

Instruments de la gestion prévisionnelle

Définitions

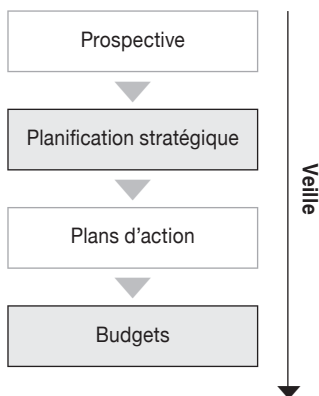
La maîtrise de l'environnement et de l'avenir reste, malgré l'incertitude et la complexité, un des objectifs des dispositifs de gestion dans l'entreprise. Le contrôle de gestion répond, pour sa part, à cet objectif par une instrumentation développée de gestion prévisionnelle. Celle-ci présente deux dimensions :

- ▶ horizontale ou temporelle - ces instruments couvrent des horizons de temps qui vont du court terme (budget) au long terme (planification) ;
- ▶ verticale - ils concernent l'ensemble des activités de l'entreprise et visent à ce qu'elles soient coordonnées.

Horizons

Face à l'incertitude et à la complexité, le contrôle de gestion offre une réponse, certes imparfaite, mais extrêmement structurée et bien souvent "routinisée", donc stabilisée dans l'organisation. Cette réponse passe par un dispositif couplant différents niveaux du plus long terme vers le plus court terme.

QU'EST-CE QUE LE CONTRÔLE DE GESTION ?



INSTRUMENTS DE LA GESTION PRÉVISIONNELLE.

Le schéma théorique le plus complet s'appuie sur un enchaînement entre plusieurs volets :

- ▶ un éventuel exercice de prospective à très long terme (vingt ans, par exemple) ;
- ▶ un exercice de planification stratégique, généralement à trois ou cinq ans ;
- ▶ des plans d'action sur un horizon cohérent avec le plan ;
- ▶ des budgets couvrant généralement l'horizon annuel ;
- ▶ un exercice de veille stratégique, technologique, concurrentielle ou sociétale peut compléter l'ensemble du dispositif.

Veille et planification stratégique

Si la planification et les budgets sont couramment utilisés dans la plupart des entreprises, la prospective et la veille ne sont pas aussi répandues. Pourtant, ces deux "exercices" permettent de couvrir le temps long.

Consommateurs de temps et de ressources, ils sont cependant sous-exploités comme dispositifs complémentaires aux instruments plus traditionnels du contrôle. En effet, prospective et veille produisent un élargissement des étendues couvertes par le contrôle, que ce soit dans le temps avec des horizons de très long terme, des scénarios distincts et des probabilités de réalisation, ou bien dans l'espace avec des zones de vigilance qui dépassent généralement les frontières de l'entreprise et plus encore la seule sphère économique.

La veille accroît quant à elle l'étendue des espaces couverts par l'entreprise : en dépassant non seulement ses frontières (juridiques, géographiques ou stratégiques), mais aussi ses horizons de l'économie vers le sociétal ou l'environnemental.

Plan stratégique

Le plan stratégique est un dispositif beaucoup plus courant. Il constitue un exercice de réflexion sur un horizon pluriannuel de long terme – en général trois à cinq ans – et permet de formaliser la stratégie délibérée de l'entreprise telle que la direction générale l'a définie.

D'un point de vue pratique, le plan stratégique peut se définir comme :

■ **Un coup de projecteur** récurrent sur l'avenir, afin d'éclairer le management et d'ajuster les décisions à prendre. Si le plan est pluriannuel, l'exercice est annuel : chaque année, le projecteur est à nouveau braqué sur les trois ou cinq années à venir.

■ **Un moment de dialogue** entre la direction générale et les opérationnels sur les actions stratégiques à mener : dans le sens *top-down* quand la direction générale fixe le cadre général de l'action, dans le sens *bottom-up* quand ce sont les opérationnels qui sont forces de proposition.

■ **Un exercice commun** d'identification des ressources existantes ou à créer et des besoins futurs définis en fonction des actions stratégiques.

■ **Un document final**, où les grandes actions stratégiques sont programmées dans le cadre d'un futur prévu et généralement chiffrées de manière plus ou moins détaillée.

Les contrôleurs de gestion interviennent en général lors de l'établissement du plan stratégique comme collecteurs d'informations et consolidateurs des données recueillies.

Le plan peut être plus ou moins détaillé en fonction de l'entreprise : dans certains cas, il se présente sous la forme d'une série d'axes et d'actions stratégiques pour chacune des années considérées ; dans d'autres, il s'apparente à autant de budgets que d'années, allant jusqu'à une synthèse financière précise.

Dans ces deux cas – et dans tous les cas intermédiaires – le contrôleur de gestion ne joue pas le même rôle et n'est pas sollicité de la même façon. Le plan, généralement établi entre les mois de mai et d'août, constitue la phase amont du processus budgétaire qui peut se dérouler, avec des différences notables selon les entreprises, entre septembre et décembre. Le budget reprend généralement la première année du plan avec des évolutions et des modifications plus ou moins importantes.

Plans d'action

S'intercalant entre plan et budgets, les plans d'action opérationnels sont une étape importante et pourtant souvent ignorée. Ils permettent de concentrer les efforts de l'entreprise sur des actions ciblées et prioritaires.

Depuis quelques années, les plans d'action semblent connaître un retour en grâce sous la forme de "programmes" et autres "projets" lancés par les dirigeants d'entreprises, généralement à l'occasion d'une succession. Ils ont souvent pour objet de réduire les coûts : ainsi, Air Liquide, Alcatel, Axa, Danone, France Télécom (voir encadré), PSA, Renault ou encore Véolia ont annoncé des plans de ce type¹.

France Télécom : le programme TOP

Dans le cadre du programme Ambition 2005, le programme TOP doit permettre de dégager plus de 15 milliards d'euros de liquidités sur la période 2003-2005. Chaque membre du Comité Exécutif est responsable d'un programme. Chaque programme est décliné en chantiers. Les chantiers TOP touchent l'ensemble des marchés, des entités et des fonctions.

Ils concernent notamment la valorisation de la puissance d'achat, la coordination des relations clients, l'optimisation des outils de production et la rationalisation du système d'information du groupe.

La mobilisation de toutes les équipes autour de ces objectifs et les premiers résultats obtenus donnent aujourd'hui au groupe de nouvelles marges de manœuvre et les moyens de croître à nouveau, dans un contexte de confiance retrouvée.

Le plan d'action Top Line, lancé en 2003, comprend des projets propres aux divisions d'une part et transversaux d'autre part, qui s'inscrivent dans les trois domaines de croissance prioritaires du groupe que sont :

- ▶ le déploiement du haut débit dans les réseaux fixes et mobiles, et des services associés ;
- ▶ la facilité d'utilisation des services, par leur intégration entre les réseaux fixe, mobile, Internet et entre les différents terminaux ;
- ▶ l'extension des solutions proposées aux entreprises, dans la mobilité et dans l'exploitation de l'infrastructure de leurs systèmes d'information et de communication.

France Télécom est fermement engagée dans son programme de rationalisation des coûts, de restructuration, de réduction de la dette et de la croissance organique en tirant parti de son portefeuille complet d'activités et en anticipant les changements structurels de l'industrie.

Source : www.francetelecom.com

¹ Pour plus de détails, voir Deville, Soulerot et Sponem, "Les réactions du marché à l'annonce des programmes de réduction de coût: une étude exploratoire sur les entreprises du CAC 40", congrès de l'Association francophone de comptabilité, Lille, 2005.

Usages

Les instruments de la gestion prévisionnelle, pour l'essentiel bien identifiés, sont soumis à des pratiques, des usages qui peuvent constituer autant de forces de consolidation quand elles sont centrifuges, mais aussi des mouvements innovants, voire des dérives.

En effet, même le cycle classique plan-budget ne vaut que par ses usages. Ainsi, Sponem² fait apparaître cinq groupes de pratiques budgétaires : budget strict, budget diagnostique, budget interactif, budget souple et budget indicatif. Cette classification correspond à des usages plus ou moins managériaux ou stratégiques du budget avec, en particulier, une implication variable de la direction. Il n'en reste pas moins que la pratique budgétaire repose sur une mécanique assez normalisée.

Mécanique budgétaire

Le budget constitue une des routines clés du contrôle de gestion. Il symbolise bien souvent l'activité du contrôleur de gestion et présente une série de caractéristiques :

- ▶ il articule prévisions et objectifs ;
- ▶ c'est une modélisation de l'activité de l'entreprise sous une forme financière ;
- ▶ c'est un processus.

Prévision

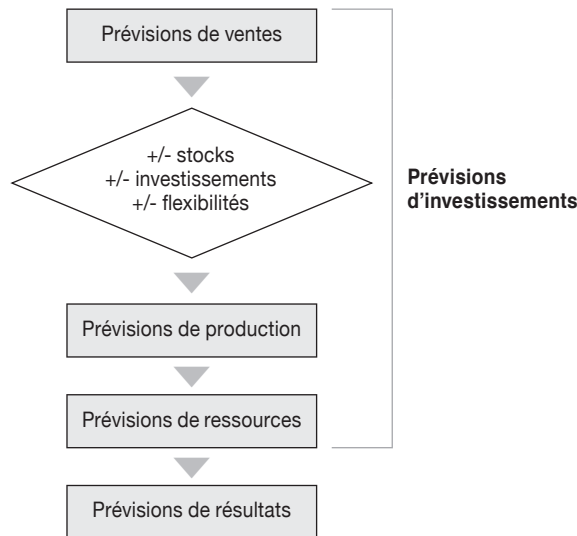
Le budget est d'abord une prévision sur un horizon généralement annuel de l'activité de l'entreprise. C'est, en principe, l'instrument de déclinaison de la stratégie pour l'année à venir : il constitue une articulation entre des prévisions pour partie extérieures à l'entreprise et des objectifs qui, en revanche, lui sont propres.

² Sponem (S.), "Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants", Thèse soutenue à l'université Paris Dauphine, 2004.

QU'EST-CE QUE LE CONTRÔLE DE GESTION ?

Ventes

Dans sa configuration la plus classique, les prévisions de ventes constituent le point de départ depuis lequel on prévoit la production puis les ressources nécessaires pour y parvenir et, enfin, les résultats financiers.



LE BUDGET COMME PRÉVISION.

Production

Les prévisions de ventes une fois établies³, les prévisions de production peuvent être élaborées. Elles n'en découlent cependant pas de manière directe: s'intercalent les variations de stocks, les investissements et les flexibilités potentielles de l'appareil productif. Les prévisions de production vont d'abord prendre en compte les stocks existants et la politique de stockage envisagée. Ainsi, on diminuera le volume de production prévu du stock final de la période précédente et on l'augmentera éventuellement du stock final que l'on souhaite conserver en fin de période budgétaire.

Si le volume de production ainsi calculé ne correspond pas à la capacité de production, l'entreprise peut choisir d'adapter celle-ci: en investissant si les prévisions de ventes sont supérieures à la capacité, en désinvestissant si elles sont inférieures. Ces solutions ne sont envisageables que si l'écart entre prévisions de vente et capacité de production est considéré comme durable: le plan stratégique répond, en principe, à cette question.

³ Nous verrons par quel processus page 111.

Si, en revanche, l'écart entre prévisions de ventes et capacité de production est considéré comme temporaire, d'autres solutions sont recherchées :

- ▶ la première est d'ajuster le régime de travail en augmentant ou diminuant le nombre d'heures effectuées (heures supplémentaires, chômage technique) ou le nombre d'équipes en poste (poste de nuit, équipe de fin de semaine) ;
- ▶ la deuxième solution est de répartir la production sur d'autres unités de l'entreprise lorsque cela est possible ;
- ▶ dans le cas d'une sous-capacité de production, on peut choisir de transférer une partie de l'activité aux autres entités ;
- ▶ dans celui d'une surcapacité, on peut choisir de fermer temporairement un site pour regrouper les productions ;
- ▶ enfin, et sans que ces exemples de solutions n'épuisent le sujet, on peut aussi, dans certains cas de sous-capacité, faire appel à la concurrence pour acheter et revendre des produits.

Ressources

Une fois l'adéquation entre prévisions de ventes et prévisions de production arrêtée, on peut prévoir les ressources nécessaires pour les réaliser.

Ces ressources sont multiformes, matérielles et immatérielles, internes et externes, acquises ou à acquérir. On prévoit ainsi les besoins en main d'œuvre, en matières premières, en énergie, etc., mais aussi en formation, en recherche et développement, en publicité, en capital...

La modélisation de l'activité par le budget détermine fortement cette prévision de ressources⁴.

Résultats

Enfin, une prévision de résultats découle de ces prévisions de ventes, de production et de ressources : résultats financiers (chiffre d'affaires - coûts), mais également résultats techniques et opérationnels (productivité, rendements, qualité, délais, etc.).

Investissements

À chaque stade, des investissements peuvent être prévus : adéquation entre prévisions de ventes et capacité de production mais aussi investissements commerciaux, investissements de productivité, d'hygiène et sécurité, investissements en systèmes d'information, etc.

⁴ Voir page 50.

QU'EST-CE QUE LE CONTRÔLE DE GESTION ?

Modélisation

Le budget est ensuite une modélisation financière de l'activité de l'entreprise. Il établit des relations entre des objectifs, des ressources et compétences et des résultats.

Le budget d'une machine de production illustre la relation entre des objectifs, des ressources et compétences et des résultats prévisionnels.

Budget 2005			Production = 100 000 unités Activité = 1 000
Ressources	Montant total	Montant unitaire	Commentaire
Amortissement économique	10 000	10	
Matières premières	7 000	7	Rendement = x kg/hm
Énergie	2 000	2	Consommation = x kWh/hm
hmod	5 000	5	Productivité = z hmod/hm
Total	24 000	24	

BUDGET DE LA MACHINE.

L'objectif est ici de produire 100 000 unités en faisant fonctionner la machine pendant 1 000 "heures de marche" (hm). Cet objectif suppose l'utilisation efficiente de ressources et de compétences :

En capital. L'amortissement économique traduit le niveau de capital engagé dans la production à la valeur de remplacement de la machine (et non à sa valeur comptable, qui est annuellement dépréciée).

En matières premières. Le rendement traduit la compétence de la machine et des opérateurs à transformer la ressource matières premières en production.

En énergie. La consommation de la machine est une donnée technique.

En heure de main d'œuvre directe (hmod). La productivité traduit la compétence des opérateurs à transformer la ressource travail en production.

Cette modélisation suppose que les ressources soient homogènes: toute unité produite par la machine devra consommer les ressources de manière équiproportionnelle. À cette condition, le budget 2005 de la machine établit que pour produire 100 000 unités, il nous faut 1 000 heures de marche pour un montant de 24 000 €.

À l'échelle microscopique, le budget établit des relations entre, d'une part, des objectifs, des ressources et des compétences de l'entreprise et, d'autre part, des résultats. L'agrégation des budgets offre ainsi une image de l'activité de l'entreprise dans son ensemble.