Des charges variables proportionnelles à l'activité, ce qui va nous amener à calculer un coût variable unitaire préétabli représentant le montant des charges variables « attachées » à chaque unité d'œuvre.
- Des charges fixes représentant la structure du centre dont la présence, entre certaines limites, **est indépendante de l'activité**, ce qui va nous amener à dégager un coût fixe préétabli.

1. Définition de l'activité :

L'activité de l'entreprise peut être attachée soit :

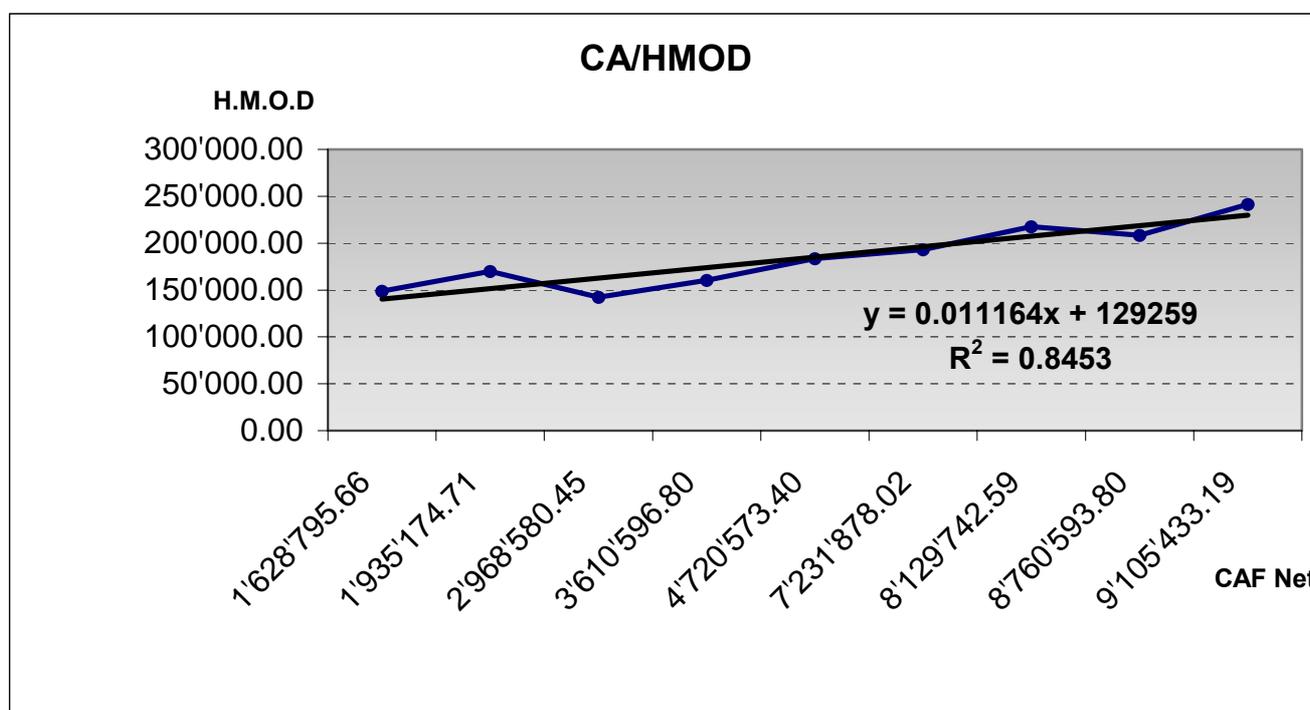
- A sa production
- A ses ventes
- A son chiffre d'affaire
- A ses heures de fonctionnement

Vu la complexité et la multitude des modèles de produits fabriqués au sein du groupe ; on a pris en premier lieu les heures de la main d'œuvre directe comme élément d'activité.

2. Etude de la corrélation entre le chiffre d'affaire et les heures de la main d'œuvre directe :

Etudiant la relation qui existe entre les heures de travail de la main d'œuvre directe et le chiffre d'affaire réalisé et ce par rapport aux neufs premiers mois de l'année 2005.

	CAF	CAFEXT	CAF net	H MOD
Mars	1'905'583	276'787	1'628'795.66	148'893.33
Mai	2'230'092	294'917	1'935'174.71	169'823.75
Avril	2'968'580	0	2'968'580.45	142'239.12
Février	3'847'259	236'662	3'610'596.80	160'469.24
Juin	5'286'450	565'877	4'720'573.40	183'641.87
Janvier	7'678'230	446'352	7'231'878.02	192'992.16
Juillet	9'015'608	885'865	8'129'742.59	217'675.39
Septembre	9'402'490	641'896	8'760'593.80	208'377.47
Août	9'457'726	352'293	9'105'433.19	241'584.33



Ce graphique montre une corrélation pertinente entre les heures de main d'œuvre directe et le chiffre d'affaire. Cette corrélation suit une tendance linéaire dont l'équation est la suivante :

$$\mathbf{H.M.O.D (h) = 0.011164 * (C.A.F) + 129\ 259}$$

Ainsi, il suffit pour nous de se fixer le C.A.F prévisionnel et mensuel pour pouvoir retrouver une estimation des H.M.O.D que nous pourrions consommées lors du mois en question. Prenant par exemple le mois d'octobre 2005 :

Le chiffre d'affaire façon prévu pour ce mois ci est de : **8 469 344.00 dhs**

En remplaçant ceci au niveau de l'équation :

$$\mathbf{H.M.O.D(h) = 0.011164 * (8469344) + 129\ 259}$$

$$\mathbf{H.M.O.D = 223\ 811.76\ heures}$$

Une fois que l'on a calculé les heures de travail prévues pour la main d'œuvre directe, on peut par conséquent déduire l'ensemble des autres charges : variables et fixes.

3. Activité de la sous-traitance :

a) Elaboration du budget standard relatif aux charges variables :

▪ Définition :

Les charges variables sont liées au cycle d'exploitation et évolue de façon quasi proportionnelle à son volume d'activité. Celui ci est, dans notre cas, défini comme étant les heures de travail de la main d'œuvre directe.

Le classement des charges variables (directe/indirecte) est comme ceci :

→ Directes :

- ACHAT FIL
- ACHAT EMBALLAGES
- FRAIS DE TRANSIT
- TRANSPORT/IMPORT ET EXP
- CHARGES DE PERSONNEL :MOD

- TRAVAIL A FACON

→ **Indirectes :**

- EAU/ELECTRICITE/GAZ
- ACHAT DE FOURNITURES POUR ATELIER
- ENTRETIEN ET REPARATION
- CHARGES DE PERSONNEL :MOI hors administration
- FRAIS DIVERS D'EXPLOITATION
- AUTRES TRANSPORT ET VOYAGE
- TRANSPORT DU PERSONNEL

▪ **Budget des charges variables :**

Ainsi, nous présenterons le budget de l'ensemble des charges variables, pour un mois donné, réparties par centre de responsabilité :

	éléments de charges	USINE1: EDT- RECTILIGNE	USINE2: PAMM-POKS
charges variables directes	ACHAT FIL		
	ACHAT EMBALLAGES		
	FRAIS DE TRANSIT		
	TRANSPORT/IMPORT ET EXP		
	CHARGES DE PERSONNEL :MOD		
	TRAVAIL A FACON		
charges variables indirectes	EAU/ELECTRICITE/GAZ		
	ACHAT DE FOURNITURES POUR ATELIER		
	ENTRETIEN ET REPARATION		
	CHARGES DE PERSONNEL :MOI hors administration		
	FRAIS DIVERS D'EXPLOITATION		
	AUTRES TRANSPORT ET VOYAGE		
	TRANSPORT DU PERSONNEL		
TOTAL CHARGES VARIABLES			

→ Cas du mois d'octobre 2005 :

Essayons d'élaborer le budget des charges variables pour le mois d'octobre 2005.
On rappelle que le chiffre d'affaire prévu pour ce mois ci est de : **8 469 344.00 dhs**
Ce qui nous donne à travers l'équation calculée au par avant un nombre d'heure de main d'œuvre directe prévue qui est de: **223 811.76 heures**.

	Taux/minute	Budget
ACHAT FIL	0.012	160'121.63
ACHAT EMBALLAGES	0.006	84'728.89
FRAIS DE TRANSIT	0.011	145'068.56
TRANSPORT/IMPORT ET EXP	0.011	152'862.59
CHARGES DE PERSONNEL :MOD	0.217	2'920'515.19

Pour le budget du travail à façon, il est calculé par rapport aux commandes destinées à la sous traitance à l'extérieur des usines du groupe, du moment qu'on sait le prix de la façon ainsi que le nombre des articles qu'on va sous traiter : Pour le mois d'octobre 2005 :

PROMOD	QUANTITE	Prix façon(dhs)	Façon(dhs)
VEL-LEOU	4'014	30	120'420
VEL-MELOU	6'039	30	181'155
JB-DICKI	2'247	35	78'645
VL-LIBERI	5'231	19	99'389
VL-TREND	4'783	19	90'877
VL-MIMI	8'028	20	160'560
	30'342		731'046

MARK H	QUANTITE	Prix façon(dhs)	Façon(dhs)
T1417	4'103	11	45'133
T1496	13'241	11	145'651
	17'344		190'784

Pour ce qui est des charges variables indirectes on trouve :

	Taux/minute	Budget
EAU/ELECTRICITE/GAZ	0.020	267'940.01
ACHAT DE FOURNITURES POUR ATELIER	0.007	92'404.90
ENTRETIEN ET REPARATION	0.008	113'329.60
CHARGES DE PERSONNEL :MOI H.ADMIN		731'197.699
FRAIS DIVERS D'EXPLOITATION	0.006	85'588.04
AUTRES TRANSPORT ET VOYAGE	0.003	41'788.87
TRANSPORT DU PERSONNEL	0.002	33'569.08

Ainsi le budget global des charges variables se présente comme ceci :

	éléments de charges	BUDGET/FILMOD (10/05)
charges variables directes	- ACHAT FIL	160'121.63
	- ACHAT EMBALLAGES	84'728.89
	- FRAIS DE TRANSIT	145'068.56
	- TRANSPORT/IMPORT ET EXP	152'862.59
	- CHARGES DE PERSONNEL :MOD	2'920'515.19
	- TRAVAIL A FACON	921'830
charges variables indirectes	- EAU/ELECTRICITE/GAZ	267'940.01
	- ACHAT DE FOURNITURES POUR ATELIER	92'404.90
	- ENTRETIEN ET REPARATION	113'329.60
	- CHARGES DE PERSONNEL :MOI hors administration	731'197.70
	- FRAIS DIVERS D'EXPLOITATION	85'588.04
	- AUTRES TRANSPORT ET VOYAGE	41'788.87
	- TRANSPORT DU PERSONNEL	33'569.08
TOTAL CHARGES VARIABLES		4'829'115.06

b) Elaboration du budget standard relatif aux charges fixes :

▪ **Définition :**

Ce sont des charges de structures relativement fixes sur une courte période. On peut dire que tout coût qui n'est pas lié à l'activité peut être réputé comme étant fixe.

→ **Les charges fixes :**

CHARGES DE PERSONNEL :ADMIN
DOTATIONS D'EXPLOITATION
LOYER
CREDIT BAIL
ASSURANCES
HONORAIRES PROFESSIONNELS
FRAIS DU TELEPHONE
IMPOTS ET TAXES
AUTRES CHARGES NON COURANTES
FORURNITURES DE BUREAU
CHARGES FINANCIERES
CARBURANT
COMMISSIONS ET SCES BANCAIRES

▪ **Budget des charges fixes :**

Le budget des charges fixes mensualisé est obtenu, en général, en abonnant les charges annuelles. Ainsi pour le moi d'octobre 2005, les charges fixes se présenteront comme ceci :

	Budget
CHARGES DE PERSONNEL :ADMIN	400'628.12
DOTATIONS D'EXPLOITATION	377'610.83
LOYER	296'216.97
CREDIT BAIL	89'243.82
ASSURANCES	79'164.72
HONORAIRES PROFESSIONNELS	76'652.36
FRAIS DU TELEPHONE	47'582.13
IMPOTS ET TAXES	45'835.74
AUTRES CHARGES NON COURANTES	44'391.88
FORURNITURES DE BUREAU	31'878.35
CHARGES FINANCIERES	22'027.18
CARBURANT	19'983.10
COMMISSIONS ET SCES BANCAIRES	18'036.56

*c) Présentation du compte d'exploitation différentiel
prévisionnel (activité sous-traitance) :*

Une fois qu'on a déterminé l'ensemble des budgets, nous pourrions ainsi les rassembler au niveau d'un compte d'exploitation différentiel qui s'étalera pour le mois d'octobre 2005 comme ce ci :

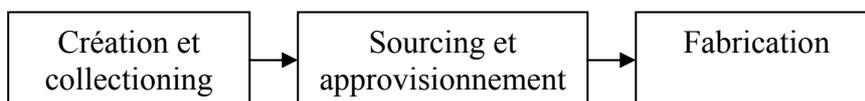
(Voir page suivante)

Activité sous-traitance

	Eléments	BUDGET/FILMOD (10/05)	
C.A	* CHIFFRE D'AFFAIRE	10'155'934.47	
	* RRR ACCORDES AUX CLIENTS	152'339.02	
	* GAINS DE CHANGE ET PRDTS NON COURANTS	50'779.67	
	CHIFFRE D'AFFAIRE NET	10'054'375.13	
charges variables directes	* ACHAT FIL	160'121.63	1.6%
	* ACHAT EMBALLAGES	84'728.89	0.8%
	* FRAIS DE TRANSIT	145'068.56	1.4%
	* TRANSPORT/IMPORT ET EXP	152'862.59	1.5%
	* CHARGES DE PERSONNEL :MOD	2'920'515.19	29.0%
	* TRAVAIL A FACON	921'830.00	9.2%
	TOTAL DES C V D	4'385'126.86	43.6%
charges variables indirectes	* EAU/ELECTRICITE/GAZ	267'940.01	2.7%
	* ACHAT DE FOURNITURES POUR ATELIER	92'404.90	0.9%
	* ENTRETIEN ET REPARATION	113'329.60	1.1%
	* CHARGES DE PERSONNEL :MOI hors administration	731'197.70	7.3%
	* FRAIS DIVERS D'EXPLOITATION	85'588.04	0.9%
	* AUTRES TRANSPORT ET VOYAGE	41'788.87	0.4%
	* TRANSPORT DU PERSONNEL	33'569.08	0.3%
	TOTAL DES C V I	1'365'818.20	13.6%
	TOTAL CHARGES VARIABLES	5'750'945.06	57.2%
	MARGE SUR COUTS VARIABLES	4'303'430.06	42.8%
charges fixes	* CHARGES DE PERSONNEL:ADMIN	400'628.12	4.0%
	* DOTATIONS D'EXPLOITATION	377'610.83	3.8%
	* LOYER	296'216.97	2.9%
	* CREDIT BAIL	89'243.82	0.9%
	* ASSURANCES	79'164.72	0.8%
	* HONORAIRES PROFESSIONNELS	76'652.36	0.8%
	* FRAIS DU TELEPHONE	47'582.13	0.5%
	* IMPOTS ET TAXES	45'835.74	0.5%
	* AUTRES CHARGES NON COURANTES	44'391.88	0.4%
	* FOURNITURES DE BUREAU	31'878.35	0.3%
	* CHARGES FINANCIERES	22'027.18	0.2%
	* CARBURANT	19'983.10	0.2%
	* COMMISSIONS ET SCES BANCAIRES	18'036.56	0.2%
	TOTAL DES C F	1'549'251.76	15.4%
	TOTAL CHARGES	7'300'196.83	72.6%
	RESULTAT	2'754'178.30	
		27%	

4. Activité du produit fini :

Contrairement à l'activité de la sous-traitance qui se limite à vendre aux clients uniquement la fabrication alors que le style et la matière première leur appartiennent; l'activité du produit fini consiste à intégrer tout le processus :



a) *Elaboration du budget standard relatif aux charges variables :*

Les charges variables de l'activité produit fini se présente comme ceci :

ACHAT MATIERES
ACHAT FOURNITURES
TRANSPORT/IMPORT ET EXP
TRAVAIL A FACON
BRODERIE
TEINTURE/LAVAGE/PRESSING
COMMISSIONS COMMERCIALES

Pour un mois donné, on établit tout d'abord les prévisions de ventes en considérant l'ensemble des commandes à livrer au niveau du mois en question. Ensuite pour chaque commande on détermine l'ensemble des frais (variables) à engager pour aboutir à sa réalisation. Ceci en se basant sur la nomenclature élaborée selon les coûts préétablis (voir annexe 7). Prenons l'exemple de la jupe JETON dont on prévoit pour le mois d'octobre 2005 une commande de 2000 pièces:

Chiffre d'affaire prévu $[(2000*14.74)*11] = \mathbf{324\ 280\ dhs}$

- ❖ Achat Tissu $[(2.31*1.05*2.3+0.5*1.05*1.25)*11]*2000 = \mathbf{137\ 167.8\ dhs}$
- ❖ Achat fournitures $[(0.59*11)*2000] = \mathbf{12\ 959.1\ dhs}$
- ❖ Coût de la sous traitance $[3*11*2000] = \mathbf{66\ 000\ dhs}$
- ❖ Commissions commerciales $[(0.025*324\ 280)] = \mathbf{8\ 107\ dhs}$

La marge sur coût variable prévue pour cette commande :

- ❖ $[(C.A-\sum \text{charges variables})/C.A]*100 = \mathbf{31\%}$.

On suit le même procédé pour l'ensemble des commandes prévues pour le mois.

Les charges variables prévues pour le mois d'octobre se présenteront de la façon suivante :

Charges variables	ACHAT MATIERES	1'999'798.29
	ACHAT FOURNITURES	470'461.86
	TRANSPORT/IMPORT ET EXP	57'750.00
	TRAVAIL A FACON	926'093.30
	BRODERIE	66'000.00
	TEINTURE/LAVAGE/PRESSING	4'125.00
	COMMISSIONS COMMERCIALES	116'037.57

b) Elaboration du budget standard relatif aux charges

fixes :

On a pu isoler l'ensemble des charges fixes propres à la cellule produit finis pour les présenter comme ceci :

CREDIT BAIL
CHARGES DE PERSONNEL
LOYER
FRAIS STYLISTE
FRAIS INTERNET
CHARGES FINANCIERES

Le budget des charges fixes mensualisées est le suivant :

Charges fixes	CREDIT BAIL	7'200.00
	CHARGES DE PERSONNEL	80'607.82
	LOYER	22'000.00
	FRAIS STYLISTE	33'000.00
	FRAIS INTERNET	17'178.03
	CHARGES FINANCIERES	9'869.75

5. Présentation du compte d'exploitation différentiel prévisionnel (activité produit fini) :

Le compte d'exploitation différentiel prévisionnel relatif à l'activité du produit fini et ce, en ce qui concerne le mois d'octobre 2005 :

Activité produit-fini

NATURE	ÉLÉMENTS	BUDGET FILMOD(10/05)	rapp. L'unité	
C.A	CHIFFRE D'AFFAIRE	4'641'502.80	147.30	
	RRR ACCORDES AUX CLIENTS	55'698.03	1.34	
	CHIFFRE D'AFFAIRE NET	4'585'804.77	145.96	
Charges variables	ACHAT MATIERES	1'999'798.29	63.46	43.6%
	ACHAT FOURNITURES	470'461.86	14.93	10.3%
	TRANSPORT/IMPORT ET EXP	57'750.00	1.83	1.3%
	TRAVAIL A FACON	926'093.30	29.39	20.2%
	BRODERIE	66'000.00	2.09	1.4%
	TEINTURE/LAVAGE/PRESSING	4'125.00	0.13	0.1%
	COMMISSIONS COMMERCIALES	116'037.57	3.68	2.5%
	TOTAL CHARGES VARIABLES	3'640'266.02	115.52	79.4%
	MARGE SUR COUTS VARIABLES	945'538.75	30.44	21%
Charges fixes	CREDIT BAIL	7'200.00	0.23	0.2%
	CHARGES DE PERSONNEL	80'607.82	2.56	1.8%
	LOYER	22'000.00	0.70	0.5%
	FRAIS STYLISTE	33'000.00	1.05	0.7%
	FRAIS INTERNET	17'178.03	0.55	0.4%
	TOTAL CHARGES FIXES	169'855.60	5.39	3.7%
	TOTAL CHARGES	3'810'121.61	120.91	83.1%
RESULTAT		785'552.90	25.36	17%

CHAPITRE 5:

ETUDE ET ANALYSE DES ECARTS

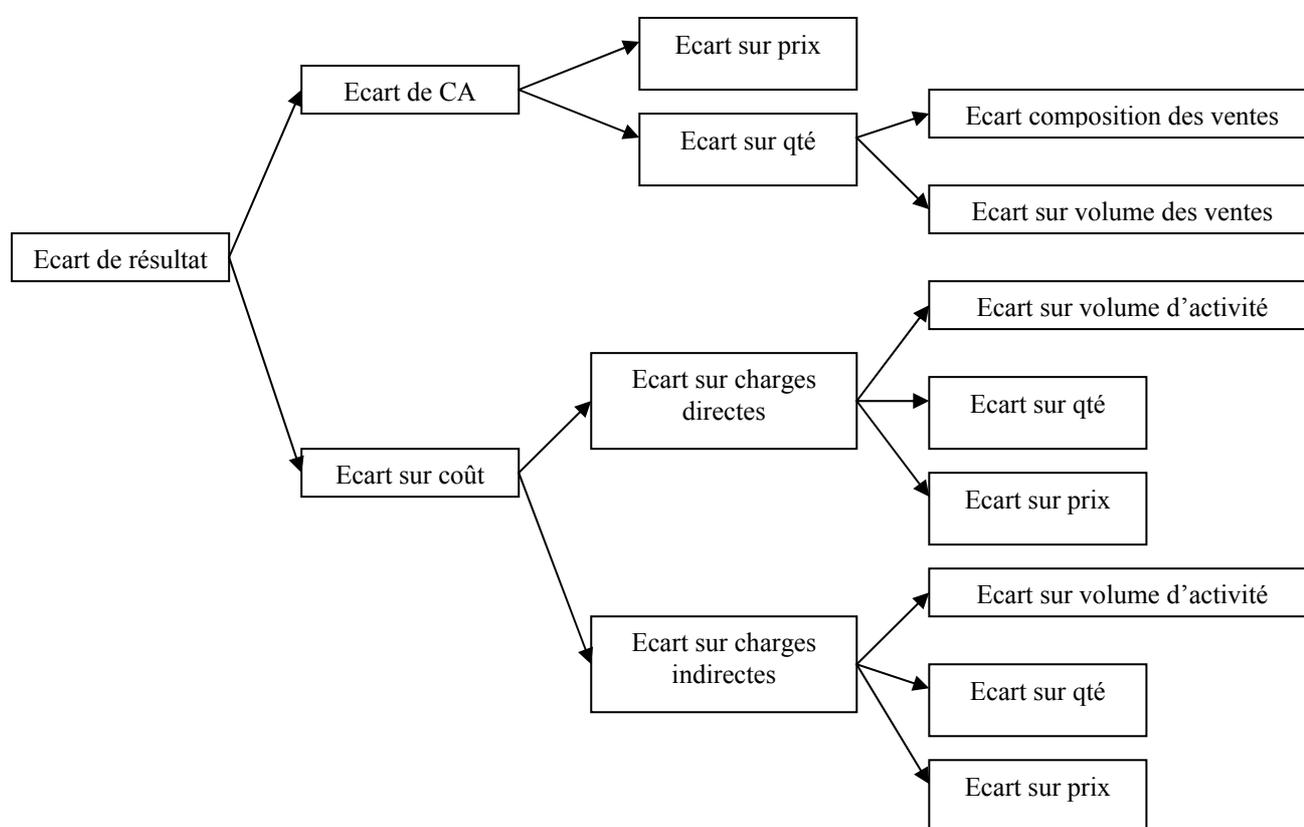
Parmi les objectifs du contrôle de gestion on peut citer :

- ❖ L'évaluation des écarts entre coûts prévisionnels et coûts réels.
- ❖ L'analyse des écarts afin d'envisager les actions correctives nécessaires.

1. Schéma de principe :

Le contrôle budgétaire doit permettre à la direction de vérifier si les prévisions de chiffre d'affaires, les budgets et les prévisions de coûts ont été respectés. Des écarts, favorables ou défavorables, seront calculés puis analysés entre les éléments constatés (chiffres d'affaires, marges, coûts) et les éléments prévisionnels et préétablis.

Les analyses d'écarts peuvent être menées selon différentes modalités. Le schéma suivant présente une articulation relativement classique.



La méthode usuelle de contrôle repose sur le calcul et l'analyse des écarts entre les éléments préétablis et les éléments constatés. De la masse des informations brutes on fait ressortir les écarts les plus caractéristiques.

Tous les écarts dépassant un seuil critique : $(\text{écart/prévision}) * 100 \leq \alpha$
Devront être analysés et expliqués. Le but est, à la fois, d'améliorer la gestion et d'affiner la prévision.

2. Définition et principes généraux:

a) *Ecart sur coûts :*

L'écart se définit comme la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Pratiquement et de façon conventionnelles, tous les écarts se calculent ainsi :

$$\text{Ecart global(EG)} = \text{Coût réel(CR)} - \text{Coût préétabli(CP)}$$

Cette convention de calcul a pour conséquence que tout écart négatif au niveau d'un coût traduit une économie par rapport aux prévisions et est donc favorable.

L'analyse des écarts est à la base des actions correctives. La recherche des causes de ces écarts nous amène à poser deux questions :

6. S'agit-il d'un problème de quantité : un écart sur quantité nous permettra de mettre en évidence une variation de rendement par rapport aux prévisions.
7. S'agit-il d'un problème de coût : un écart sur coût va nous permettre de mettre en évidence une variation des coûts unitaires par rapport aux prévisions.

Comme le coût de production se subdivise en charges directes et charges indirectes, on calculera :

- **Un écart sur charges directes.**
- **Un écart sur charges indirectes.**

Comme nous l'avons signalé plus haut, l'écart peut être calculé comme suit :

$$\text{Ecart global(EG)} = \text{Ecart/Qté} + \text{Ecart/Prix}$$

$$\text{Ecart/Qté} = (Q_r - Q_p) * P_p$$

$$\text{Ecart/prix} = (P_r - P_p) * Q_r$$

Q_r = quantité réelle P_r = coût réel.
 Q_p = quantité préétablie P_p = coût préétabli.

Pour une bonne analyse de la performance, il faut calculer ces écarts en tenant compte de la notion du volume d'activité plus connu sous le nom du budget flexible qui est obtenu en adaptant les prévisions à la production de la période.

b) Ecart sur chiffre d'affaire :

Les éléments qui peuvent expliquer cet écart sont :

- ❖ Une différence au niveau des quantités vendues
- ❖ Une différence au niveau des prix de ventes
- ❖ Une différence au niveau de la composition du chiffre d'affaire

3. Analyse des écarts : Cas du mois de septembre 2005

Revoyons l'analyse de l'ensemble de ces écarts par rapport à un cas concret de l'exploitation du groupe (cas de l'activité du produit fini).

ANALYSE DU COMPTE D'EXPLOITATION DIFFERENTIEL "PF FILMOD" SEPTEMBRE 2005

NATURE	ÉLÉMENTS	sept.05			
		Coûts préétablis	Réel	Ecart	
CA	CHIFFRE D'AFFAIRE	1'644'929.00	1'421'762.65	-223'166.35	-14%
	RRR ACCORDES AUX CLIENTS				
	CHIFFRE D'AFFAIRE NET	1'644'929.00	1'421'762.65	-223'166.35	-14%
Charges variables	ACHAT MATIERES	713'177.79	697'467.19	-15'710.60	-2%
	ACHAT FOURNITURES	110'964.81	95'018.00	-15'946.81	-14%
	TRAVAIL A FACON	351'279.50	316'917.00	-34'362.50	-10%
	TEINTURE/LAVAGE/PRESSING	36'800.00	41'997.50	5'197.50	14%
	COMMISSIONS COMMERCIALES	41'123.23	35'544.07	-5'579.16	-14%
	TOTAL CHARGES VARIABLES	1'253'345.32	1'186'943.76	-66'401.56	-5%
	MARGE SUR COUTS VARIABLES	391'583.68	234'818.89	-156'764.79	-40%
Charges fixes	CREDIT BAIL	7'200.00	7'200.00	0.00	0%
	CHARGES DE PERSONNEL	80'607.82	80'607.82	0.00	0%
	LOYER	22'000.00	22'000.00	0.00	0%
	FRAIS STYLISTE	33'000.00	33'000.00	0.00	0%
	FRAIS INTERNET	17'178.03	17'178.03	0.00	0%
	CHARGES FINANCIERES	9'869.75	9'853.96	-15.79	0%
	TOTAL CHARGES FIXES	169'855.60	169'839.81	-15.79	0%
	TOTAL CHARGES	1'423'200.92	1'356'783.56	-66'417.36	-5%
RESULTAT		221'728.08	64'979.09	-156'748.99	-71%

13%	5%
-----	----

On va détailler chaque commande à part et ceci par rapport au budget initial, au budget flexible et enfin par rapport au réel.

(Voir fichier.xls=>feuille : Budgets)

(Voir fichier.xls=>feuille : Ecart sur coûts)

a) L'écart sur budget initial :

L'écart sur budget initial est un écart favorable qui laisse supposer qu'on a allégé notre trésorerie du moment qu'on a dépensé moins que prévu dans le budget :

-66 401.56 dhs.

Prenons par exemple la commande de l'ensemble varan+jaran sur laquelle on constate qu'il y a un écart global au niveau des achats matières de :- **11 841.83 dhs.** Si on analyse cet écart en :

- Ecart de quantité : $(Q_r - Q_p) * P_p$

Jaran : $(1648 - 2146) * 64.9 + (2824 - 2800) * 38.5 = -31\ 394.29\ dhs$

Varan : $(3955.27 - 3654) * 64.9 = 19\ 552.46\ dhs$

Total = - 11 841.83 dhs

- Ecart de prix : $(P_r - P_p) * Q_r$

Jaran : $(64.9 - 64.9) * 1648 + (38.5 - 38.5) * 2824 = 0\ dhs$

Varan : $(64.9 - 64.9) * 3955.27 = 0\ dhs$

Total = 0 dhs

On peut dire que cet écart favorable de - 11 841.83 dhs provient de l'écart sur quantité dû au 498 m de tissu utilisé en moins. Cependant l'interprétation de ces écarts au niveau de la performance est difficile, car le niveau d'activité réalisé n'est pas le même que celui prévu.

Pour une bonne évaluation de la performance de l'activité produit fini, il est donc nécessaire de calculer et d'analyser les écarts sur budget flexible.

b) L'écart sur budget flexible :

Le budget flexible est déterminé sur la base des réalisations, il indique ce que l'on aurait du normalement dépenser en terme de matières, fournitures.. si on aurait respecté les coûts préétablis.

L'écart sur budget flexible est de **78 357.42 dhs** et contrairement à l'écart sur budget initial qui est favorable l'écart sur budget flexible est défavorable.

Prenons toujours le même exemple concernant la commande jaran+varan, on constate cette fois ci que l'écart global de **75 119.15 dhs** est défavorable. Analysons cet écart :

- Ecart de quantité : $(Q_r - Q_{BF}) * P_p$
Jaran : $(1648 - 1802.64) * 64.9 + (2824 - 2352) * 38.5 = \mathbf{8\ 137.77\ dhs}$
Varan : $(3955.27 - 2923.2) * 64.9 = \mathbf{66\ 981.38\ dhs}$
Total = 75 119.15 dhs
- Ecart de prix : $(P_r - P_p) * Q_r$
Jaran : $(64.9 - 64.9) * 1648 + (38.5 - 38.5) * 2824 = \mathbf{0\ dhs}$
Varan : $(64.9 - 64.9) * 3955.27 = \mathbf{0\ dhs}$
Total = 0 dhs

L'écart de quantité calculé avec le budget flexible est plus significatif pour la prise de décision car il nous apprend que **75 119.15 dhs** est dû à une contre performance alors que **- 86 960.98 dhs** est dû à une activité réelle inférieure à l'activité prévue (5 500 articles prévus comparés aux 4 500 articles réalisés).

Cette contre performance globale cache en fait une contre performance au niveau de la consommation du tissu : en effet sur cette commande, il y a eu une erreur technique qui a fait qu'on a inversé certains éléments du vêtement ce qui a provoqué cette surconsommation de la matière.

c) L'écart sur chiffre d'affaire :

On va procéder lors de ce paragraphe au calcul et l'analyse de l'écart issu du chiffre d'affaire. Celui ci se divise également en deux composants qui sont :

- L'écart de quantité qui à son tour se compose d'un écart dû au Mix des produits vendus et d'un écart dû au volume des produits vendus.
- L'écart de prix.

Essayons de voir le détail de cette analyse par rapport toujours au cas du mois de septembre 2005.

(Voir fichier.xls=>feuille : Ecart sur revenus)

L'écart global sur les revenus de l'ensemble des commandes est égal à :

$$\begin{aligned} \text{EGR} &= \sum (\text{Qr}_i * \text{Pr}_i - \text{Qp}_i * \text{Pp}_i) \\ &= (381 * 147.95 - 400 * 147.95) + (0 * 106.7 - 61 * 106.7) + \\ &\quad \dots + (2100 * 156.2 - 2500 * 156.2). \\ &= - \mathbf{223\ 166.35\ dhs.} \end{aligned}$$

Cet écart peut être décomposé en premier temps en deux écarts :

- Un écart de quantité : $\text{EQ} = \sum (\text{Qr}_i - \text{Qp}_i) * \text{Pp}_i$
 $= (381 - 400) * 147.95 + (0 - 61) * 106.7 + \dots + (2100 - 2500) * 156.2$
 $= - \mathbf{223\ 166.35\ dhs.}$
- Un écart de prix : $\text{EP} = \sum (\text{Pr}_i - \text{Pp}_i) * \text{Qr}_i$
 $= (147.95 - 147.95) * 381 + (106.7 - 106.7) * 0 + \dots + (147.95 - 147.95) * 2100$
 $= \mathbf{0\ dhs.}$

Et comme nous voulons calculer l'écart pour la totalité des commandes en même temps, il faudrait faire ressortir l'écart de quantité de **la composante du MIX**.

L'écart de quantité (EQ) peut être alors décomposé comme suit :

- Ecart de quantité dû au Mix des produits vendus :
 $\text{EQMIX} = \sum (\text{RMr}_i - \text{RMp}_i) * \text{Qr}_t * \text{Pp}_i$
 $= (0.0393 - 0.0363) * 9705 * 147.95 + (0 - 0.0055) * 9705 * 106.7 +$
 $\quad \dots + (0.2164 - 0.2268) * 9705 * 156.2$
 $= - \mathbf{26\ 616.59\ dhs}$
- Ecart de quantité dû au volume des produits vendus :
 $\text{EQVPV} = \sum (\text{Qr}_t - \text{Qp}_t) * \text{RMp}_i * \text{Pp}_i$
 $= (9750 - 11022) * 0.0363 * 147.95 + (9750 - 11022) * 0.0055 * 106.7 + \dots + (9750 - 11022) * 0.02268 * 156.2$
 $= - \mathbf{196\ 549.76\ dhs.}$

Au terme de cette analyse, on déduit que l'écart défavorable constaté au niveau du chiffre d'affaire est dû surtout au non respect de la quantité commandée au départ ce qui donne un écart de quantité dû au volume des produits vendus qui est de **-196 546.76 dhs.**

CONCLUSION

A l'issue de ce travail, on peut dire que l'entreprise est orientée vers la préparation de l'avenir et l'étude du passé est un outil incontournable vers une bonne préparation du futur ; d'où le passage des coûts dits historiques aux coûts prévisionnels (coûts préétablis et analyse des écarts) pour aller vers une bonne gestion budgétaire.

*Ceci dit la première étape pour instaurer un bon système de gestion budgétaire est l'étude des coûts préétablis. C'est la raison pour laquelle j'y ai consacré mon travail que je considère personnellement comme étant une ébauche essentielle du projet final qui est :**LA MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DE GESTION BUDGETAIRE.***

BIBLIOGRAPHIE

- **« Comptabilité Analytique pour le Contrôle de Gestion »**
Abdelghani BENDRIOUCH ; 2^{ème} édition COGEFOS 2004
- **« Le contrôle de gestion en action »**
Hervé ARNAUD/Ali GARMILIS/Veronique VIGNON ; 2^{ème} édition
EDITIONS LIAISONS 2001
- **« Contrôle de gestion »**
C. ALAZARD ET C.SIMON ; DUNOD 1994
- **« Comptabilité analytique et contrôle de gestion : coûts préétablis et écarts ; prévisions et budgets »**
C.GOUJET ET C.RAULET ; DUNOD 1997
- **« Comptabilité de gestion »**
B. GRANDGUILLOT ; GUALINO 2003
- **« SYSTEME BUDGETAIRE POUR LE CONTROLE DE GESTION »**
Abdelghani BENDRIOUCH ; édition COGEFOS 2005
- **« COMPTABILITE ANALYTIQUE : Calcul et maîtrise des coûts »**
S.KABBAJ ET S.YOUSSEF ; édition COGEFOS 2005

ANNEXES