

UNIVERSITÉ MONTPELLIER 1

ISEM

Master "Economie Gestion"

2012-2013

**Analyse de la performance d'une entreprise
spécialisée dans l'organisation de transport et
logistique**



MÉMOIRE PRÉSENTÉ PAR

Laura LEVREY

Pour l'obtention du

MASTER 1 "Contrôle de Gestion"

UNIVERSITÉ MONTPELLIER 1

ISEM

Master "Economie Gestion"

2012-2013

**Analyse de la performance d'une entreprise
spécialisée dans l'organisation de transport et
logistique**

MÉMOIRE PRÉSENTÉ PAR

Laura LEVREY

Pour l'obtention du

MASTER 1 "Contrôle de Gestion"

Remerciements

Le stage que j'ai effectué au sein de l'entreprise TEN LANGUEDOC m'a apporté une expérience à la fois enrichissante et intéressante. Lors de celui-ci, plusieurs personnes m'ont aidées dans mes démarches.

Dans un premier temps, je tiens à remercier les deux dirigeants pour m'avoir accueilli au sein de leur entreprise et avoir tout mis en œuvre pour que je m'intègre au sein de l'équipe.

Dans un second temps, je remercie tout particulièrement mon maître de stage, la co-gérante de l'entreprise, pour le temps qu'elle m'a accordée et pour les connaissances qu'elle m'a apportées. Je la remercie pour sa disponibilité, son écoute et son soutien. Elle m'a aidée à comprendre le fonctionnement de l'entreprise, m'a expliqué et montré les méthodes qu'ils utilisent. Elle a partagé avec moi son expérience à la fois au niveau du secteur d'activité de l'entreprise et au niveau du domaine dans lequel nous avons travaillé. Elle m'a fait confiance et m'a permis d'effectuer des missions concrètes. Elle m'a laissée travailler en autonomie sur certaines tâches, tout en étant disponible pour répondre à mes questions. Je la remercie de m'avoir accompagnée dans mes missions tout au long de mon stage.

Je remercie également tous les salariés de l'entreprise pour leur accueil, leur gentillesse et leur aide.

Je souhaite remercier l'Institut des Sciences de l'Entreprise et du Management et mes professeurs de nous permettre d'effectuer des stages et ainsi de pouvoir appliquer les diverses connaissances enseignées pendant le cursus universitaire.

Sommaire

REMERCIEMENTS

ERREUR ! SIGNET

NON DEFINI.

INTRODUCTION 5

PARTIE 1 : LES OUTILS DU CONTROLE BUDGETAIRE 14

I- CONTROLE DES ECARTS BUDGETAIRES 15

1. INTERET DU CONTROLE ET OBJECTIFS 15
2. PRINCIPES D'ELABORATION ET D'ANALYSE DES ECARTS 18
3. ARBORESCENCE DES ECARTS 24
4. INTERPRETATION DES ECARTS ET LIMITES D'ANALYSE 26

II- ADAPTATION DES OUTILS AUX ENTREPRISES 29

1. REFLEXION APPORTEE SUR LE TAUX D'ACCEPTATION 29
2. DIFFICULTES RENCONTREES LORS DE LA MISE EN PLACE DU CONTROLE BUDGETAIRE ADAPTE 36

PARTIE 2 : L'AMELIORATION DES PERFORMANCES 40

I- REFLEXION APPORTEE SUR LES RESULTATS 41

1. ANALYSE DES PROBLEMES 41
2. LA MISE EN ŒUVRE DES ACTIONS CORRECTIVES 48

II- LE SUIVI DES BUDGETS ET DES ACTIONS MISES EN PLACE 52

1. LE SUIVI REGULIER DES BUDGETS 52
2. LE SUIVI DES ACTIONS MISES EN PLACE 58

CONCLUSION 61

BIBLIOGRAPHIE 63

TABLE DES MATIERES (PLAN AVEC PAGINATION) 66

GLOSSAIRE 69

ANNEXES I

- ANNEXE1 :INDEX DES TABLEAUX I
- ANNEXE2 :INDEX DES SCHEMAS I
- ANNEXE3 :ORGANIGRAMME DE L'ENTREPRISE EN LANGUEDOC II
- ANNEXE4 :PRINCIPE DE MODELISATION DES PREVISIONS BUDGETAIRES D'UNE ENTREPRISE III
- ANNEXE5 :EXEMPLE DE TABLEAU DE BORD IV
- ANNEXE6 :ARBORESCENCE DES ECARTS POSSIBLE POUR UNE ENTREPRISE DE TRANSPORT V

Introduction

Dans le cadre de ma formation à l'Institut des Sciences de l'Entreprise et du Management de Montpellier, j'ai effectué en master 1 Contrôle, Audit, Finance, spécialisation Contrôle de Gestion et Nouveaux Systèmes Technologiques, un stage de deux mois, au sein de l'entreprise TEN Languedoc basée à Montpellier.

L'entreprise TEN Languedoc¹ a été créée en 2009 par les deux dirigeants actuels, Hélène RICQUIER et Raphaël BONNENFANT. Elle fait partie du réseau TEN (Trans Europe Network) TRANSPORT, qui est un réseau européen d'organisation en transport et logistique.

Le réseau

L'entreprise TEN (Transport Europe Network) a commencé à développer son réseau lors de l'édition 2005 du STIL, où elle a accueilli son premier affilié. Depuis, ce réseau européen d'organisation en transport multimodal ne cesse de s'accroître et compte aujourd'hui une dizaine d'affilié sur toute la France. Le réseau à l'intention de continuer de s'agrandir et compte même doubler sa couverture en 2013. TEN est le premier réseau européen de commissionnaires en transport.

Les échanges ne cessent de se mondialiser de plus en plus rapidement, il est donc important pour les entreprises d'évoluer en même temps et de voir plus grand. Le "fret forward", où encore en français "la messagerie", prend une place de plus en plus considérable dans le monde du transport. La messagerie concerne tous les transports qui vont nécessiter au moins un arrêt sur une plateforme pour diverses opérations, tel que le tri, le groupage ou encore le dégroupage. La messagerie s'appuie sur un principe de réseau qui permet d'assurer autant le ramassage que la distribution. Ce type d'organisation de transport s'oppose, d'une certaine manière, au transport par camion, de lots ou de chargements complet, qui s'effectuent sans arrêt d'un point à un autre, c'est-à-dire d'un fournisseur unique à un client unique.

TEN est le premier réseau européen de commissionnaires en transport réunissant des chefs d'entreprise indépendants et engagés. Il a été créé dans le but d'accompagner ses clients et fournisseurs sur tous les continents. Le rôle de ce commissionnaire est de mettre en œuvre les transporteurs tout en sous-traitant une partie des transports qui lui sont confiés.

¹ Voir annexe 3 : Organigramme de l'entreprise TEN Languedoc

C'est un spécialiste dans le transport multimodal, encore appelé "transport intermodal" ou "transport combiné". En fonction des colis ou des livraisons, ils peuvent assurer un transport en empruntant successivement différents modes de transports.

L'objectif est d'aider les entreprises à se développer, en les libérant d'un certain nombre de contraintes relatifs au transport, et ceci grâce à un regroupement d'expertises et de compétences. De nouveaux champs de possibilités s'ouvrent aux chefs d'entreprise, que ce soit au niveau national ou mondial, avec des solutions à la fois globales et multimodales. Les solutions proposées sont plus efficaces, plus objectives et plus compétitives que dans le passé.

Le réseau joue son rôle de leader, en s'intéressant à tous les types de transports (air, terre, mer) et en cherchant toujours les solutions et les moyens les plus stratégiques pour ses clients. En effet toutes les voies ne se valent pas, que ce soit du transport à la logistique. Pouvoir offrir une différence stratégique, avec la liberté de choisir les meilleures voies possibles, est un atout considérable. Grâce à son statut de commissionnaire indépendant, le réseau peut sélectionner le plus objectivement possible, ses partenaires et ainsi les moyens les plus appropriés à la demande. Ceci reflète simplement l'offre de solutions performantes et l'architecture multimodal performante du réseau TEN.

En plus de proposer un accompagnement complet au niveau mondial, le réseau consacre une attention particulière à la proximité. La force du réseau est de conjuguer la puissance globale et l'implication locale.

Une bonne partie des affiliés sont basés autour de la méditerranée, tel que TEN Languedoc (Montpellier), TEN Roussillon (Perpignan), TEN Nîmes, TEN Vallée du Rhône (Marseille). Chaque affilié est un expert de l'organisation transport multimodal en proposant des prestations de haute qualité. Les activités peuvent légèrement se différencier d'un affilié à un autre en fonction de la demande et des spécialités de chacun.

Ses compétences

Le réseau propose des solutions à la fois complètes et flexibles, qui sont réparties dans plusieurs catégories.

Le premier domaine de compétence concerne l'organisation de transports, en proposant des groupages routiers internationaux qui vont du lot, du demi-lot, de la palette au camion complet.

La messagerie et l'express, les courses et la gestion des urgences sont également pris en charge. Le réseau se charge même des transports spéciaux, des transports de marchandises dangereuses et des transports exceptionnels.

Le réseau est ensuite spécialisé dans le domaine de l'overseas, qui correspond aux transports à l'étranger. Il prend en charge le fret aérien (groupage ou charters), le fret maritime (groupage ou containers complets), mais également la gestion des opérations de commerce international, tel que la douane ou les assurances. Le réseau est membre de FIATA (Fédération Internationale des Auxiliaires de Transport Agréée) et IATA (International Air Transport Association), qui sont des organisations non gouvernementales spécialisées dans le transport international. Elles ont une grande influence au niveau mondial.

La logistique concerne également une partie importante du réseau, en proposant des solutions en logistique "e-commerce". La gestion des stocks, la préparation de commandes et le conditionnement sont des atouts majeurs des affiliés.

La solution "e-commerce" permet une intervention qui est adaptée, à la fois aux besoins des web-marchands et aux entreprises de vente à distance. Cette solution propose de l'aide au niveau du site internet sur la partie logistique et transport, grâce à des schémas logistiques et des choix de prestataires. Une assistance est également apportée au niveau du pilotage, avec la coordination des opérations. Le réseau propose une gestion administrative (douane, assurance) et des services de logistique (stockage, préparation des commandes, gestion des retours). La livraison est assurée quelle que soient les contraintes et l'information est gérée en temps réel (intégration, EDI, suivi en ligne).

Le dernier domaine concerne le conseil, notamment au niveau du pilotage en système d'information logistique et de la stratégie des réseaux logistiques européens (plan de transports). Des conseils opérationnels sont donnés et des études personnalisées sont mises en œuvre.

Ses valeurs et ses partenaires

La réussite s'appuie sur la force d'un réseau, le partage des compétences accumulées, à la fois par les fondateurs, les affiliés et les partenaires. La philosophie et l'engagement de cette marque de transport représente la mise en commun des meilleurs pratiques et des solutions les plus rentables, mais également le respect des clients et des associés.

Le réseau ne propose pas de services mais des méthodes spécifiques. L'objectif principal est l'optimisation des services d'organisations en transport multimodal, au niveau national et international, et une amélioration de l'affrètement grâce à un cadre opératoire efficace. Pour y arriver, les outils utilisés sont modernes, efficaces et performants. L'informatique exploitée représente les évolutions les plus récentes, avec l'utilisation de bases de données clientèles et fournisseurs et des procédures d'exploitation expérimentées.

Quelques éléments sont considérés comme des valeurs essentielles du réseau, tel que la proximité et la réactivité, la flexibilité et la puissance, l'innovation et le professionnalisme.

Le réseau est soutenu par un certain nombre de partenaires, tel que MMA, Helvetia, TLF etc. Un des fournisseurs privilégié est le réseau "tempo" (Time Organizer One), qui est un spécialiste de l'organisation du transport et de la logistique. Ce réseau associe ces compétences au travers de plusieurs entreprises telles que Tec6, Orgages, Express Catalan, ALM, GIExpres etc. Les entreprises de ce réseau citées ci-dessus sont également des partenaires de TEN Transport. Toute cette association de compétence est réunie au sein du groupe Arenc Logistique et regroupe au total la collaboration de 150 personnes. Ils offrent une prestation qui va au-delà du transport et de la logistique, en proposant des solutions sur mesures et avec efficacité.

L'entreprise TEN Languedoc

L'entreprise TEN Languedoc propose à ses clients toutes les prestations qui définissent le réseau TEN Transport. Le transport routier représente la quasi-totalité de son activité. De plus, elle a surtout développé une clientèle fidèle au niveau des courses et des urgences. Ces deux activités représentent environ la moitié de son chiffre d'affaire. Elle effectue également beaucoup d'opérations de logistique et de préparation de commandes.

Une course effectuée par l'entreprise, est une opération qui prend en charge un envoi au domicile d'un expéditeur pour le remettre ensuite au domicile du destinataire et ceci sans rupture de charge. L'entreprise prend donc en charge sa garde et son transport.

Les courses concernent le plus souvent des petits colis de moins de 30 kilogrammes. Les véhicules utilisés pour ce type de livraison peuvent être des deux ou quatre roues, l'entreprise utilise principalement des 4 roues.

On distingue plusieurs types de courses:

- Les courses intégrées dans un circuit vont desservir plusieurs sites et donc parfois plusieurs clients.
- Ensuite viennent les courses express qui vont assurer la livraison dans un délai d'environ 2 heures en zone urbaine et un peu plus pour des longues distances.

L'entreprise a donc développé cette activité, notamment grâce à son entrepôt, qui lui permet de stocker les marchandises. En effet, cette activité nécessite la présence d'un entrepôt de taille suffisante pour accueillir les colis avant la livraison. Elle facture les courses aux kilomètres parcourus, ce qui peut parfois coûter cher pour l'entreprise. Dans une optique d'optimiser cette activité, l'entreprise cherche des livraisons pour le retour des coursiers.

Les urgences gérées sont la plupart du temps effectuées par les coursiers et concernent principalement de petits colis. Les colis sont transportés par des petits camions, fourgons ou par des voitures.

La messagerie proposée traite d'une part, des envois de 100 grammes à 30 kilogrammes. La livraison se fait en J+1 avant 9 heures ou avant 12 heures et en J+2. D'autre part, des envois allant de 30 kilogrammes à 1000 kilogrammes, peuvent être traités en J+1 avant 12 heures ou 18 heures, puis en J+2 ou J+3 pour les autres livraisons.

L'entreprise apporte un service personnalisé et global en messagerie de colis. Elle propose un service unique avec un interlocuteur identifié, qui connaît les besoins du client, et des colis qui ne sont plus anonymes. Certaines prestations sont associées au service de messagerie proposé, tel que les études de délais et tarifaires, le suivi en temps réel en ligne des expéditions ou encore la traçabilité des livraisons (plateforme où le colis est chargé). De plus une livraison en point relais colis, pour particulier et personnel itinérant, peut également être proposée.

Depuis peu, l'entreprise a également pris en charge la redistribution de bagages (oubliés ou mal orientés) pour Air France, au niveau de l'aéroport de Montpellier. Cette nouvelle activité a nécessité quelques adaptations au niveau de l'organisation et des logiciels utilisés, de la formation des salariés.

L'entreprise a le soutien de partenaires fidèles, qui lui font confiance. On peut citer Emitech, Union Matériaux, Espinosa, Mer Assistance etc.

Thème et sujet

Je trouvais intéressant, l'idée de pouvoir effectuer un stage dans une entreprise à taille humaine ainsi que dans un secteur qui est à la fois très présent dans la société d'aujourd'hui et qui permet de relier un grand nombre d'activités.

En effet, le transport routier est très présent voire même essentiel dans la vie quotidienne et plus particulièrement pour les entreprises. Ce secteur est considéré comme le pilier d'une économie forte et d'une société dynamique. Il est essentiel à la croissance économique et au développement social, autant dans les pays en développements que dans ceux industrialisés.

Ce secteur a connu de considérable progrès depuis ses débuts, notamment au niveau de la sécurité, de l'efficacité et de l'environnement.

L'industrie du transport permet une interconnexion entre toutes les entreprises et au niveau de tous les marchés mondiaux. Les métiers du transport de marchandises représentent un lien essentiel entre les producteurs, les entreprises et les consommateurs. Le principal moyen utilisé pour transporter les marchandises est le camion, il permet d'atteindre autant les foyers que les usines, magasins ou restaurants. Tout au long de la chaîne de production jusqu'à un magasin ou à un domicile, les marchandises seront transportées, stockées etc.

Pour mieux représenter l'impact, le transport routier permet l'acheminement de plus de 90% des marchandises en valeur mais également plus de 80% en volume de fret. Dans les économies modernes, 85% du transport routier de fret s'établi sur des distances inférieures ou égales à 150 kilomètres.

En effet, dans ces cas, il est difficile de trouver des alternatives économiquement plus rentables. Seulement 1% de ces marchandises sont transportées sur des distances supérieures à 1000 kilomètres.

C'est grâce à l'activité du transport de marchandises suite à une demande croissante et de plus en plus exigeante, que le transport multimodal et celui de l'express se sont développés. Au niveau du marché français, le transport a beaucoup évolué, plus précisément entre 2003 et 2005 (+10%). Les livraisons express se font surtout au niveau national (65% du marché français).

Le transport express est issu du marché de la messagerie, dû aux exigences de la clientèle qui recherchait des livraisons toujours plus rapides. Après la crise économique qui a amené l'effondrement du commerce mondial en 2009, la majorité des régions du monde ont commencé à se relever doucement à partir de 2010. Le redémarrage à tout de même été plus rapide pour le fret maritime et aérien que pour celui ferroviaire et routier.

Avec l'évolution importante depuis quelques années du commerce (surtout international), les schémas classiques se sont modifiés et à dans le même temps entraîné la croissance de l'externalisation logistique des industriels. Depuis, l'organisateur de transport est de plus en plus présent, son rôle est devenu plus global car il est passé de simple organisateur de transport à un professionnel du transport et de la logistique, avec également des compétences pour l'entreposage, le conditionnement et la distribution de marchandises. Son évolution est notamment due à des outils performants, qui lui permettent de tracer la marchandise à tout moment et ainsi de tenir informer le client.

Son rôle s'effectue à la fois en aval et en amont, au niveau des diverses opérations de transport, de la gestion des stocks, de la préparation des commandes, de l'emballage et ceci jusqu'à la livraison final au client.

Actuellement, 2800 entreprises sont considérées comme des organisateurs ou des commissionnaires de transport (1200 en international). Cette activité représente 130 000 salariés (30000 à l'étranger) et 5500 points d'exploitation. Les commissionnaires de transport sont surtout présents au niveau aérien avec une part de 94% du marché, suivi du maritime avec une part de 85%.

Les commissionnaires sont moins présents sur le marché routier (55%), mais peu importe le statut des entreprises, toutes marchandises, durant son acheminement de la production à la distribution, passe à un moment ou un autre dans un camion. Ceci nous amène à dire que le secteur du transport routier est essentiel, notamment pour tous les autres modes de transport et entreprises, dans le but de mener leurs activités avec efficacité.

Le secteur du transport est donc nécessaire pour toute économie et pour l'évolution de celle-ci. Il est donc nécessaire de ne pas négliger l'évolution des activités de transport. Même si la demande est importante, la concurrence peut l'être aussi et chaque entreprise doit donc maintenir sa compétitivité. De plus, les clients sont de plus en plus exigeants, en demandant des livraisons dans des délais plus rapides et des prix toujours plus bas.

Pour y arriver, elle va devoir maîtriser ses coûts, ses prix, soit ses budgets mais également la fidélité de ses clients et sa place sur le marché.

La gestion dans ces entreprises n'est pas à négliger, chaque économie peut être un atout, notamment au niveau des prix facturés aux clients. Un service contrôle de gestion dans une entreprise de transport peut donc être un avantage, à la fois stratégique et concurrentiel.

TEN LANGUEDOC ne possède pas de service contrôle de gestion en soi mais comme pour toute entreprise, la gestion des budgets et de la rentabilité est très importante. Elle a besoin de connaître annuellement et quotidiennement sa performance, son évolution, les activités où des économies peuvent être faites etc.

Ceci m'a amené à mon thème de stage, qui est le suivant :

"Analyse de la performance d'une entreprise spécialisée dans l'organisation de transport et logistique"

L'analyse de la performance étant un sujet vaste, il a fallu mieux orienter la problématique. Il existe beaucoup de techniques ou de méthodes pour cette analyse même si chacune est plus orientée vers une question précise. Pour trouver la problématique, je me suis posé plusieurs questions notamment au niveau du type d'activité de l'entreprise.

L'entreprise utilisant les budgets prévisionnels et souhaitant analyser les performances pour le début de l'année 2013, le choix du contrôle budgétaire semblait être le plus adéquate.

Cette étude permet à la fois de connaître les activités les plus rentables ainsi que l'origine des problèmes et des écarts entre le prévisionnel et la réalisation effective. Ceci amène à une étude objective de la performance et des solutions appropriées, pour optimiser les compétences de l'entreprise.

La réflexion apporté ci-dessus m'amène à la problématique suivante:

"Comment une analyse précise des écarts budgétaires peut-elle être un facteur d'amélioration des performances d'une entreprise spécialisée dans l'organisation de transport et logistique?"

Au travers de ces pages, je vais vous présenter ce que j'ai découvert du monde du transport et pour répondre à cette problématique, nous allons aborder deux points essentiels.

Dans la première partie, nous nous concentrerons sur les outils du contrôle budgétaire. La première sous-partie abordera le contrôle des écarts budgétaires, avec les intérêts et objectifs, l'élaboration et l'analyse des écarts, quelques schémas, ainsi que l'interprétation et les limites de l'analyse. La deuxième sous -partie concernera l'adaptation des outils aux entreprises, avec une réflexion sur le type d'activité et l'analyse des difficultés rencontrées.

Dans la seconde partie, nous parlerons de l'amélioration des performances. Dans une première sous-partie nous apporterons une réflexion sur les résultats avec l'analyse des problèmes et la mise en œuvre des actions correctives. La deuxième sous -partie abordera le suivi budgétaire et celui des actions mises en place, avec le suivi régulier et les différents outils utilisés.

Partie 1 : Les outils du contrôle budgétaire

Une entreprise qui étudie sa rentabilité de manière simplifiée aura un aperçu général de sa situation. Elle ne pourra déterminer, dans le fond, les activités les plus rentables et celles qui demandent une attention particulière, dans le but de les rentabiliser et d'améliorer les performances de l'entreprise.

Dans cet intérêt, depuis des années, des recherches ont été effectuées pour mettre en place des outils de qualités et trouver des solutions pour les adapter à tout type d'entreprise. Le contrôle budgétaire apparaît après la seconde guerre mondiale, dans l'entreprise Saint-Gobain, mais il est réellement mis en pratique en 1941. Le contrôle budgétaire est apparu et a évolué au fil du temps avec la volonté des responsables de Saint-Gobain d'améliorer la gestion de la compagnie avec des outils plus modernes.

Depuis longtemps, une réflexion approfondie sur les rôles attribués au contrôle budgétaire a été effectuée par les théoriciens. Cependant, depuis quelques années nous pouvons voir apparaître des contradictions sur ces rôles. Pour H. BOUQUIN [1997], le contrôle budgétaire est un instrument de coordination et de communication, un outil essentiel de la gestion prévisionnelle et un outil de délégation et de motivation. Tandis que pour G. HOFTEDE [1967], le contrôle budgétaire permet l'autorisation de dépenses, la planification, la prévision et la mesure des résultats. Pour ne pas citer tous les auteurs, nous pouvons dire qu'à travers les théoriciens, les différentes fonctions du contrôle budgétaire apparaissent très nombreuses. Actuellement, beaucoup de questions se posent sur la réalité de son rôle.

Pour simplifier, nous pouvons dire que l'objectif principal du contrôle budgétaire est la comparaison des prévisions avec les réalisations. Cette étude permet de repérer les écarts significatifs, les analyser et ainsi mettre en place des actions correctives. En effet, un budget est un bon outil de gestion et de management, qui va permettre à la fois de fixer les objectifs, de planifier et de mobiliser les salariés. Pour qu'il soit un outil efficace dans l'analyse des causes des écarts et dans les correctives à apporter, il convient de l'exploiter au mieux.

Le contrôle budgétaire ne représente pas une simple maîtrise des budgets, mais il est également un outil de vérification, notamment au niveau de la performance de l'entreprise et des différents centres de responsabilité.

I - Contrôle des écarts budgétaires

Pour Meheut [1994], la gestion budgétaire représente "l'ensemble des méthodes permettant de définir les objectifs chiffrés de l'entreprise, de fixer aux différentes fonctions des objectifs cohérents, d'établir les budgets et tout au long de l'année, de détecter au plus tôt les risques de déviation afin de déclencher les mesures appropriées". L'analyse des écarts est donc une partie intégrante de la gestion budgétaire. Elle représente une partie importante du contrôle budgétaire et va permettre à l'entreprise de mieux analyser ses performances. A travers ce premier point, nous allons étudier les intérêts, l'évolution, l'utilisation mais également l'adaptation de ces outils.

1. Intérêt du contrôle et objectifs

La démarche d'analyse des écarts permet de connaître la capacité d'une entreprise à atteindre ses objectifs, soit la performance de l'entreprise, en termes de gestion.

La performance est une notion qui varie entre chaque entreprise, mais deux notions peuvent être retenues:

- L'efficacité, qui correspond à la capacité d'une entreprise à minimiser ses coûts, c'est-à-dire à réduire les ressources utilisées pour atteindre leur(s) objectif(s).
- L'efficience, qui concerne effectivement la capacité d'une entreprise à atteindre son (ses) objectif(s)

On peut également distinguer deux types de performances, celle externe et celle interne. Le calcul des écarts fait partie des outils d'analyse de la performance interne, tout comme la plupart des autres outils de contrôle de gestion.

Cet outil a pour objectif la comparaison entre les réalisations de l'entreprise et les budgets prévisionnels élaborés auparavant. Cette étude va servir à connaître les causes de ces écarts et par la suite à chercher des solutions pour y remédier.

Pour simplifier, on peut citer deux objectifs principaux:

- Confrontation pendant une période donnée du coût réalisé avec le coût prévu à la fin de la période de prévision
- Analyse de la différence pour prendre des décisions économiques pour l'entreprise

Pour mieux comprendre l'intérêt et l'interrelation entre la performance et les écarts, voici un schéma simplifié :

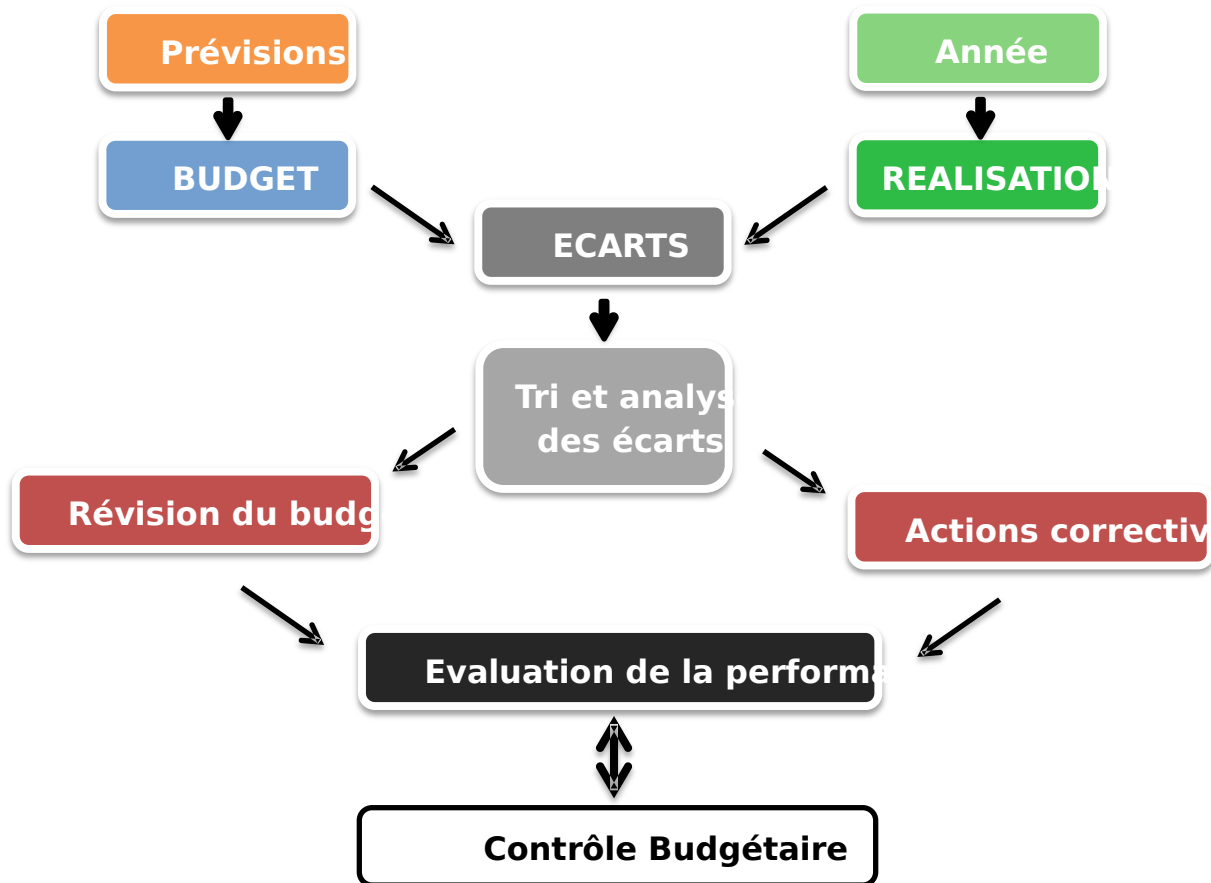


Schéma 1 : Modélisation du contrôle budgétaire

Cette analyse peut aider l'entreprise à détecter certaines modifications, plus ou moins importantes, dans l'environnement de celle-ci. Elle sera en mesure par la suite de choisir les actions nécessaires et adéquates pour y remédier.

Si une modification est négative pour l'entreprise, il sera important de trouver des moyens pour réduire les effets dus. Exemple d'effets négatifs : diminution du chiffre d'affaire ou augmentation des coûts.

Si une modification est positive, l'entreprise peut chercher à améliorer d'avantage les effets conséquents. Exemple d'effets positifs : diminution des certains coûts ou augmentation du chiffre d'affaire/bénéfice.

Dans l'analyse des écarts, on peut distinguer deux grands types d'écarts:

- Le contrôle budgétaire des ventes, qui va bien analyser les différences de chiffres d'affaire réel et prévu
- Le contrôle budgétaire des coûts, qui va mettre en évidence la différence entre les coûts réels et budgétés, classés par fonction ou activité.

Pour bien évaluer la démarche des écarts, il est plus facile de mettre en place une structure de gestion en centres de responsabilité. L'intérêt est de diviser l'entreprise en différents centres de responsabilité pour faciliter le suivi de l'activité de chaque responsable et pour ainsi mieux anticiper les mesures à prendre.

Pour simplifier, le tableau ci-dessous regroupe les principaux centres de responsabilité présents en entreprise.

Centre de responsabilité	Caractéristique	Critères et indicateurs	Missions
Centre de revenu	Maximisation du chiffre d'affaire Minimisation des frais de distribution	Montant et structure du chiffre d'affaire Coûts spécifiques	Ventes
Centre de profit	Responsabilité globale Chiffre d'affaire et consommation	Marge Efficience et qualité Respect des délais...	Résultat
Centre de coûts	Minimisation des coûts Respect qualité et délais Centre non responsable de l'activité	Quantité produite Coût unitaire Coût total du produit Etc.	Production Fabrication
Centre des dépenses discrétionnaires	Respect du budget Qualité du service	Coût total Qualité et délais	Service rendu
Centre d'investissement	Responsabilité globale de la rentabilité des moyens financiers	Coût du gaspillage Coût de la sous-activité	Rentabilité des capitaux investis

Tableau 1 : Description des principaux centres de responsabilité

Ces centres de responsabilité vont simplifier la structure du calcul des écarts budgétaires.

2. Principes d'élaboration et d'analyse des écarts

Deux méthodes d'analyse peuvent être utilisées. Le choix se fera principalement entre le type d'activité de l'entreprise et sa stratégie choisie. Le calcul des écarts budgétaires nécessite une relation étroite entre le système budgétaire élaboré et la comptabilité analytique de l'entreprise. Ceci amène un travail important d'analyse de l'information.

2.1. Recherche de l'information

C'est une partie importante qu'il ne faut pas négliger, si l'entreprise souhaite une analyse des plus pertinentes possible. Il est important de bien définir les données comptables et leurs correspondances avec les catégories d'écarts où elles seront affectées.

En général, ce travail de recherche et d'analyse se fait en amont, plus précisément au moment où l'entreprise établit les différents budgets prévisionnels. Le plus simple et le plus courant pour l'entreprise est de répartir les budgets comme suit:

- Budget déterminant :
 - Budget des ventes (le plus souvent)
- Budgets déterminés :
 - Budget de distribution
 - Budget de production
 - Budget d'approvisionnement
 - Budget d'investissement etc.

Si cette étape est bien effectuée à ce moment-là, alors la répartition au niveau des centres de responsabilité pour le calcul des écarts, se fera tout seul.

Cependant, certaines entreprises tel est le cas pour TEN LANGUEDOC, le budget prévisionnel est construit sous la structure d'un compte de résultat par mois².

De manière simplifiée, nous pouvons retrouver :

- | | |
|-------------------------------|-------------------------------|
| • Les produits d'exploitation | • Les charges financières |
| • Les charges d'exploitation | • Les produits exceptionnels |
| • Les produits financiers | • Les charges exceptionnelles |

² Voir annexe 4 : Principe de modélisation des prévisions budgétaires de l'entreprise

Ceci nous donne ensuite le résultat de l'entreprise par mois. Pour établir l'arborescence budgétaire, il faut dans un premier temps réfléchir aux différentes méthodes possibles et choisir la mieux appropriée à l'activité de l'entreprise.

Pour l'entreprise TEN Languedoc, la répartition de l'information comptable en centres de responsabilité n'est pas effectuée au moment de l'établissement des budgets prévisionnels. Ceci demande de prendre du temps et une analyse supplémentaire avant le calcul des écarts.

Il est essentiel pour l'entreprise, de disposer de toutes les informations (sources internes et externes) existantes pour les intégrer dans le système budgétaire. Pour une évaluation efficace, il faut vérifier que les affectations budgétaires (comptables et analytiques) des dépenses sont correctes.

C'est une étape qui demande à la fois un bon esprit d'analyse et une certaine logique. Si elle est négligée, l'analyse des écarts et donc le reporting peuvent être altérés. Ceci peut également, par la suite orienter l'entreprise vers des choix d'actions correctives non adéquates.

2.2. Mesure de la performance à partir des centres de coût et de revenu

Pour le calcul des écarts, il est possible de se baser sur les centres de coût et de chiffre d'affaire. Chaque service de contrôle de gestion utilise ses propres termes et schémas pour la structure des écarts.

Nous n'allons pas ici rentrer dans les détails de calcul, ce n'est pas l'objectif du sujet. Pour tout de même mieux comprendre la méthode de calcul et la structure des écarts, nous nous aiderons d'explications brèves sur leurs décompositions et simplement des formules de bases (soit globales).

2.2.1. Centre de coûts de production

La formule correspondante est :

$$\text{Ecart total} = \text{coût de la production réelle} - \text{coût préétabli de la production prévue}$$

Pour décomposer cet écart, il faut ajuster le budget standard (budget prévu) à la production réelle.

Le tableau ci-dessous montre comment s'effectue cet ajustement :

	BSB			Ecart/volume	BSAPR			Ecart/performance économique	REEL		
	O	P	M		O	P	M		O	P	M
MP											
MOD											
Frais indirects											
Coût de production											




Tableau 2 : Modélisation de l'ajustement du budget standard à la production réelle

Avec:

BSB : Budget standard de base	MOD : Main d'œuvre directe
BSAPR : Budget standard ajusté à la production réelle	Q : Quantité
MP : Matières premières	P : Prix
	M : Montant

Nous pouvons repérer la première décomposition en écart sur volume et en écart sur performance économique.

L'écart sur performance économique peut également se décomposer comme suit:

- **Ecart sur charges directes**
 - *Ecart sur matières premières*
 - Ecart sur prix
 - Ecart sur quantité
 - *Ecart sur main d'œuvre directe*
 - Ecart sur taux
 - Ecart sur temps
- **Ecart sur charges indirectes**

Pour les écarts sur charges indirectes, deux méthodes sont possibles : celle du plan comptable général (PCG) et celle anglo-saxonne (ou des contrôleurs de gestion). Nous pouvons tout de même amener une critique principale à la méthode du plan comptable général : l'écart sur activité n'est pas pertinent car il favorise la lenteur.

Par manque de temps et d'intérêt pour répondre à la problématique, nous ne verrons pas dans le détail ces deux méthodes. L'établissement de la méthode du PCG ou de celle anglo-saxonne nous amène à trois sous-écarts :

- Ecart sur productivité
- Ecart sur activité
- Ecart sur budget

2.2.2. Centre de coût discrétionnaire

Ils correspondent aux coûts qui ne peuvent être mesurés avec objectivité et dont le responsable peut user selon son appréciation. Ils concernent par exemple les coûts d'administration.

Il existe trois méthodes pour le calcul de ces coûts:

- Comparaison des charges par nature
- Comparaison des charges par service
- Le budget base zéro (budget qui ne se base pas sur des données historiques)

2.2.3. Centre de revenu

Ce centre permet de connaître principalement la performance au niveau des ventes de l'entreprise et donc des commerciaux.

Le calcul des écarts varie en fonction du nombre de produits vendus par l'entreprise.

- **Un seul produit**

Si l'entreprise ne vend qu'un seul produit, le calcul des écarts est simple. On retrouve un écart global :

$$\text{Ecart global} = \text{chiffre d'affaire réel} - \text{chiffre d'affaire prévisionnel}$$

Ensuite celui-ci est décomposé en deux sous-écarts : un écart sur quantité et un écart sur prix.

- **Plusieurs produits**

Si l'entreprise vend plusieurs produits, deux méthodes sont possibles en fonction du nombre d'équipes spécialisées sur les produits.

- *Analyse par produit s'il existe autant d'équipes spécialisées que de produits*

On retrouve dans ce cas un écart global par produit ainsi qu'une décomposition en écart sur prix et sur quantité par produit. Ceci nous donne au final un écart total sur chiffre d'affaire.

- *Une seule équipe pour tous les produits*

Au départ, on retrouve notre écart global sur chiffre d'affaire qui se décompose également en écart sur quantité et sur prix.

Cependant on va rajouter ici quatre nouveaux sous-écarts. L'écart sur quantité se décompose en écart sur marché et sur part de marché. L'entreprise a dans ce cas besoin de connaître les valeurs du marché de son secteur d'activité. L'écart sur prix devient un écart sur mix et un écart sur prix stricto-sensu. L'entreprise doit ici calculer le prix mix, qui est obtenu avec le pourcentage de répartition de chaque produit en fonction des quantités totales et le prix prévisionnel de chaque produit.

2.3. Mesure de la performance à partir du centre de profit

Le centre de profit doit permettre l'optimisation du résultat. Il est plus facile de calculer la performance à partir de ce centre car il demande moins de détail au niveau des calculs.

Ce centre est peut-être plus utilisé pour des entreprises qui ne possèdent pas une partie imposante au niveau de la production.

Ici, deux grands écarts sont calculés : l'écart sur marge et l'écart sur coûts discrétionnaires.

- **Ecart sur marge**

Pour le calcul de l'écart sur marge, on reprend en partie le tableau utilisé pour le centre de coûts de production.

	BSB			Ecart/volume	BSAPR			Ecart/performance économique	REEL			Ecart budgétaire
	O	P	M		O	P	M		O	P	M	
Production Temps												
CA				(3)			(4)					(2)
MP												
MOD												
CF indirects												
CV indirects												
Coût de production				(6)			(7)					(5)
Marge/coût de production												(1)

Tableau 3 : Méthode de calcul de l'écart sur marge

Avec :

CA : chiffre d'affaire

CF : charges fixes

CV : charges variables

Grâce à la dernière colonne on retrouve notre écart sur marge (1) qui se décompose :

- *Ecart sur chiffre d'affaire (2) :*
 - Ecart sur quantité (3)
 - Ecart sur prix (4)

- *Ecart sur coût de production (5) :*
 - Ecart sur quantité (6)
 - Ecart sur prix (7)

Il est également possible de décomposer l'écart sur marge en écarts sur marge en responsabilité commerciale et responsabilité production. Cette méthode permet de bien déterminé la responsabilité au niveau des écarts de chacun de ces services.

- **Ecart sur coûts discrétionnaires (méthodes vues plus haut)**

3. Arborescence des écarts

3.1. A partir du centre de revenu et des centres de coûts

Admettons que l'arborescence concerne une entreprise qui vend plusieurs produits et qu'une seule équipe est spécialisée sur tous les produits.

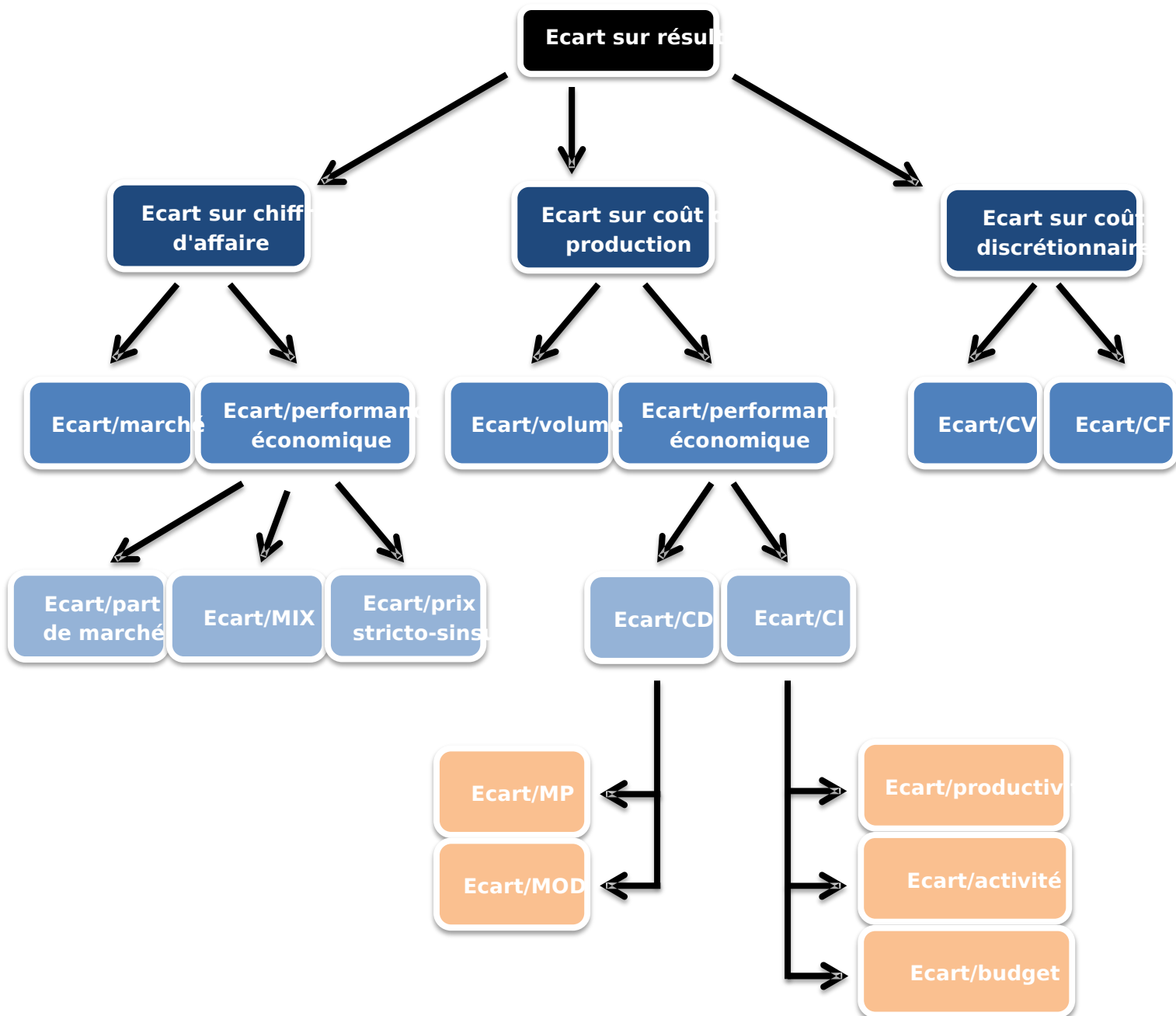


Schéma 2: Modélisation des écarts à partir du centre de revenu et des centres de coûts

3.2. A partir du centre de profit

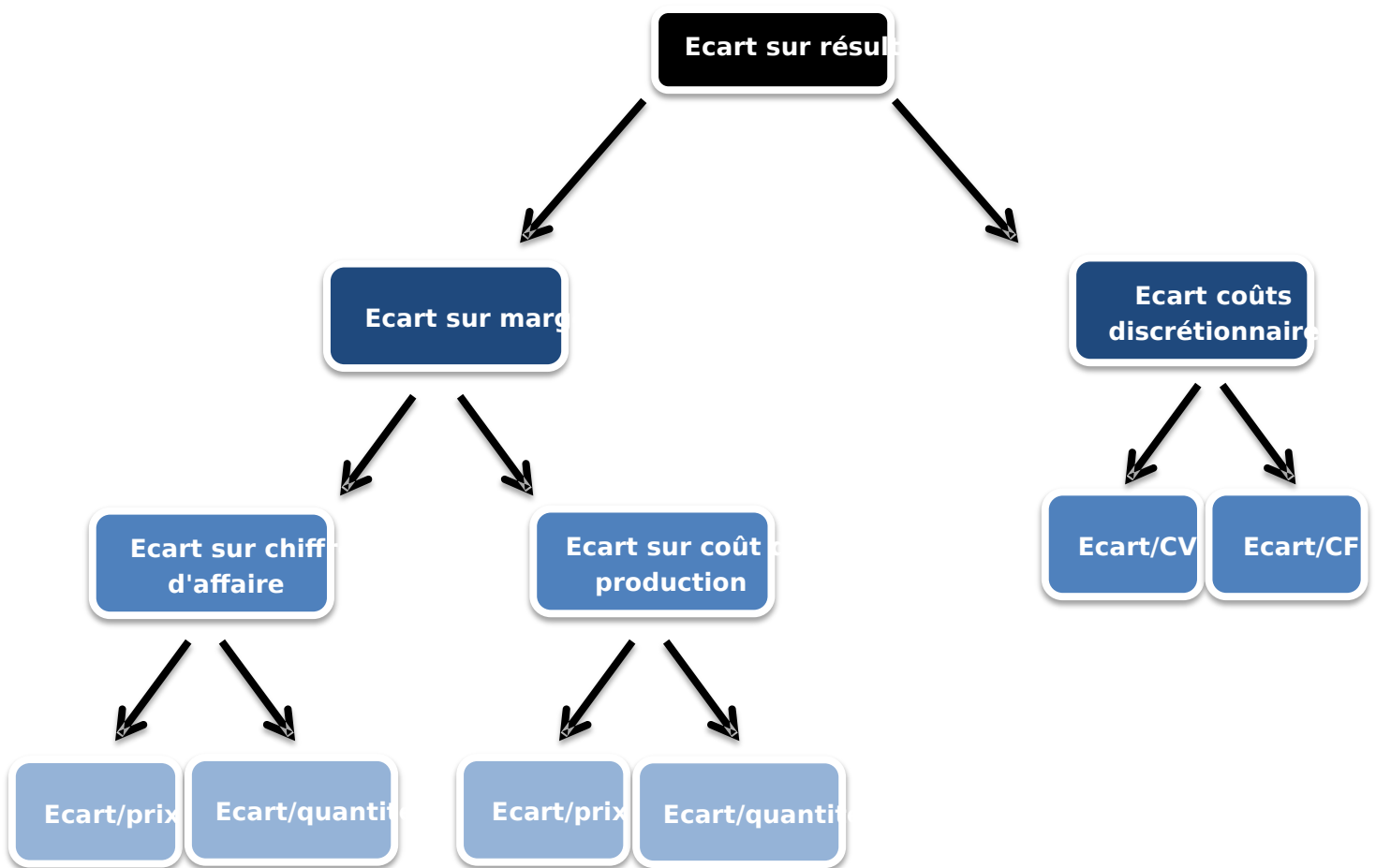


Schéma 3 : Modélisation des écarts à partir du centre de profit

Ces arborescences sont de simples exemples. Chaque service de contrôle de gestion est libre de choisir ses propres méthodes. La définition des nominations des écarts n'est pas stricte. Le service de contrôle de gestion doit utiliser les moyens qu'il préfère (le plus adéquate à l'entreprise) et définir sa propre arborescence d'écarts, pour mieux se repérer dans son travail et ainsi être plus efficace et réactif.

4. Interprétation des écarts et limites de l'analyse

4.1. Interprétation des écarts

Les écarts sont qualifiés soit de "favorables", soit de "défavorables". Ceci traduit l'impact positif ou négatif sur l'organisation. Il faut bien faire attention au signe obtenu par le calcul qui n'a pas toujours la même signification. L'interprétation des écarts varie en fonction des méthodes que l'on utilise.

Si pour des calculs on choisit d'établir :

$$\text{Ecart} = \text{Réal} - \text{Prévisionnel}$$

Alors on peut interpréter les différents écarts de cette manière :

- **Pour les centres de revenus et de profits**
 - Si l'écart est supérieur à 0, alors il est favorable à l'entreprise. Il correspond à un produit supplémentaire.
 - Si l'écart est inférieur à 0, alors il est défavorable à l'entreprise. Il correspond à une perte.

- **Pour les centres de coûts (de production et discrétionnaires)**
 - Si l'écart est supérieur à 0, alors il est défavorable à l'entreprise. Il correspond à une charge supplémentaire, qui n'a pas été prévue préalablement.
 - Si l'écart est inférieur à 0, il est favorable. Il correspond à une économie pour l'entreprise.

Cependant si lors des calculs, on choisit d'établir:

$$\text{Ecart} = \text{Prévisionnel} - \text{Réal}$$

Alors l'interprétation est inversée par rapport à celle que nous venons de voir.

Selon le modèle, le contrôleur de gestion estimera plus judicieux d'analyser les écarts soit en partant du centre de revenus ou du centre de profit. Son choix changera la modélisation de ses écarts. De plus l'action du service contrôle de gestion peut choisir d'analyser et d'interpréter tous les écarts ou seulement les plus significatifs, en fonction de la stratégie de l'entreprise.

4.2. Critiques et limites du contrôle budgétaire

L'analyse des écarts est un excellent outil de mesure de la performance mais il connaît quelques critiques au niveau de la pertinence de son utilisation.

Les praticiens et théoriciens ont émis depuis longtemps, de nombreuses critiques concernant le contrôle budgétaire. Toutes les parties et tous les éléments de celui-ci sont régulièrement remis en cause, tel que :

- L'aptitude à effectuer des prévisions à la fois juste et pertinentes
- La capacité à réaliser un contrôle objectif et intègre
- Le(s) rôle(s) en soi du contrôle budgétaire

En effet, beaucoup de questions se posent au niveau du rôle du contrôle budgétaire en tant que planificateur, coordinateur des différentes actions de l'entreprise, évaluateur des performances de celle-ci, ou alors en tant qu'acteur de tous ces rôles à la fois. Comme d'autres auteurs, Deschamps [1997], se pose des questions sur le rôle réel des budgets et ainsi le perçoit parfois comme un "piège pour cadre".

Une des critiques les plus importantes et récurrentes concerne la lenteur de l'information et la contrainte de se baser sur des données passées, ce qui peut entraîner une certaine routine au sein des organisations. Pyhr [1973] estime qu'il est essentiel de repartir sur de nouvelles bases chaque année. Cependant, cet auteur a pu remarquer qu'avec l'arrivée du Budget Base Zéro (BBZ), les entreprises avaient des difficultés à s'adapter et ainsi à évoluer autrement en se basant sur les budgets antérieurs.

Tout d'abord l'analyse des écarts est un contrôle à posteriori. Il est tardif et ne permet pas d'anticiper les problèmes mais de corriger les problèmes pour le futur. Cette analyse exige donc une forte et rapide réactivité de la part du service contrôle de gestion et de l'organisation.

Voici quelques limites récurrentes :

- Pour que les budgets et l'analyse des écarts soient pertinents, chaque centre de responsabilité doit avoir une réelle autonomie dans les décisions et ainsi doit pouvoir maîtriser la fixation de ses budgets.
- La mise en place d'un contrôle budgétaire peut être mal vécue par le personnel d'une entreprise (instauration de changement, adaptation).
- Sa mise en place peut être longue et complexe. Parfois le contrôle budgétaire est laborieux et n'assure pas une réactivité suffisante de l'entreprise. L'environnement des entreprises est de nos jours très instable et donc peut changer facilement. Ceci peut entraîner la mise en place d'outils plus pertinents à l'activité, tel que les tableaux de bord.
- Le système d'information comptable doit être le plus efficace possible. Il faut que le contrôleur de gestion puisse avoir accès rapidement aux données comptables et qu'il puisse les classer facilement. Il faut également une bonne remontée des comptes, soit une comptabilité suivie et mise à jour régulièrement.

La liste des limites n'est pas exhaustive. Nous pouvons en rajouter d'autres et certaines entreprises n'estimeront pas que celles-ci peuvent poser problème.

Même si certaines limites sont considérées comme générales, chaque entreprise établit ses propres limites à cet outil, en fonction de son utilité et des besoins de l'entreprise.

Le contrôle budgétaire est un outil utilisé depuis longtemps par un grand nombre d'organisations. Il a connu des évolutions considérables depuis sa création mais également des remises en questions approfondies sur son utilité et sa pertinence. Il n'est pas forcément un outil facile à mettre en place dans une entreprise. Parfois, le résultat peut être laborieux et représenter plus une perte de productivité et de performance pour l'organisation.

De plus, le contrôle budgétaire le plus souvent étudié, concerne un type d'entreprise et sert de base. Les organisations ayant une activité qui diffère doivent adapter cet outil et ceci peut parfois s'avérer être plus facile, mais également plus complexe. Nous allons justement aborder la question de l'adaptation de cet outil au niveau des différents organismes possibles, dans la seconde partie de ce premier point.

II - Adaptation des outils aux entreprises

L'objectif d'un service de contrôle de gestion reste le même, peu importe l'entreprise et son type d'activité. De même, les objectifs et intérêts principaux du contrôle budgétaire et du calcul des écarts sont toujours de participer à l'analyse et l'amélioration des performances de l'entreprise.

Les principaux changements et adaptations concernent les méthodes et moyens utilisés pour le calcul des écarts, ainsi que pour leur analyse.

Ces adaptations se font en fonction du type d'entreprise, du type d'activité de celle-ci et de la stratégie adoptée par les dirigeants.

1. Réflexion apportée sur le type d'activité

Le contrôle budgétaire généralement étudié se base sur des entreprises de type industrielles. Cependant, il est également utile, voir indispensable pour d'autres types d'entreprises nécessitant quelques adaptations.

1.1. Les entreprises industrielles

L'analyse du contrôle budgétaire, au niveau d'une entreprise industrielle (ou de transformation), demande la mise en place d'un nombre d'étapes plus importante que pour d'autres organisations.

En effet, ce type d'entreprise doit se concentrer à la fois sur :

- L'achat des matières premières ou des produits à transformer
- La production ou la transformation des produits
- La vente des produits finis ou semi-finis

Pour les entreprises industrielles, une analyse à partir du centre de profit peut sembler plus pertinente. Ainsi, elle peut déterminer sa marge sur coût de production et les écarts liés, soit analyser dans le détail ses bénéfices. Une analyse à partir des centres de revenus peut également être utilisée, celle-ci sera d'avantage approfondie.

Pour ce type d'entreprise, les différents modèles vus dans la première partie peuvent être intéressants. Le choix se porte principalement sur les objectifs de l'entreprise et sur l'approfondissement désiré de certains éléments.

Il faut seulement que les organisations prennent en considération l'importance du budget de production et donc des coûts concernés. C'est un budget qui peut avoir un impact considérable sur la santé de l'entreprise et ses performances.

C'est pour cela qu'il est judicieux, de séparer les budgets et l'analyse des écarts en fonction de centres de responsabilité. Cette distinction permet de déterminer la performance de chaque service ainsi que sa part de responsabilité dans le résultat de l'entreprise.

1.2. Les entreprises commerciales

Une entreprise commerciale se caractérise principalement au niveau des ventes. En effet, son objectif est de bien déterminer et maximiser ses ventes et le profit obtenu.

Ici, dans l'analyse du contrôle budgétaire, le budget le plus important est celui des ventes, soit l'étude des écarts sur chiffre d'affaire. Le budget des approvisionnements joue également un rôle essentiel, notamment pour savoir si les achats ont été suffisamment budgétés ou non.

- **Contrôle budgétaire des ventes**

Comme nous l'avons vu dans la première partie, deux centres reposent sur cette analyse et permettent d'analyser la performance commerciale de l'entreprise : le centre de revenus et celui de profit.

Pour les entreprises commerciales, l'analyse du contrôle budgétaire des ventes et des écarts associés est plus pertinente en se basant sur le centre de revenus.

Ici, la décomposition de l'écart sur chiffre d'affaire en écart sur quantité et écart sur prix, permet d'analyser certaines responsabilités. L'estimation de l'écart sur quantité amène l'entreprise à s'interroger sur les performances commerciales (insuffisantes ou non) et sur les prévisions (trop optimistes ou pas assez). C'est le service commercial qui est concerné et son efficacité peut être remise en cause. L'étude de l'écart sur prix est parfois difficile à apprécier car les causes peuvent être variables.

- **Contrôle budgétaire des coûts**

L'étude des écarts sur coûts est beaucoup moins pointue que pour une entreprise industrielle. En effet, une entreprise commerciale qui ne transforme en aucun cas les produits qu'elle vend, n'a pas de coûts de production en soi (même si elle peut être amenée à effectuer des opérations de manutention).

Dans ce cas, le plus simple est une décomposition en un écart sur coûts variables (qui concerne les services achats) et un écart sur coûts fixes (qui concerne les services administratifs et financiers). Il est également possible de rajouter une étape avant cette décomposition pour différencier les charges directes à l'activité de l'entreprise et les charges indirectes à celle-ci.

Nous pouvons schématiser, de manière simplifiée, l'analyse des écarts d'une organisation commerciale comme suit :

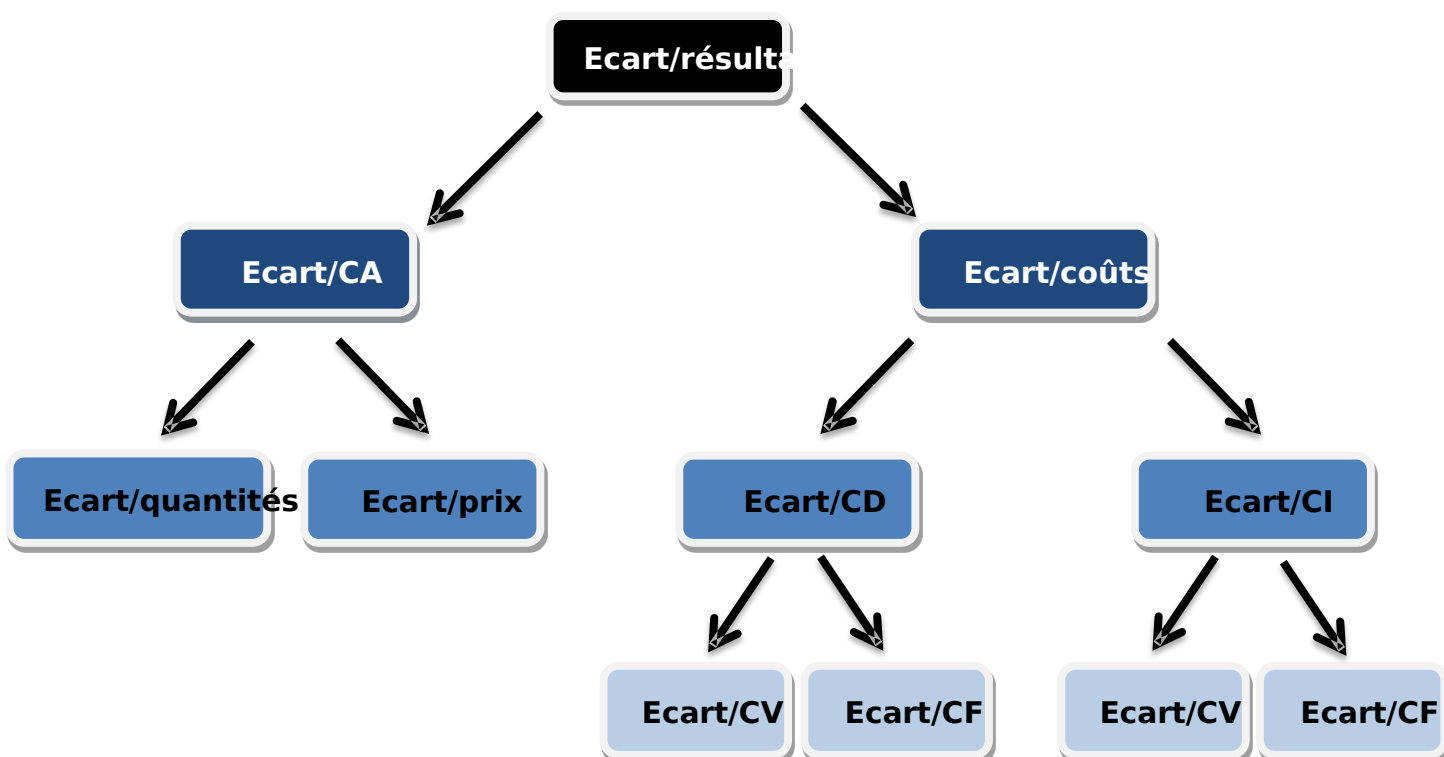


Schéma 4 : Exemple de modélisation des écarts pour une entreprise commerciale

La mise en place d'un contrôle budgétaire donc d'une analyse des écarts est légèrement moins complexe pour une entreprise commerciale, du fait de l'absence de production. Cependant,

lors de la mise en place et de l'analyse, il est nécessaire pour l'entreprise, de porter une attention particulière sur deux points :

- Le centre de revenus
- Le centre de coût (au niveau de l'approvisionnement)

Si l'entreprise effectue cette analyse sur une base régulière, elle peut adopter des mesures correctives appropriées et efficaces.

1.3. Les entreprises de service

Comme pour les entreprises commerciales, le contrôle budgétaire au niveau des entreprises de service est un peu simplifié et n'est pas orienté sur les mêmes éléments ou services.

En effet, son attention se portera sur des éléments qui diffèrent d'une entreprise industrielle. D'une part du fait qu'elle n'a pas de réels coûts de production, et d'autre part qu'elle n'a pas ou très peu de coûts d'approvisionnement de produits ou de matières premières.

Ce type d'entreprise, propose (vend) des services, qui ne peuvent être achetés auparavant. Même si certains coûts disparaissent ou se modifient, d'autres restent ou s'ajoutent. L'entreprise rencontre des coûts qui sont liés à l'activité de l'entreprise. Par exemple, pour une entreprise de transport, nous pouvons trouver des coûts de stockage, de location ou d'achat de matériels de maintenance, et bien d'autres. De plus, les coûts concernant les services administratifs et financiers sont toujours présents.

Ensuite, la partie des ventes a comme pour toute entreprise, une importance pour laquelle il est essentiel d'analyser la performance, au travers des écarts. Ces organisations vendent des services et il est parfois complexe de définir efficacement les prix accordés à chaque service. L'analyse des écarts permet dans ce cas, une bonne étude entre le prévisionnel et le réel, et ainsi une réactivité rapide et efficace.

Nous pouvons remarquer les similitudes au niveau de la modélisation des écarts entre les entreprises commerciale et de services. L'arborescence des écarts élaborée plus haut peut être utilisée ici aussi. Les coûts directs seront différents, au lieu de concerner l'approvisionnement de produits qui seront revendus, ils concerneront des achats nécessaires au bon fonctionnement de l'activité, à la mise en place des services.

1.4. Le cas particulier de la sous-traitance et des commissionnaires de transport

Nous abordons le cas de la sous-traitance, étant donné que l'entreprise TEN Languedoc est concernée par celle-ci.

Au niveau légal, la sous-traitance concerne "les contrats par lesquels un transporteur routier de marchandises ou un commissionnaire de transport confie à un transporteur routier de marchandises l'exécution d'une ou plusieurs opérations de transport routier de marchandises nécessitant l'utilisation intégrale d'au moins un véhicule".³

Si nous nous référons à cette loi, nous pouvons qualifier la relation entre le commissionnaire de transport et le transport routier de marchandises d'une relation de sous-traitance. Cependant, pour que celle-ci soit réelle, il est nécessaire que le commissionnaire de transport rémunère lui-même le transporteur et non le client initial.

L'entreprise étudiée est un commissionnaire de transport qui est donc liée à toutes les activités de transport. Dans ce type de secteur, les entreprises sont souvent obligées de faire appel à des sous-traitants pour diverses opérations. Les commissionnaires de transport, du fait de leur statut, ont beaucoup plus souvent recours à des opérations de sous-traitance. Celles-ci représentent une part importante de l'activité totale. Par exemple, pour TEN Languedoc, elle représente une part considérable de son chiffre d'affaire.

Au niveau de la gestion et notamment des budgets, il est nécessaire d'intégrer cette part de sous-traitance. En plus ou pour remplacer certains budgets classiques vus un peu plus haut, l'entreprise élabore un budget de sous-traitance.

Le plus judicieux pour l'entreprise, est de mettre en place un suivi de chaque opération ou chaque contrat de sous-traitance. Pour le calcul des écarts, la sous-traitance ne pose pas de problème, elle simplifie même le calcul, du fait du statut de l'entreprise concernée.

Pour une entreprise commissionnaire de transport, qui au niveau juridique est considéré comme une entreprise commerciale, la sous-traitance peut représenter ses coûts les plus importants. Les coûts de sous-traitance remplacent tout ou quasiment tous les coûts d'approvisionnement et de production.

³ Article 1 de la loi du 31 Décembre 1991 relative aux relations de sous-traitance dans le domaine du transport routier de marchandise

En fonction de l'activité précise et des services proposés par l'entreprise, elle peut rencontrer des coûts de stockage et de maintenance notamment l'achat ou la location de certains matériels.

Au niveau des écarts, l'entreprise peut choisir entre plusieurs stratégies :

- Mettre en place un développement classique des écarts budgétaires en y ajoutant quelques modifications
- Ne pas prendre en compte le développement classique des écarts et se baser directement sur les écarts les plus importants pour l'entreprise

Du fait, de son statut, et de l'absence de production en soi de produits, l'entreprise n'est pas obligée de mettre en place un schéma très détaillé des coûts, notamment des coûts de production.

Les coûts les plus importants concernent les charges directes, avec notamment la sous-traitance et la main d'œuvre, et en fonction des besoins, l'approvisionnement peut être plus ou moins considérable.

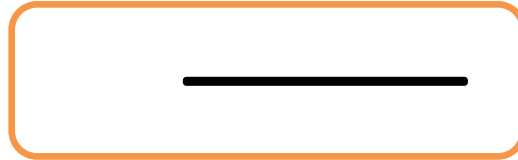
Les écarts calculés peuvent concerner :

- **Les écarts sur volume** : au niveau des quantités transportés, du nombre de livraisons...
- **Les écarts sur coûts** : en fonction des différents postes, tel que les coûts variables kilométriques ou de sous-traitance, et les coûts fixes d'amortissement de matériels de transport et ceux salariales.
- **Les écarts sur rendement** : différence entre le temps budgété et le temps réel nécessaire pour effectuer une tournée type.
- **Les écarts sur charges indirectes**
- **Les écarts de sous-activité** : si un écart sur volume est constaté

Pour un commissionnaire de transport, l'analyse de l'écart de sous-traitance simple (sous-traitance prévue – sous-traitance réelle) manque de précision et n'est parfois pas suffisante. En effet, pour un calcul de coûts, un écart positif est considéré comme défavorable. Cependant, dans ce type d'entreprise, ce coût est étroitement lié au chiffre d'affaire puisque plus celui-ci est élevé plus la sous-traitance est logiquement élevée.

Donc un écart positif de sous-traitance peut parfois être le constat d'une bonne performance de l'activité de l'entreprise si bien sûr l'écart sur chiffre d'affaire est lui aussi positif.

L'analyse, tel quel, de cet écart n'étant pas toujours d'une objectivité suprême, il est judicieux pour l'entreprise de mettre en place un calcul supplémentaire plus pertinent. Ce calcul se présente sous-forme de ratio, comme suit :



Il est nécessaire de calculer ce ratio à la fois pour les prévisions et pour les données réelles constatées. Pour ensuite, déterminer si les ratios ont évolué de manière positive, il est possible de calculer l'écart entre le ratio réel et celui prévisionnel. Si l'écart est inférieur à zéro, alors il est favorable à l'entreprise et signifie que le chiffre d'affaire à évoluer d'avantage que les coûts de sous-traitance. L'entreprise peut ensuite chercher à comprendre, d'où vient cette différence d'évolution et essayer par la suite de garder cette amélioration ou même de la maximiser d'avantage. Cependant, si l'écart est positif alors il est défavorable à l'entreprise. L'entreprise doit, dans ce cas, analyser et comprendre l'origine de ce dysfonctionnement (hausse des prix des sous-traitants, plus d'opérations de sous-traitance que d'opérations effectuées par l'entreprise elle-même...), et ainsi mettre en place les actions nécessaires pour y remédier.

Le contrôle budgétaire est donc adaptable à tous types d'entreprises et engendre des modifications quant aux méthodes utilisées et au choix des écarts, en fonction de l'activité de chacune d'elles. Cependant il n'est pas toujours évident de mettre en place un contrôle budgétaire qui soit spécifiquement adapté à l'entreprise.

2. Difficultés rencontrées lors de la mise en place d'un contrôle budgétaire adapté

Même si le contrôle budgétaire est facilement adaptable, il peut parfois être complexe à mettre en place pour qu'il soit cohérent et pertinent au niveau de l'activité de l'entreprise.

Si une organisation n'a aucun contrôle budgétaire en place, il faut établir tous les outils et les méthodes pour celui-ci. Si une entreprise en a déjà un mais qu'il faut l'approfondir ou l'améliorer, il faut s'adapter aux outils mis en place, voir les modifier.

2.1. Etablir les outils adaptés et effectuer la liaison des informations

Dans le cas d'une entreprise qui n'effectue pas de contrôle budgétaire, il faut à la fois tous mettre en place et tous adapter à l'activité de celle-ci. Les difficultés peuvent apparaître dès le début, notamment au niveau de:

- La détermination des budgets les plus pertinents
- Le choix des méthodes et des outils pour l'analyse des écarts (se baser sur le centre de revenu ou de profit)
- La répartition de l'information comptable aux budgets
- La répartition des coûts en fonction de leur provenance
- Le choix des écarts les plus significatifs (qui peuvent varier d'une entreprise à une autre)

Comme nous pouvons le voir, les difficultés peuvent être nombreuses et ainsi ralentir, voir bloquer la mise en place d'un contrôle budgétaire. Pour que la mise en œuvre soit efficace et efficace, l'entreprise doit élaborer un travail important en amont et ainsi bien déterminer les objectifs principaux de celle-ci, suivi des objectifs de chaque centre de responsabilité. Par la suite elle doit bien analyser le type d'informations nécessaires et l'origine de leur emplacement pour mettre en place une remontée d'information irréprochable.

Si les bases du contrôle budgétaire sont bien appréhendées et le travail en amont bien effectué alors l'entreprise peut commencer la mise en place des budgets et leur analyse, pour déterminer les actions qui en découlent. Mettre en place un système budgétaire, requiert du temps et une vigilance du début à la fin. L'entreprise doit y aller par étape et faire face un à un aux problèmes rencontrés pour effectuer un contrôle budgétaire efficient et approprié.

2.2. S'adapter aux outils déjà mis en place

Dans une entreprise où de la gestion et du contrôle budgétaire simplifié sont déjà mis en place, il peut paraître facile de s'adapter. Pour l'amélioration et l'approfondissement de celui-ci, il est possible de repartir à zéro ou de s'adapter aux outils et d'effectuer des modifications.

Pour pouvoir s'adapter, il faut d'abord comprendre l'origine des outils utilisés et l'objectif de leur mise en place. Le mieux au niveau rentabilité et efficacité, est de se servir de ces outils pour orienter le contrôle budgétaire plus détaillé.

Plusieurs difficultés peuvent apparaître :

- La pertinence de l'outil déjà utilisé
- Le manque ou le surplus d'informations
- L'adaptation de l'information présente

L'entreprise TEN Languedoc avait déjà mis en place un contrôle budgétaire mais celui-ci ne rentrait pas dans les détails pour comprendre au mieux l'origine des écarts. Nous avons décidé de se baser sur le travail déjà effectué pour établir ensuite une arborescence d'écarts plus détaillée.

Il nous a dans un premier temps fallu identifier et analyser l'information présente au sein de l'entreprise et notamment au niveau des outils utilisés pour le contrôle budgétaire. Ici, l'analyse se base sur le modèle du compte de résultat et les écarts sont calculés directement à partir des charges et des produits, sans répartition en centre de responsabilité.

Pour pouvoir analyser les écarts budgétaires à partir des centres de responsabilité, il nous a fallu séparer et regrouper les charges et les produits, en fonction de pertinences et de leur rôle dans l'activité de l'entreprise. Les difficultés rencontrées se sont principalement portées sur cette étape. Il n'a pas toujours été évident d'attribuer chaque élément à un centre de responsabilité.

L'arborescence des écarts ⁴ a par la suite été mise en place et les calculs ont également été élaborés. Une fois les données prévisionnelles et comptables réelles saisies, un autre problème est apparu : le manque d'information prévisionnel.

⁴ Voir annexe 6 : Arborescence des écarts possible pour une entreprise de transport

Le contrôle budgétaire de base était simplifié. Dans le budget prévisionnel, les quantités et les prix n'étaient pas pris en compte, seul le chiffre d'affaire total ou la sous-traitance totale par mois étaient présent. Cependant pour pouvoir approfondir et décomposer les écarts, ces informations sont essentielles. Par exemple, comme nous l'avons vu précédemment, l'écart sur chiffre d'affaire devient un écart sur quantité et un écart sur prix.

Avec un peu de réflexion, il nous a été possible de déterminer les quantités prévisionnelles à partir du chiffre d'affaire qui avait été budgété. Pour retrouver les quantités et les prix réels, il nous a suffi de nous baser sur les données comptables, enregistrées pour chaque mois.

Pour résumer, deux éléments ont principalement posés problème lors de l'adaptation :

- La répartition des éléments comptables aux centres de responsabilité concernés
- L'absence de certaines informations dans le budget prévisionnel

Il n'a également pas été évident de déterminer le degré de détail dans l'arborescence des écarts. Il a fallu apporter une réflexion sur les écarts les plus importants et ceux pour lesquels il n'était pas forcément nécessaire de les décomposer avec précision.

De ce fait, l'adaptation du contrôle budgétaire s'est élaborée par étape dans le but final de comprendre l'origine de certains écarts de l'entreprise et notamment de définir certaines actions pour améliorer les performances de l'entreprise.

Le contrôle budgétaire existe depuis longtemps et a été adopté au fil des années par un grand nombre d'entreprise. La mise en place d'un contrôle budgétaire et d'une analyse des écarts demande un travail pointilleux qui peut parfois être considéré comme trop long et lent à élaborer. De plus, la détermination des objectifs par les responsables et du choix de l'arborescence des écarts peuvent être des difficultés rencontrées par l'entreprise.

La fiabilité du système repose sur la stratégie, les méthodes choisies mais surtout sur la bonne adaptation à l'activité de l'entreprise. Une mauvaise adaptation peut être néfaste pour l'organisation et par conséquent pour ses performances. Si le système est mal adapter par l'entreprise, il peut être considéré comme un danger pour celle-ci et sa continuation dans le temps.

Ceci peut également entraîner du temps et de l'argent supplémentaire pour réadapter efficacement le contrôle budgétaire et palier aux possibles pertes et dysfonctionnements encourus.

La mise en place d'un contrôle budgétaire n'est pas à prendre à la légère, il doit constituer un avantage pour l'entreprise et non avoir une influence négative sur l'évolution de celle-ci. Le mettre en œuvre et l'adapter n'est donc pas toujours évident mais il faut également attacher de l'importance aux étapes qui suivent, c'est-à-dire à l'analyse des résultats et aux mesures à prendre par l'entreprise. C'est dans la partie qui va suivre que nous allons étudier ces deux points et ainsi montrer comment la connaissance des origines des écarts et le choix des actions à mettre en place peuvent être un atout pour l'amélioration des performances ou avoir un effet inverse sur celles-ci.

Partie 2 : L'amélioration des performances

Le contrôle budgétaire est un outil essentiel dans l'analyse de la performance d'une entreprise. Il demande la mise en place de méthode et de réflexion sur l'activité de l'entreprise. Le calcul des écarts budgétaires demande rigueur et pertinence. Leur interprétation nous amène donc à l'objectif principal du contrôle budgétaire en permettant de détecter les dysfonctionnements interne à l'entreprise et de prendre des décisions plus ou moins conséquentes pour y remédier.

La suite de l'étude représente les étapes les plus importantes et pertinentes pour l'entreprise, car elles vont contribuer à l'évolution de l'entreprise. A la suite des décisions effectuées par l'entreprise, les conséquences peuvent aussi bien être positive que catastrophiques pour celle-ci.

Les phases qui suivent correspondent au contrôle et à la régularisation des dysfonctionnements. Le contrôle est une étape incontournable car sans contrôle, la gestion prévisionnelle ainsi que la gestion budgétaire perdent tout leur intérêt. Celui-ci, va permettre de :

- Mettre en évidence les causes des écarts constatés
- Analyser les responsabilités (de chaque service et centre)
- Analyser l'ampleur du phénomène observé (importance des écarts pour l'activité de l'entreprise)
- Décider et mettre en place les mesures appropriées pour remédier aux dysfonctionnements

Par la suite il est judicieux, pour une meilleur efficacité et efficience, d'avoir un suivi sérieux et régulier, à la fois des budgets et des actions mises en place.

Ces deux éléments (analyse des résultats et suivi régulier) représentent tout le bien fondé du contrôle budgétaire et permettent l'amélioration des performances de l'entreprise. En effet, l'objectif de toute entreprise est évidemment de perdurer dans le temps mais également de participer à l'amélioration de ses performances d'une manière continue. Cette amélioration permet à l'entreprise d'évoluer, et de s'adapter continuellement au marché de son secteur et aux divers changements au niveau de la société et du monde de l'entreprise.

Une organisation qui n'évolue pas et qui stagne en ce qui concerne ses performances risque de voir une régression plus ou moins lente de son activité, de proposer des services inadéquates aux diverses évolutions. Ceci peut être préjudiciable pour la pérennité de l'entreprise. Nous allons donc étudier un peu plus dans le détail ces deux points, au travers des deux sous-parties qui suivent.

I - Réflexion apporté sur les résultats

L'analyse des résultats demande une réflexion rigoureuse et approfondi de la part des responsables. Il est dans un premier temps essentiel de bien déterminer l'origine ou la cause des écarts pour que dans un second temps, les actions mises en œuvre soient à la fois compétentes et appropriées à l'activité de l'entreprise.

1. Analyse des problèmes

1.1. Détermination de la nature des écarts

L'interprétation détaillée des écarts doit être menée en fonction du contexte de l'entreprise. Cependant l'origine des écarts est, de base, orienté e par certaines hypothèses courantes. Déterminer la réelle nature des écarts n'est pas toujours évident et peut parfois être fastidieux. En effet, certains écarts peuvent avoir plusieurs origines mais il est nécessaire de déceler celle qui concerne l'entreprise et son activité, à défaut de prendre des mesures non appropriées par la suite. La nature des différences entre le prévisionnel et l'activité constaté, peut être soit interne à l'entreprise, soit externe à celle-ci.

Pour une détermination la plus précise possible des écarts, l'entreprise doit analyser tous les changements de l'environnement (interne et externe) et les affecter aux causes possibles.

Concernant les écarts sur coûts, nous pouvons catégoriser quelques origines de base.

1.1.1. Origines des écarts sur charges directes

Pour les charges directes, nous retenons un écart sur matières premières et un autre sur main d'œuvre directe.

- **Causes possibles de l'écart sur matières premières**

Cet écart, peut provenir d'une part, d'une différence au niveau des quantités. Elles varient en fonction de divers acteurs tel qu'une mauvaise définition du prévisionnel et des standards, un défaut de qualité, des rebuts et déchets plus ou moins fréquents, un changement de la nature des matières premières utilisées, des bris dans les équipements, etc. Il existe un nombre important de raison. Par exemple, si la main d'œuvre directe vient d'être renouvelée, elle peut ne pas être suffisamment expérimentée, pour définir avec précision les quantités de matières premières nécessaires au fonctionnement de l'entreprise.

D'autre part, cet écart peut provenir d'une différence au niveau des prix. Leur variation peut notamment être due à l'acquisition d'un nouveau fournisseur, d'une concurrence plus importante, d'une économie d'échelle, d'une variation de prix imprévue ou encore d'une mauvaise politique d'approvisionnement (rupture de stock, approvisionnement en urgence etc.). Par exemple, si le fournisseur habituel de l'entreprise ferme, celle-ci doit en trouver un nouveau qui peut pratiquer des tarifs plus élevés ce qui entrainera automatique une variation des prix par rapport au prévisionnel.

- **Causes possibles de l'écart sur main d'œuvre directes**

Cet écart peut également provenir de deux sous-écarts distincts.

Un écart sur temps (ou quantité) peut être dû à un problème de rendement ou à une mauvaise utilisation de la main d'œuvre directes. La variation au niveau des heures peut correspondre à un manque de formation du personnel (s'ils sont nouveaux ou si de nouveaux équipements sont utilisés), un mauvais climat de travail (les salariés ne sont pas motivés et donc moins efficaces), etc. Des bris dans les équipements peut également être une source de dysfonctionnement au niveau de la perte du temps dans l'activité de la main d'œuvre directe et ainsi engendrer un écart plus ou moins significatif.

Un écart sur taux peut résulter de l'emploi d'heures supplémentaires (par exemple : départs en vacances ou période de saisonnalité), d'un motif de réglementation (changement au niveau des lois ou renégociation de la convention collective). Cet écart peut notamment être dû au niveau de spécialisation des employés. Par exemple si l'entreprise avait renseigné dans son budget prévisionnel l'intégration de nouveaux emplois à un taux précis, celui-ci peut varier du fait que les employés embauchés soient plus ou moins spécialisés.

- **Pour les entreprises de transport, causes de l'écart de sous-traitance**

Pour les entreprises de transport, et notamment les commissionnaires de transport, l'écart de sous-traitance intégré au contrôle budgétaire n'est pas à négliger. En effet, pour ce type d'organisation tel que TEN Languedoc, la sous-traitance représente une part importante de l'activité et joue un rôle essentiel quant au bénéfice engendré pour l'entreprise. De ce fait, l'entreprise doit porter une attention toute particulière à cet écart et au(x) cause(s) possible de celui-ci.

Les causes de cet écart peuvent correspondre en partie à celles de l'écart sur matière première. En effet, un écart sur quantité sera dû à une mauvaise gestion du prévisionnel, un changement de la nature des opérations de sous-traitance. La perte ou l'acquisition de clients peut également avoir de l'importance sur cet écart. Si l'entreprise travaille avec de nouveaux clients, le nombre d'opération de sous-traitance augmentera d'une manière plus ou moins proportionnel en fonction des activités et des services gérés par l'organisation elle-même.

En ce qui concerne l'écart sur prix, la perte d'un sous-traitant et l'acquisition d'un nouveau qui pratique des tarifs plus ou moins important peut être un facteur de variation. La concurrence sur le marché de sous-traitance peut augmenter ou diminuer ce qui entraîne une évolution positive ou négative des prix pour les entreprises. Cette dernière cause est externe à l'organisation et en aucun cas elle ne peut intervenir sur ce changement.

Comme nous venons de le voir, l'écart de sous-traitance peut être la conséquence de multiples acteurs sur lesquels l'entreprise doit effectuer une analyse pointilleuse et ainsi déterminer les causes sur lesquelles elle peut agir ou non.

1.1.2. Origines des écarts sur charges indirectes

Comme pour les charges directes, les causes des écarts sur charges indirectes peuvent être d'origines diverses liées au non à l'activité de l'entreprise. Nous pouvons effectuer une analyse à partir des différents sous-écarts calculés précédemment.

Comme nous l'avons vu précédemment, cet écart se divise en un écart sur volume et un écart sur performance économique. Cependant, ici l'écart sur volume ne représente pas d'intérêt particulier. Il est plus judicieux pour l'entreprise, de s'intéresser principalement sur l'analyse du deuxième écart qui met en évidence les performances économiques.

Il est également important de distinguer la signification de l'écart sur volume (charges indirectes) et de l'écart sur quantité (charges directes). Le premier, reflète l'impact de la variation du volume global de production par rapport à la prévision initiale. Tandis que le deuxième reflète l'impact de la variation des consommations unitaires de matières premières, de main d'œuvre directe et pour certaines entreprises de sous-traitance, pour la quantité réelle de production. De ce fait, pour une bonne analyse, il est plus pertinent de se concentrer sur les origines des sous-écarts de l'écart sur performance économique.

- **Causes possibles de l'écart sur activité**

Cet écart met en évidence l'absorption des frais fixes. Il permet à l'entreprise de déterminer la sous ou sur activité du centre, en comparaison de l'activité normale. Pour ceci, il est possible d'apprécier un coefficient d'imputation rationnelle des frais fixes :



Si le coefficient obtenu est supérieur à 1, alors l'entreprise est en suractivité. La situation est dans ce cas plutôt intéressante pour l'organisation. Cependant, si le coefficient est inférieure à 1, alors l'entreprise est en sous-activité, et va devoir en chercher les causes. Une sous-activité peut être due à une période de faible saisonnalité ou encore à une mauvaise utilisation du matériel utilisé (matériel ancien ou manque de formation du personnel).

En fonction que l'activité réelle soit supérieure ou inférieure à l'activité normale, le degré d'imputation des charges fixes à la production sera plus ou moins importante. Il est meilleur pour une entreprise d'avoir une suractivité et ainsi absorber au maximum les charges fixes.

Pour simplifier, la signification et l'origine de cet écart est lié directement à l'activité d'une période.

- **Causes possibles de l'écart sur productivité**

L'écart sur productivité, encore appelé écart sur rendement, représente une différence au niveau des quantités d'unités consommées. L'origine de cet écart et donc d'un dysfonctionnement, est ici interne à l'entreprise et concerne la responsabilité du centre d'analyse. Il valorise au coût préétabli, la productivité du centre par rapport aux prévisions. Un écart défavorable traduit une mauvaise performance du centre.

- **Causes possibles de l'écart sur budget**

C'est un écart qui peut représenter un écart sur coût et plus précisément au niveau des facteurs de production. C'est un écart résiduel qui exprime la différence par rapport au budget non imputable à l'activité. Il comprend à la fois une partie sur frais variables et une sur frais fixes. Il n'est pas facile à analyser et notamment les causes liées car c'est un écart composite.

1.1.3. Origines des écarts sur chiffre d'affaire

L'écart sur chiffre d'affaire se divise en un écart sur quantité et un écart sur prix. Cependant pour l'analyse des causes il est judicieux de faire le rapprochement entre les deux. En effet, la distinction entre l'effet volume et l'effet prix peut parfois être artificielle.

Ces deux éléments sont le plus souvent liés et notamment au niveau des causes qui engendrent les écarts. Par exemple, les volumes de ventes peuvent avoir augmenté du fait de la baisse des prix. Cette théorie fonctionne également dans le sens inverse : baisse des volumes à cause d'une augmentation des prix. De ce fait, une entreprise qui voit ses volumes de vente diminuer doit dans un premier temps analyser ses tarifs et leurs éventuelles évolutions durant la période. Les causes d'une baisse de chiffre d'affaire peuvent notamment être dues à d'autres acteurs, plus difficiles à identifier. Par exemple, une entreprise qui voit une diminution des volumes et du chiffre d'affaire et qui garde pendant la période la même politique de prix qu'avant devra peut-être réfléchir à la qualité de ses produits ou services proposés. D'autre part, la diminution des volumes peut être due à une augmentation nécessaire des prix par l'entreprise suite à l'acquisition d'un fournisseur plus cher.

Il est donc important lors de l'analyse de faire le lien entre ces deux écarts et d'en définir les causes plus profondes.

L'origine des écarts peut donc être très variée et dépendre soit d'événements extérieurs (au niveau du marché du secteur), soit d'éléments directement liés à l'activité de l'entreprise. Celle-ci doit donc faire le lien entre ces écarts pour réussir à déterminer les causes et ceux qui en tiennent la responsabilité. Pour conclure, nous pouvons rassembler quelques raisons qui peuvent justifier des écarts : activité saisonnière, hausse inattendu des prix, budget initial sous ou surévalué, mauvaise planification des activités, variation imprévue de l'activité etc.

1.2. Choix des écarts significatifs

Tous les écarts ne sont pas utiles à l'entreprise. L'entreprise juge l'écart pertinent ou non en fonction de l'importance de la différence par rapport au prévisionnel mais également en fonction de l'activité de l'entreprise et les éléments essentiels à son bon fonctionnement.

Une fois les écarts analysés, il appartient au contrôleur de gestion de juger si la déviation d'un écart est pertinente ou non et d'en déterminer l'origine du dysfonctionnement ou de l'erreur.

1.2.1. De manière quantitative

Le caractère significatif d'un écart peut s'apprécier en fonction de deux éléments :

- Un décalage important en pourcentage (par exemple, 30% en moins d'opérations de sous-traitance)
- Un décalage important, dont les conséquences financières peuvent être importantes (par exemple pour un commissionnaire de transport, 1% de variation du coût de sous-traitance, qui représente un coût important de l'activité pour l'entreprise).

Le plus judicieux, est de définir au préalable un seuil de tolérance pour déterminer les écarts significatifs (au travers de méthodes statistiques ou d'une bonne appréciation des éléments importants).

1.2.2. De manière qualitative : en fonction de l'activité de l'entreprise et des problèmes les plus importants

L'entreprise peut également choisir de déterminer dès le départ, certains centres de responsabilité et leurs éventuels écarts, comme éléments à suivre tout particulièrement. Dans ce cas, elle est averti dès qu'une différence apparaît entre le prévisionnel et le réel. Les responsables jugent par la suite de la pertinence ou non de l'écart.

En effet, la majorité des entreprises, a besoin de connaître régulièrement les évolutions ou les changements de certains centres de responsabilité même si parfois ils peuvent paraître minimes.

Un commissionnaire de transport doit suivre de très près et en priorité les écarts de chiffre d'affaire et ceux de sous-traitance. Le chiffre d'affaire correspondant au revenu de l'entreprise toute évolution peut avoir des conséquences au niveau de sa pérennité aussi bien de manière positive que négative. La sous-traitance représentant la majorité des coûts supportés par l'entreprise, tout changement peut entraîner les mêmes conséquences que pour le chiffre d'affaire. De ce fait, une entreprise de ce type va chercher à faire apparaître en priorité les éventuels écarts liés à ces deux éléments dans le but de pouvoir réagir au plus vite.

Comme nous venons de le voir, l'origine des écarts peut être diverse et amener à des causes parfois complexes à analyser. C'est pour cela qu'il est essentiel de mettre en place en amont, une ou des méthodes pour détecter le plus rapidement possible les écarts significatifs. Si l'analyse des causes et le choix des écarts significatifs ont été effectués avec précision, la mise en œuvre des actions correctives se facilite et les décisions viennent plus naturellement. Nous allons justement aborder la mise en place des mesures possibles dans le point qui suit.

2. La mise en œuvre des actions correctives

Des actions correctives sont mises en place qu'à partir du moment où des écarts significatifs sont détectés. Une fois ceux-ci déterminés, il faut définir et mettre en place les actions correctives les plus appropriées pour remédier aux dysfonctionnements. Les mesures prises doivent prendre en considération l'importance de certains éléments (écarts) par rapport à d'autres dans le but d'accélérer la démarche et de rendre prioritaires les actions les plus urgentes pour le bon fonctionnement de l'entreprise.

Pour qu'une action corrective soit efficace, elle doit être rapide et adaptée (ni trop forte, ni trop faible). L'entreprise a recours à différents types de solutions qu'elle doit lier à son activité.

2.1. Solutions envisagées

En fonction de la stratégie de l'entreprise et de la nature de l'écart, elle peut envisager diverses actions.

- Révision du standard (budget)
- Mise en œuvre d'actions d'amélioration
 - Contrôle anticipé, soit infléchir les résultats attendus avant que l'activité ne soit terminée
 - Contrôle à posteriori, soit influencer les réalisations par rapport aux tâches et opérations ultérieures
- Ne rien faire, soit décider que le dysfonctionnement est temporaire ou qu'il n'est pas possible de le rectifier

Le choix de revoir ces budgets peut paraître le plus simple. Cependant, il faut bien réfléchir avant d'effectuer des modifications. Quand l'origine de l'écart concerne une mauvaise élaboration des budgets prévisionnels, il est judicieux d'analyser les prévisions des mois qui suivent et de les ajuster en tenant compte des écarts déterminés. Par contre, si cet écart est la conséquence d'une période saisonnière ou d'une période creuse au niveau de l'activité, les budgets des mois ultérieurs ne sont pas forcément à revoir. Il faut cependant prendre en compte la saisonnalité lors de l'établissement des prévisions pour les années futures. Par exemple une entreprise qui verrait une baisse de chiffre d'affaire à la période de l'hiver, provisionnera moins de ventes lors des prochaines prévisions.

Pour compenser les écarts significatifs, il est possible à partir de l'analyse de :

- Réduire le rythme des dépenses pour les lignes où une surconsommation est repérée
- Effectuer diverses réaffectations entre les lignes concernées

2.2. Les solutions orientées en fonction de l'activité

Il n'existe pas de remède miracle pour éviter un écart. Chaque écart significatif doit être au mieux corrigé en se basant directement sur l'origine de celui-ci. Les mesures mises en place sont adaptées et personnalisées, elles sont spécifiques au problème concerné.

Pour mieux comprendre il suffit d'analyser quelques exemples. Les commissionnaires de transport (ainsi que d'autres types d'entreprises) peuvent rencontrer des écarts au niveau des commandes et par exemple constater des erreurs dans les commandes passées. Dans ce cas, une action est possible au niveau de la formation du personnel pour que ceux-ci soient plus performants et minimiser le risque d'erreur. Il est également possible ici, de mettre en place une action d'amélioration du processus informatique de commande utilisé.

Si une entreprise constate un service après-vente important à cause de problèmes de qualités liés aux transports plusieurs mesures peuvent être prises. L'entreprise peut mettre en place une action au niveau du service de logistique (intervenir auprès des transporteurs pour palier au problème et améliorer la qualité des livraisons). Il est également possible d'intervenir au niveau du service de réception et d'améliorer le processus de contrôle lors de la réception du colis. L'entreprise peut aussi mettre en place une action auprès du service litige pour compenser les pertes engendrées et futures.

Des dysfonctionnements peuvent également être perçus au niveau de la facturation de frais de transport si par exemple ceux-ci sont mal ou pas du tout facturés et qu'il faut les refacturer. Dans ce cas, les actions mises en place se feront auprès des commerciaux dans le but de revoir les politiques de ventes.

Prenons l'exemple d'un commissionnaire de transport. Un écart négatif a été calculé sur les courses effectuées en région de Montpellier : sur le mois écoulé, 45 courses ont été réalisées, alors que 60 ont été prévues.

Cet écart peut être de plusieurs origines :

- Il peut représenter une sous-activité dont l'entreprise n'est pas responsable mais qu'elle va devoir chercher à compenser.
- Il peut représenter un écart négatif de rendement qu'il va falloir également chercher à améliorer.

Diverses solutions sont possibles :

Pour pallier à la sous-activité des courses, l'entreprise peut essayer de développer la partie commerciale pour prospecter et ainsi essayer d'acquérir de nouveaux clients. Si la sous-activité est due à une baisse du marché générale, alors l'entreprise doit essayer de garder cette activité comme elle est afin de développer et de privilégier une autre de ses activités plus attractive.

Pour pallier à un mauvais rendement, l'entreprise doit mettre en place un plan d'actions sur l'analyse du temps de travail. Le but sera de réduire ou, si possible, des durées d'opérations entre la commande et la livraison au client final. Les délais peuvent être réduits à plusieurs niveaux, tel que :

- Le temps de chargement des colis dans le véhicule de transport
- La durée du trajet de l'entreprise jusqu'au premier client
- Le temps d'attente du déchargement du véhicule
- Le temps des opérations administratives (par exemple : pré-remplir les documents pour que le client n'ait plus qu'à les signer)
- Le temps de déchargement du colis chez le client
- La durée du trajet jusqu'au client suivant ...
- Le temps de retour au dépôt

Pour une course sous forme de circuit, il peut être judicieux d'analyser auparavant le trajet à la fois le plus court (temps) et le plus rentable (coût).

Si l'entreprise arrive à réduire certaines durées tout en gardant un travail de qualité alors elle pourra programmer plus de courses et augmenter ses profits.

La mise en œuvre d'actions correctives est donc de nature très variée et celles -ci dépendent principalement de l'activité de l'entreprise, du service ou du centre concerné et de l'origine du dysfonctionnement constaté. Il faut avant tout prendre en compte les éléments significatifs lors de l'analyse des causes et réfléchir aux solutions adaptées et orientées en fonction de l'activité de l'entreprise.

L'analyse des causes des écarts significatifs et des actions correctives à mettre en place ne sont donc pas en soi des tâches forcément évidentes. En fonction des décisions prises par les responsables, les effets sur l'entreprise entière peuvent soit être bénéfiques, soit être négatifs, voir dévastateurs.

II - Le suivi des budgets et des actions mises en place

L'utilisation d'un système budgétaire et d'un contrôle budgétaire, doit être effectuée avec assiduité et continuité par l'entreprise. En effet, mettre en place des budgets et analyser leurs écarts n'a aucun intérêt si l'entreprise ne l'effectue pas régulièrement (périodiquement) et ne s'intéresse pas au bon fonctionnement des actions mises en place. Pour que ces méthodes soient efficaces et efficientes dans l'amélioration des performances, il est d'une forte utilité de se baser sur des outils de suivi.

1. Le suivi régulier des budgets

Le suivi budgétaire nécessite la modélisation et l'utilisation de certains outils. Cependant, chaque entreprise est libre de choisir la manière pour faire fonctionner sa gestion budgétaire.

1.1. Intérêts du suivi

Le suivi des budgets est incontournable et représente l'essentiel pour sur le long terme, contribuer à l'amélioration des performances d'une entreprise. Une entreprise qui met en place un contrôle budgétaire et n'y accorde pas beaucoup d'intérêt au niveau d'un suivi régulier et rigoureux ne résonne pas d'un point de vue stratégique et ceci peut représenter un point mort dans l'évolution des performances de celle-ci.

Le suivi est donc important et en fonction des besoins de l'entreprise, il peut se faire de différentes façons. L'entreprise peut choisir un suivi quotidien, hebdomadaire, mensuel ou annuel. La périodicité du suivi varie en fonction de l'importance de chaque centre de responsabilité. Par exemple, pour un commissionnaire de transport, le suivi des coûts de la sous-traitance est important et peut être effectué tous les mois.

Chaque entreprise détermine donc la périodicité et la précision du suivi à réaliser pour chacun de ses centres de responsabilité ou de ses services mais il faut dans tous les cas qu'un suivi soit mis en place.

1.2. Les outils utilisés

L'outil le plus fréquemment rencontré au sein des organisations et sûrement le plus facile à mettre en place est le tableau de bord. Cet outil permet une adaptation conforme à l'activité de chaque entreprise. Pour Michel Gervais [1994], le tableau de bord est "un système d'information permettant de connaître en permanence et le plus rapidement possible, les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme et faciliter, dans celle-ci, l'exercice des responsabilités". Nous allons voir un peu plus dans le détail les objectifs et caractéristiques d'un tableau de bord, ainsi que leurs adaptations dans une entreprise de transport.

1.2.1. Les tableaux de bords

- **Objectif et modélisation**

La caractéristique principale d'un tableau de bord⁵ est qu'il regroupe un échantillon d'indicateurs qui a pour but de suivre l'évolution des résultats et des écarts en fonction des objectifs fixés par l'entreprise. Leurs utilisations doivent se faire le plus possible en temps réel et ils doivent s'intéresser plus particulièrement aux indicateurs considérés comme les plus significatifs.

Le tableau de bord représente de manière synthétique, l'ensemble des informations utiles pour le pilotage de l'entreprise et de ses différents centres de responsabilité. Il n'existe pas de tableau de bord standard, ils s'adaptent à chaque entreprise et à chaque service. Il représente ainsi un outil de gestion incontournable pour l'entreprise. Ils sont élaborés et mis à jour plus fréquemment que les budgets et dans des délais plus courts.

Une entreprise peut avoir différents types de tableau de bord notamment au niveau de la périodicité :

- Il peut être journalier pour les informations importantes qui doivent être traitées quotidiennement
- Il peut être hebdomadaire par exemple pour connaître la marge de chaque semaine
- Il peut être mensuel notamment pour analyser le chiffre d'affaire de chaque produit en début de mois

⁵ Voir annexe 5 : Exemple de tableau de bord

Il existe des techniques de bases et plus précisément une réflexion appropriée pour l'élaboration d'un tableau de bord. Pour le reste, il représente un travail sur mesure par l'entreprise. Nous pouvons cependant noter sept critères essentiels pour un tableau de bord adapté :

- Il doit être rapide à établir
- Il doit être synthétique
- Il doit être adapté à l'entreprise et à chaque utilisateur
- Il doit être facile à utiliser
- Il doit être cohérent
- Il doit être pertinent
- Il doit pouvoir s'adapter aux évolutions de l'entreprise

L'essentiel lors de l'élaboration d'un tableau de bord est de bien définir les indicateurs pour qu'ils soient quantitatifs ou qualitatifs. Les indicateurs qualitatifs se sont principalement développés avec l'apparition de certaines méthodologies de construction plus modernes. Les indicateurs peuvent représenter des données brutes, des écarts, des ratios et pourcentages, des graphiques, des indices précisant les diverses progressions, des résultats provenant d'enquêtes ou encore des seuils limites qui préviennent lorsqu'il est nécessaire de prendre des mesures correctives.

Même si chaque entreprise décide de mettre en place sa propre méthode en fonction de son activité, il en existe quelques une qui ont été élaborées et mises en place par des praticiens ou des théoriciens.

La première est classique et élaborée de manière simplifiée. Elle représente une méthode à la fois générale et met en évidence les grands axes d'un tableau de bord.

La deuxième est considérée comme une méthode de pilotage qui met en liaison étroite la stratégie et l'opérationnel de l'entreprise. Elle est appelée méthode "OVAR", pour Objectif, Variable d'Action et Responsable. Elle est plus détaillée que la méthode classique et consiste à décliner les objectifs stratégiques en objectifs opérationnels et ceci en partant du niveau hiérarchique le plus élevé vers les différents centres de responsabilité opérationnels. Dans ce cas, le tableau de bord s'établit au travers d'une matrice spécifique élaborée par M. Lebas et E. Chiapello.

Enfin la troisième méthode, appelée "balanced score-card" est plus orienté vers la stratégie que l'opérationnel mais son attractivité est la combinaison entre les approches financières traditionnelles avec celles plus opérationnelles. Il permet un recensement plus rapide des informations et les indicateurs retenus pour son élaboration sont à la fois quantitatifs et qualitatifs, ce qui permet une meilleure analyse que si nous nous basons seulement sur des données comptables traditionnelles. Cette nouvelle génération de tableau de bord a été développée en 1992, par R. Kaplan et D. Norton. Quatre éléments sont mis en évidence dans ces tableaux de bord dit « équilibrés » :

- Axe financier
- Axe client
- Axe processus interne
- Axe apprentissage et innovation

Voici une synthèse des étapes à suivre pour la méthode classique d'élaboration d'un tableau de bord :

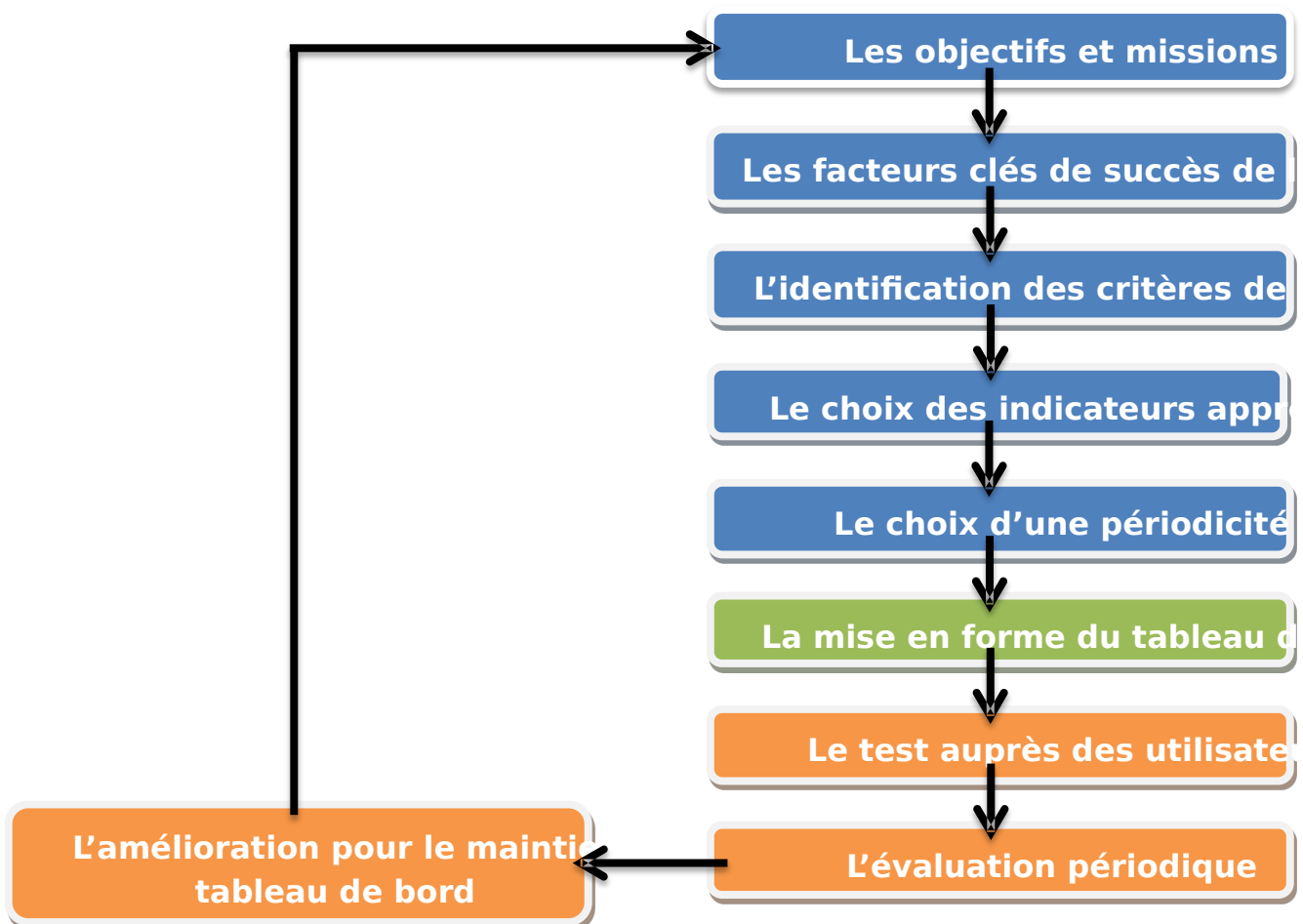


Schéma 5 : Etapes d'élaboration d'un tableau de bord

Le tableau est donc un outil pertinent de gestion, si celui-ci est élaboré avec précision, tout en étant cohérent et particulier avec l'activité de l'entreprise. Nous allons voir dans le point suivant les spécificités des tableaux de bord liés aux entreprises du secteur du transport.

1.2.2. Les tableaux de bord dans une entreprise de transport

Pour le suivi de l'activité de l'entreprise et notamment des budgets, elle se base principalement sur l'élaboration et la maintenance de tableaux de bord. Ils vont principalement concerner les activités opérationnelles mais ils peuvent également se concentrer sur d'autres services de l'entreprise. Concernant la gestion budgétaire, ils permettent de mettre en confrontation le prévisionnel et le réel.

Un commissionnaire de transport peut définir plusieurs types de tableaux de bord en fonction du service qu'il souhaite évaluer. Les possibilités sont tellement importantes qu'il peut être difficile de déterminer les bons critères et les indicateurs les plus significatifs.

Ce secteur étant généralement concerné par plusieurs activités à la fois, il peut donc être intéressant d'établir un tableau de bord pour chaque activité. Ceci permet, par la suite, d'analyser les performances de chacune d'entre elles, de déterminer l'origine des dysfonctionnements et ainsi de décider des mesures à prendre pour les activités concernées par les écarts.

En fonction de la stratégie de l'entreprise, elle peut estimer judicieux d'établir des tableaux de bord en partant des clients qui peuvent par exemple, représenter l'activité par client en quantité ou la valeur commerciale par client. Ce type de tableau met en évidence la part de chaque client dans l'entreprise et de déterminer les clients les plus rentables. Par la suite, l'organisation peut mettre en place certaines actions directement envers les clients concernés.

Par exemple un client qui a généré moins de profit que prévu ou qui a effectué moins d'opérations avec l'entreprise, celle-ci va chercher à en connaître les causes (nouveau fournisseur plus attractif, diminution de leur activité, déçu des dernières opérations effectuées...). Elle va, par la suite déterminer les solutions adéquates pour y remédier et même chercher à augmenter la valeur du client pour l'entreprise. C'est un système qui a l'opportunité d'évaluer chaque client, de le suivre régulièrement et de mettre en œuvre des actions pour le fidéliser.

Pour un commissionnaire de transport, il est également très important de pouvoir suivre ces sous-traitants de très près. En effet, les opérations de sous-traitance représentant une grande part de l'activité de l'entreprise, il faut à tout moment pouvoir détecter les dysfonctionnements et prendre des mesures appropriées.

De ce fait, établir un tableau de bord au niveau de la sous-traitance est très intéressant pour l'entreprise et celui-ci peut prendre diverses formes, en fonction des critères sélectionnés :

- Tableau de bord par type d'opération de sous-traitance
- Tableau de bord d'activité par sous-traitant en quantités
- Tableau de bord par sous-traitant en valeur

Il est également possible d'effectuer un tableau de bord par tournée, par centre de responsabilité ou même par centre de coûts indirects.

Nous pouvons donc dire que les tableaux de bord sont très utiles, voir essentiel. Comme le dit Jean-Pierre Nessi (2009), les "tableaux de bord choisis par le management de l'entreprise permettent un suivi personnalisé de la gestion de l'entreprise, ainsi que l'analyse et l'interprétation des écarts, et enfin l'élaboration de plans d'actions correctives".

2. Le suivi des actions mises en place

2.1. Les outils

L'entreprise peut choisir de mettre en place divers outils pour ce suivi, tout dépendra de sa stratégie et de ses habitudes de fonctionnement.

2.1.1. Les tableaux de bord

Comme pour le suivi budgétaire, nous pouvons retrouver les tableaux de bord, qu'ils soient élaborés de manière classique ou qu'ils représentent une version plus moderne, les principes de base restent les mêmes, il suffit juste de les personnaliser à la situation de l'entreprise.

Reprenons notre exemple de commissionnaire de transport qui constate un écart au niveau des courses en région de Montpellier. Admettons que la cause soit due à un mauvais rendement et que l'entreprise décide de réduire un peu toutes les durées possibles entre le chargement et la livraison et qu'elle privilégie les courses multiples.

Elle peut alors mettre en place un tableau de bord de suivi pour évaluer des évolutions ou non par rapport à avant. Il pourrait par exemple se représenter comme suit :

	Temps prévu avant modification (TPAM)	Temps prévu après modification (TPVM)	Temps réel effectué (TR)	Ecart (TPAM) - (TR)	Ecart (TPVM) - (TR)
Courses type 1					
Courses type 2					
Courses types 3					
TOTAL					

Tableau 4 : Exemple de tableau de bord pour le suivi des actions correctives mises en place

2.1.2. La mise en place de réunions régulières

L'entreprise, en plus des tableaux de bord, peut décider de mettre en place des réunions périodiques (journalières, hebdomadaires ou mensuelles) pour récupérer des données régulières et des appréciations de l'évolution auprès des salariés concernés par le plan d'actions.

Ce type de réunion permet à la fois de déterminer si les actions sont efficaces mais également de savoir comment les salariés s'adaptent aux changements et de connaître leurs avis sur l'utilité des mesures mises en place.

2.1.3. Suivi de la remontée d'information (reporting)

Le suivi de la remontée d'information peut être très utile. Il concerne principalement les dirigeants. L'entreprise peut décider que les salariés concernés par le plan d'action fassent remonter des informations à leur supérieur hiérarchique chaque semaine, tel que le nombre de courses effectués et leur durée.

2.2. Evaluation de l'amélioration des performances

Le suivi régulier une fois les actions mises en place, permet à l'entreprise d'analyser sa gestion mais également d'évaluer une amélioration ou non des performances de celle-ci.

En fonction de cette évaluation, l'entreprise doit parfois prendre de nouvelles décisions qui ne sont pas toujours évidentes. Si elle constate une amélioration de ses performances alors il est judicieux, pour elle, de garder les mesures mises en place et même d'effectuer de nouvelles études pour chercher encore plus à maximiser les profits et diminuer les coûts de l'entreprise. Cependant, si elle constate une stagnation ou une baisse de ses performances, alors les actions mises en place n'ont pas été efficaces ou n'étaient pas adaptées à l'activité de celle-ci. L'organisation va chercher à comprendre l'erreur de jugement lors de l'analyse des dysfonctionnements et ainsi remettre en cause les mesures mises en œuvre. Dans ce cas, elle peut être amenée à revoir ces actions voir décider de les annuler et/ou dans choisir de nouvelles plus appropriées.

Cette évaluation permet donc d'analyser et de réorienter la trajectoire de l'entreprise dans le simple but de maximiser les performances de l'entreprise.

Le suivi représente un élément important du contrôle budgétaire que ce soit au niveau des budgets ou des actions mises en œuvre. L'entreprise ne doit pas simplement décider de mettre en place un contrôle budgétaire en développant seulement les outils et méthodes adéquates, mais elle doit également, pour une efficacité totale, effectuer un suivi rigoureux et régulier.

Comme nous venons de le voir, le but même du contrôle budgétaire consiste à mettre en place une analyse avec un suivi régulier pour ensuite instaurer certaines actions dans l'entreprise et ainsi essayer d'améliorer les performances de celle-ci. Cependant la mise en place de ces actions n'est pas toujours une étape évidente et requiert de la part de l'entreprise et de ses salariés, une objectivité totale. En effet, le choix des actions correctives, demande un certain esprit d'analyse et un bon jugement, pour pouvoir effectuer des choix à la fois judicieux, appropriés et efficaces. Les décisions émises par l'entreprise, ne doivent pas, par la suite, être jugées comme acquiescées et requièrent une réévaluation régulière au risque sinon de faire stagner les performances de l'entreprise, voir même d'être à l'origine d'une baisse de celles-ci. Un commissionnaire de transport, doit donc principalement se concentrer sur ses opérations de sous-traitance (qui représentent une part importante du chiffre d'affaire), que ce soit sur l'analyse des écarts, les actions à mettre en place et le suivi régulier.

Conclusion

Le contrôle budgétaire s'est développé depuis de nombreuses années. Malgré les critiques rapportées à son sujet, il s'est intégré au fil du temps dans les entreprises. L'objectif ou les objectifs en fonction du point de vue sont les mêmes quel que soit le type d'entreprise ou de son activité. De même, les fondements et les méthodes de base rencontrés se ressemblent de part et d'autre.

La mise en place d'un contrôle budgétaire requiert une adaptation dans chaque entreprise, et notamment les entreprises de transport. Les objectifs et les intérêts de l'entreprise ne sont pas les mêmes que pour une autre, ce qui amène à une élaboration et une analyse des écarts personnalisés. Cependant, il n'est pas toujours évident d'effectuer une adaptation qui soit appropriée d'une manière parfaite à l'entreprise. Le contrôle budgétaire requiert une attention particulière à l'activité de l'entreprise et à ses besoins principaux et une analyse pointilleuse concernant les résultats obtenus.

Déterminer l'origine des écarts est une étape difficile. Des erreurs peuvent être commises, ce qui par la suite peut entraîner le choix de solutions inadéquates et ainsi des conséquences plus ou moins aggravantes pour l'entreprise. C'est pour cela, qu'il faut être rigoureux dans l'analyse des causes et déterminer les bons critères qualitatifs et quantitatifs pour le choix des écarts significatifs. Par la suite, les solutions mises en œuvre doivent être réfléchies et appropriées, dans le but de maximiser leur efficacité. Plus le travail est précis dès le départ, plus les étapes se succèdent d'une manière simplifiée. Le principal atout à la rapidité dans les décisions à prendre et les actions correctives à mettre en place.

Pour pallier au bon fonctionnement et à la bonne évolution de l'entreprise et de ses performances, il est essentiel d'effectuer un suivi régulier au niveau des budgets mais également des solutions mises en œuvre. Ce suivi est effectué de manière personnelle à l'entreprise que ce soit au niveau de la périodicité ou des outils utilisés. Elle doit faire preuve d'une objectivité et d'un jugement imparable pour que les outils choisis soient efficaces.

L'objectif principal de ce travail, qui peut parfois coûter beaucoup de temps et d'argent est de participer à l'amélioration des performances de l'entreprise. En fonction de ses choix, les conséquences encourues peuvent lui être favorables, n'engendrer aucune modification ou être défavorables, voir dévastateurs. Donc en fonction des décisions des responsables, la pérennité de l'entreprise peut être assurée pour un certain temps ou totalement remise en cause.

Les objectifs et le rôle du contrôle budgétaire est encore, de nos jours, beaucoup discuté. Le travail effectué ici porte principalement sur des travaux connus et il est difficile d'analyser son évolution et sa place dans le futur. De plus, l'étude concerne l'intérêt du contrôle budgétaire dans l'évaluation des performances d'une entreprise. S'il est bien utilisé, il peut effectivement contribuer à ce perfectionnement.

Cependant d'autres outils, développés et appliqués au sein des entreprises, permettent d'évaluer les performances d'une entreprise et de jouer un rôle sur son évolution. Ils ne sont pas développés ici car ils n'ont pas de lien direct avec le sujet développé tout au long de ces pages. De nouveaux outils apparaissent régulièrement et du fait des critiques envers le contrôle budgétaire (lenteur de l'information), sont parfois considérés comme étant plus pertinents pour la gestion des entreprises. L'analyse des écarts, même détaillée ne suffit pas à évaluer précisément les performances d'une entreprise. Il est donc plus judicieux de mettre en place plusieurs outils à la fois.

Les principes de base d'une analyse de la performance restent les mêmes quel que soit le type d'entreprise. Une entreprise spécialisée dans l'organisation de transport et logistique doit analyser ses performances et faire le point sur son évolution régulièrement. Les méthodes utilisées et les éléments pris en compte varient légèrement pour ce type d'entreprise. En effet, lors de son étude, le commissionnaire de transport doit porter une attention particulière sur sa sous-traitance et son chiffre d'affaire.

Je pense que pour une entreprise de transport ou autre, les objectifs et les rôles du contrôle budgétaire restent identiques. L'important est de mettre en place un calcul et une modélisation d'écarts pour en faire apparaître les causes et repérer les écarts significatifs. L'entreprise met en place, par la suite, des actions correctives qui vont contribuer à l'amélioration de ses performances.

Cependant, je pense qu'il n'est pas judicieux d'avoir le contrôle budgétaire pour seul outil d'analyse de la performance. Il est plus intéressant pour une entreprise de combiner plusieurs outils, tel que le contrôle budgétaire, des méthodes de calcul de coûts (pour les minimiser), mais également des outils pour analyser l'état financier de l'entreprise et de ses dettes (SIG, bilan, ratios financiers...).

Bibliographie

Sites internet

TEN Languedoc. *Réseau européen d'organisation en transport et logistique*. [en ligne]. < <http://www.ten-montpellier.com/> >. (Consulté le 18 Avril 2013)

TEN Transport. *Fret Forward, réseau européen d'organisation en transport et logistique*. [en ligne]. < <http://www.ten-transport.com/> >. (Consulté le 18 Avril 2013)

CGO. *CGO2 – processus 9 (gestion)*. [en ligne]. < <http://cgo-moliere2010.e-monsite.com/pages/bts-cgo-2eme-annee/cgo2-processus-9-gestion/> >. (Consulté le 25 Avril 2013)

TLF. *Commissionnaires et auxiliaires de transport*. [en ligne]. < http://www.e-tlf.com/french/acces_profession/auxiliaires.htm# >. (Consulté le 18 avril 2013)

BTS CGO de la Croix. *Processus 9*. [en ligne]. < http://bts-cgo-delacroix.perso.sfr.fr/Contenu/Cours/Cours_P9/01/ >. (Consulté le 24 Avril 2013)

Ouvrages

Bouquin H. (1992), *La maîtrise des budgets dans l'entreprise*, série Economie Gestion, EDICEF, collection n°46, édition n°01, 223 pages.

Bouquin H. (1997), *Le Contrôle de Gestion*, PUF, Paris, 3^{ème} édition, 406 pages.

Forget J. (2005), *Gestion budgétaire – Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise*, Editions d'Organisation, Collection les mémentos finance, 184 pages.

Gervais M. (1987), *Contrôle de gestion par le système budgétaire*, Vuibert, 230 pages.

Gervais M. (1994), *Contrôle de Gestion*, ECONOMICA, Paris, 5^{ème} édition, 660 pages.

Hofstede G. (1967), *The game of budget control - How to live with budgetary control and yet be motivated by them*, Koninklijke Van Gorcum & Comp., Assen, The Netherlands.

Lorino P. (2001), *Méthodes et pratiques de la performance*, Editions d'organisation, Paris.

Nessi J.P. (2009), *La gestion économique et financière de l'entreprise de transport*, CELSE, Paris, 11 pages.

Petitjean M. (1985), *Gestion analytique et Budgétaire*, LITEC, Paris, 3^{ème} édition conforme au Plan Comptable Général 1982, 451 pages.

Pyhrr P. (1973), *Zero-Base Budgeting: a practical management tool for evaluating expenses*, John Wiley et Sons, New-York.

Ouvrages collectifs

Augé B. et Naro G. (2011), *Mini manuel de contrôle de gestion*, DUNOD, Paris, 228 pages.

Brault R. et Giguère P. (1997), *Comptabilité de Gestion*, Presses Université Laval, 221 pages.

Brault R. et Giguère P. (2002), *Comptabilité de Management*, Presses Université Laval, 5^{ème} édition, 888 pages.

Fortin J., Manfron A. et Vézina M. (1999), *Pratiques de contrôle budgétaire*, Guérin Montréal.

Malo J.L. et Mathé J.C. (1998), *L'essentiel du contrôle de gestion*, Editions d'Organisation, Paris.

Messier S., Roy B. et Truchetti L. (2006), *Processus 8 et 9 BTS CGO*, Hachette Educ, 128 pages.

Ouvrages électroniques

Berland N. (2009). *Mesurer et piloter la performance*. e-book. Disponible sur : < www.management.free.fr >. (Consulté le 2 Mai 2013)

Le Gallo L. (2007). *Evaluation des résultats et des performances*. [PDF]. Disponible sur : < <http://storage.canalblog.com/65/90/98997/22100181.pdf> >. (Consulté le 5 Mai 2013)

Le Gallo L. (2007). *Contrôle de Gestion et gestion prévisionnelle*. [PDF]. Disponible sur : < <http://storage.canalblog.com/43/60/98997/22100394.pdf> >. (Consulté le 6 Mai 2013)

Le Gallo L. (2005). *Contrôle de Gestion*. [PDF]. Disponible sur : < <http://www.iutbayonne.univ-pau.fr/~legallo/Cours%20CDG%20PMO.pdf> >. (Consulté le 6 Mai 2013).

Articles

Deschamps P. (1997), *"Le budget, piège à cadres"*, L'Expansion, n° 558 du 9 au 22 octobre, pp. 153-155.

Gervais M. et Thenet G. (1998), *"Planification, gestion budgétaire et turbulence"*, Finance Contrôle Stratégie, Vol 1, n°3, septembre, p. 57-84.

Mémoires et Thèses

Berland N. (1999), *L'histoire du contrôle budgétaire en France : les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique*.
Thèse de doctorat : Sciences de Gestion. Paris : Université Paris IX - Dauphine.

Diennet C. (2006), *La sous-traitance en matière de transport routier de marchandises*, Centre de Droit Maritime et des Transports, Pôle de droit des transports d'Aix Marseille, Faculté de droit et de science politique, Septembre.

Table des matières

REMERCIEMENTS	ERREUR ! SIGNET NON DEFINI.
SOMMAIRE	4
INTRODUCTION	5
PARTIE 1 : LES OUTILS DU CONTROLE BUDGETAIRE	
I- CONTROLE DES ECARTS BUDGETAIRES	15
1. INTERET DU CONTROLE ET OBJECTIFS	15
2. PRINCIPES D'ELABORATION ET D'ANALYSE DES ECARTS	18
2.1. Recherche de l'information	18
2.2. Mesure de la performance à partir des centres de coût et de revenu	19
2.2.1. Centre de coûts de production	19
2.2.2. Centre de coût discrétionnaire	21
2.2.3. Centre de revenu	21
2.3. Mesure de la performance à partir du centre de profit	22
3. ARBORESCENCE DES ECARTS	24
3.1. A partir du centre de revenu et des centres de coûts	24
3.2. A partir du centre de profit	25
4. INTERPRETATION DES ECARTS ET LIMITES D'ANALYSE	26
4.1. Interprétation des écarts	26
4.2. Critiques et limites du contrôle budgétaire	27
II- ADAPTATION DES OUTILS AUX ENTREPRISES	29
1. REFLEXION APPOURTEE SUR LE TYPE D'ENTREPRISE	29
1.1. Les entreprises industrielles	29
1.2. Les entreprises commerciales	30
1.3. Les entreprises de service	32
1.4. Le cas particulier de la sous-traitance et des commissionnaires de transport	
2. DIFFICULTES RENCONTREES LORS DE LA MISE EN PLACE DU CONTROLE BUDGETAIRE ADAPTE	36
2.1. Etablir les outils adaptés et effectuer la liaison des informations	36
2.2. S'adapter aux outils déjà mis en place	37

PARTIE 2 : L'AMELIORATION DES PERFORMANCES

I- REFLEXION APPORTE SUR LES RESULTATS	41
1. ANALYSE DES PROBLEMES	41
1.1. Détermination de la nature des écarts	41
1.1.1. Origines des écarts sur charges directes	41
1.1.2. Origines des écarts sur charges indirectes	43
1.1.3. Origines des écarts sur chiffre d'affaire	45
1.2. Choix des écarts significatifs	46
1.2.1. De manière quantitative	46
1.2.2. De manière qualitative : en fonction de l'activité de l'entreprise et des problèmes les plus importants	46
2. LA MISE EN ŒUVRE DES ACTIONS CORRECTIVES	48
2.1. Solutions envisagées	48
2.2. Les solutions orientées en fonction de l'activité	49
II- LE SUIVI DES BUDGETS ET DES ACTIONS MISES EN PLACE	52
1. LE SUIVI REGULIER DES BUDGETS	52
1.1. Intérêts du suivi	52
1.2. Les outils utilisés	53
1.2.1. Les tableaux de bords	53
1.2.2. Les tableaux de bord dans une entreprise de transport	56
2. LE SUIVI DES ACTIONS MISES EN PLACE	58
2.1. Les outils	58
2.1.1. Les tableaux de bord	58
2.1.2. La mise en place de réunions régulières	59
2.1.3. Suivi de la remontée d'information (reporting)	59
2.2. Evaluation de l'amélioration des performances	59
CONCLUSION	61
BIBLIOGRAPHIE	63
TABLE DES MATIERES	66
GLOSSAIRE	69

ANNEXES	I
ANNEXE 1 INDEX DES TABLEAUX	I
ANNEXE 2 INDEX DES SCHEMAS	I
ANNEXE 3 ORGANIGRAMME DE L'ENTREPRISE LANGUEDOC	II
ANNEXE 4 PRINCIPE DE MODELISATION DES PREVISIONS BUDGETAIRES DE L	III
ANNEXE 5 EXEMPLE DE TABLEAU DE BORD	IV
ANNEXE 6 ARBORESCENCE DES ECARTS POSSIBLE POUR UNE ENTREPRISE DE TRANSPORT	V

Glossaire

B

Budget Base Zéro (BBZ) 21

Le budget base zéro est une technique budgétaire et de prise de décision qui a pour objectif d'allouer les ressources de manière la plus efficace possible en « repensant » chaque dépense.

Budget déterminant 18

C'est le budget sur lequel pèse la contrainte la plus lourde.

Budgets déterminés 18

Ce sont les budgets qui découlent du budget déterminant.

C

Centres de responsabilité 14

C'est un centre de travail, de coût, de rentabilité ou d'investissement conçu pour correspondre à un niveau de responsabilité dans l'entreprise.

Coût préétabli 44

Ce sont des coûts calculés antérieurement aux faits qui les engendrent. Ce sont des coûts de référence qui serviront de normes, d'objectifs ou de simples prévisions.

E

EDI "Electronic Data Interchange" 7

C'est un échange direct, d'ordinateur à ordinateur, de documents d'affaires (ordres d'achats, mandats, paiements, analyses de stock, etc.) entre un émetteur, des fournisseurs et des clients ou partenaires.

F

Fret 10

Ce sont les marchandises transportées.

G

Gestion budgétaire 15

La gestion budgétaire est un plan ou un état prévisionnel des recettes et de dépenses présumées qu'une personne aura à encaisser et à effectuer pendant une période donnée.

L

La messagerie 5

La messagerie englobe tous les transports de marchandises qui nécessitent au moins un arrêt sur une plate-forme pour une opération de tri, de groupage ou de dégroupage.

O

Overseas 7

Ce sont les transports à l'étranger.

P

Plan comptable général (PCG) 21

Adopté par le Conseil National de la Comptabilité, il impose aux entreprises industrielles et commerciales et aux entités tenues légalement d'établir des comptes annuels, la publication du compte de résultat, du bilan et de l'annexe selon une présentation des comptes assez strictement définie et en respectant des normes comptables qu'il définit.

S

STIL 5

C'est le salon international de référence du transport et de la logistique.

Annexes

Annexe 1 : Index des tableaux

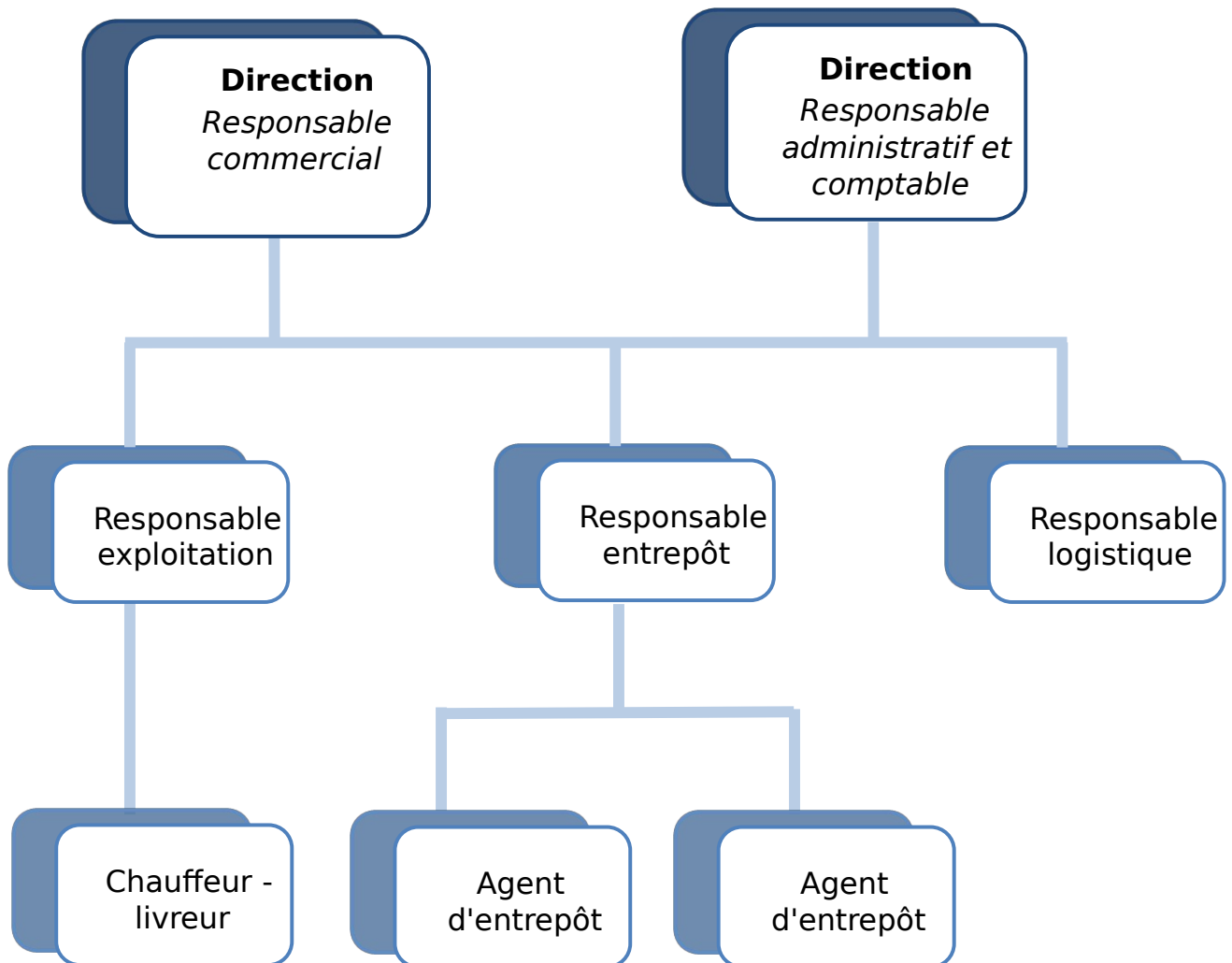
Tableau 1 : Description des principaux centres de responsabilité _____	17
Tableau 2 : Modélisation de l'ajustement du budget standard à la production réelle _____	
Tableau 3 : Méthode de calcul de l'écart sur marge _____	23
Tableau 4 : Exemple de tableau de bord pour le suivi des actions correctives mises en place _____	

Annexe 2 : Index des Schémas

Schéma 1 : Modélisation du contrôle budgétaire _____	16
Schéma 2: Modélisation des écarts à partir du centre de revenu et des centres de coûts _____	
Schéma 3 : Modélisation des écarts à partir du centre de profit _____	25
Schéma 4 : Exemple de modélisation des écarts pour une entreprise commerciale _____	
Schéma 5 : Etapes d'élaboration d'un tableau de bord _____	55

Annexe 3 : Organigramme de l'entreprise TEN Languedoc

Présentation du personnel de l'entreprise et de leur fonction.



Annexe 4 : Principe de modélisation des prévisions budgétaires de l'entreprise

BUDGET PAR CATEGORIE	JANVIER	FEVRIER	MARS	ETC.
CHIFFRE D'AFFAIRES (Remplir tableau CA Route)				
TOTAL CHIFFRE D'AFFAIRES				
SOUS-TRAITANCE				
TOTAL SOUS-TRAITANCE				
"PRODUITS"				
X				
TOTAL PRODUITS EXPLOITATION				
X				
TOTAL CONSOMMABLES				
X				
TOTAL SERVICES EXTERIEURS				
X				
TOTAL AUTRES SERVICES				
X				
TOTAL IMPOTS ET TAXES				
X				
TOTAL CHARGES DE PERSONNEL				
X				
TOTAL AUTRES CHARGES				
TOTAL CHARGES D'EXPLOITATION				
RESULTAT D'EXPLOITATION				
RESULTAT D'EXPLOITATION / C.A				
X				
TOTAL PRODUITS FINANCIERS				
X				
TOTAL CHARGES FINANCIERES				
RESULTAT FINANCIER				
X				
TOTAL PRODUITS EXCEPTIONNELS				
X				
TOTAL CHARGES EXCEPTIONNELLES				
RESULTAT EXCEPTIONNEL				
RESULTAT AVANT I/S				
RESULTAT / C.A				
<i>RESULTAT AVANT IS CUMULE</i>				
EFFECTIFS				
TAUX DE MARGE				
Nb de DOSSIERS				

Cette présentation est simplifiée et ne présente pas les sous-catégories. Le reporting des écarts simples se présente sous la même forme, en remplaçant les colonnes des mois par une colonne prévisionnelle, une colonne réelle et une dernière calculant l'écart, ceci pour chaque mois.

Annexe 5 : Exemple de tableau de bord opérationnel d'une entreprise de transport

Année: Mois:		
Indicateurs clés	Prévisionnel	Réel
• Délai en jour		
Ratio _____		
Ratio _____		
Ratio _____		
• Temps de chargement		
• Délai de réception des ordres de transport		
• Délai d'envoi des rapports de livraison		

Source : Nessi J.P. (2009), La gestion économique et financière de l'entreprise de transport, CELSE, Paris.

	MOIS			CUMUL			TOTAL ANNEE		
	Budget	Réel	Ecart	Budget	Réel	Ecart	Budget	Tendance	Ecart
Total transport (tonnes)									
Client 1									
Client 2									
Client 3									
Total activité stockage (m² utilisés)									
Client 1									
Client 2									
Client 3									
Etc.									

Source : Nessi J.P. (2009), La gestion économique et financière de l'entreprise de transport, CELSE, Paris.

Annexe 6 : Arborescence des écarts possible pour une entreprise de transport

