

**REPORTING ET CONTRÔLE  
BUDGÉTAIRE**  
**De la délégation  
à la responsabilité**  
**2<sup>E</sup> édition**

## **Du même auteur**

- Qualité de l'audit*, ouvrage collectif sous la direction de B. Pigé, DeBoeck, 2011.
- Comptabilité et audit, UE 4 du DSCG, 2<sup>e</sup> éd.*, ouvrage collectif sous la direction de B. Pigé, Nathan-Revue Fiduciaire, 2011.
- Normes : Origines et Conséquences des Crises*, ouvrage collectif coordonné par D. Bessire, L. Cappelletti et B. Pigé, Economica, 2010.
- Éthique et Gouvernance des Organisations*, B. Pigé, Economica, 2010.
- Audit et Contrôle interne 3<sup>e</sup> éd.*, B. Pigé, EMS, 2009.
- Normes comptables internationales et gouvernance des entreprises : le sens des normes IFRS, 2<sup>e</sup> éd.*, B. Pigé et X. Paper, EMS, 2009.
- Gouvernance, contrôle et audit des Organisations*, B. Pigé, Economica, 2008.
- Management et contrôle de gestion, UE 3 du DSCG*, ouvrage collectif sous la direction de B. Pigé, Nathan-Revue Fiduciaire, 2008.
- L'économie sociale et solidaire*, C. Collette et B. Pigé, Dunod, 2008.
- La gestion stratégique des coûts – Consommation de ressources et création de valeur*, P. Lardy et B. Pigé, EMS, 2001.
- La comptabilité générale, un outil d'information*, B. Pigé, EMS, 2000.

LES ESSENTIELS  
DE LA GESTION

COLLECTION DIRIGÉE PAR  
G. CHARREAUX / P. JOFFRE  
G. KCENIG

# REPORTING ET CONTRÔLE BUDGÉTAIRE

## De la délégation à la responsabilité

### 2<sup>e</sup> édition

Benoît PIGÉ

— éditions —  
**ems**  
**MANAGEMENT**  
**& SOCIÉTÉ**  
17 rue des Métiers  
14123 Cormelles-le-Royal  
[www.editions-ems.fr](http://www.editions-ems.fr)

Le Code de la propriété intellectuelle du 1<sup>er</sup> juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres, au point que la possibilité même pour les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée.

---

© Éditions EMS, 2011

Nous rappelons donc qu'il est interdit de reproduire intégralement ou partiellement sur quelque support que ce soit le présent ouvrage sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) 3, rue Hautefeuille, 75006 Paris (Code de la propriété intellectuelle, articles L. 122-4, L. 122-5 et L. 335-2).

ISBN : 978-2-84769-313-3

# INTRODUCTION

Une Organisation sans mécanismes de pilotage va à la dérive. Une Organisation qui ne rend plus de comptes se sclérose et finit par disparaître. Le contrôle budgétaire et le reporting sont les deux outils à la disposition des Organisations pour éviter ces écueils.

Les systèmes actuels de gestion des Organisations ont été conçus à la fin du XIX<sup>e</sup> et au début du XX<sup>e</sup> siècle. Ils se sont ensuite développés et répandus dans toutes les Organisations au cours du XX<sup>e</sup> siècle. Mais, depuis une vingtaine d'années, de nouveaux besoins d'information sont apparus, en grande partie pour répondre à l'internationalisation des marchés, au renouvellement très rapide des produits et à une concurrence renforcée. Si le contrôle budgétaire a toujours existé sous des formes plus ou moins rudimentaires, il existe des variantes relativement importantes selon les objectifs que l'on assigne à ce système : par exemple entre le contrôle budgétaire d'une collectivité publique ou d'un établissement scolaire, où le but principal est d'éviter les détournements de fonds, et le contrôle budgétaire d'une multinationale où le système de contrôle budgétaire est un outil de management. De même, le processus de reporting, s'il est fondamentalement lié à toute délégation de fonction et à toute obligation de rendre compte, revêt des caractéristiques très variables selon les Organisations.

Depuis le début des années 80, les entreprises ont entamé une réflexion sur une refonte de leurs systèmes de gestion en s'appuyant sur de nouvelles technologies de collecte et de traitement de l'information. La comptabilité analytique, qui s'était extraordinairement complexifiée au cours du

XX<sup>e</sup> siècle s'est ainsi orientée vers la notion de comptabilité de gestion avec les approches ABC et ABM<sup>1</sup>). En matière budgétaire, compte tenu de la lourdeur de certaines procédures budgétaires et de l'inadéquation de l'information procurée par rapport aux besoins réels d'information, la même évolution se dessine. Des entreprises repensent leur système d'information pour améliorer leur processus de prise de décision et de gestion stratégique. Des tentatives sans lendemain, comme les approches BBZ (*Budget Base Zéro*), ont accéléré cette prise de conscience des Directions Financières sur la nécessité de simplifier leurs règles et procédures.

Trois grandes évolutions apparaissent ainsi déterminantes:

- La première évolution concerne le développement de systèmes de reporting multidimensionnels. Autrement dit, le système d'information ne peut plus seulement s'appuyer sur des indicateurs exclusivement monétaires mais il doit aussi intégrer d'autres dimensions, telles que la qualité (des produits ou des services), la gestion des ressources (par exemple les problèmes de formation et de motivation des employés en matière de gestion des ressources humaines), ou le développement technologique.
- La seconde évolution se réfère à l'horizon temporel et à la fréquence de la prise de décision. Dans un environnement devenu de plus en plus fluctuant et incertain, les décideurs sont conduits à repenser de façon plus fréquente leur stratégie et son implication concrète. De surcroît, ils doivent également disposer d'une capacité de réaction plus rapide et d'une meilleure anticipation des évolutions majeures ou des retournements de conjoncture à l'œuvre dans certains secteurs. En 2002, la réduction brutale des marchés, pour les secteurs des équipementiers téléphoniques et des services informatiques, a ainsi conduit les dirigeants des entreprises concernées à réagir très rapidement pour éviter le risque de dépôt de bilan. En 2008-2009, c'est l'effondrement des marchés automobiles qui a amené de nombreux constructeurs ou équipementiers au bord de la faillite avant que les gouvernements ne lancent des opérations de relance.
- La troisième évolution porte sur les nouveaux outils technologiques à la disposition des dirigeants pour diffuser l'information de gestion et faire de la fonction Contrôle de gestion un partenaire des opérationnels.

<sup>1</sup> *La gestion stratégique des coûts, consommation de ressources et création de valeur*, EMS.

Cet ouvrage est décomposé en trois chapitres. Les deux premiers présentent les aspects techniques du contrôle budgétaire et de reporting. Le troisième s'attache à mettre en perspective ces outils dans le cadre de la gouvernance des Organisations. Pour répondre aux attentes multiples et diverses des parties prenantes de l'Organisation, les dirigeants doivent s'appuyer sur les budgets pour déléguer et sur le reporting pour rendre compte.





chapitre 1

**le contrôle  
budgétaire**



*« Tenir un agenda; écrire pour chaque jour ce que je devrai faire dans la semaine, c'est diriger sagement ses heures. On décide ses actions soi-même; on est sûr, les ayant résolues d'avance et sans gêne, de ne point dépendre chaque matin de l'atmosphère. Dans mon agenda je puise le sentiment du devoir; (...).*

*Dans mon agenda il y a deux parties : sur une feuille j'écris ce que je ferai, et sur la feuille d'en face, chaque soir, j'écris ce que j'ai fait. Ensuite je compare; je soustrais, et ce que je n'ai pas fait, le déficit, devient ce que j'aurais dû faire. »*

*Paludes, André Gide, 1894<sup>1</sup>*

Le contrôle budgétaire recouvre l'ensemble des systèmes et procédures qui vont de l'établissement des budgets à la collecte et au contrôle des réalisations par confrontation avec les prévisions. Le contrôle budgétaire constitue un instrument essentiel du contrôle de gestion, tant par son aptitude à fournir des informations clés pour l'application et le suivi de la stratégie, que par sa capacité à intégrer les problèmes de délégation de responsabilité, de contrôle, et d'incitation des individus.

D'un point de vue théorique, Henri Bouquin<sup>2</sup> distingue trois niveaux de contrôle internes aux Organisations qui sont :

- le contrôle stratégique, qui va porter sur le choix de l'offre et des ressources et sur l'Organisation de la chaîne de valeur ;
- le contrôle de moyen terme, qui va définir, suivre et évaluer les missions des processus et des centres de responsabilité dans la chaîne de valeur ;
- le contrôle opérationnel, qui s'intéresse aux tâches de routine dans les processus.

Dans cette optique, le contrôle stratégique se définit par le recours à l'utilisation de matrices stratégiques pour définir des plans à moyen ou long terme, alors que le contrôle à moyen terme va s'appuyer principalement sur les budgets et les tableaux de bord. Le contrôle opérationnel aura recours à la définition des procédures et peut s'apparenter à ce que l'on recouvre parfois sous la dénomination de contrôle des procédures internes.

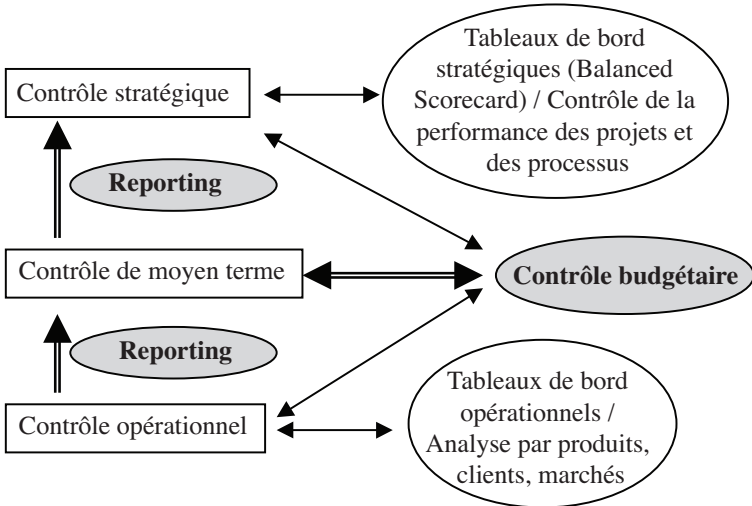
<sup>1</sup> Bibliothèque de la Pléiade, André Gide, romans, p. 96, édition 1993.

<sup>2</sup> Universitaire français spécialiste du contrôle de gestion, auteur de : *Le contrôle de gestion*, PUF, 2010.

Selon cette approche, le contrôle budgétaire constituerait l'instrument privilégié de mise en place du contrôle de moyen terme (schéma 1.1), en permettant d'alimenter une série de tableaux de bord.

schéma 1.1.

### les différents niveaux de contrôle interne des Organisations



Le contrôle budgétaire est fondamentalement, et avant tout, un outil de pilotage des Organisations. Ce n'est pas lui qui fixe les objectifs à atteindre mais, une fois la stratégie définie, c'est lui qui permet de la mettre en œuvre. En fournissant un cadre annuel de prévision commun à l'ensemble de l'Organisation, en instaurant des procédures de collecte et de codification des réalisations, et en analysant les écarts observés entre les réalisations et les prévisions, le contrôle budgétaire permet aux dirigeants et aux responsables budgétaires de corriger leurs jugements, de prendre leurs décisions et de mettre en œuvre les actions qui leur semblent les plus pertinentes pour atteindre les objectifs fixés.

Le contrôle budgétaire est aussi un formidable outil de délégation, en octroyant des ressources pour atteindre des objectifs précis et quantifiés. La délégation n'est pas sans limite, elle est circonscrite par les budgets alloués. De surcroît, grâce aux technologies de l'information et de la communication et aux logiciels de gestion intégrés, l'information

budgétaire est immédiatement centralisée et consolidée pour fournir aux dirigeants de l'Organisation une vue globale des différents processus à l'œuvre.

Le contrôle budgétaire semble un outil quasiment universel dès lors que des ressources monétaires sont en jeu. En effet, fondamentalement, le contrôle budgétaire consiste à vérifier *a posteriori* que les ressources allouées ont été correctement utilisées. Mais, pour en arriver là, il est également nécessaire que des budgets aient été attribués, que les objectifs assignés aux bénéficiaires de ces budgets aient été définis et que les modalités de contrôle des ressources aient été mises en place.

De surcroît, l'utilisation d'un outil influe également sur le comportement des acteurs, que cela soit fait volontairement ou qu'il ne s'agisse que d'un effet annexe non explicitement désiré. Le contrôle budgétaire a des implications très fortes sur le comportement des personnes qui reçoivent les budgets mais également sur celui de ceux qui les attribuent.

Ce chapitre aborde donc le contrôle budgétaire sous l'angle instrumental. Le contrôle budgétaire est perçu comme un outil visant à répondre à des besoins. Ce n'est que dans le troisième chapitre que seront mis en évidence les conséquences de l'utilisation et de la construction de l'outil sur la gouvernance des Organisations.

Dans une première section, nous présentons les trois principales fonctions d'un système de contrôle budgétaire : prévoir (pour pouvoir allouer les ressources et planifier les actions à entreprendre), gérer (engager les ressources en fonction des objectifs poursuivis), et évaluer (contrôler la pertinence des décisions prises et des actions engagées, rétribuer ou sanctionner les employés, proposer des actions correctives).

La seconde section replacera le contrôle budgétaire dans une approche structurale des Organisations. Le choix, ou l'existence, d'une structure hiérarchique, matricielle, ou par processus, a une influence très grande sur la nature du contrôle budgétaire.

Les troisième et quatrième sections portent sur la construction des budgets en étudiant d'abord les étapes préalables à cette construction avant d'en présenter les différents aspects.

La cinquième section analyse le contrôle des réalisations, que ce soit à travers le système de mesure des réalisations, celui de calcul des écarts entre le réalisé et le prévisionnel, ou par le biais des actions correctives qui sont apportées : soit à la gestion de l'Organisation ou du service, soit à la réalisation des prévisions budgétaires elles-mêmes.

## les fonctions du contrôle budgétaire

Les objectifs du contrôle budgétaire sont indissociables de ceux du contrôle de gestion. Dans les deux cas, le système d'information à mettre en place n'a de sens que s'il débouche sur des actions. L'information pour elle-même n'est qu'un facteur de coût supplémentaire. Elle ne prend pleinement son sens que quand elle permet aux décideurs ou acteurs de l'Organisation de modifier leurs décisions ou leurs actions pour intégrer des éléments d'information qu'ils ne percevaient pas par ailleurs.

L'objectif initial du contrôle budgétaire est donc la prévision, c'est elle qui fournit le cadre à tout ce qui s'ensuit. Mais cet objectif est indissociable de l'objectif suivant qui est celui de la gestion des ressources. Réaliser un budget, c'est ainsi s'atteler à un exercice de réflexion sur la nature et le montant des ressources à octroyer pour les différentes activités ou les différents processus de l'Organisation. Cette gestion et cette allocation des ressources sont un préalable indispensable à la mise en œuvre de ces ressources, c'est-à-dire à l'action proprement dite. Enfin, le troisième objectif permet de refermer la boucle puisqu'il s'agit de l'évaluation. Cette évaluation comprend tout à la fois l'analyse du réalisé et la mise en évidence des corrections à apporter. Mais surtout, l'évaluation est l'occasion d'impliquer l'ensemble des acteurs dans le processus budgétaire et de fournir une incitation propre à chacun pour atteindre les objectifs communs (mais variés) de l'Organisation.

### § 1. - la prévision

Le contrôle budgétaire se situe à mi-chemin entre le contrôle stratégique, qui est une projection sur le long terme, et le contrôle opérationnel, qui est le suivi des opérations au jour le jour. Définir l'horizon n'est cependant pas suffisant. Il faut également préciser la fréquence à laquelle on effectue ce contrôle budgétaire, ainsi que la façon d'appréhender les transitions d'une période budgétaire à une autre. Trois facteurs principaux doivent alors être envisagés :

- Quel est l'horizon sur lequel on souhaite pouvoir se projeter ?
- En quoi cette capacité à appréhender l'avenir peut-elle permettre une meilleure capacité d'action ?

- Cet aspect de prévision constitue-t-il un facteur de communication auprès des acteurs de l'entreprise, internes ou externes ?

## **A. - l'horizon budgétaire**

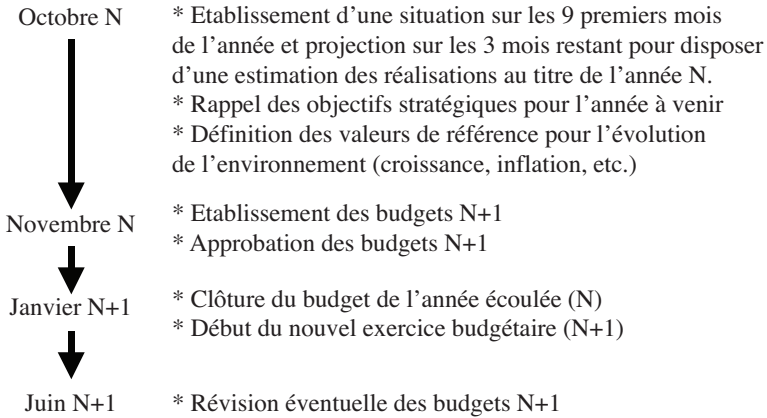
Dans les années cinquante et soixante, les entreprises ont essayé de se projeter dans l'avenir en effectuant des plans stratégiques destinés à confronter leur situation actuelle, leurs objectifs stratégiques et l'évolution attendue de l'environnement. Dans ce cadre, le système budgétaire constituait la déclinaison à court terme (c'est-à-dire généralement sur l'année à venir) du plan stratégique qui était réalisé sur une durée allant de cinq à vingt-cinq ans (voire davantage dans le cas d'entreprises liées au développement du nucléaire pour lesquelles la durée de vie des centrales est un facteur essentiel).

La volatilité accrue de l'environnement, consécutive aux chocs pétroliers et à l'évolution de l'économie, ont rendu ces prévisions à long terme de plus en plus malaisées. Le lien entre la planification stratégique et le système budgétaire a, par contrecoup, tendu à se distendre, le système budgétaire intégrant davantage la perception à court terme de l'évolution de l'environnement.

De surcroît, un certain nombre d'Organisations recourent à un système budgétaire sans pour autant s'intégrer dans une démarche de planification stratégique. Ainsi, les collectivités locales sont astreintes à la mise en place d'un système budgétaire. Pourtant, nombre d'entre elles n'ont jamais abordé les projets à envisager sous l'angle d'une planification stratégique, laquelle permettrait de formaliser la réalisation de ces projets sur la durée de la mandature.

Un système budgétaire est non seulement un système de prévision, mais aussi un système permettant le rapprochement des réalisations avec les prévisions. Les systèmes comptables constituant une des sources majeures d'information sur les réalisations, les systèmes budgétaires ont tendu à s'aligner sur l'horizon comptable afin de faciliter les comparaisons (schéma 1.2).

schéma 1.2.

**calendrier budgétaire d'une PME<sup>3</sup>**

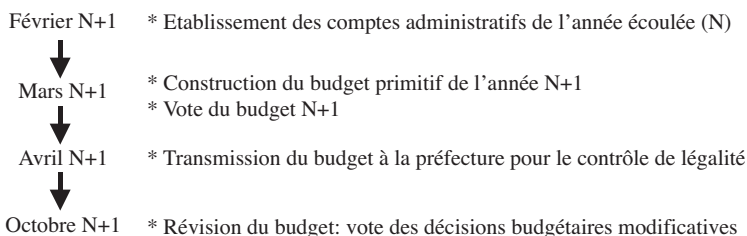
Enfin, les différentes obligations légales ou contractuelles imposent aux dirigeants d'une Organisation de rendre compte à leurs mandants, le plus souvent sous forme d'une assemblée générale, au moins une fois par an.

L'ensemble de ces facteurs a conduit la quasi-totalité des Organisations à privilégier, volontairement ou en raison des contraintes réglementaires, l'horizon budgétaire annuel. Rien n'interdit cependant à une Organisation de recourir à un horizon plus réduit ou, au contraire, plus étendu. La difficulté à anticiper l'environnement et, par conséquent, à formaliser à moyen ou long terme une stratégie de développement quantifiable, a conduit certaines grandes entreprises à revoir le rôle de leur système budgétaire, et à remettre en cause son inscription dans un cadre annuel.

Pour les collectivités publiques l'horizon budgétaire est imposé par la réglementation (schéma 1.3). L'horizon budgétaire annuel pose, cependant, le problème des travaux étalés sur plusieurs exercices et qui apparaissent plusieurs fois dans les projets de budget (encadré 1.1).

<sup>3</sup> Les mois sont donnés à titre indicatif. Ils s'appliquent pour une entreprise clôturant ses comptes au 31 décembre et ayant un système d'information lui permettant de disposer d'une situation comptable en M+1, c'est-à-dire dans le mois suivant l'arrêté de ses comptes.

schéma 1.3.

**calendrier budgétaire d'une collectivité locale<sup>4</sup>**

encadré 1.1.

**le suivi budgétaire des projets d'investissement dans les collectivités locales.**

Un observateur qui souhaiterait disposer d'une vision des projets engagés par une équipe d'élus au cours d'une mandature, pourrait difficilement se référer aux budgets votés au cours des différentes années. La somme de ces budgets le conduirait à additionner plusieurs fois les montants budgétisés pour les projets s'étalant sur plusieurs exercices. De nombreuses collectivités locales budgétisent dès la première année la totalité du projet à réaliser. Si le projet n'est pas totalement réalisé la première année, les sommes sont alors reportées dans le budget de l'année suivante. Dans le cas où les projets mettent plusieurs années à démarrer, on peut ainsi observer les mêmes investissements reportés d'année en année.

Les nouvelles règles de présentation des budgets publics, adoptées au cours des années quatre-vingt-dix, ont contribué à simplifier le suivi des projets. Cependant, l'approche retenue par les collectivités publiques tend souvent à gonfler les besoins de financement pour l'année à venir.

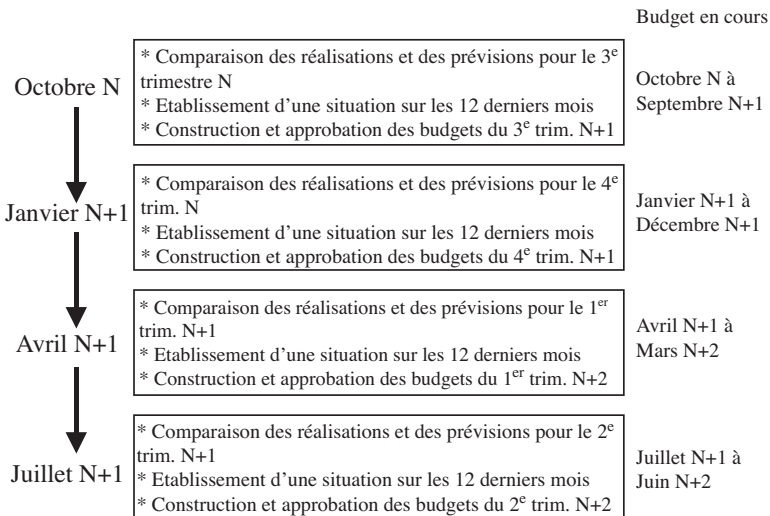
<sup>4</sup> Au cours des trois premiers mois de l'exercice, les dépenses courantes peuvent être engagées sur la base de 3/12<sup>e</sup> des dépenses du budget de l'année précédente.



Le calage d'un système budgétaire sur un horizon annuel entraîne nécessairement de fortes fluctuations sur l'horizon de prévision des responsables au fur et à mesure que l'année se déroule. Si les responsables disposent d'une meilleure connaissance du respect des prévisions budgétaires, au fur et à mesure qu'ils en connaissent les réalisations, leur horizon de prévision tend à se réduire pour ne plus porter que sur quelques mois lorsque le budget de l'année suivante entre en phase d'élaboration. Certaines grandes entreprises ont ainsi étudié, ou mis en place, un système budgétaire glissant (schéma 1.4) ; c'est-à-dire que chaque mois, ou chaque trimestre, est effectuée une prévision supplémentaire. De cette manière, l'horizon budgétaire est en permanence de 12 mois, quelle que soit la période de l'année où l'on se trouve (l'horizon budgétaire peut même dans ce cas être porté à 18 ou à 24 mois sans que cela n'ait de conséquences sur le processus budgétaire).

schéma 1.4.

### calendrier budgétaire pour un système budgétaire glissant



## B. - la planification du processus d'information de gestion dans les grandes entreprises

Dans les grandes entreprises, les processus budgétaires sont très formalisés et ils mobilisent des ressources internes importantes (contrôleurs de gestion, responsables opérationnels, membres de la direction générale). Mais ils sont également multiformes et peuvent associer des activités complémentaires :

- Le suivi stratégique : une fois par an, le contrôle budgétaire est confronté aux orientations stratégiques de l'entreprise pour s'assurer de la concordance entre les prévisions et les réalisations à court terme et les orientations de long terme qui ont été décidées.
- L'élaboration des budgets : elle a habituellement lieu une fois par an et peut s'étaler sur une période de deux ou trois mois. Elle comprend généralement une réunion globale des principaux dirigeants et responsables d'activités ou de services, soit pour arrêter et discuter les grandes orientations qui vont conditionner l'établissement des budgets, soit pour effectuer les derniers arbitrages et valider l'ensemble des documents qui vont conditionner les décisions opérationnelles des douze mois à venir.
- La prévision d'activité : elle permet de modifier les prévisions initiales d'activité pour les adapter à la conjoncture. Le suivi de l'activité est particulièrement important pour les activités de production afin de coller à la demande du marché. Dans certains cas, les prévisions mensuelles ou hebdomadaires d'activité peuvent déboucher sur une modification des budgets (si, par exemple, la procédure budgétaire prévoit une révision et un ajustement des budgets au bout de six mois, ou si l'entreprise utilise une procédure budgétaire glissante : *rolling forecast*). La périodicité de ce suivi d'activité est très variable selon les entreprises et leur secteur d'activité.
- L'enregistrement des résultats : tous les mois, le contrôleur budgétaire doit formaliser les réalisations et éventuellement retranscrire des données issues de sources variables pour les synthétiser dans un document de contrôle budgétaire.
- Le suivi des projets ponctuels : principalement les projets d'investissement.

Le mois est souvent retenu comme l'unité de base du contrôle budgétaire dans les entreprises. Les références temporelles sont empreintes de notre vie en société. Il en est ainsi pour les instruments du contrôle

de gestion. Le mois est la référence pour la rémunération de la quasi-totalité des salariés. La simple codification des dates en termes de jours / mois / années facilite ce découpage ; on aurait pu admettre que le découpage soit exprimé en termes de semaines, comme cela l'est d'ailleurs dans le domaine de la logistique, mais la plupart des entreprises se sont alignées sur le mois.

Le contrôle budgétaire est en effet un arbitrage délicat entre un contrôle nécessaire et suffisamment fréquent pour détecter les dérives inquiétantes et une mobilisation parfois lourde des ressources de l'entreprise (ou de l'Organisation). Il semble que la périodicité mensuelle constitue un bon arbitrage.

Cependant, de nombreuses Organisations ne s'alignent pas sur cette fréquence mensuelle. Certaines retiendront le trimestre, d'autres ne retiendront rien du tout et appliqueront une apparence de contrôle budgétaire continu qui sera en fait un contrôle budgétaire à certains moments de l'année, les dates étant déterminées de façon discrétionnaire par le contrôleur de gestion ou le dirigeant de l'Organisation. Ainsi, dans de nombreuses collectivités locales il n'existe pas réellement de fréquence du contrôle budgétaire. Les budgets sont suivis de façon plus ou moins régulière avec le couperet final qu'est le refus du trésorier public d'engager des dépenses quand le budget des dépenses votées est atteint.

Dans les grandes entreprises, l'emploi du temps du contrôleur de gestion est souvent très formalisé avec des périodes mensuelles consacrées à la collecte des réalisations et à l'analyse des écarts, et des périodes consacrées aux prévisions budgétaires ou aux prévisions d'activité. Le temps restant est consacré à l'analyse des problèmes soulevés. Plus la standardisation des fonctions du contrôleur de gestion est importante et plus ce dernier tend à se concentrer sur les tâches de court terme, au détriment des analyses plus profondes qui exigent du temps mais qui sont pourtant essentielles pour l'efficacité à long terme de l'entreprise.

C'est sans doute le principal risque de tous les systèmes de contrôle budgétaire : celui de se bureaucratiser à l'extrême en se concentrant sur les écarts immédiats et en cherchant à les réduire, mais sans pour autant mener les investigations qui permettraient de comprendre les causes de ces écarts. Le contrôleur de gestion a parfois ainsi tendance à se focaliser sur la lutte contre les symptômes, au lieu de prendre le temps pour découvrir les raisons sous-jacentes.

### **C. - la prévision et l'anticipation des évolutions environnementales**

La prévision, en tant que telle, n'est pas nécessairement utile. Il est de nombreux exemples où une vision trop planifiée du déroulement d'un projet tend à réduire la capacité de l'Organisation à saisir de nouvelles opportunités ou à s'adapter à un environnement ayant fortement évolué. Les attentats du 11 septembre 2001 ont eu des répercussions économiques mondiales qui ont modifié de façon considérable l'environnement de certains secteurs d'activité. Pour ne citer que le transport aérien, il est évident que la survie de certaines compagnies aériennes a dépendu de leur capacité à réagir à un événement imprévu qui a fortement affecté le trafic passager initialement envisagé. Il en a été de même avec l'irruption volcanique de 2010 qui a cloué au sol de nombreux avions pour les aéroports affectés par le nuage volcanique.

Néanmoins, dans certains cas, l'absence de prévisions confronte l'Organisation à des problèmes pour lesquels elle n'a prévu aucune solution ou pour lesquels elle ne dispose d'aucune capacité de réaction faute justement d'avoir anticipé l'événement. Les problèmes de succession de PDG, qui peuvent paraître triviaux quand le PDG est en bonne santé et encore éloigné de la retraite, peuvent prendre un tour dramatique pour l'entreprise si celui-ci est victime d'un accident alors qu'il exerçait une très forte centralisation des décisions. Dans un autre domaine, les révolutions de 2011 dans les pays arabes peuvent avoir des conséquences significatives pour les entreprises françaises implantées sur place ou réalisant des échanges importants avec des entreprises locales. En effet, leurs réseaux commerciaux peuvent se trouver affectés par les changements d'interlocuteurs, la demande de biens peut brutalement évoluer (d'une demande de biens d'armement vers une demande de biens de consommation ou inversement). La réalisation de prévisions, en permettant sinon d'anticiper du moins d'envisager certains scénarios catastrophes ou, au contraire, certaines opportunités exceptionnelles, peut permettre à l'Organisation de s'y préparer.

De manière générale, les prévisions budgétaires n'ont de sens que si elles contribuent à renforcer, ou à améliorer, la capacité de décision ou d'action des dirigeants de l'Organisation. Le processus d'élaboration des prévisions budgétaires devrait donc systématiquement intégrer une réflexion sur les objectifs stratégiques de l'Organisation, sur son environnement, et sur les conséquences de divers chocs externes potentiels.