



**CESAG** Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

**Institut Supérieur de Comptabilité,  
de Banque et de Finance  
(ISCBF)**

**Master Professionnel  
en Comptabilité et Gestion  
Financière  
(MPCGF)**

**Promotion 4  
(2009-2011)**

**Mémoire de fin d'étude**

**THEME**

**ANALYSE DU DISPOSITIF DE CONTROLE  
BUDGETAIRE DE L'ASECNA**

Bibliothèque du CESAG



110528

**Présenté par :**

Issoufou ABOUBA ALPHARI

**Dirigé par :**

ALEXIS KOUASSI

Contrôleur de gestion du CESAG

Centre 2011

**M0070MPCGF12**

**2**

## DÉDICACES

Je dédie ce travail à :

- mes parents et amis, pour leur inestimable soutien ;
- mes professeurs et collègues, pour leurs conseils.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## REMERCIEMENTS

Je remercie :

- Allah, le maître de l'univers ainsi que son prophète Mohamed (Paix et salut sur lui) ;
- mes parents Abouba ALFARI et Kadizatan AHMED pour leurs bénédictions ;
- mes frères et sœurs (Aziz, Ismaël, Fanta, Mina et Faïza) ;
- mes amis: Ange-Kévin SILUE, Barrou TOURE, Rachid GADO, Marceline TCHALLA ; SINIMBOU Durotimi, Alama DIANE, Lestide BOUENDE-BOUENDE;
- tout le personnel de l'ASECNA, pour son chaleureux accueil. Mes remerciements vont particulièrement à l'endroit de :
  - ✓ madame ASSANE Bibata TIEMOKO, chef du Département Finance ;
  - ✓ monsieur Alio OMAR, responsable facturation et budget de fonctionnement ;
  - ✓ Madame TOURE Yaye COULIBALY, Madame Aissata DIALLO, et Madame OUEDRAOGO du bureau administration des crédits de fonctionnement.

## LISTE DES SIGLES ET ABREVIATION

- AD** : Autorisation de Dépenses
- ASECNA** : Agence pour la Sécurité de la Navigation Aérienne en Afrique et à Madagascar
- BEI** : Banque Européenne d'Investissement
- BOAD** : Banque Ouest Africaine de Développement
- CTB** : Commission Technique Budgétaire
- CS** : Centre de Synthèse
- DFCG** : Division Financière et du Contrôle de Gestion
- DG** : Direction Générale
- DM** : Décision Modificative
- FED** : Fonds Européen de Développement
- KPMG** : Klynved Peat Main Goerdeler
- OACI** : Organisation de l'Aviation Civile Internationale
- RTCG** : Registre des Textes de la Comptabilité de Gestion
- SIC** : Système d'Information Comptable

## LISTE DES TABLEAUX

|   |    |
|---|----|
| Tableau n°1 : modèle d'analyse.....   | 32 |
| Tableau n°2: exemple de budget de fonctionnement simplifié.....   | 51 |
| Tableau n°3 : sources de financements des investissements .....   | 53 |
| Tableau n°4 : aperçu du budget d'investissement .....   | 56 |
| Tableau n°5 : grille d'évaluation de propositions budgétaires .....   | 63 |
| Tableau n°6 : analyses consolidées.....   | 66 |
| Tableau n°7 : Synthèse des forces et faiblesses de l'élaboration, de l'exécution et du<br>contrôle budgétaire de l'ASECNA ..... | 80 |
| Tableau n°8 : environnement externe du contrôle budgétaire de l'ASECNA .....  | 82 |

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **LISTE DES FIGURES**

|   |    |
|---|----|
| Figure n°1: Pyramide de Maslow (Représentation schématique de la hiérarchie des besoins)..... | 30 |
| Figure n°2 : processus de préparation et d'élaboration du budget .....                        | 61 |
| Figure n ° 3 : diagramme de mise en œuvre des recommandations .....                           | 87 |

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## TABLE DES MATIERES

|  |     |
|--|-----|
| DÉDICACES.....   | I   |
| REMERCIEMENTS .....  | II  |
| LISTE DES SIGLES ET ABREVIATION.....   | III |
| LISTE DES TABLEAUX.....  | IV  |
| LISTE DES FIGURES .....  | V   |
| TABLE DES MATIERES .....   | VI  |
| INTRODUCTION GENERALE.....   | 1   |
| PARTIE I: FONDEMENTS THEORIQUES DE LA GESTION BUDGETAIRE.....                      | 5   |
| CHAPITRE 1: LA GESTION BUDGETAIRE .....  | 7   |
| 1.1 La gestion budgétaire et les critères de qualité de la gestion budgétaire..... | 7   |
| 1.1.1 La gestion budgétaire.....   | 7   |
| 1.1.1.1 Définitions et processus de la gestion budgétaire. ....                    | 7   |
| 1.1.1.2 La budgétisation.....  | 8   |
| 1.1.2 Les principes de base de la budgétisation.....                               | 10  |
| 1.1.3 Le suivi budgétaire .....  | 12  |
| 1.2 Le budget .....  | 13  |
| 1.2.1 Objectifs et rôles des budgets .....   | 13  |
| 1.2.2 Mode de construction du budget .....   | 15  |
| 1.2.3 Typologie des budgets .....  | 15  |
| 1.2.4 Le tableau de bord .....   | 17  |
| 1.2.5 Le système de reporting.....   | 18  |
| 1.3 Les centres de responsabilités.....  | 19  |
| 1.3.1 Définition.....  | 20  |
| 1.3.2 Typologie des centres de responsabilités.....                                | 20  |
| CHAPITRE 2: LE DISPOSITIF DE CONTROLE BUDGETAIRE.....                              | 22  |
| 2.1 Définitions et mécanismes du dispositif de contrôle budgétaire .....           | 22  |
| 2.1.1 Définition des termes clés et processus de contrôle budgétaire .....         | 23  |
| 2.1.2 Objectifs du contrôle budgétaire.....  | 23  |

|  |  |    |
|--|--|----|
| 2.1.3  | La qualité du contrôle budgétaire .....                                | 23 |
| 2.2  | Les outils et techniques du contrôle budgétaire .....                  | 24 |
| 2.1.4  | Les mécanismes du contrôle budgétaire .....                            | 24 |
| 2.2.1.1  | Caractéristiques des écarts constatés .....                            | 25 |
| 2.2.1.2  | La procédure de constat .....  | 25 |
| 2.2.1.3  | Les comptes rendus .....   | 26 |
| 2.2.1.4  | La mise en œuvre des actions correctrices .....                        | 26 |
| 2.1.5  | Les différents types de contrôle budgétaire .....                      | 27 |
| 2.2.1.5  | Le contrôle par exception .....  | 27 |
| 2.2.1.6  | Le contrôle flexible .....   | 27 |
| 2.2.1.7  | Le système de reporting: reporting et indicateurs de performance ..... | 28 |
| 2.2.1.8  | Le mode d'animation du système de reporting .....                      | 29 |
| CHAPITRE 3: METHODOLOGIE DE RECHERCHE .....          |  | 31 |
| 3.1  | Modèle théorique d'analyse .....                                       | 31 |
| 3.2  | Les outils de collecte des données .....                               | 33 |
| 3.2.1  | L'analyse documentaire .....   | 33 |
| 3.2.2  | L'entretien et l'interview .....                                       | 33 |
| 3.2.3  | L'observation .....  | 34 |
| 3.2.4  | La narration .....   | 34 |
| 3.3  | Les outils d'analyse de données .....                                  | 34 |
| 3.3.1  | Le questionnaire de contrôle interne .....                             | 34 |
| 3.3.2  | Le test de conformité .....  | 35 |
| 3.3.3  | L'analyse SWOT .....   | 35 |
| 3.3.4  | Le diagramme de GANTT .....  | 35 |
| PARTIE II: LE CONTROLE BUDGETAIRE A L'ASECNA .....   |  | 38 |
| CHAPITRE 4 : PRESENTATION GENERALE DE L'ASECNA ..... |  | 40 |
| 4.1  | Présentation de l'ASECNA : organisation et fonctionnement .....        | 40 |
| 4.1.1  | Organisation de l'ASECNA .....   | 40 |
| 4.1.2  | Fonctionnement et structures statutaires .....                         | 42 |
| 4.2  | Organisation du service budget de fonctionnement et facturation .....  | 45 |
| 4.2.1  | Le Bureau Administration des crédits de fonctionnement .....           | 46 |

|  |  |    |
|--|--|----|
| 4.2.2  | Le Bureau facturation .....  | 47 |
| <b>CHAPITRE 5: ETAT DES LIEUX DU DISPOSITIF DE CONTROLE BUDGETAIRE DE L'ASECNA .....</b> |  |    |
| <b>49</b>  |  |    |
| 5.1  | Le cadre de référence et le système de comptabilité de gestion de l'ASECNA.. | 49 |
| 5.1.1  | Le cadre de référence du dispositif de contrôle budgétaire de l'ASECNA..     | 49 |
| 5.1.2  | Les principes du cadre budgétaire .....                                      | 50 |
| 5.1.3  | le contenu du budget de fonctionnement .....                                 | 50 |
| 5.2  | Le Système d'Information Comptable (SIC) de l'ASECNA .....                   | 52 |
| 5.2.1  | Le système de comptabilité de l'ASECNA .....                                 | 52 |
| 5.2.2  | les principes d'élaboration du budget d'équipement.....                      | 53 |
| 5.3  | Le processus budgétaire de l'ASECNA .....                                    | 57 |
| 5.3.1  | Elaboration du budget.....   | 57 |
| 5.3.2  | Elaboration des budgets : mécanismes, principes et déroulement dans le temps | 62 |
| 5.3.3  | Le contrôle a priori et élaboration des budgets.....                         | 65 |
| 5.3.4  | Exécution budgétaire .....   | 66 |
| 5.3.5  | Le contrôle budgétaire à l'ASECNA.....                                       | 70 |
| 5.3.5.1  | Les différents contrôles de l'ASECNA .....                                   | 70 |
| 5.3.5.2  | Contrôle interne et contrôle externe .....                                   | 70 |
| 5.3.5.3  | Procédures de contrôle de l'ASECNA .....                                     | 72 |
| 5.3.6  | Le contrôle du bureau des engagements du siège.....                          | 73 |
| <b>CHAPITRE 6: ANALYSES ET RECOMMANDATIONS .....</b>                                     |  |    |
| <b>76</b>  |  |    |
| 6.1  | Analyses SWOT du processus de gestion budgétaire de l'ASECNA .....           | 76 |
| 6.1.2  | Forces et faiblesses de l'exécution budgétaire .....                         | 77 |
| 6.1.3  | Forces et faiblesses du Contrôle budgétaire .....                            | 78 |
| 6.2  | Recommandations .....  | 83 |
| 6.2.1  | Elaboration budgétaire.....  | 83 |
| 6.2.1.1  | Méthodes de prévisions des dépenses .....                                    | 83 |
| 6.2.1.2  | Consolidation budgétaire.....  | 84 |
| 6.2.2  | Exécution budgétaire .....   | 84 |

|                           |  |    |
|---------------------------|--|----|
| 6.2.2.1                   | Budget de fonctionnement .....         | 84 |
| 6.2.2.2                   | Budget d'investissement .....          | 85 |
| 6.3                       | Mise en œuvre des recommandations..... | 86 |
| CONCLUSION GENERALE ..... |  | 89 |
| ANNEXES .....             |  | 91 |
| BIBLIOGRAPHIE .....       |  | 95 |

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG  
BIBLIOTHEQUE

**INTRODUCTION GENERALE**

Le processus de contrôle budgétaire qui est un outil central du contrôle de gestion est fortement contesté aujourd'hui par les professionnels.

Cette vive controverse s'est encore aggravée suite à l'enquête menée en 1994 par la DFCG (Division Financière et du Contrôle de Gestion) et le cabinet KPMG (Klynved Peat Main Goerdeler) à l'occasion de son trentième anniversaire. Les résultats de cette enquête avaient été publiés en septembre 1994 dans le n° 483 du journal l'expansion sous le titre de « arrêtez le supplice ».

En effet, cette dernière, menée auprès des professionnels du contrôle de gestion et des dirigeants de grands groupes européens, dénonce le seul rôle d'instrument de maîtrise des coûts que joue aujourd'hui le budget, au détriment du second rôle d'instrument de pilotage d'entreprise qui est pourtant fondamental.

L'ASECNA (Agence pour la Sécurité de la Navigation Aérienne en Afrique et à Madagascar), institution communautaire, leader dans le domaine de la navigation aérienne de la sous région, s'est dotée d'un important processus budgétaire. Ce choix se justifie entre autres par la volonté de cette entité de mieux coordonner le fonctionnement de ses agences implantées dans les différents pays membres et de toujours satisfaire la demande de ses clients en s'adaptant au marché de la navigation aérienne.

Cependant, les critiques à l'égard du contrôle budgétaire demeurant toujours d'actualité semblent prouver qu'il existe encore des opportunités à saisir pour une entreprise à l'instar de l'ASECNA, en matière de contrôle budgétaire comme outil de pilotage.

De plus, la forte concurrence que connaît le secteur des services nécessite que l'ASECNA reconforte sa place de leader au travers d'un dynamisme et d'une performance toujours mieux assurés et pour continuer d'améliorer la qualité et le coût de ses prestations de services.

Au vu de tout l'enjeu stratégique que joue cet instrument du contrôle de gestion, nous avons trouvé pertinent, de nous interroger sur son exploitation pratique à l'ASECNA dont on reconnaît les grandes ambitions.

D'autant plus que pensons que la maîtrise de la gestion budgétaire comme instrument de prise de décision stratégique pourrait permettre à l'ASECNA de mieux concurrencer sur la

scène internationale des services de la navigation aérienne. Cela passerait par une simplification du processus budgétaire pour donner de la place et du temps à l'aspect prise de décision du contrôle budgétaire.

En outre, nous pensons qu'une entreprise qui n'insiste pas sur le volet prise de décision du contrôle budgétaire ne pourrait pas saisir, toutes les opportunités que lui offre son environnement et de ne pas s'adapter à d'éventuelles menaces.

Pour démontrer nos précédentes hypothèses notre étude tentera de répondre à la question principale ci-après « Comment le dispositif de contrôle budgétaire actuel de l'ASECNA peut-il améliorer sa rentabilité et sa compétitivité ? »

Pour y répondre nous essayerons au préalable de répondre aux questions spécifiques ci-dessous :

- quels sont les techniques et outils de contrôle budgétaire utilisés à l'ASECNA ?
- quelles sont les nouvelles pratiques de contrôle budgétaire qui peuvent être utilisées pour une amélioration ?
- comment faire adhérer l'ensemble des acteurs à l'utilité des données du contrôle budgétaire ?

Notre thème qui s'intitule : « **Analyse du dispositif de contrôle budgétaire de l'ASECNA** » a comme objectif principal de réfléchir sur les forces et les faiblesses du dispositif de contrôle budgétaire de l'ASECNA.

Les objectifs spécifiques quant a eux, consisteront à faire un diagnostic du processus de contrôle budgétaire d'une part et d'autre part, à apprécier les outils et méthodes budgétaires concourant a la prise de décision stratégique à l'ASECNA.

Pour y parvenir, nous nous attarderons à une analyse détaillée du dispositif de contrôle budgétaire de l'entité et à une étude comparative des pratiques des entreprises du même domaine. Pour davantage affiner notre travail, nous nous intéresserons au budget de fonctionnement de l'ASECNA.

Ce travail devrait à priori servir aux besoins des dirigeants de l'ASECNA quant à leur prise de décision.

Aussi, l'étude que nous comptons entreprendre pourrait-elle profiter à tous les autres

lecteurs soucieux d'en apprendre sur le contrôle budgétaire. Il sera également bénéfique pour nos projets professionnels futurs.

De ce fait, notre étude sera structurée en deux grandes parties subdivisées chacune en trois grands chapitres.

Dans un premier temps, la première partie théorique du travail comprendra un premier chapitre qui expose les concepts de la Gestion budgétaire en général.

D'abord, il permettra de passer en revue les fondamentaux de la gestion budgétaire qui existent dans la littérature française et anglo-saxon éventuellement.

Ensuite, le second chapitre moins théorique que le précédent, présentera les outils de contrôle budgétaire associés au budget et qui complètent la prise de décision.

Enfin, le troisième chapitre, bouclera cette première partie en annonçant la méthodologie et les outils de recherche qui seront utilisés dans la phase pratique de l'étude.

Dans un second temps, la deuxième partie entièrement pratique contiendra quant à elle, un premier chapitre qui présentera l'ASECNA et son dispositif de contrôle budgétaire. Le second chapitre sera consacré quant à lui, à la description et à l'analyse des données. Enfin, nous aborderons et préparerons notre dernier chapitre qui sera consacré aux recommandations.

**PARTIE I: FONDEMENTS THEORIQUES DE LA GESTION  
BUDGETAIRE**

Cette première partie de notre travail sera une synthèse des opinions des auteurs à propos du processus budgétaire d'une part et du contrôle budgétaire d'autre part.

Concernant le processus de gestion budgétaire, nous présenterons les points de vue des auteurs en ce qui concerne tout d'abord les critères de qualité de la gestion budgétaire et du contrôle budgétaire sans oublier de définir les termes clés.

Nous aborderons également les principes budgétaires qui contribuent à donner de l'efficacité, et de l'efficience à la gestion budgétaire et à l'orienter vers l'aspect prise de décision très fondamental à l'adaptation de l'entreprise, à son environnement et à ses mutations en interne.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **CHAPITRE 1: LA GESTION BUDGETAIRE**

La gestion budgétaire est le centre d'intérêt de toutes les entreprises, il faut pour cela que certains préalables soient bien assimilés et bien partagés pour faire vivre les équipes au rythme des budgets.

Ce chapitre qui est le premier de notre revue de littérature a pour objectif de présenter ce qu'est la gestion budgétaire d'après les auteurs et les professionnels qui ont eu à y consacrer beaucoup de temps et qui ont tenu à partager leur savoir à travers des ouvrages. Leurs productions littéraires sont synthétisées dans les lignes qui suivent.

### **1.1 La gestion budgétaire et les critères de qualité de la gestion budgétaire**

Il est important de définir la gestion budgétaire avant de pouvoir aborder ses critères de qualité.

#### **1.1.1 La gestion budgétaire**

La gestion budgétaire a été définie par de nombreux auteurs. Par ailleurs, certains termes clés sont quasi récurrents dans les différentes définitions des auteurs. Le processus de gestion quant à lui possède deux ou trois phases selon les auteurs.

##### **1.1.1.1 Définitions et processus de la gestion budgétaire.**

Nous présentons dans les lignes suivantes, une définition de la gestion budgétaire qui fait presque l'unanimité chez les auteurs. En effet ALAZARD & al. (2001: 126 ), définissent la gestion budgétaire comme : « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés appelés budgets les décisions prises par la Direction avec la participation des responsables ».

D'autres auteurs tel que MYKITA & al. (2002:15) la définiront comme : « un mode de gestion qui traduit en programmes d'actions quantifiées et valorisées (les budgets) les décisions prises par la direction avec la participation des responsables ».

En faisant la synthèse des précédentes définitions, nous retiendrons que la gestion budgétaire est un mode de gestion qui consiste à traduire les décisions des responsables en programmes d'activité chiffrés.

En ce qui concerne l'enchaînement du processus budgétaire, ALZARD & al. (2001 : 286) disent que : « la gestion budgétaire doit être envisagée comme un système d'aide à la décision et au contrôle de la gestion composée de deux phases distinctes :

- la budgétisation c'est à dire l'élaboration des budgets ;
- le contrôle budgétaire constitue par le calcul des écarts et des actions correctives qu'il initie ».

#### **1.1.1.2 La budgétisation**

La budgétisation ou encore l'élaboration des budgets, se fait selon une suite logique et cohérente de tâches qui concourent à la production d'informations chiffrées.

Selon BOUQUIN (2001 : 442), la budgétisation est un processus en sept (7) étapes tandis que selon MYKITA & al. (2002:15), elle se fait en trois (3) étapes. Nous présenterons dans une première partie, la budgétisation selon BOUQUIN et dans une seconde partie la budgétisation selon MYKITA & al.

La budgétisation selon BOUQUIN (2001 : 442) se fait comme suit :

- **la diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie**

Cette étape est essentielle et permet d'économiser les longues navettes budgétaires tout en coordonnant les budgets et les plans opérationnels retenus. Ainsi chaque responsable opérationnel doit éditer un document appelé lettre d'orientation qui renseigne d'une part les hypothèses à retenir et le détail des documents à utiliser.

➤ **le pré budget**

C'est une phase de simulation faite par le responsable du contrôle de gestion sur la base des estimations faites par les différents services fonctionnels. Elle permet entre autres d'établir des marges de manœuvre possibles. En pratique cette étape est informatisée et permet au comité budgétaire de repérer les projets ou rubriques budgétaires qui nécessiteront une discussion lors de l'arbitrage budgétaire. Nous aurons l'occasion de nous y appesantir lorsque nous présenterons le rôle des budgets dans notre second paragraphe.

➤ **les budgets fonctionnels**

Chaque responsable d'une unité fonctionnelle (centre de responsabilité) établit son projet de budget en se référant aux instructions budgétaires de la hiérarchie et le transmet au responsable du contrôle de gestion pour consolidation.

➤ **les arbitrages de la direction**

Les arbitrages budgétaires se tiennent avec les responsables des centres de responsabilité sur la base des observations ressorties de la simulation du comité budgétaire. Elle vise à élucider tous les points de divergence entre la direction générale et les centres de responsabilité pour aboutir à un projet de budget.

➤ **la mensualisation des budgets**

Cette étape servant de base au suivi budgétaire nécessite une attention particulière. En effet il est recommandé d'éliminer toute procédure de découpage en douzièmes ou en onzièmes du budget annuel ainsi que les procédures d'abonnements des frais périodiques. Car même si ces dernières se justifient en comptabilité analytique elles perdent de leur intérêt pour un suivi des dépenses réelles. Il est également recommandé de comparer la mensualisation prévue aux variations saisonnières constatées dans le passé, en les situant par exemple par rapport à une fourchette mini-maxi.

➤ **la mise à jour en début de l'exercice**

Le budget étant établi avant le début de son exercice budgétaire, il est recommandé de l'actualiser en début d'exercice pour tenir compte des réalités de la période budgétaire en cours. Dans la pratique cette étape est rarement respectée.

Par ailleurs pour MYKITA & al. (2002:15) : « les budgets constituent le résultat d'un ensemble d'opérations inscrites dans une chronologie au cours de laquelle ils sont élaborés, Selon une méthodologie résumée ci-dessous:

➤ **choix des objectifs généraux**

Généralement annuels, ces objectifs sont déclinés jusqu'au niveau de leur mise en œuvre selon un principe d'emboîtement, du plus général au plus particulier) ;

➤ **fixation et objectivation des hypothèses communes**

Relatives à l'environnement dans lequel l'entreprise évolue (positionnement des produits sur le marché, tendance du marché, coût des facteurs de production.....). Elles serviront de référentiel commun à l'ensemble des acteurs impliqués dans les opérations de budgétisation et pourront dès lors leur être opposées en cas de divergence. Par ailleurs, en cas de changement affectant l'environnement, c'est la reconnaissance par chacun de ces hypothèses de départ qui fondera la légitimité des révisions rendues nécessaires;

➤ **établissement des propositions de budgets (ou pré-budgets)**

Cela est fait par les responsables de toutes les unités de tous les services (prévision détaillées et quantifiées, tant au niveau physique- quantités de matières, main d'œuvre.. Cette opération implique une négociation avec la hiérarchie des objectifs assignés aux responsables des budgets.

### **1.1.2 Les principes de base de la budgétisation**

Afin de produire des budgets de qualité, le contrôleur de gestion ou les responsables en charge des budgets doivent respecter certains principes de base.

Ainsi, un dispositif de gestion budgétaire est reconnu de qualité si les principes ci-après sont respectés.

GERVAIS (2000 : 276-281) et MALO (2000 : 123) suggèrent que huit (8) principes de

base soient respectés pour aboutir à des budgets de qualité. Ces principes sont les suivants :

➤ **le principe de non remise en cause de la politique de l'entreprise**

Le champ d'action du système budgétaire doit être restreint par la politique générale de l'entreprise. En effet le budget est à la fois un moyen de mise en œuvre à court terme et aussi un moyen de contrôle des plans issus des orientations stratégiques et de la politique générale de l'entreprise.

➤ **le principe de totalité du système budgétaire**

Ce principe indique que toutes les activités de l'entreprise doivent être prises en compte par la phase de budgétisation.

➤ **le principe de superposition du système budgétaire et le système d'autorité**

Ce principe traite aussi bien de l'architecture du système budgétaire que de la présentation des budgets par les différents responsables opérationnels. En ce qui concerne le découpage des budgets il est recommandé qu'il tienne compte des différents centres de responsabilité. Pour ce qui est de la présentation, il est conseillé aux responsables de séparer les éléments qu'ils peuvent contrôler des éléments qu'ils ne peuvent pas contrôler.

➤ **le principe de non-destruction de la solidarité nécessaire entre les départements**

Le système budgétaire est un ensemble de budgets provenant de plusieurs centres de responsabilité. Cette diversité de budgets peut causer une divergence d'objectifs. Tout comme un même objectif confié à plusieurs centres de responsabilités peut être appréhendé de manière égocentrique par certains dirigeants.

A cet effet il est recommandé que les objectifs divergents des différents responsables se conjuguent en synergie pour une performance globale de l'entreprise.

➤ **le principe de couplage du système budgétaire avec la politique du personnel**

Le but recherché dans ce principe est la mise en place d'un système d'animation pouvant favoriser le personnel à œuvrer dans le sens des budgets. Ce système doit prendre en compte à la fois la logique budgétaire et la psychologie des employés. Il doit être sous la

forme d'un système pénalités récompenses pour cadrer les actes des salaires en matière budgétaire.

➤ **le principe d'actualisation des prévisions au vu de nouvelles informations**

Ce principe vise à rapprocher autant que possible les prévisions budgétaires de la réalité. Pour se faire, à chaque début d'exercice budgétaire et lorsque les informations qui ont permis d'établir les budgets deviennent effectives, il est procédé à leur actualisation en circonstance. Par contre cette révision des budgets ne doit pas se faire au moindre changement de l'environnement ou pour atténuer les difficultés rencontrées. Cela doit plutôt se faire dans les règles de l'art. C'est pour cette raison qu'il est conseillé de prévoir, à priori les situations de révisions des sommes portées en dotations budgétaires.

➤ **le principe de contrôlabilité des éléments du budget**

Les budgets sont conçus de manière à ce que leur suivi soit le plus simplifié possible.

➤ **le principe de contrôle par exception**

Seules les rubriques budgétaires sensibles devront être minutieusement contrôlées.

### **1.1.3 Le suivi budgétaire**

Le suivi budgétaire se fait périodiquement selon les entreprises ou les types d'activités qu'elles mènent. C'est un exercice de rapprochement des prévisions aux réalisations qui doit être mené avec rigueur pour de meilleurs résultats pour l'entreprise.

ALAZARD (2001 : 289) qui dit que « le contrôle budgétaire, calcule les écarts entre prévisions et réalisations en partant du budget général pour remonter aux différentes composantes », avant de présenter un schéma qu'il interprète comme ci-dessous :

En effet, il précise que l'analyse part d'un écart global sur résultat qui est ensuite décomposé selon les différents domaines, production, commercial et de services fonctionnels. Pour lui il y a le contrôle budgétaire du résultat, de l'activité commerciale et enfin de l'activité productive. Il y consacre deux chapitres entiers que nous aurons l'occasion de rappeler dans notre second paragraphe.

Pour BOUQUIN (2001 : 450), la mission du contrôle budgétaire est précisément de comparer l'état réel du système à son état prévu. De manière plus détaillée, il souligne que le contrôle budgétaire sert à :

- comparer l'état réel du système qu'il gère à la situation prévue initialement;
- identifier les causes d'écarts ;
- prendre les décisions susceptibles de faire disparaître les écarts, d'en maximiser les incidences favorables ou d'en minimiser les conséquences défavorables.

Nous aurons l'occasion de parler davantage du contrôle budgétaire dans notre deuxième paragraphe. Avant cela, il nous semble utile de préciser les principes et le rôle de la gestion dont la compréhension est un préalable pour une gestion budgétaire efficace.

## **1.2 Le budget**

Les budgets sont l'objet même du contrôle budgétaire. Il est par conséquent nécessaire de connaître leurs objectifs, leurs rôles et leurs utilisations quotidiennes en entreprise.

### **1.2.1 Objectifs et rôles des budgets**

Nous présenterons dans cette sous section les objectifs et les rôles attribués aux budgets. En effet, ils ont plusieurs objectifs selon différents auteurs. Certains d'entre eux à l'instar de (BOUQUIN : 2008) leur reconnaissent quatre (4) objectifs majeurs; d'autres comme LECLERE (1994 : 72) leur attribuent seulement trois (3).

- **instrument du contrôle de gestion ;**

Les objectifs des budgets nécessitent une introspection des objectifs de la gestion budgétaire en général et ceux du contrôle budgétaire en particulier, notamment en ce qui concerne le dispositif de veille du contrôle budgétaire.

En effet, LECLERE (1994 : 72) dit que « Dans ce cadre, le budget joue un rôle central puisqu'il explicite l'ensemble des prévisions considérées comme des normes à respecter ».

- **instrument de simulation et d'aide à la décision ;**

L'élaboration du budget doit se faire selon des modèles prévisionnels clairement définis. Nous aurons l'occasion de les évoquer dans la sous-section suivante qui sera consacrée au mode de construction du budget.

Concernant le rôle proprement dit du budget comme instrument de simulation et d'aide à la décision LECLERE dit qu'il « peut être considéré comme un outil d'aide à la décision dans la mesure où il permet de chiffrer les effets de la mise en œuvre d'un programme. Autrement dit, le budget définitif de l'entreprise peut être considéré comme l'une des multiples variantes ayant été testées en amont avant que les orientations définitives pour l'exercice budgétaire à venir ne soient finalement décidées. La mécanique budgétaire peut ainsi tourner à blanc à plusieurs fois afin de tester les différentes hypothèses ».

Le rôle de l'outil informatique devient indispensable pour ce stade puisque l'on peut introduire toutes les hypothèses de son environnement pour visualiser l'évolution des résultats prévisionnels.

- **instrument de motivation et de gestion des conflits**

En dehors de l'aspect technique et comptable, le budget « joue également un rôle très important sur le plan psychosociologique des relations entre les différents associés au fonctionnement interne de l'entreprise » (BOUQUIN, 2008 : 373).

Il précise que : « certaines entreprises peuvent avoir un climat consensuel où tous les adhérents se joignent pour atteindre les objectifs de la direction. Par ailleurs, la plupart du temps, l'entreprise reste un milieu très conflictuel dans lequel les oppositions entre les services, entre les différentes catégories professionnelles, entre les individus sont récurrentes ».

Enfin il dit que « dans cette perspective le budget remplit souvent une fonction essentielle : celle d'explicitement financièrement les termes du compromis permettant de garantir la paix sociale nécessaire au fonctionnement normal de l'entreprise. En ce sens le budget joue le rôle d'un quasi-contrat facilitant la convergence des motivations de tous les agents concernés ».

BOUQUIN (2008 : 373) attribue un quatrième rôle aux budgets, celui d'un outil d'apprentissage au management.

En effet, d'après lui les budgets servent à entraîner les manager à la prise de décision. « Ils sont un simulateur de vol pour eux ».

Tous ces rôles précités ne font pas du budget le seul instrument de contrôle budgétaire qui permet la prise de décision. Il doit être complété par les tableaux de bord et d'autres outils que nous présenterons plus bas.

### 1.2.2 Mode de construction du budget

Il existe fondamentalement deux modes de construction des budgets. En effet les pratiques de constitution du budget diffèrent, selon les modes de gestion des entreprises. Ainsi on distingue selon ALAZARD & al. (2010 : 225) :

- **Les budgets imposés** : la hiérarchie assigne à chaque responsable ses objectifs et lui affecte des moyens.
- **Les budgets négociés** : une procédure de navette est instituée entre les responsables opérationnels et leur hiérarchie sur les propositions d'objectifs. Les décisions sont prises sur des bases de consensus, la hiérarchie s'assurant seulement de leur cohérence avec la politique générale de l'entreprise ».

### 1.2.3 Typologie des budgets

Dans cette section, nous présenterons tout d'abord les budgets fonctionnels et ensuite nous présenteront les types de budgets modernes qui rapprochent le mieux les prévisions des réalisations et qui contribuent par cette même occasion à rendre plus dynamique la prise de décision.

➤ **Les budgets fonctionnels**

Selon DORIATH & al. (2008 : 291) on distingue les budgets fonctionnels suivants :

- **le budget des ventes**

Il exprime les ventes mois par mois. Plusieurs présentations peuvent être adoptées : le budget des ventes par produit, par représentant, par région.

- **le budget des approvisionnements**

Il comporte le budget des frais d'approvisionnement et le budget des achats.

- **le budget des investissements**

Le budget des investissements, dans le cadre de l'exercice budgétaire, détaille mois par mois :

- ✓ les dates d'engagements, moments à partir desquels l'entreprise s'engage à payer les livraisons et prestations, selon un calendrier prédéfini, ou à verser un dédit.
- ✓ les dates de règlement qui permettent d'organiser la trésorerie de l'entreprise.

- **le budget de trésorerie**

Le budget de trésorerie présente mois par mois les encaissements, les décaissements et les soldes de trésorerie.

➤ **Le budget base zéro**

BOUQUIN (2008 : 445) dit que « tout budget pour N+1 établi avant de connaître la réalité de N est approximatif (d'où l'intérêt qu'il y a à commencer le plus tard possible). Il reste que même dans le meilleur des cas il est prudent de réajuster les budgets en février par exemple en tenant compte des réalités de l'exercice N ».

Nous retiendrons que les budgets doivent être actualisés en début d'exercice budgétaire pour tenir compte des informations réelles qui sont déjà disponibles. Dans la pratique, ce type de budget n'est pas beaucoup vulgarisé.

➤ **Le budget basé sur l'activité**

Selon FORGET (2005 : 14), le budget basé sur l'activité ou encore en anglais Activity Based Budgeting (ABB) est une « Méthode budgétaire selon laquelle l'allocation des ressources ne se fait plus seulement en fonction d'indicateurs de volume, mais en fonction des caractéristiques des produits ou des services. Sa finalité est d'explicitier le processus de création de valeur au sein des centres de responsabilités de l'entreprise». C'est une méthode qui vise selon lui à comprendre les activités et mes relations qui les unissent à la stratégie globale de l'entreprise en ayant recours à une analyse en terme de processus.

Par ailleurs, le budget bien qu'étant une composante essentielle du système de contrôle budgétaire n'assure pas à lui seul toutes les fonctions qu'on lui attribue. D'autant plus que certaines de ces fonctions sont incompatibles pour être assurées par un seul et même instrument. Par exemple les rôles de communication et de coordination doivent être complétés par les tableaux de bord.

**1.2.4 Le tableau de bord**

Pour mieux cerner le fonctionnement et le rôle du tableau de bord nous allons d'abord le placer dans son contexte. En effet le tableau de bord s'inscrit d'une part dans le cadre du système d'information de l'organisation et d'autre part dans la phase d'exécution des budgets.

➤ **Le tableau de bord et le système d'information de l'entreprise**

En effet, LEROY (1994 : 15) dit qu'il est fondamental de « s'assurer d'une cohérence et d'une convergence de certains systèmes d'informations ». D'après lui, le rapprochement entre les réalisations et les prévisions n'est pas pertinent si le découpage des fonctions, le mode d'affectation des coûts etc. ne sont pas rigoureusement identiques entre la comptabilité analytique et la comptabilité budgétaire.

Les entreprises doivent donc s'assurer de trouver une complémentarité et une cohérence entre leurs différents systèmes d'information, pour gagner une efficacité d'organisation et

assurer la qualité de leurs gestions. Ces différents systèmes sont :

- les systèmes d'informations prévisionnels qui servent à étudier le futur de façon à s'insérer au mieux en fonction des opportunités de l'environnement et de son propre savoir-faire ;
- les systèmes qui constatent les performances obtenues et les explicitent ;
- les systèmes qui comparent les résultats aux objectifs, afin d'interpréter les écarts et de prendre des mesures correctives.

➤ **le tableau de bord et la phase d'exécution des budgets**

Le tableau de bord intervient pendant et après la phase d'exécution des budgets. Il complète le rôle de communication du budget en rendant compte du niveau de réalisation des tâches.

➤ **le rôle du tableau de bord**

Selon CUYAUBERE (2004 : 296) : « l'objectif premier du tableau de bord est de prendre sous contrôle les éléments révélateurs d'incidents, d'en mesurer les intensités en cas de présence et de déterminer le moment et les moyens d'une intervention nécessaire».

Il précise que le tableau de bord est à la fois :

- **une centrale de données** : cette centrale compile et sélectionne l'information existante.
- un moyen d'apprécier la délégation de pouvoir : l'établissement du tableau de bord dans l'entreprise rend possible les délégations de pouvoir et le contrôle de la validité de la réalisation des prévisions. Il permet à tout moment d'avoir des informations annexes et un certain nombre de données numériques.

### **1.2.5 Le système de reporting**

Pour que la prise de décision soit plus efficace, chaque entreprise doit se doter d'un bon système de reporting. Selon MALO (2000 : 123) : « le reporting comporte deux volets :

- **un volet comptable** : la fourniture de documents rapprochant réalisations et prévisions et faisant ressortir les écarts ; lesquels donnant lieu à analyse ;
- **un volet gestion** : à partir de l'analyse précédente, la recherche des causes des écarts et la définition d'actions correctives (si nécessaire). Les actions correctives finalement retenues après évaluation seront transmises à la hiérarchie avec les autres documents ».

Aussi, pour Malo (2000 :124), le reporting repose sur quatre (4) principes :

- **le principe d'exception** : un seuil de tolérance est fixé rubrique par rubrique (sur les actions ou sur les résultats) de façon à réduire la charge de vérification de la Direction Générale (direction financière et contrôle de gestion). Ce seuil de tolérance est plus faible pour les postes dont le dérapage aurait des conséquences importantes pour l'entreprise (trésorerie par exemple), ou pour lesquels le degré d'incertitude est faible ;
- **le principe de contrôlabilité** : Seront particulièrement suivies les rubriques dépendant du chef de centre de responsabilité (qui dispose alors des moyens pour mener des actions correctives, sans même avoir besoin de se référer à son supérieur hiérarchique) ;
- **le principe de correction** : si toutefois un écart apparaissait ;
- **l'opportunité d'une action corrective devrait être immédiatement étudiée (mécanisme cybernétique)** : proposition par le chef du centre de responsabilité lors de la réunion mensuelle de présentation du reporting à la Direction Générale.

### 1.3 Les centres de responsabilités

Cette section fait une synthèse de la notion de centre de responsabilité en commençant par sa définition jusqu'à l'énumération ses typologies.

### 1.3.1 Définition

Selon LÖNING & al (2008 : 15), un centre de responsabilité peut être défini comme un sous ensemble de l'entreprise correspondant à la structure, au découpage défini par celle-ci et :

- Possédant une délégation réelle d'autorité, assortie de moyens humains, financiers, matériels.
- Pour atteindre des objets quantifiés et datés
- Dont on procède a un suivi périodique a travers un contrôle budgétaire, un reporting, des rapports spécifiques ».

### 1.3.2 Typologie des centres de responsabilités

LÖNING & al (2008 : 20-21) et BOUQUIN (2008 :441) distinguent les centres de responsabilités suivants :

#### ➤ les centres de coûts

Ces centres qui par délégation ne peuvent maitriser que des coûts, peuvent être scindés en deux catégories à savoir : les centres de couts productifs et les centres de coûts discrétionnaires.

Les centres de couts productifs ont en général une relation directe avec le processus de production principal et leurs coûts peuvent être estimés sans trop d'ambigüité par rapport à un volume de production.

Par contre les centres de couts discrétionnaires ne permettent pas ou difficilement d'établir une relation entre le niveau de coûts et la mesure de leurs prestations.

#### ➤ les centres de revenus

Les centres de revenus n'ont une maitrise principale que du chiffre d'affaires ou des

volumes de vente qu'ils génèrent.

➤ **les centres de profit**

Ils correspondent au premier niveau de réelles délégations et d'autonomie. C'est à ce niveau que commencent à apparaître des arbitrages et des décisions pour anticiper les conséquences organisationnelles, sur les coûts, des évolutions de marché et tenter d'agir prioritairement au niveau commercial ou au niveau de la réduction des coûts.

➤ **les centres d'investissement**

Ce sont des centres de profit qui maîtrisent le plus des actifs économiques. Deux principaux critères de performance sont utilisés pour les centres d'investissement à savoir : le Return On Investement (ROI) et le bénéfice résiduel.

**Conclusion**

Pour résumer ce premier chapitre nous retiendrons que la gestion budgétaire nécessite beaucoup de préalables tels que des outils, des principes clairs, un cadre budgétaire. Il faut également que les ressources humaines soient en parfaite harmonie pour donner un élan de performance à l'entreprise.

## **CHAPITRE 2: LE DISPOSITIF DE CONTROLE BUDGETAIRE**

Ce présent chapitre complète le précédent et prépare la partie pratique de notre travail. Il est donc fondamental de bien le cerner.

En effet, il sera question dans cette phase de notre revue de littérature de parler des étapes, des systèmes et outils qui préparent le contrôle budgétaire et qui assouplissent la prise de décision en entreprise.

Préalablement, au cours de notre première présentation nous avons précisé la place du contrôle budgétaire dans le processus budgétaire et donc dans le cœur du métier du contrôle de gestion.

Se faisant nous définirons dans un premier temps les généralités qui sous-tendent le thème de dispositif de contrôle budgétaire pour ensuite dérouler les étapes du contrôle proprement dit. En d'autres termes nous produirons toutes les informations nécessaires à l'appréhension du métier de contrôleur de gestion en général en ce qui concerne notamment son rôle crucial de contrôleur de l'exécution du budget.

### **2.1 Définitions et mécanismes du dispositif de contrôlé budgétaire**

Le contrôle budgétaire est un élément essentiel du contrôle interne de l'entreprise.

En effet, par ses vérifications et rapprochements périodiques, il permet au manager de prendre les décisions utiles à l'entreprise et ce à un temps défini. C'est une procédure quasi-harmonisée entre les praticiens comportant une procédure, des étapes, des principes et des documents.

### 2.1.1 Définition des termes clés et processus de contrôle budgétaire

Il est important d'élucider les termes de « dispositif » et de « contrôle » avant de pouvoir définir ce qu'est le contrôle budgétaire et précisément le dispositif de contrôle budgétaire.

- **dispositif**: « Ensemble des mesures prises, des moyens mis en œuvre pour une intervention précise. synonymes mécanisme et agencement » (Le petit LAROUSSE : 2011) ;
- **Contrôle** : « processus qui vise à obtenir l'assurance que les actions menées et les résultats obtenus sont conformes à l'intention stratégique formulée sous la forme d'objectifs. Le contrôle est au cœur du système managérial qui vise à conserver la maîtrise de l'entreprise. » (BALLAN & al ,2011 : 49) ;
- **contrôle budgétaire** : « comparaison périodique des prévisions budgétaires et des réalisations » (BURLAUD ,2004 : 99).

### 2.1.2 Objectifs du contrôle budgétaire

L'objectif principal qui ressort de cette définition est que le contrôle budgétaire permet de comparer de façon permanente, les prévisions et les réalisations afin d'informer les responsables de leurs performances individuelles et les inciter à agir en conséquence. Le contrôle budgétaire sert à mettre en place un dispositif de veille.

### 2.1.3 La qualité du contrôle budgétaire

Il est important de connaître les objectifs du contrôle budgétaire mais cela n'est pas suffisant pour garantir la qualité de ses interventions. Il faut en outre que le contrôle de gestion procède au préalable, comme le rappelle ALAZARD & al. (2009 : 288) à :

➤ **définir les centres de responsabilité ;**

C'est-à-dire d'éviter les chevauchements d'autorité ou les incohérences de rattachement hiérarchiques.

➤ **servir de liaison et d'arbitrage ;**

Entre les centres de responsabilité, en particulier en définissant clairement les modalités de cessions entre les centres.

➤ **décider du degré d'autonomie délégué**

Aux centres et de faire respecter les orientations de politique générale de la firme ;

➤ **mettre en place des unités de mesure des performances**

Connues et acceptées par les responsables ».

## **2.2 Les outils et techniques du contrôle budgétaire**

Cette nouvelle rubrique, présente à la fois, les outils du contrôle budgétaire et les techniques qui sont utilisées lors de son exécution.

### **2.1.4 Les mécanismes du contrôle budgétaire**

Il est important que les résultats obtenus par les chefs des centres de responsabilité aillent dans le sens des objectifs et des budgets alloués. Pour y parvenir des modalités de suivi (objet du contrôle budgétaire) sont à mettre en œuvre. Elles s'articulent habituellement autour de deux phases selon GERVAIS (2000 :555) :

- la perception d'une déviation ou d'une différence par rapport aux objectifs (la constatation d'un écart budgétaire) ;
- la réaction face à cet écart, c'est à dire l'élaboration d'une action corrective ».

En réalité, cela ne se fait pas de façon automatique, il y a un préalable à la détermination des écarts. Le contrôleur doit d'abord s'interroger sur :

- les propriétés qu'ils doivent posséder ;
- et la procédure à utiliser pour en effectuer le constat.

### **2.2.1.1 Caractéristiques des écarts constatés**

Selon le degré de pertinence d'un écart dépend du mode de détermination du standard et de la qualité de l'évaluation des réalisations correspondantes.

### **2.2.1.2 La procédure de constat**

Selon BOUIN & al. (2009 :111), « Le contrôle budgétaire est à la fois permanent et périodique. Il est tout d'abord, permanent au niveau du responsable budgétaire, à cet échelon le contrôle s'exerce exclusivement sur les ressources et les emplois liés à l'action du responsable. Un tel suivi lui permet à tout moment d'orienter son action à court terme, d'informer sa hiérarchie ou lui demander assistance ».

Il précise que le suivi budgétaire devient périodique, lorsque le responsable rend compte à sa hiérarchie des résultats obtenus dans son département (on parle alors de système de reporting).

A date fixe, des rapports (ou comptes rendus) chiffrés et explicatifs sont élaborés et transmis par voie hiérarchique.

### 2.2.1.3 Les comptes rendus

Ils peuvent exister en version électronique comme c'est la plus part du temps et/ou en version papier. Selon Molho & al. (2009 : 132) « Ces comptes rendus,

- reconstituent des masses de ressources et des emplois comparables à la prévision ;
- déterminent des écarts et explicatifs les plus significatifs ;
- font état des mesures prises par le responsable, au vu des écarts constatés, pour orienter l'action dans tel ou tel sens.

Les destinataires de ces comptes rendus procèdent à:

- l'analyse de chacun des rapports;
- la consolidation et aux chiffrages des services qui dépendent de lui et pour dégager des écarts globaux ».

Ils adressent ensuite aux responsables budgétaires, des demandes d'informations complémentaires, et les décisions prises par le siège au vu des résultats du contrôle ; et au supérieur hiérarchique, la synthèse des contrôles effectués.

### 2.2.1.4 La mise en œuvre des actions correctrices

Selon Malo (2000 : 187) « Les actions correctrices sont déployées lorsque que les réalisations sont effectives et communiquées aux responsables concernés.

En effet un contrôle systématique de tous les postes budgétaires conduirait rapidement à une multitude d'écarts de sens et de tailles variés ».

Selon lui, pour ne retenir que des écarts pertinents, le contrôle budgétaire

- se rattache au principe d'un contrôle par exception et d'un contrôle flexible;
- effectue l'analyse sur des horizons temporels jugés significatifs ».

## **2.1.5 Les différents types de contrôle budgétaire**

Il existe un contrôle par exception et un contrôle flexible. Cette section présente les différents contrôles budgétaires qui existent.

### **2.2.1.5 Le contrôle par exception**

Selon GERVAIS (2000 : 560) : « La règle du contrôle par exception aboutit à ne présenter ou à n'expliquer que des écarts qui sortent d'un seuil de tolérance préalablement défini, le problème étant bien évidemment de fixer ce seuil.

Le responsable en charge d'effectuer le contrôle doit apprécier, rubrique par rubrique, le niveau des seuils en fonction :

- du coût qu'entraîne l'analyse de l'écart par rapport au bénéfice attendu;
- du degré d'incertitude qui existe sur la norme préétablie ;
- des conséquences qu'a sur le résultat global de l'entreprise la constatation de tel niveau d'écart;
- des moyens d'action dont dispose le responsable pour corriger ou non ces écarts sans recours au supérieur hiérarchique ».

### **2.2.1.6 Le contrôle flexible**

Selon BOUQUIN (2008 : 449) : « une analyse pertinente des écarts suppose d'avoir défini la part respective des frais fixes et des frais variables existant dans chaque rubrique budgétaire, afin de pouvoir estimer des budgets flexibles correspondant à différents niveaux d'activité, et déterminer ainsi les causes de la variation constatée ».

Afin qu'une action corrective soit efficace et efficiente elle doit au préalable respecter

d'autres critères selon lui à savoir :

➤ **la rapidité**

La vitesse de la mise en œuvre de l'action (une fois l'écart apparu) est un élément fondamental de l'efficacité du contrôle, car une action corrective trop tardive risque d'exercer un effet contraire sur le système sous contrôle.

Cependant, la détection de l'interprétation de l'information prend du temps. Même avec un système d'information très rapide, des délais apparaissent. Il est essentiel de connaître et de rechercher à réduire la période de temps acceptable entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction.

➤ **l'adaptabilité**

L'action corrective doit porter sur le déterminant qui exerce l'influence la plus grande sur les résultats et il est nécessaire d'utiliser une forme adéquate de correction, sous peine d'aboutir à des résultats opposés et/ou indésirables. La correction ne doit être ni trop forte, ni trop faible.

Pour qu'une action corrective soit efficace et efficiente, il faut également que les réalisations soient traduites en information et fournies aux responsables à temps utile. Les actions correctives étant par ailleurs coûteuses, il est recommandé de mettre un système d'animation dynamique pour animer le processus budgétaire.

#### **2.2.1.7 Le système de reporting: reporting et indicateurs de performance**

Il est souhaitable pour toute entreprise de disposer d'un système de reporting efficace qui remonte les informations à la Direction Générale. Il permet en outre d'encourager le dynamisme du contrôle budgétaire.

« Dans le fonctionnement idéal du système budgétaire, après la phase de réflexion et

d'élaboration des prévisions et objectifs par négociation entre Direction Générale (attachée à faire valoir ses choix stratégiques) et chefs de centre de responsabilité (soucieux de faire connaître des contraintes et les opportunités de leur secteur d'activité), vient la phase d'action: les chefs de centre de responsabilité ont une marge de liberté, à l'intérieur des délégations qui leur sont consenties, et à condition que les résultats soient conformes aux objectifs de leur contrat budgétaire » (MALO ; 2000 : 121).

Le respect des délégations et des objectifs sera régulièrement vérifié par la fourniture d'information sur la gestion et la comptabilité. Cette reddition des comptes aura deux effets sur la direction des centres de responsabilité :

- Lorsqu'elle révélera des dérapages, elle conduira le chef de centre à prendre des mesures correctives (contrôle à posteriori),
- mais pour éviter que ne se produisent des dérapages pouvant conduire à la perte des primes et autres récompenses prévues en cas d'atteinte des objectifs budgétaires, les chefs des centres de responsabilité seront amenés à exercer un contrôle à priori sur leurs actions, et sur celles de leurs subordonnés. D'où une très forte exigence de cohérence dans les indicateurs de performance du haut en bas de la hiérarchie, et dans les systèmes de récompense.

#### **2.2.1.8 Le mode d'animation du système de reporting**

Les techniques d'animation du processus budgétaire sont multiples et variées. Cela explique la difficulté pour certaines entreprises, à trouver un système d'animation satisfaisant. D'ailleurs BOUQUIN (1998 : 520 ) dit que « la fonction de motivation des budgets peut entrer en contradiction avec celle de planification, de coordination, d'allocation de ressources ou d'évaluation des performances ». Il précise aussi que le choix d'un système d'incitation demande donc de bien cerner ces conflits potentiels et d'y apporté des réponses adéquates.

Pour étayer ce raisonnement nous nous fondons sur la théorie des besoins de MASLOW (1954 :27).

Selon MASLOW (1954: 27) « le comportement d'un individu est guidé par le besoin (l'état de manque qu'il ressent à un moment donné comme étant le plus intense. Ce manque particulièrement pénible lui procure l'énergie nécessaire (le motive) pour essayer de réduire (de le satisfaire) ».

C'est cette théorie qui a abouti à une représentation schématique très célèbre dénommée pyramide de Maslow.

**Figure n°1: Pyramide de Maslow (Représentation schématique de la hiérarchie des besoins)**



Source : BOUQUIN (1998 : 321)

### **Conclusion**

Le contrôle budgétaire est un outil fondamental du contrôle interne de l'entreprise. Il se fait par étapes et selon une méthodologie à la limite harmonisée au niveau des responsables de la gestion budgétaire. Cependant un aspect important doit retenir l'attention des responsables ; celle de savoir si le contrôle budgétaire a pour rôle crucial l'animation du système d'information pour la production des informations utiles. Aussi, lorsque le contrôle budgétaire est bien préparé et que tous les outils adaptés et actualisés, le contrôle budgétaire devient moins une tâche administrative lourde.

## **CHAPITRE 3: METHODOLOGIE DE RECHERCHE**

Le présent chapitre est l'aboutissement de la revue de la littérature des chapitres précédents (1 et 2).

En effet, il est une synthèse des productions littéraires de plusieurs auteurs, en ce qui concerne notamment les thèmes de gestion budgétaire et de contrôle budgétaire.

Il décrit par ailleurs notre organisation du travail en vue de collecter, traiter et présenter les informations des données à l'ASECNA.

Ainsi nous parlerons au préalable de notre modèle théorique d'analyse et de la démarche générale de collecte d'information avant de présenter les différents outils utilisés dans le cadre de l'étude et de les analyser par finir.

### **3.1 Modèle théorique d'analyse**

Le modèle théorique présenté ci-dessous illustre les moyens et les outils utilisés afin de mener notre étude.

**Tableau n°1 : modèle d'analyse**

| PHASES   | ETAPES (Activités)  | OUTILS   |
|--|---|--|
| Prise de connaissance de l'ASECNA                  | Définition d'un plan de stage et des axes de recherches   | Guide d'entretien<br>Analyse documentaire<br>Narration |
| Organisation de la démarche de collecte de données | Définition du programme de travail avec l'encadreur, présentation de la démarche de collecte des informations   | Narration,<br>analyse documentaire                     |
| Présentation du cadre théorique                    | Présentation de L'ASECNA  | Analyse documentaire<br>narration                      |
| État des lieux du contrôle budgétaire              | Présentation du processus budgétaire  | Interview<br>observation                               |
| Analyse du dispositif de contrôle budgétaire       | Identification/ des forces et faiblesses apparentes   | Observation<br>test<br>Qci                             |
| Recherches de solutions concertées                 | Discussion avec les responsables.<br>Concertation avec les responsables en vue de trouver ensemble une action correctrice ou une opportunité offerte par le contrôle budgétaire | Interview,   |

Source: Nous-même

### **3.2 Les outils de collecte des données**

Durant notre séjour pratique de deux mois à l'ASECNA nous serons amenés à utiliser les différentes techniques et outils de collecte d'information qui vous sont présentés ci dessous. Nous donnerons d'abord une brève définition de chacun d'eux avant de montrer la façon dont ils nous ont servis dans le travail.

#### **3.2.1 L'analyse documentaire**

Très discrète, cette technique nous permettra de très vite passer en revue, certains documents comme les manuels de procédures, les rapports d'activités, les rapports de contrôle budgétaire en vue de prendre connaissance de l'ASECNA et de son processus budgétaire dans son ensemble.

#### **3.2.2 L'entretien et l'interview**

Selon JOVIC (2008:15) « c'est une méthode de collecte de données (informations, sentiments, récits, témoignages, etc.) appelées matériaux dans le but de les analyser ».

Nous serons amenés à l'utiliser dans la mesure où nous tenons à recueillir des informations actualisées et de source de qualité. Aussi nous permettra-t-il de décrire le processus de gestion budgétaire de l'ASECNA. De ce fait, nous réaliserons des entretiens individuels ou groupés avec les responsables en charge de la gestion budgétaire de l'agence. Cela nous permettra de comprendre la façon dont les contrôles sont exécutés et les actions correctrices sont entreprises en pratique.

### **3.2.3 L'observation**

L'observation est une méthode de collecte de données qui nous permettra de recueillir en toute discrétion les informations utiles pour notre travail. Nous utiliserons deux types d'observation à savoir celle participante et celle non participante. La première consistera à nous impliquer dans les tâches budgétaires tandis que la seconde consistera à observer les cadres de l'ASECNA dans leurs travaux quotidiens.

### **3.2.4 La narration**

La narration qui est selon le petit robert 2009 : « un exposé d'une suite de faits », nous permettra d'écouter les cadres de l'ASECNA parler de la façon dont ils exécutent leurs tâches. C'est une technique qui nous sera très utile dans notre travail.

## **3.3 Les outils d'analyse de données**

Nous nous proposons d'utiliser les outils de traitement des données suivants.

### **3.3.1 Le questionnaire de contrôle interne**

Selon MADERS & al. (2006: 58), cet outil «se compose de questions types trouvées dans des ouvrages professionnels ». La réponse « oui » à une question dans le questionnaire de contrôle interne indique une force apparente tandis que la réponse « non » indique une faiblesse apparente. Chacune de ces forces et faiblesses devront être vérifiées sur le terrain pour éviter des conclusions erronées. Les points forts indiquent que l'entreprise dispose des mesures pour atteindre ses objectifs de contrôle interne et les points faibles mettent en lumière une ou plusieurs failles des procédures de l'entreprise.

Nous avons choisi cet outil pour sa pertinence dans le traitement rapide des données.

### **3.3.2 Le test de conformité**

Le test de conformité nous permettra de confronter les informations recueillies chez les différents responsables de l'ASECNA de manière à améliorer d'avantage, la qualité de notre travail en termes d'informations utiles.

### **3.3.3 L'analyse SWOT**

Selon DEMONCHY & al. (2003 : 52) : « l'analyse SWOT résume les conclusions essentielles de l'analyse de l'environnement et de la capacité stratégique d'une organisation ». Cette technique nous permettra d'analyser les forces et les faiblesses du processus budgétaire de l'ASECNA d'une part et ses opportunités et menaces d'autre part.

### **3.3.4 Le diagramme de GANTT**

Ce programme permettra à l'ASECNA de mettre en place les recommandations qui seront proposées a la fin de notre travail.

En effet, lors de la préparation d'une proposition, les différents participants se réunissent et s'accordent sur les objectifs de la proposition et ensuite sur la nature du travail à réaliser. La liste des tâches est ensuite dressée puis structurée ; le travail est alors réparti entre les différents participants.

Ainsi, un projet se divise en un certain nombre de tâches clairement identifiées, hiérarchisées et quantifiées en termes de délai d'exécution et de ressources nécessaires

(humaines, techniques et financières). Ces tâches sont ensuite logiquement regroupées en "lots de travail" (workpackages).

Pour permettre aux évaluateurs d'appréhender facilement et rapidement le contenu et le déroulement d'une proposition, il est vivement conseillé d'inclure un diagramme de GANTT.

Si la proposition est retenue, le diagramme de GANTT devient alors un véritable outil de gestion pour la planification des ressources, le suivi de la réalisation du projet. (STOE, 2003 : 12).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **Conclusion de la première partie**

Il ressort de cette première partie que le contrôle budgétaire est un processus central de l'administration et de la direction de l'entreprise. En effet sa place de choix dans les instruments du contrôle de gestion ainsi que sa contribution à la prise de décision, efficace, économique, et efficiente font de lui un volet hautement stratégique pour les décideurs. Le contrôle budgétaire permet à ces derniers de piloter l'entreprise dans son environnement mais aussi à orienter son fonctionnement interne.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**PARTIE II: LE CONTROLE BUDGETAIRE A L'ASECNA**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

La partie que voici, fait état de la présentation de l'entreprise, à savoir l'ASECNA. Il s'agit d'une présentation de l'organisation de cette dernière. Le chapitre cinq suivant retrace l'organisation en détail et la pratique du contrôle budgétaire au sein de l'ASECNA.

Le dernier chapitre fait cas du diagnostic du contrôle budgétaire et des recommandations suites au diagnostic opéré précédemment.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **CHAPITRE 4 : PRESENTATION GENERALE DE L'ASECNA**

Ce premier chapitre de la partie pratique a pour objectif principal de présenter l'ASECNA. Ainsi, nous rappellerons l'historique de la création de l'agence et les états membres qui la composent d'une part, et d'autre part, ses missions et son fonctionnement.

### **4.1 Présentation de l'ASECNA : organisation et fonctionnement**

L'ASECNA est l'une des plus prestigieuses entreprises de la sécurité de la navigation aérienne, qui exerce en Afrique et à Madagascar et dont le siège se trouve à Dakar. Elle intervient aussi bien pour des activités nationales que pour les activités communautaires de l'ensemble des états membres qui la composent.

#### **4.1.1 Organisation de l'ASECNA**

##### **➤ création**

L'Agence pour la Sécurité de la Navigation Aérienne en Afrique et à Madagascar (ASECNA) est un établissement public à caractère multinational.

Il a été créé le 12 décembre 1959 par la convention de Saint-Louis du Sénégal et modifiée par la convention de Dakar de 1974.

Elle constitue un modèle historique d'organisme régional et autonome dédié à la gestion coopérative des espaces aériens et à la fourniture des services de la navigation aérienne. Elle est à ce titre l'un des meilleurs exemples d'une coopération Nord -Sud et Sud -Sud réussie.

##### **➤ états membres**

Les États membres de l'agence sont les suivants:

Le Bénin, le Burkina-Faso, le Cameroun, la Centrafrique, les Comores, le Congo, la Cote

d'Ivoire, la France, le Gabon, la Guinée Equatoriale, le Madagascar, le Mali, la Mauritanie, le Niger, le Sénégal, le Tchad, le Togo et la Guinée Bissau.

➤ **missions**

L'ASECNA Exerce des activités communautaires et des activités nationales de la façon suivante :

• **au titre des activités dites «communautaires», article 2 de la convention**

L'agence assure :

- ✓ la conception, la réalisation et la gestion des installations et services ayant pour objet la transmission des messages techniques et de trafic ;
- ✓ le contrôle de la circulation aérienne, l'information en vol et le guidage des aéronefs ;
- ✓ la prévision et la transmission des informations dans le domaine météorologique, aussi bien pour la circulation en route que pour l'approche et l'atterrissage sur les aéroports communautaires.

• **au titre des activités nationales (articles 10 et 12 de la convention)**

L'ASECNA assure les services qui garantissent la sécurité des vols dans l'espace aérien. A cet effet, il à charge de gérer ou entretenir toute exploitation d'utilité aéronautique ou météorologique, aussi bien pour la circulation en route que pour l'approche et l'atterrissage sur les aéroports communautaires. Elle passe également des contrats avec les États non membres qui seraient désireux d'utiliser ses services.

Cette distinction concerne également l'établissement des budgets annuels, l'édition et le Contrôle des comptes qui sont effectués :

- pour les activités communautaires devant le conseil d'administration et le comité des ministres ;
- pour les activités nationales devant le ministre de tutelle de l'État concerné.

Les documents financiers de l'agence, les budgets, et les comptes annuels retracent la situation et la gestion des seules activités communautaires.

➤ **démembrements**

l'ASECNA, dispose d'une représentation dans chaque État membre avec comme rôle d'assurer les missions de l'agence. Elle dispose également d'une délégation à Montréal en qualité d'observateur à l'OACI et à Paris.

Les rôles de ces démembrements sont respectivement:

- participer activement à la préparation des plans de navigation aérienne, aux sessions de l'Assemblée, aux autres réunions régionales, aux divers séminaires: ateliers et commissions techniques.
- assurer de nombreuses missions pour le compte de la Direction Générale, à savoir : la liaison avec les administrations aéronautiques et météorologiques, les organisations internationales, les compagnies aériennes, le recouvrement des redevances de route, l'édition des informations aéronautiques, l'achat et l'acheminement des fournitures et matériels pour les Représentations et la Direction Générale.

#### 4.1.2 Fonctionnement et structures statutaires

➤ **Les structures statutaires**

La structure initiale de l'ASECNA qui résulte de la convention de Saint Louis a été modifiée par la convention de Dakar. Ainsi les nouvelles structures statutaires sont:

- **le Comité des Ministres de tutelle**

Il se réunit au moins une fois par an en session ordinaire et définit la politique générale de l'agence. La présidence est tournante, à un rythme annuel. Elle est assurée depuis juillet 2011, par le Tchad en la personne de M. Adam YOUNOUSMI, Ministre des infrastructures et des Transports, succédant aux Comores.

- **le Conseil d'Administration**

Prend les mesures nécessaires au fonctionnement de l'ASECNA, au moyen de délibérations relatives notamment aux budgets annuels de fonctionnement et d'équipement. Il se réunit au moins deux fois l'an. La présidence est assurée depuis janvier 2011 pour deux ans par le français Jean François THIBAULT.

- **le Directeur Général**

Assisté de six Directeurs, assure la gestion de l'Agence en exécution des décisions prises par les deux instances statutaires précitées. Il recrute tout le personnel de l'Agence à l'exception de l'Agent Comptable et du Contrôleur Financier, il est responsable de la gestion administrative de l'Agence et nomme dans chaque Etat membre un "Représentant", responsable des activités de l'Agence dans son Etat d'affectation.

- **l'Agent Comptable**

Nommé par le Conseil d'administration après agrément du Comité des Ministres, l'agent comptable est placé sous la supervision directe du Conseil d'Administration au même titre que le Directeur général et le contrôleur financier. Il tient la comptabilité générale et la comptabilité analytique d'exploitation. Prépare les états financiers, présentés au Conseil d'administration après avoir été soumis au contrôle de la Commission de Vérification des Comptes.

- **le Contrôleur Financier**

Nommé par le Conseil d'administration après agrément du Comité des Ministres. Il a une mission générale : de contrôle de la gestion de l'établissement et de surveillance de toutes les opérations susceptibles d'avoir directement ou indirectement une répercussion économique et financière.

- **la Commission de Vérification des Comptes**

Composée de trois membres désignés par le Conseil d'administration. Elle établit pour le Conseil d'Administration et pour chaque Ministre de tutelle, un rapport sur la régularité de la gestion comptable de l'Agence. Elle formule des propositions motivées sur le quitus à donner à l'Agent Comptable.

➤ **Fonctionnement**

Pour son fonctionnement, l'agence dispose d'un effectif très important d'agents, le recrutement de son personnel se fait autant que possible dans les Etats sur les territoires des quels sont situées les installations. Cependant pour des nécessités de service, le personnel d'un Etat membre peut être affecté sur le territoire d'un autre Etat membre.

Le financement des dépenses est assuré principalement par les produits des redevances, la contribution des Etats membres étant suspendue en 1996.

L'agence a des programmes d'équipement qui visent la réalisation et l'amélioration de ses services. Ces programmes nécessitent des fonds importants pour l'acquisition et le renouvellement des équipements. A cet effet, l'ASECNA bénéficie d'une confiance des bailleurs de fonds

➤ **Statuts et Moyens financiers**

• **Statuts**

Le régime douanier et fiscal de l'Agence est défini par les statuts annexés à la convention de Dakar et par des accords qu'elle passe avec les gouvernements des pays. Ainsi dans le cadre de ses activités, elle est exonérée des impôts, des droits de douane ou taxe équivalentes. Au niveau du siège (Direction générale), l'Impôt sur les revenus n'est prélevé que sur le salaire des nationaux. Cependant quand il n'y a pas d'accord de siège, on applique le Régime d'imposition de la Représentation sur les salaires.

• **Moyens financiers**

Les ressources de l'Agence sont constituées de capitaux propres et des emprunts contractés auprès des bailleurs de fonds tels que la Banque Européenne d'Investissement (BEI), le Fonds Européen de développement (FED), la Banque Africaine de Développement (BAD), la Banque Ouest Africaine de Développement (BOAD), la Banque de Développement des Etats de l'Afrique Centrale (BDEAC) et l'Agence Française de Développement (AFD).

Les recettes proviennent des redevances aériennes : redevances de routes, redevances de balisage, d'atterrissage, frais d'études, frais d'assistance technique et de calibration.

- **Système de gestion financière et comptable de l'ASECNA**

La gestion de l'information financière et comptable l'ASECNA est assurée par un ensemble de trois systèmes : la comptabilité générale, la comptabilité budgétaire et la comptabilité analytique. Chacun de ses systèmes dispose d'un certain nombre de moyens, respectivement : un plan comptable général ; une Nomenclature de budget composée de centre de synthèse, de centre de responsabilité, et des opérations ; une Nomenclature analytique des centres de coût.

Le plan comptable général constitue une référence unique et commune d'imputation des charges et des produits dans tous les centres de synthèses de l'ASECNA, et pour les agents de la DAF, comme ceux de l'agence comptable.

En outre la direction Générale est constituée de cinq (5) centres correspondant chacun a un ensemble cohérent et homogène de responsabilités fonctionnelles.

Pour chaque centre de synthèse, il est ouvert : une comptabilité générale, une comptabilité budgétaire, une comptabilité analytique. Un centre de responsabilité est une entité opérationnelle de gestion correspondant à une mission précise à l'intérieur d'un centre de synthèse de l'ASECNA. Chaque centre de synthèse est donc formé d'un ensemble de centres de Responsabilités qui lui sont attachés.

#### **4.2 Organisation du service budget de fonctionnement et facturation**

Le service budget de fonctionnement et facturation est un service du Département Finances, il comprend :

- un secrétariat ;
- un bureau administration des crédits de fonctionnement ;
- un bureau facturation.

#### 4.2.1 Le Bureau Administration des crédits de fonctionnement

Le Bureau Administration des crédits de fonctionnement est chargé du processus de consolidation du budget de fonctionnement et de la mise place des crédits des activités communautaires et des activités Aéronautiques Nationales. A ce titre, il est chargé pour les articles 02 et 10:

➤ **au titre de l'élaboration des budgets**

- de la préparation des directives et liasses budgétaires ainsi que leur envoi aux différents Centres de synthèse ;
- de la consolidation des projets de budgets ;
- de l'organisation des travaux de la commission technique budgétaire et des Sessions budgétaires ;
- de la préparation du comité Ad Hoc ;
- de la finalisation et de la diffusion du budget adopté par le conseil d'administration;
- de la mise en œuvre des clauses financières des contrats particuliers avec les États;
- de la confection des éléments budgétaires pour les Comités de Gestion des Activités Nationales et la diffusion du budget définitif approuvé par le ministre de Tutelle.

➤ **au titre de l'exécution des budgets**

- de la préparation et la mise en place des Autorisations de Dépenses ;
- de la mise en place des crédits (AD, DM, etc.) ;
- du traitement des demandes de transferts comptes à comptes et des rallonges budgétaires ;
- de l'élaboration des tableaux de bord et des comptes rendus d'exécution.

➤ **au titre des dépenses à paiements centralisés :**

- de l'établissement des décisions des caisses d'avance et subventions;
- des engagements et ordonnancements des dépenses des centres de synthèse de délégation à paiements centralisés [CS 50 A] ;
- du traitement des avoirs fournisseurs sur le Centre de synthèse 50 A ;

- du traitement des impayés et arriérés des factures des représentations imputés sur le CS 50 A.

#### 4.2.2 Le Bureau facturation

Le Bureau facturation quant à lui est chargé de facturer toutes les prestations de l'ASECNA et de procéder à leur recouvrement.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **Conclusion**

En définitive nous pouvons retenir que l'ASECNA est une entité autonome qui détient des structures indépendantes telles que la le contrôle financier et l'agence comptable qui rendent directement compte de l'information financière et comptable au conseil d'administration. Aussi, l'ASECNA est un bel exemple d'une coopération réussie entre les acteurs sous régionaux d'une part et entre l'Afrique et l'Europe d'autre part.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **CHAPITRE 5: ETAT DES LIEUX DU DISPOSITIF DE CONTROLE BUDGETAIRE DE L'ASECNA**

Ce chapitre fait l'état des pratiques budgétaires de l'ASECNA. Il présente le système budgétaire en ce qui concerne les principes qui le gouvernent et les rubriques essentielles que doivent comporter les budgets. Par ailleurs, il présente la manière dont les budgets sont conçus et exécutés à l'ASECNA et la manière dont se fait le contrôle budgétaire.

### **5.1 Le cadre de référence et le système de comptabilité de gestion de l'ASECNA**

Cette section, présente le cadre de gestion de l'ASECNA en termes de gestion budgétaire notamment.

#### **5.1.1 Le cadre de référence du dispositif de contrôle budgétaire de l'ASECNA**

Le cadre de référence du dispositif de contrôle budgétaire de l'ASECNA est diffusé dans le Registre des Textes de la Comptabilité de Gestion (RTCG 1999) ou dans d'autres documents ou supports. Cela s'explique par l'actualisation progressive du RTCG qui se poursuit présentement.

Ce cadre de référence budgétaire admet des principes et contient une structure budgétaire subdivisée en deux parties. En effet, on distingue d'une part le cadre de référence du budget de fonctionnement (exploitation/trésorerie) et d'autre part celui du budget d'investissement. L'ensemble de ces deux budgets forme le budget global de l'ASECNA.

Nous présenterons dans un premier sous paragraphe, les principes et le cadre budgétaire du budget de fonctionnement et dans un second sous paragraphe ceux du budget d'investissement.

### 5.1.2 Les principes du cadre budgétaire

Le budget de fonctionnement admet quatre principes majeurs qui sont :

- **Le principe d'annualité** : C'est le budget voté en N qui sera exécuté en N+1.
- **Le principe d'unité** : les recettes et les dépenses des budgets doivent figurer sur un même document ou support.
- **Le principe d'universalité** : ce principe recommande de ne pas distinguer d'avance, la recette qui sera affectée à une dépense précise. Il faut en effet considérer que les recettes globales servent à couvrir les charges globales.
- **Le principe d'équilibre budgétaire** : afin de respecter ce principe, les charges prévues aux budgets doivent être inférieures ou égales aux recettes prévisionnelles y afférentes.

L'ASECNA élabore son budget de fonctionnement aussi bien pour les activités communautaires (article 2) qu'elle gère, que pour ses activités nationales dont elle a la charge (article 10).

### 5.1.3 le contenu du budget de fonctionnement

Le budget de fonctionnement de l'ASECNA représentant à la fois son budget d'exploitation et son budget de trésorerie permet de faire face à toutes les dépenses de fonctionnement et ce à partir des redevances (recettes collectées).

- Au titre des recettes, l'ASECNA reçoit les catégories de recettes présentées dans le **tableau 1 de l'annexe**.

Il faut préciser ici, que le processus de facturation est initié par les techniciens du contrôle aérien qui maîtrisent les critères techniques de facturation applicables aussi bien pour les survols et les atterrissages que pour le balisage.

Les STRIP ou encore les documents qui permettent de recueillir ces données sont ensuite renseignés au niveau des tours de contrôle et renvoyés par la suite au point focal du siège qui a en charge la facturation financière et comptable.

➤ Au titre des dépenses l'ASECNA alloue les ressources précitées aux fonctionnements de ces différents centres de synthèses. Nous y reviendrons lorsque nous présenterons le processus budgétaire proprement dit. Pour l'instant nous avons présenté en annexe ces dépenses sont présentées dans le *tableau 2 de l'annexe*

Le budget de fonctionnement est donc constitué par les recettes d'un côté et par les dépenses d'un autre côté. le tableau ci-dessous donne un aperçu du budget de fonctionnement de l'ASECNA.

**Tableau n °2: exemple de budget de fonctionnement simplifié**

|                            | Janv | Fév. | Mar | Avr | Mai | Juin | Jul | Aou | Sep | Oct | Nov | Dec |
|----------------------------|------|------|-----|-----|-----|------|-----|-----|-----|-----|-----|-----|
| redevances                 |      |      |     |     |     |      |     |     |     |     |     |     |
| Dépenses de fonctionnement |      |      |     |     |     |      |     |     |     |     |     |     |
| R+                         |      |      |     |     |     |      |     |     |     |     |     |     |

**Source : Nous-même à partir du RTCG de l'ASECNA**

Cependant avant que le budget de fonctionnement ne soit agrégé et soumis en arbitrage budgétaire, certains points méritent un bref rappel. Ainsi nous présenterons d'abord dans le second paragraphe le *Système d'Information Comptable* (SIC) de l'ASECNA.

## 5.2 Le Système d'Information Comptable (SIC) de l'ASECNA

Pour mieux cerner ce système nous allons d'abord rappeler le caractère public des missions de l'ASECNA. En effet cela suppose que l'ASECNA respecte la règle fondamentale de base de la comptabilité publique qui est la séparation stricte des pouvoirs entre l'ordonnateur (DG) et le Comptable (Agence Comptable).

Cette séparation des pouvoirs permet de comprendre le processus de production de l'information pertinente pour la prise de décision efficace, économique et efficiente par le management de l'entité.

### 5.2.1 Le système de comptabilité de l'ASECNA

Le système d'information comptable de l'ASECNA comprend trois systèmes de comptabilité en interaction permanente. Il s'agit de la comptabilité budgétaire, de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique.

Bien que toutes ces trois comptabilités aient pour vocation principale de produire les informations nécessaires à la gestion de l'ASECNA, elles ont chacune des spécificités qui font qu'elles sont complémentaires les unes aux autres.

#### ➤ *la comptabilité budgétaire*

La comptabilité budgétaire est la base de la gestion budgétaire. Ainsi elle a pour fonction d'intégrer les données des budgets votés, d'exécuter et de suivre les dits budgets.

#### ➤ *la comptabilité Générale*

Elle permet de tenir la comptabilité générale, après exécution des budgets en vue de produire les états financiers de l'ASECNA.

➤ **la comptabilité analytique**

Elle permet d'imputer les charges aux centres de responsabilité qui initient les différents coûts. Elle permet aussi de comparer les prévisions aux réalisations en vue de dégager des écarts et d'envisager les mesures correctrices nécessaires.

En effet toute charge qui est exécutée à l'ASECNA subit une triple imputation dans les trois comptabilités précitées. Les comptes généraux de charges restent la même et chaque comptabilité à un nombre de chiffres qui font son compte de charge spécifique. Ainsi la comptabilité budgétaire a des comptes limitatifs (comptes de charges) qui sont à 3 chiffres et la comptabilité générale des comptes à 6 chiffres.

**5.2.2 les principes d'élaboration du budget d'équipement**

Le budget de d'investissement admet quant à lui six principes majeurs qui sont :

Il est tout d'abord *exhaustif* : il prend en compte tous les mouvements financiers susceptibles de faire varier l'actif immobilisé, quel qu'en soit le financement :

**Tableau n°3 : sources de financements des investissements**

|  |
|--|
| Fonds propres                            |
| Subventions d'équipement                 |
| Emprunts et dettes financières diverses. |

**Source : nous même à partir des statuts de l'ASCENA**

Il exclut les dépenses de fonctionnement du budget d'équipement

Le budget d'équipement s'appuie sur le plan pluriannuel d'équipement. Il prend en compte

aussi la notion de programme d'équipement, que celle de projet d'investissement (au sens du plan pluriannuel d'équipement). Une répartition géographique et par nature d'immobilisation est opérée au niveau des ordonnancements).

Les prévisions de dépenses du budget d'équipement sont constituées par les ordonnancements annuels prévisionnels.

La prévision des ordonnancements implique une planification des projets de manière à maîtriser les différentes étapes de leur réalisation (études, marché, avancement des travaux, clôture des travaux) et de leur financement.

Les ressources financières extérieures sont constituées par les mobilisations d'emprunts ou de subventions.

L'ASECNA élabore son budget de fonctionnement aussi bien pour les activités communautaires (article 2) qu'elle gère, que les activités nationales dont a la charge (article 10).

#### ➤ **le cadre budgétaire du budget d'investissement**

Pour mieux comprendre le cadre budgétaire du budget d'investissement, il faut bien comprendre le schéma d'exécution des opérations d'investissement.

Un plan technique est tout d'abord défini par le maître d'ouvrage (une structure du siège : Direction Technique, Direction de l'exploitation, Direction d'ingénierie et prospective) dont la gestion et la coordination peuvent être déléguées à un maître d'ouvrage.

Ce dernier effectue la programmation technique et financière du plan en projets et en opérations. La conception technique des ouvrages et équipements ainsi que le contrôle de leur exécution sont confiées à une structure de l'ASECNA qui dispose de la compétence technique reconnue par le maître d'ouvrage.

Il faut également comprendre les principes de base du cadre de référence des investissements. Ce dit-cadre provient du plan sur cinq (5) ans des services et équipements, qui est glissant et actualisable chaque année.

Ce plan quant à lui, tient compte des normes de planification des investissements

recommandé par l'Organisation de l'Aviation Civile Internationale (OACI), pour les entreprises de la sécurité de la sécurité de la Navigation aérienne.

Ce plan est structuré en huit (8) domaines d'investissements qui sont chacun subdivisés en sous domaines et en opérations qui concourent à la réalisation des investissements. Chaque domaine possède des numéros d'identification de quatre (4) chiffres qui le caractérise et chaque domaine un code alphabétique de trois (3) lettres qui le distingue.

Ainsi à partir du cadre budgétaire du budget d'investissement et du tableau récapitulatif des opérations par domaine et sous domaine nous avons pu établir le tableau ci- après qui sera mis en annexe :

Notons que ces opérations sont regroupées en marchés et chaque marché possède des spécificités qui lui sont propres et des textes qui sont prévus à cet effet.

Ainsi il existe :

- un marché des travaux et un cahier du marché des travaux ;
- un marché des services et un cahier du marché des services ;
- et un marché des fournitures et un cahier du marché des fournitures.

Nous avons combiné les documents précités pour présenter la nomenclature globale du budget des équipements qui se trouve dans l'annexe n°II:

Le budget des investissements permet de faire face à toutes les dépenses de fonctionnement grâce aux sources de financement externes ou internes (Autofinancement dégagé des activités de fonctionnement).

- ✓ au titre des sources de financement,, l'ASECNA utilise le financement interne (sur fond propre) et le financement externe ;
- ✓ au titre des dépenses d'investissement, l'ASECNA alloue les ressources précitées aux dépenses.

Le budget de fonctionnement est donc constitué par les recettes d'un coté et par les dépenses d'un autre coté. Le tableau ci-dessous donne un aperçu du budget des investissements de l'ASECNA.

**Tableau n°4 : aperçu du budget d'investissement**

| Code opérati<br>on | Intitul<br>é | DO<br>M                                  | SDOM                     | Lieu    | Pay | A<br>E | Maître<br>d'ouvre            | Maître<br>d'ouvrage      | 12<br>30 | 123<br>1 | 123<br>2 | 12<br>33 | 123<br>4 | 1239 |
|--------------------|--------------|--|--------------------------|---------|-----|--------|------------------------------|--------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|------|
| uuu                | Int1         | AT<br>M                                  | SIV                      | Vp1     | p1  | um     | DGDI                         | DEX                      |          |          |          |          |          |      |
| www                | Int2         | AT<br>M                                  | SIV                      | Vp2     | p2  | um     | DGDI                         | DEX                      |          |          |          |          |          |      |
| xxxx               | Int3         | AT<br>M                                  | SIV                      | Vp3     | p3  | um     | DGDI                         | DEX                      |          |          |          |          |          |      |
| yyyy               | Int4         | AT<br>M                                  | SIV                      | Vp4     | p4  | um     | DGDI                         | DEX                      |          |          |          |          |          |      |
| zzzz               | Int5         | AT<br>M                                  | SIV                      | Vp5     | p5  | um     | DGDI                         | DEX                      |          |          |          |          |          |      |
| Etc....            | Etc.         | AT<br>M<br>AT<br>M<br>AT<br>M<br>AT<br>M | SIV<br>SIV<br>SIV<br>SIV | V<br>px | px  | um     | DGDI<br>DGDI<br>DGDI<br>DGDI | DEX<br>DEX<br>DEX<br>DEX |          |          |          |          |          |      |

Source : nous-mêmes à partir des données de l'ASECNA

**Légende :**

|  |
|--|
| Int : Intitulé                               |
| DOM : Domaine                                |
| SDOM : Sous Domaine                          |
| DEX : Direction d'Exploitation               |
| DGDI : Direction d'Ingénierie et Prospective |

### **5.3 Le processus budgétaire de l'ASECNA**

Les budgets sont élaborés, exécutés et contrôlés de la manière présentée dans les lignes suivantes.

#### **5.3.1 Elaboration du budget**

##### **➤ Préparation et envoi des directives et liasses budgétaires**

La Direction Financière de l'ASECNA prépare et envoie les directives et liasses budgétaires retenues pour l'élaboration du budget prochain. Cette étape se fait en principe dès le mois de juin.

Ces directives et liasses budgétaires sont envoyées d'une part aux différentes représentations de l'ASECNA dans les différents États membres et d'autre part aux différentes Directions du siège.

Ainsi les différents Centres de Synthèse (CS) devront faire des propositions budgétaires en renseignant et en renvoyant les liasses de budgets à la Direction Administrative et Financière (DAF) sous un délai préalablement défini par la Direction Générale.

Ce renseignement se fait en tenant compte à la fois des directives et des principes budgétaires de la comptabilité publique ; mais également au regard des objectifs généraux retenus par la DG, des objectifs spécifiques définis par chaque Direction et des programmes d'actions arrêtés à cet effet.

Une fois que les budgets sont renseignés et renvoyés par les différents CS à la DAF, le calendrier d'élaboration du budget est déroulé.

##### **➤ élaboration du budget**

La phase d'élaboration budgétaire se déroule en moyenne sur trois mois .Elle débute par la réception des projets de budgets et s'achève par le vote du budget par le Conseil

d'Administration.

- **réception des propositions budgétaires**

Les projets de budgets sont reçus par la DFI, sous une date limite. Par exemple pour le budget 2011 la date limite était fixée au 07 septembre 2010. Le non respect de cette date limite par un centre de synthèse entraîne pour lui une reconduction automatique du budget de l'année précédente. Une fois que les différents projets de budgets sont reçus, ils sont consolidés par le bureau administration des crédits.

- **envoi des propositions budgétaires aux Directions**

Les projets reçus et consolidés sont envoyés aux différentes Directions du Siège pour études.

Pour le budget 2011, cette sous étape a été exécutée du 07 au 10 septembre 2010.

- **ténué de la journée de travail**

Une journée de travail sur les budgets se tient pour actualiser les outils et procédures d'un meilleur cadrage budgétaire. Cette journée s'est tenue du 15 au 17 septembre 2010 pour le budget 2011.

- **réunion de la commission technique budgétaire**

Cette commission technique budgétaire, constituée des agents désignés au siège, effectue une analyse des projets de budget. Elle vérifie notamment la cohérence entre les montants proposés dans les rubriques budgétaires, les standards techniques qui existent et les quantités demandées. Nous y reviendrons plus en détail dans notre présentation du dispositif de contrôle budgétaire de l'ASECNA plus précisément dans la partie qui sera consacrée au contrôle budgétaire en amont.

Cependant nous retiendrons pour l'instant que des observations sont formulées par cette commission principalement sur les rubriques qui méritent une discussion avec les responsables des Centres de Synthèse concernés. Pour le budget 2011, la commission avait siégé du 20 septembre au 01 octobre 2010.

- **envoi des observations de la commission technique budgétaire**

Les observations de la commission sont transmises aux différents centres de synthèse, sous la forme de demandes d'informations pour un meilleur éclaircissement. Ces observations servent également de base pour l'élaboration d'argumentaire pour les différents responsables des centres de synthèse. Pour le budget 2011 cette étape a duré du 06 au 08 Octobre 2010.

- **réunions de discussions budgétaires**

Les responsables des différents centres de synthèse sont convoqués à prendre part à la commission budgétaire en fonction du calendrier des discussions budgétaires arrêté par la Direction Générale. Ce calendrier s'est déroulé du 18 au 23 octobre 2010 pour le budget 2011.

- **examen du projet de budget par le comité de Direction**

Le projet de budget arrêté provisoirement par la commission budgétaire est soumis à l'appréciation du Comité de Directions. Cette étape a eu lieu le 26 octobre 2010 pour le budget 2011.

- **renvoi du projet de budget la commission budgétaire**

Le comité de Direction formule ses observations et renvoi le projet de budget à la commission budgétaire. Cela a eu lieu le 12 novembre 2010 pour le budget 2011.

- **réunion de la commission budgétaire**

Cette deuxième réunion de la commission budgétaire permet d'intégrer les observations du Comité de Directions et d'arrêter définitivement le projet de budget qui sera approuvé par le conseil d'administration.

- **envoi du projet de budget aux administrateurs**

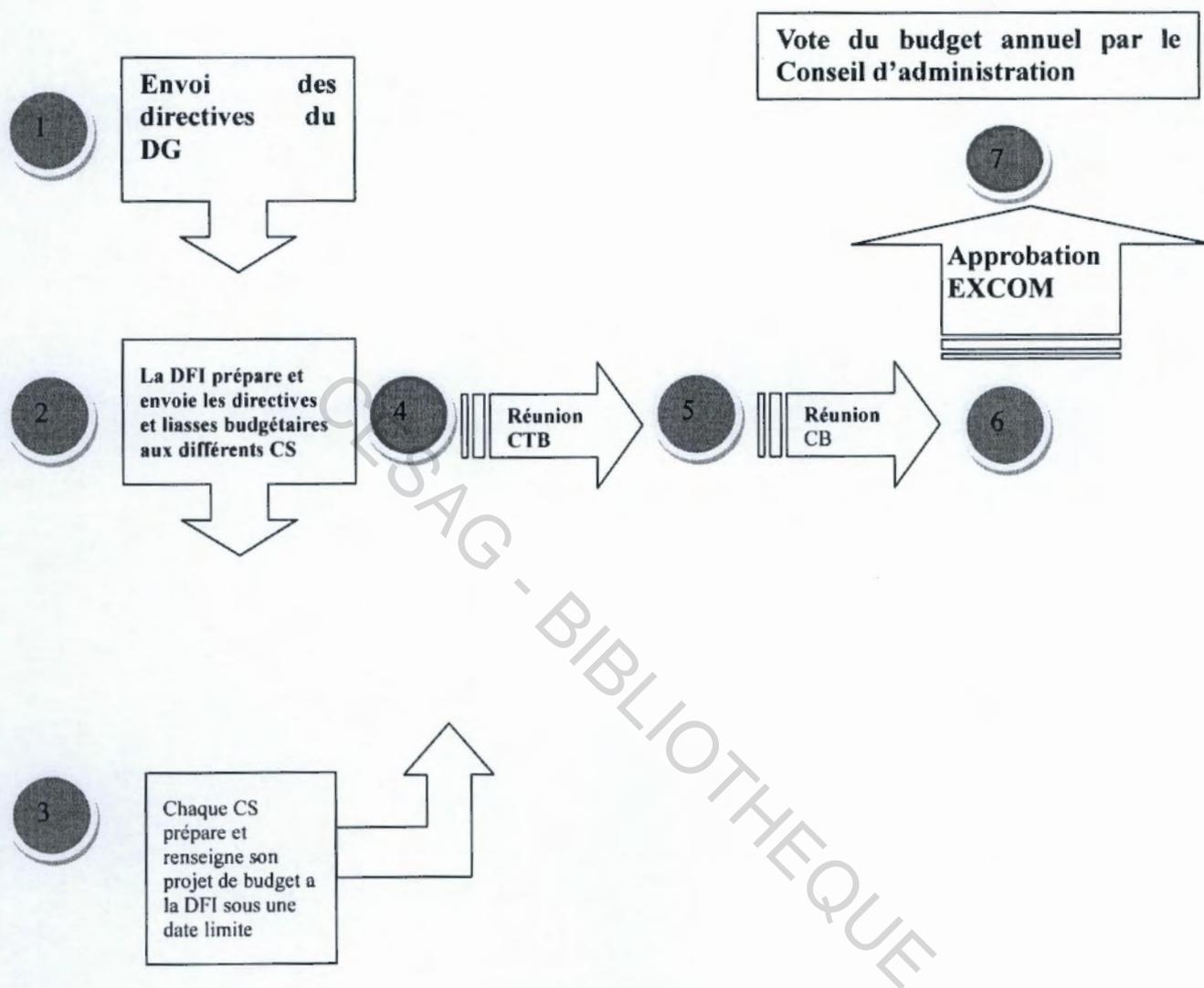
Le budget est voté par le Conseil d'Administration et la phase d'exécution peut démarrer.

De façon schématique, les phases de préparation et d'élaboration du budget peuvent être

résumées comme suit.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure n°2 : processus de préparation et d'élaboration du budget



Source : nous-mêmes a partir des données de l'ASECNA

### **5.3.2 Elaboration des budgets : mécanismes, principes et déroulement dans le temps**

#### **➤ budget de fonctionnement**

A partir des objectifs du DG, chaque responsable de centre de synthèse assigne au travers d'une lettre d'orientation, des objectifs spécifiques aux différents responsables des centres de responsabilité.

#### **• les prévisions de dépenses**

La DAF prépare et envoie des directives et liasses budgétaires retenues pour l'élaboration du budget prochain. Cette étape se fait en principe dès le mois de juin.

Ces Directives et liasses budgétaires sont envoyées d'une part aux différentes représentations de l'ASECNA dans les différents États membres et d'autre part aux différentes Directions du siège.

Ainsi les différents Centres de Synthèse (CS) devront faire des propositions budgétaires en renseignant et en renvoyant les liasses de budgets à la Direction Administrative et Financière (DAF) sous un délai préalablement défini par la Direction Générale.

Ce renseignement se fait en tenant compte à la fois des Directives et des principes budgétaires de la comptabilité publique ; mais également au regard des objectifs généraux retenus par la DG, des objectifs spécifiques définis par chaque Direction et des programmes d'actions arrêtés à cet effet.

Les budgets sont par la suite centralisés et analysés séparément par des points focaux.

En effet les Directions Techniques sont chargées de confirmer les propositions des représentations ou de formuler des propositions nouvelles. Ces directions sont :

- ✓ Direction des Ressources Humaines pour tout ce qui concerne les comptes de personnel, les comptes de relève et de formation ( CL 636-651-652-654-620-623-624-635-658)

- **Exemple :**

- Vérifier si tous les documents suivants sont tous présents et correctement renseignés eu égard aux principes d'élaboration du budget préconisés par le RTCG et vérifier leur cohérence globale.

Les documents servant à présenter les budgets étant :

- les fiches budgétaires ;
- l'état justificatif des dépenses ;
- l'état récapitulatif des dépenses.

La vérification de la cohérence peut se faire de la manière suivante :

**Tableau n °5 : grille d'évaluation de propositions budgétaires**

| Directives DG  | Lettre d'orientation DRH   | Solde budgétisé constaté pour le CL 651                                       | Cohérence Globale | Observations à l'attention du responsable qui a budgétisé le coût                              |
|--|--|---|-------------------|--|
| Maintenir les charges du personnel d'encadrement de N+1 au même niveau que celui du budget de N qui vient d'être clos. | Ne budgétiser aucune promotion ou avantages de nature à accroître la dotation budgétaire du compte 651 | En hausse par rapport à celui de N à cause des recrutements de cadre au Niger | Non               | Prévoir une discussion avec le responsable du budget du Niger lors de la commission budgétaire |

Source : nous-même

- ✓ Direction de l'Exploitation technique pour tout ce qui concerne les comptes d'approvisionnement , de carburant SSIS, les conférences internationales et les lignes

spécialisées (CL610-614-621-631-635) et aussi tout ce qui concerne les comptes d'approvisionnement, de transit, de carburant, de l'infrastructure de la maintenance (610-611-612-614-615-616-617-624-638-639-640). Elle est chargée également d'analyser les dépenses d'investissement.

✓ Direction Administrative et Financière est chargée d'étudier les comptes de fournitures administratives, de mission, de téléphone, de charges de fonctionnement administratif ainsi que les comptes de réserve (613-618-621-630-632-634-635-639-640-649-660-670-671).

➤ **les prévisions de recettes et le contrôle à priori de la facturation**

Lors de la préparation des budgets, les prévisions de recettes se font comme suit :

➤ **base des prévisions de recettes**

Les prévisions de recettes du budget N+1 de l'ASECNA se basent à la fois sur les analyses des écarts dégagés lors du budget N clos et sur les données statistiques ou hypothèses retenues. Ces hypothèses tiennent également compte d'une part des directives du DG et d'autre part de la lettre d'orientation du chef de Direction du centre concerné. Ces dernières peuvent être optimistes ou pessimistes dépendamment de l'évolution de l'environnement économique et social.

Comme exemple, et pour les deux types d'hypothèses, il peut s'agir des informations suivantes :

Hypothèses optimistes : le niveau de développement croissant des économies des états membres de l'ASECNA, l'attrait des Investissements Directes Etrangers (IDE), le développement des infrastructures routières etc. sont d'autant d'éléments qui peuvent favoriser la fréquence des vols aériens. Ainsi, les redevances d'atterrissage, de stationnement etc., qui constituent les ressources de l'ASECNA peuvent s'en suivre.

Une telle analyse peut amener l'ASECNA à être optimiste dans ses prévisions de recettes budgétaires.

Hypothèses pessimistes : inversement, le comportement de l'environnement économique, la baisse de la santé des places boursières internationales etc. sont d'autant de contraintes

qui peuvent freiner l'ASECNA dans sa perception des recettes. Il est donc procédé à une révision des hypothèses à la baisse pour prendre compte des réalités de son environnement.

➤ **Les prévisions proprement dites**

Les prévisions de recettes, contrairement aux prévisions de dépenses qui se font sur la base des modes d'organisation similaires des différents centres de synthèses, est plutôt dynamique. Il tient compte essentiellement des trafics réguliers c'est-à-dire des programmes de vols des compagnies aériennes qui sont fréquents dans l'espace aérien de l'ASECNA. Les différents centres de synthèses qui génèrent des produits adoptent les mêmes principes et méthodes pour renseigner, le volet recette de leurs projets de budget.

➤ **Le contrôle prévisionnel des recettes par les responsables des centres de synthèse**

Le contrôle du volet des recettes budgétaires se fait au siège de l'ASECNA par les différents responsables. Ces derniers formulent des recommandations pour attirer l'attention du comité technique budgétaire à venir.

### **5.3.3 Le contrôle a priori et élaboration des budgets**

Une fois que les budgets sont consolidés, le point focal en charge de la planification se charge d'analyser les budgets.

➤ **Les analyses consolidées de l'ASECNA**

En même temps que les projets de budgets sont consolidés ou même avant, le responsable de la planification financière procède aux analyses pour déterminer la marge de manœuvre disponible.

Cependant, avant cela il est établi au préalable un diagnostic interne et externe de l'environnement économique de l'ASECNA.

Concrètement, il s'adonne aux tâches présentées dans le tableau ci-après :

**Tableau n°6 : analyses consolidées**

|   |
|---|
| <b>Diagnostic de l'environnement. : Forces/ faiblesses</b>  |
| <b>Diagnostic des 10 derniers Etats Financiers</b>  |
| <b>Soldes intermédiaires de gestion</b>   |
| <b>Analyse prévisionnelle de la rentabilité (Projections financières) : seuil de rentabilité (SR) marge de solvabilité etc.</b> |
| <b>Fixation des limites prudentielles a ne pas dépassé sur la base des les projections</b>                                      |

Source : nous même

#### 5.3.4 Exécution budgétaire

Les documents produits lors de cette phase sont les suivants :

➤ **les Autorisations de Dépenses (AD)**

Ce sont des autorisations de dépenses consenties par le Directeur Général à chaque ordonnateur ou gestionnaire de crédits. C'est une ouverture de crédits qui permet au gestionnaire de crédits d'effectuer des dépenses sur la base des dotations votées. Les dépenses ne doivent être engagées, liquidées et ordonnancées que sur la base de ces AD.

Il existe deux types d'AD :

- Les AD périodiques qui sont mises en place au début de chaque semestre;
- Les AD complémentaires qui sont mises en place entre deux semestres.

Il peut arriver que le vote du budget se fasse avec un retard, le cas échéant des autorisations provisoires appelées douzièmes provisoires sont délivrées avant les AD du premier semestre. Elles correspondent au douzième des crédits du budget précédent. Elles

sont plafonnées aux trois douzièmes et sont retranchées dans les AD du premier semestre.

➤ **les Décisions Modificatives (DM)**

Ce sont des modifications par transfert de compte à compte des dotations votées. Elles se font à l'intérieur du budget d'un même Centre de Synthèse et ne changent pas l'équilibre (l'enveloppe) budgétaire globale.

➤ **la mise en place des AD**

Une fois que le budget est voté la phase d'exécution débute :

Les autorisations de dépenses sont mises en place par semestre, ainsi pour le budget du premier semestre les autorisations de dépenses sont accordées avant le 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice budgétaire. Il en est de même pour les Autorisations de Dépenses du deuxième semestre qui sont mises en place en principe avant le mois de juillet de l'exercice budgétaire en cours.

➤ **préparation des AD**

On évalue tout d'abord les crédits à délivrer par semestre, par centre de synthèse (CS) et par compte Limitatif (CL). L'évaluation consiste à décider de la part des dépenses du budget annuel dont l'exécution sera autorisée pour le semestre à venir.

En principe les crédits à délivrer par semestre correspondent à la moitié des dotations votées pour le budget annuel et par centre de synthèse. Cependant cette règle n'est pas de rigueur pour certains Comptes Limitatifs.

En effet il peut arriver que certaines dépenses payables annuellement comme les frais d'assurance, les frais d'eau et d'électricité soient exécutées pour l'intégralité des dotations annuelles votées dès le premier semestre.

➤ **signature conjointe des AD et mise en place de crédits dans COGEST**

Les AD évalués sont ensuite transmis pour signature conjointe du chef de Département Finances, du Contrôle Financier et de l'Agence Comptable.

C'est seulement à la réception des AD signées que le Bureau Administration de crédits met en place les crédits dans le logiciel COGEST.

➤ **transmission des AD aux centres de synthèse**

Un Mémoire d'Echange Interne est enfin adressé par le chef de Département Finances au responsable du Centre de synthèse ou représentant pour l'informer de l'attribution de l'autorisation de l'AD.

Avant la fin du premier semestre et du début du deuxième semestre, les responsables des Centres de Synthèses peuvent adresser des demandes de transferts de compte à compte ou des rallonges budgétaires au Chef de Département Finances ou dans certains cas au chef de bureau. Ces demandes se présentent sous la forme de Mémoire d'Echange Interne et sont traitées des réceptions par le bureau Administration des crédits en fonction de la situation soumise.

En général trois cas peuvent se présenter et leurs traitements diffèrent en conséquence:

- **les transferts de compte à compte**

Ils ont lieu généralement lorsque le budget avait été mal évalué, sous évalué ou tout simplement lorsque la dépense n'avait pas été prévue par le responsable du Centre de Synthèse.

L'équilibre budgétaire ne pouvant être modifié dans ce cas précis, le responsable du centre demande que les dotations qui existent et qui avaient été votées pour certains comptes Limitatifs du même budget soient réaffectées à d'autres dépenses et par conséquent à d'autres comptes limitatifs du même centre.

- ✓ **traitement des transferts de comptes a comptes**

Les transferts de comptes à comptes se font sous COGEST et en trois étapes

- **AD de retrait**

Les Autorisations de Dépenses qui avaient été mises en place pour le Compte Limitatif d'origine avant le début du premier semestre sont annulées en négatif dans le logiciel

COGEST. Une AD de retrait est ensuite éditée. Par ce mécanisme les fonds sont donc rapatriés dans le budget voté.

- **décision Modificative**

Une décision modificative est par la suite générée pour constater le transfert du compte Limitatif d'origine à un autre Compte Limitatif.

- **nouvelle AD de mise en place des crédits**

Une nouvelle Autorisation de Dépenses est également générée par COGEST. L'opération informatisée se déroule comme ci dessous :

Ces trois documents sont ensuite transmis pour signature conjointe du DFI du CF et DCA et un Fax est édité pour informer le centre de synthèse de l'attribution de la nouvelle AD.

➤ **les anticipations**

Les anticipations sont des demandes de mise en place de crédits du deuxième semestre dès le premier semestre pour pouvoir effectuer des dépenses. Son traitement budgétaire est fait tout simplement en mettant en place l'Autorisation de Dépenses (AD).

➤ **les compléments de crédits**

- traitement des compléments de crédit

Le traitement des compléments de crédits, tout comme les transferts de comptes à comptes se fait sous COGEST et en trois étapes. Cependant à la différence de ces derniers les compléments se font d'un centre de synthèse à un autre. Les crédits d'un Centre de synthèse sont reimputés à un autre Centre de synthèse.

✓ **AD de retrait**

Les Autorisations de Dépenses qui avaient été mises en place pour le Centre de Synthèse d'origine avant le début du premier semestre sont annulées en négatif dans le logiciel COGEST. Une AD de retrait est ensuite éditée. Par ce mécanisme les fonds sont donc rapatriés dans le budget voté.

✓ **décision Modificative**

Une décision modificative est par la suite générée pour constater le transfert du Centre de Synthèse d'origine à un autre Centre de Synthèse.

✓ **nouvelle AD de mise en place des crédits**

Une nouvelle Autorisation de Dépenses est également générée par COGEST. L'opération informatisée se déroule comme ci dessous :

Ces trois documents sont ensuite transmis pour signature conjointe du DFI du CF et DCA et un Fax est édité pour informer le centre de synthèse de l'attribution de la nouvelle AD.

### **5.3.5 Le contrôle budgétaire à l'ASECNA**

L'ASECNA est soumis a un double dispositif de contrôle; d'une part externe composé d'une commission de vérification des comptes et des auditeurs externes, et d'autre part, un contrôle interne supervisé par une fonction audit interne.

#### **5.3.5.1 Les différents contrôles de l'ASECNA**

Compte tenu de la déconcentration des activités de l'ASECNA sur plusieurs sites, l'Agence organise ses ressources d'audit de manière décentralisée au sein des métiers (chaque direction du siège) et la cohérence de l'ensemble est garantie par une animation fonctionnelle assurée par le département contrôle économique et technique.

#### **5.3.5.2 Contrôle interne et contrôle externe**

Le contrôle pour l'agence s'effectue a deux niveaux ; a l'interne et a l'externe mais le premier est plus développé et couvre tous les domaines. Le champ d'application du contrôle au sein de l'agence dépasse les fonctions économiques, comptables et financières pour s'étendre à tous les domaines d'activités et doit notamment sécuriser le

fonctionnement et garantir le respect des règles.

➤ **Contrôle interne**

L'organisation du contrôle interne de l'ASECNA repose sur les principes suivants :

- la couverture exhaustive des activités et des risques ;
- la responsabilité de l'ensemble des acteurs ;
- la définition claire des tâches ;
- la séparation effective des fonctions d'engagement et de contrôle ;
- les délégations formalisées et à jour ;
- les normes et procédures, notamment comptables et de traitement de l'information, formalisées et à jour ;
- les systèmes de mesures des risques et des résultats ;
- les systèmes de surveillance et de maîtrise des risques ;
- le système de contrôle comprenant des contrôles permanents réalisés par les unités opérationnelles ou par des collaborateurs dédiés (dits de 1er et de 2eme niveaux) et des contrôles périodiques (3eme niveau : audit interne) décrits plus loin.

En effet les auditeurs internes examinent et contribuent à l'efficacité continue du système de contrôle interne par leurs évaluations et recommandations en vue de l'amélioration du dispositif et de ce fait jouent un rôle important dans l'efficacité du contrôle interne.

Le département contrôle économique et technique en charge de l'audit interne a la responsabilité d'évaluer le fonctionnement du dispositif de contrôle interne et de faire toutes préconisations pour l'améliorer. Il n'est cependant pas directement impliqué dans la mise en place et la mise en œuvre quotidienne du dispositif et n'assume pas la responsabilité de base, qui revient aux directions, c'est-à-dire la conception, la mise en œuvre, le maintien et la documentation du contrôle interne.

Le département contrôle économique et technique rend compte des principaux résultats de la surveillance selon des modalités déterminées par la direction générale.

Le département contrôle économique et technique assure l'animation de l'activité d'audit interne au sein de l'agence; il veille à ce que le professionnalisme des auditeurs de métier (inspecteurs) soit suffisant pour assurer une bonne cohérence de la fonction audit à l'agence; il véhicule les modalités d'intervention; élabore et met à disposition des métiers, avec leur concours, des outils méthodologiques.

➤ **Contrôle externe**

Les missions des parties externes, et plus particulièrement celles des auditeurs externes et de la commission de vérification des comptes assurent l'évaluation du fonctionnement du système de contrôle interne et la transmission de leurs conclusions au conseil d'administration. L'examen du système de contrôle interne par les parties externes est toutefois déterminé en fonction de leur mandat.

**5.3.5.3 Procédures de contrôle de l'ASECNA**

le dispositif de contrôle et d'audit interne au sein de l'Agence est composé d'une part, d'un dispositif de contrôle interne stricto sensu englobant un contrôle de niveau 1 exercé par la hiérarchie directe et un contrôle de niveau 2 exercé par les directions centrales conformément à leurs attributions et d'autre part, d'une fonction d'audit assurée par le département contrôle économique et technique.

L'Architecture pyramidale à trois niveaux mise en place pour garantir la régularité des dépenses ainsi que l'exactitude et l'intégralité des informations financières se présente comme suit :

➤ **Contrôle de premier niveau (contrôle opérationnel)**

La responsabilité du contrôle de premier niveau incombe à la hiérarchie directe et s'applique aux tâches relevant de l'exploitation courante. Le principe de base du contrôle de premier niveau est que toute opération ou activité initiée doit faire l'objet de contrôle aux différentes étapes de son exécution ou de sa validation, par les responsables successifs intervenants dans le processus.

Le premier niveau de contrôle mené à tous les niveaux hiérarchiques et fonctionnels est constitué par l'ensemble des procédures et des contrôles permanents mis en place pour garantir la régularité et la sécurité des opérations, la mise en œuvre des délégations de pouvoir, la mise en place de dispositifs d'autocontrôle, de contrôle mutuel et de supervision.

➤ **Contrôle de deuxième niveau (assimilé à un audit opérationnel)**

La responsabilité du contrôle de deuxième niveau incombe aux directions à travers les structures d'inspection sectorielle qui organisent et effectuent les vérifications nécessaires en fonction des risques inhérents. Le champ d'intervention s'étend exclusivement aux activités qui dépendent de la direction concernée.

- **Contrôle de troisième niveau** assuré par le département contrôle économique et technique en charge de la fonction audit, est une activité indépendante qui a pour but d'apprécier la qualité du contrôle interne et l'efficacité des activités menées par les structures opérationnelles. Ce contrôle apparaît comme « le contrôle des systèmes de contrôle » et porte également sur le contrôle de la gestion de la structure. La fonction d'audit interne permet de s'assurer que les éléments de contrôle interne sont intégrés à tous les processus existents effectivement, sont connus, sont applicables et sont efficaces.

**5.3.6 Le contrôle du bureau des engagements du siège**

Chaque mois, le bureau des engagements et ordonnancements du siège, arrête le point sur la situation de tous les comptes limitatifs des centres de synthèse qui sont sous leur gestion.

Les comptes de synthèse sont les suivants

|       |       |       |       |       |       |       |       |            |
|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|------------|
| CS001 | CS002 | CS003 | CS004 | CS005 | CS006 | CS007 | CS008 | CS009 etc. |
|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|------------|

A cet effet, des tableaux sont mensuellement renseignés, consolidés, et édités par les responsables concernés ; ce après un contrôle précis.

Techniques de contrôle des comptes utilisées

Les responsables du bureau des engagements sélectionnent et classent d'abord les comptes qui feront l'objet de contrôles selon des critères bien définis à leur niveau. Ces critères sont propres à chaque compte de liaison et peuvent être :

- Soit le faible niveau des engagements effectués sur le compte ;

- Soit le niveau trop élevé des mouvements effectués sur le compte pendant une certaine période ; ou même l'importance des montants engagés sur ce dit compte.

Les comptes sur lesquels ces critères sont vérifiés sont qualifiés de « compte à tension ». D'autres critères de sélection et de classification des comptes peuvent exister.

Une fois ce choix effectué les responsables du bureau des engagements recherchent les causes de ces tensions. Il peut par exemple s'agir :

- ✓ Soit des dépenses non prises et non budgétisées
- ✓ Des dépenses prises en comptes et non encore réglées
- ✓ Des dépenses non engagées en N-1 et prises en compte en N Etc.

La liste des causes n'est pas non plus exhaustive.

Ces situations peuvent par ailleurs être prévenues d'avance si tous les responsables de centre de synthèse envoient leur plan de charges sous une certaine date limite. Ce plan permet de faire des engagements prévisionnels et éviter aux services des contraintes de ressources.

- ✓ Les lignes de ces tableaux de bord sont constituées de tous les comptes de liaison du siège (610...699)
- ✓ Les colonnes dégagent quant à elles, successivement, le budget voté pour le compte de liaison, les décisions modificatives le cas échéant, les autorisations de dépenses accordées, les délégations le total autorisé, le total engagé, le solde des engagements, les ordonnancements .....% engagements ()

De ce fait, un MEI accompagné des tableaux de bords est transmis aux différents responsables.

L'état récapitulatif qui est transmis au département finances contient des arguments sommaires ainsi que les observations qui sont formulées exclusivement sur les comptes à tension

Cette transmission de tableau de bord est faite pour orienter et faciliter la prise de décision de différents responsables.

## **Conclusion**

Nous retiendrons que l'élaboration du budget de l'ASECNA dure trois mois et commence à partir de la réception des propositions budgétaires et se termine par le vote du budget annuel par le conseil d'administration. L'exécution budgétaire quant à elle, occupe l'essentiel du temps des agents. En ce qui concerne le contrôle budgétaire nous retiendrons que l'Agence dispose d'un contrôle interne et d'un contrôle externe et de trois niveaux de contrôles.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## CHAPITRE 6: ANALYSES ET RECOMMANDATIONS

Toutes les informations utiles sur la gestion budgétaire et au contrôle budgétaire de l'ASECNA étant présentées, nous allons procéder à l'analyse du processus et des outils utilisés pour produire des informations pour le pilotage à l'ASECNA. Ensuite nous proposerons des recommandations dont les mises en œuvre effectives seront sans aucun doute bénéfiques aux décideurs de la dite entreprise.

Dans le souci de bien mener notre analyse nous avons eu à d'abord à structurer la gestion budgétaire en sous processus à savoir :

- élaboration budgétaire ;
- exécution budgétaire ;
- contrôle budgétaire.

Pour ensuite procéder à une analyse minutieuse de type SWOT afin de déceler d'une part les Forces et faiblesses de chacun des sous processus et d'autres part leurs opportunités et menaces.

Enfin nous avons tiré des conclusions d'ensemble pour ce qui est du processus de gestion budgétaire.

Par ailleurs les recommandations sont aussi formulées au fur et à mesure.

### 6.1 Analyses SWOT du processus de gestion budgétaire de l'ASECNA

L'analyse SWOT de l'élaboration budgétaire de l'ASECNA peut se faire comme suit :

### **6.1.1 Forces et faiblesses de l'élaboration budgétaire**

Le système d'information de l'ASECNA est dynamique et animé ce qui permet une assez bonne circulation de l'information financière et de situer les responsabilités de chaque agent. Les directives budgétaires sont claires et adressés a temps ce qui fait que le processus budgétaire démarre a temps.

Nous avons également constaté que la comptabilité analytique de l'AECNA est bien structurée, ce qui facilite le calcul des couts et des écarts et de juger des performances de chaque centre de responsabilité.

Les arbitrages budgétaires sont bien encadrés et bien organisés ce qui fait que les discussions budgétaires sont pertinentes. Il y a une véritable confrontation d'arguments contre arguments qui occasionne un important gain de temps.

Les analyses et les diagnostics financiers sont très avancés ce qui permet de dégager des écarts assez peu significatifs du fait de la pertinence des prévisions.

Par contre nous pouvons noter certaines faiblesses majeures a savoir que certains centres de responsabilités ne sont pas placés sous la supervision directe des agents. Cela fait qu'en cas de recherche d'action correctrice il est difficile d'intégrer le responsable de la défaillance constatée.

Aussi le fait que les prévisions de dépenses de fonctionnement ne sont pas uniformisées au sein de toute l'agence fait que les prévisions ne tiennent pas compte de tous les changements économiques et financiers de l'environnement.

Enfin, l'absence du principe d'actualisation des prévisions en début d'exercice budgétaire étant inexistant, il s'en suit une certaine rigidité des budgets.

### **6.1.2 Forces et faiblesses de l'exécution budgétaire**

L'exécution budgétaire de l'ASECNA par contre présente plus de faiblesses que de forces. En effet nous avons recensé beaucoup de faiblesses à savoir les pannes du système de

comptabilité et de gestion qui ralentissent considérablement le travail des agents.

Nous avons aussi remarqué que les tâches administratives sont très lourdes du fait des réaménagements quasi-quotidiens de certaines rubriques budgétaires. Cela prend en effet l'essentiel du temps de travail des agents en charge de la mise en place des crédits budgétaires.

Pour ce qui est du budget d'investissement nous avons constaté que certains dossiers d'appel d'offre présentent des failles juridiques, ce qui entraîne un risque d'interprétation de certaines clauses ou articles de la part des agents et un engagement potentiel à tort de l'ASECNA vis à vis de certains de ses tiers.

Enfin nous avons noté l'absence du contrôle sur place du contrôle financier qui est pourtant fondamental,

### **6.1.3 Forces et faiblesses du Contrôle budgétaire**

Bien que l'ASECNA dispose d'un contrôle interne par niveau et des missions périodique d'audit de ce processus de contrôle interne, force est de constater que le contrôle budgétaire contient de nombreuses failles. Nous avons en effet remarqué que le reporting est très faible. En effet les comptes rendus et rapports comportent plus des termes chiffrés que des informations précises sur le l'état des budgets, ce qui fait que toutes les informations ne sont pas remontées au sommet hiérarchique.

Nous avons remarqué que lors de l'élaboration des tableaux de bords mensuels, qui se font sur EXCEL, il y a d'abord une extraction des données de COGEST par une édition et ensuite une saisie manuelle des données sur EXCEL. Cette opération manuelle crée souvent des risques d'erreurs considérables en plus de consommer énormément de temps.

Aussi nous avons pu noter que les tableaux de bord manquaient de pertinence ; en effet les tableaux de bord présentent seulement l'état d'exécution des budgets en rappelant le budget initialement voté, les crédits mis en place par rubriques budgétaires et par centres de synthèses, les solde engagés ainsi que les crédits restants et quelques brefs commentaires.

Pour ce qui est des analyses en fin d'exercice nous avons constatés que seuls les écarts

globaux étaient calculés. Cela fait qu'il est difficile de connaître l'origine des dérapages constatés ni même de situer les responsabilités et de prendre les mesures nécessaires.

Ces différentes analyses sont présentées dans le tableau qui suit.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**Tableau n°7 : Synthèse des forces et faiblesses de l'élaboration, de l'exécution et du contrôle budgétaire de l'ASECNA**

| FORCES   | FAIBLESSES  |
|--|---|
| <p><b>ELABORATION BUGEETAIRE</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ le système d'information est dynamique et animé ;</li> <li>➤ les directives sont claires et adressées à temps ;</li> <li>➤ la comptabilité analytique est bien structurée : gestion des coûts par la méthode des sections homogènes ;</li> <li>➤ la structure de la comptabilité budgétaire est claire : un cadre budgétaire de l'ASECNA est bien défini ce aussi bien pour le budget de fonctionnement que pour le budget d'investissement ;</li> <li>➤ un calendrier d'élaboration du budget existe ;</li> <li>➤ le dit calendrier est en majorité respecté ;</li> <li>➤ les arbitrages budgétaires sont bien encadrés et bien organisés ;</li> <li>➤ le délai consenti à l'élaboration des budgets est acceptable par rapport a la moyenne des autres entreprises (4 mois) ;</li> <li>➤ les analyses et les diagnostics financiers sont très avancés (sur10 ans). ce qui permet de dégager des écarts peu significatifs en fin de période et de mieux préparer le contrôle budgétaire.</li> </ul> | <p><b>ELABORATION BUDGETAIRE</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ certains centres de responsabilités ne respectent pas tous les critères de centres de responsabilité en comptabilité analytique ;</li> <li>➤ les méthodes de prévisions des dépenses de fonctionnement ne sont pas uniformisées à la Direction Générale d'une part ainsi que dans les différentes représentations.</li> <li>➤ les outils de prévisions ne sont pas très avancés ;</li> <li>➤ COGEST ASECNA n'est pas été suffisamment paramétré pour des fins de simulation.</li> <li>➤ le processus d'élaboration du budget n'est pas informatisé pour l'ensemble des pays membres.</li> <li>➤ les budgets de certains centres de synthèse accusent trop de retard qui ont des répercussions financières sur le processus budgétaire.</li> <li>➤ le principe d'actualisation des prévisions en début d'exercice budgétaire est inexistant. Les budgets ne sont rigides et non glissants, ils sont votés puis exécutés.</li> <li>➤ trop de réaménagements des rubriques budgétaires ou trop d'affectation des dépenses d'un compte de charge à un autre.</li> </ul> |

| EXECUTION BUDGETAIRE  | EXECUTION BUDGETAIRE  |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ possibilité de signaler des urgences pour un traitement rapide des dossiers</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ COGEST bugue trop souvent, ce qui entraîne une lenteur dans le traitement des tâches budgétaires;</li> <li>➤ tâches administratives très lourdes ;</li> <li>➤ l'existence des transferts de compte à compte contribue à alourdir d'avantage le processus budgétaire ;</li> <li>➤ le découpage du budget annuel en budget semestriel et à la mise en place des crédits sur tous les comptes par semestre n'est pas tout à fait adapté ;</li> <li>➤ le sous processus d'exécution consomme l'essentiel du temps des points focaux ;</li> <li>➤ certains dossiers ou appels d'offre ne sont pas bien ficelés par le volet juridique ce qui demande énormément de temps aux points focaux du budget d'investissement avant d'engager l'ASECNA ;</li> <li>➤ cela entraîne un risque d'interprétation et de perte de ressources en termes de pénalités ;</li> <li>➤ les bons de commande ne sont toujours remis aux fournisseurs ; Leur mandataires ne sont pas munis d'une note de délégation de pouvoirs ;</li> <li>➤ risque de fourniture fictive ;</li> <li>➤ le contrôle sur place du contrôle financier du bureau de budget d'investissement n'est pas toujours effectif.</li> </ul> |

| <b>CONTROLE BUDGETAIRE</b>   | <b>CONTROLE BUDGETAIRE</b>   |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ existence d'un contrôle interne à deux niveaux ; à la fois par l'ordonnateur principal (DG) et par l'ordonnateur secondaire (responsable de CS) ;</li> <li>➤ présence d'une commission de vérification des comptes ;</li> <li>➤ audit périodique du processus de contrôle interne ;</li> <li>➤ contrôle par niveaux ;</li> <li>➤ contrôle de premier niveau ou opérationnel ;</li> <li>➤ contrôle de deuxième niveau ou audit opérationnel ;</li> <li>➤ contrôle de troisième niveau ou contrôle de la Direction du contrôle Économique.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ le reporting est très faible ;</li> <li>➤ l'impossibilité de trouver une interface entre COGEST et Microsoft Excel pour l'élaboration des tableaux de bord ;</li> <li>➤ difficulté à utiliser COGEST pour mener des analyses ;</li> <li>➤ manque de pertinence des informations des tableaux de bord pour la prise de décision</li> </ul> |

Source : nous-même

**Tableau n°8 : environnement externe du contrôle budgétaire de l'ASECNA**

| <b>OPPORTUNITÉS</b>  | <b>MENACES</b>  |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ possibilité de mettre en place un système dynamique d'animation et de motivation du processus de gestion budgétaire.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ le processus budgétaire n'est pas bien à l'image des ambitions de l'Agence;</li> <li>➤ l'ASECNA mettra du temps à conquérir d'autres parts de marchés ;</li> <li>➤ risque de ne pas pouvoir s'adapter dans des environnements à très forte concurrence.</li> </ul> |

Source : nous-même.

## 6.2 Recommandations

La précédente analyse, permet d'établir les recommandations présentées ici-bas et dont la mise en œuvre permettra à l'ASECNA, d'exploiter efficacement et de manière économique l'information produite par le processus de contrôle budgétaire.

Pour ce faire nous les avons structurées par sous processus de gestion budgétaire comme suit :

- ✓ élaboration budgétaire ;
- ✓ exécution budgétaire ;
- ✓ contrôle budgétaire.

### 6.2.1 Elaboration budgétaire

L'élaboration budgétaire sera traité en fonction des différentes méthodes d'élaborations les plus connues.

#### 6.2.1.1 Méthodes de prévisions des dépenses

Il faudrait :

- uniformiser les méthodes de prévision des dépenses par les responsables. Envoyer la méthode prévision arrêtée pour tous les centres de synthèse en même temps que les Directives du DG.
- récompenser les meilleurs responsables dont les prévisions seront le plus proches des réalisations des rubriques budgétaires.
- sensibiliser tout le personnel à l'importance du contrôle interne en général et à celui du contrôle budgétaire pour les points focaux des budgets en particulier.

### **6.2.1.2 Consolidation budgétaire**

L'ASECNA gagnerait à :

- informatiser tous les documents de renseignement de budgets (cahiers de charges), pour tous les dix-huit (18) états membres.
- mettre en place un système de reporting efficace et un système d'animation de type sanction récompenses pour réduire le temps consacré à l'élaboration des budgets. Le temps de travail est un véritable facteur de la performance.

## **6.2.2 Exécution budgétaire**

Il sera expliqué à travers les différents types de budget au sein de la société.

### **6.2.2.1 Budget de fonctionnement**

#### **➤ Mise en place des crédits**

Les crédits de fonctionnement du premier semestre de l'exercice budgétaire doivent être mis par trimestre pour limiter les transferts de comptes à comptes et alléger le processus administratif de gestion budgétaire.

#### **➤ Engagement des dépenses**

Il faut mettre l'accent sur le contrôle budgétaire en approfondissant les tableaux de bord et en prévoyant des camemberts et autres figures pour permettre au bureau administration des crédits se consacrer d'avantage aux analyses.

### 6.2.2.2 Budget d'investissement

Il faut inviter le département juridique en charge de la conception des contrats et des marchés ficeler d'avantage ces derniers, pour ne pas avoir à engager l'ASECNA sur la base d'interprétations financières ou comptables. Mais aussi de ne pas perdre de temps sur ce volet.

### 6.2.3 Le contrôle budgétaire

Nos recommandations sur le contrôle budgétaire concernent d'une part le contrôle à priori et d'autre part le contrôle à posteriori.

#### ➤ Contrôle à priori

Nous recommandons aux responsables des budgets en l'occurrence à la commission budgétaire d'effectuer des jeux simulations après les consolidations des budgets afin de prévenir tous les risques de dérapage.

Pour se faire l'ASECNA pourrait paramétrer son logiciel de gestion de telle sorte que tous les scénarii d'évolution des budgets puissent être pris en compte.

Nous suggérons à l'ASECNA de se doter d'une méthode prévisionnelle unique pour toutes les prévisions de dépenses et de recettes.

Nous recommandons aussi de récompenser le meilleur responsable dont le budget aurait collé au mieux à la réalité l'année précédente afin de susciter une discipline budgétaire.

#### ➤ Contrôle à posteriori

Nous recommandons aux cadres de l'ASECNA de procéder au calcul de tous les écarts afin de mieux maîtriser les risques de dérapage budgétaires.

En ce qui concerne les tableaux de bord nous suggérons de mettre beaucoup plus d'attention sur les données qualitatives que quantitatives. Cela veut dire que les tableaux de bord ne devront plus produire des données primaires mais des données secondaires exploitables par les dirigeants dans leur prise de décision.

### **6.3 Mise en œuvre des recommandations**

Nous nous sommes basés sur le diagramme de GANTT précédemment abordé dans le chapitre trois (3), pour proposer ce mini diagramme Excel qui montre la chronologie des actions, les acteurs et leurs responsabilités ; en vue d'une mise en œuvre effective de nos recommandations.

La chronologie des actions peut se délimiter à un horizon de 10 mois à cheval entre de l'exercice budgétaire 2010-2011 et 2011-2012.

Figure n ° 3 : diagramme de mise en œuvre des recommandations

|      | Nov.<br>2011 | Déc.<br>2011 | Janv.<br>2012 | Fév.<br>2012 | Mars<br>2012 | Av.<br>2012 | Mai.<br>2012 | Juin.<br>2012 | Juil.<br>2012 | Aou.<br>2012 |
|------|--------------|--------------|---------------|--------------|--------------|-------------|--------------|---------------|---------------|--------------|
| ela  |              |              |               |              |              |             |              |               |               |              |
| ex   |              |              |               |              |              |             |              |               |               |              |
| cont |              |              |               |              |              |             |              |               |               |              |

Première phase d'actions

Deuxième phase d'actions

**Première phase d'actions :** confère recommandations sur l'élaboration.

**Deuxième phase d'actions :** confère consolidation et exécution budgétaire.

Source : nous-même

## **Conclusion**

En définitive, nous pouvons dire que le dispositif de contrôle budgétaire de l'ASECNA comporte autant de failles qu'il n'a d'atouts. Ces derniers sont à apprécier quant on sait que très peu d'entreprise dispose d'un processus aussi bien structuré. Cependant lorsqu'on s'inscrit dans une logique de performance comme l'ASECNA des efforts peuvent être faits au niveau production d'information. Il faudrait beaucoup mettre l'accent sur les tableaux de bord pour permettre un pilotage souple de la structure.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**CONCLUSION GENERALE**

CESAG  
BIBLIOTHEQUE

Au terme de notre Etude, les faits demeurent clairs et les constats évidents.

En effet, bien que l'ASECNA soit un exemple à suivre en termes de processus de Gestion Budgétaire de Grand groupe Africain, il n'en demeure pas moins que des efforts restent à faire afin de concurrencer les autres places de la Navigation Aérienne.

Les nouvelles méthodes et outils tels que la gestion axée sur les résultats les budgets glissants, la gestion prévisionnelle approfondie, les tableaux de bords prospectifs ne sont pas appliqués conformément aux recommandations des grands auteurs et professionnels du contrôle de gestion.

Cela entraîne des obstacles pour l'atteinte des objectifs de l'ASECNA. Cet état fait également que le processus de gestion budgétaire devient complexe et faiblement axé vers la production d'information pour le système d'information. En outre, les risques de contrôle interne se multiplient.

Néanmoins il peut arriver que cette application se fasse de manière parcellaire ce qui engendre par la même occasion des pertes d'opportunités de création de valeur pour l'ASECNA.

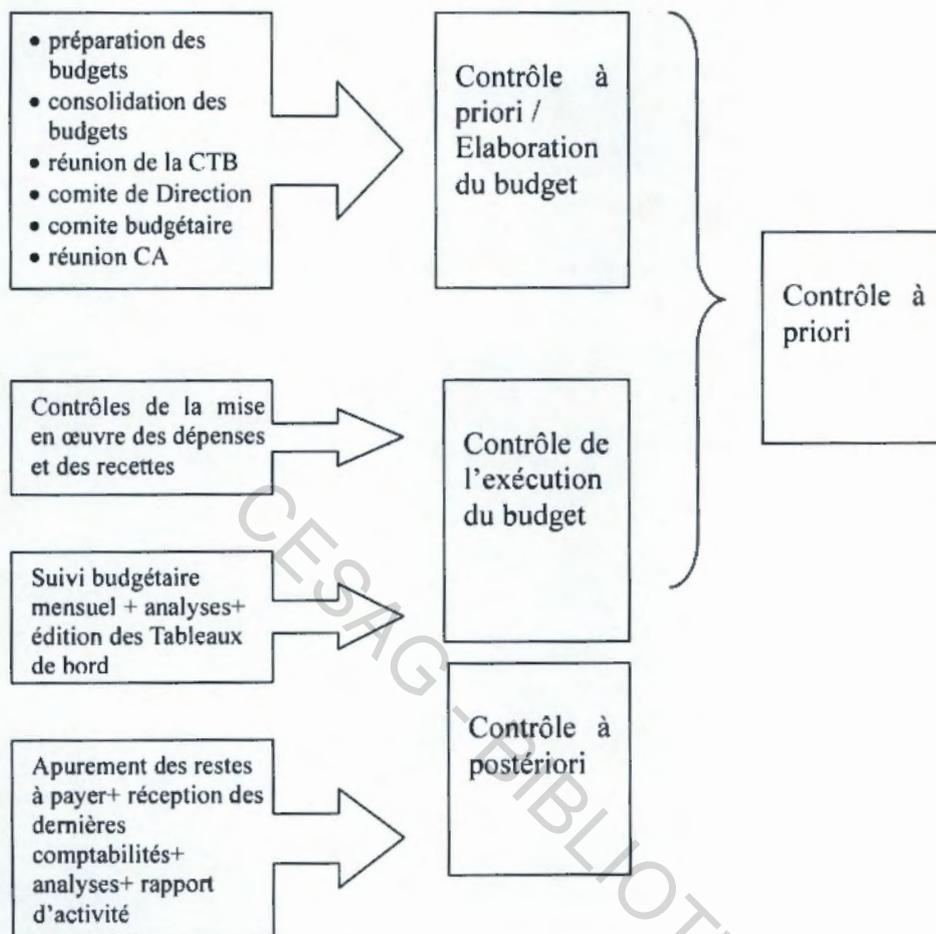
Par ailleurs le Système d'information de l'ASECNA comporte quelques insuffisances. Cela est du au fait que le processus budgétaire n'est pas assez informatisé, et que la communication en interne se fait bien très souvent sous format papier.

L'ASECNA ne pourrait-il pas envisager de recruter plus des contrôleurs de gestion ?

**ANNEXES**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**Annexe n° I: démarche générale de gestion budgétaire de l'ASECNA**



Source: Nous-même

## Annexe n ° II : nomenclature globale du budget des équipements

| Domaines et n°D         | Codification Sous domaine | Signification sous domaine           |
|-------------------------|---------------------------|--------------------------------------|
| AIS                     | AIS                       | Information aéronautique             |
| 1601, 1602,1603         | WGS                       | Coordonnées géodésiques              |
| AOP                     | BAL                       | Balisage                             |
| 2601, 2602, 2603,2604,  | BAT                       | Bâtiment                             |
| 2605, 2606, 2607,2608   | ELE                       | Electricité                          |
| 2609, 2610, 2611,2612   | LOG                       | Logistique                           |
| 2613, 2614, 2615,2616   | MNT                       | Maintenance                          |
| 2617, 2618, 2619,2620   | SDI                       | Système d'information                |
| 2621, 2622, 2623,2624   | SLI                       | Sauvetage et lutte contre l'Incendie |
| ATM                     | APP                       | Approche                             |
| 3601, 3602, 3603, 3604, | CRN                       | Mise en œuvre CRNA                   |
| 3605,3606,              | CSA                       | Gestion du trafic                    |
|                         | SIV                       | Secteur d'information de vol         |
| COM                     | SFA                       | Service fixe aéronautique            |
| 4601, 4602, 4603,4604   | SMA                       | Service mobile aéronautique          |
|                         | SUPP TEL                  | Support télécommunication            |
| MET                     | OBS                       | Observation météorologique           |
| 5601, 5602, 5603 ;      | PRT                       | Protection météorologique            |
| 5604, 5605, 5606.       | PRV                       | Prévision météorologique             |
|                         | VMA                       | Veille météorologique                |
| NAV                     | ATT                       | Atterrissage                         |
| 6601, 6602, 6603 ;      | DEV                       | Développement                        |
| 6604, 6605.             | ENR                       | En route                             |
|                         | SUPP NAV                  | Support navigation aérienne          |
| SAR                     | ALR                       | Alerte                               |
| 7601, 7602.             | ASE                       | Assistance aux Etats                 |
| SUR : 8801              | SUR                       | Surveillance                         |
| TRN                     | ITR                       | Formation dans les écoles            |

|  |     |                            |
|--|-----|----------------------------|
|  | OTR | Formation dans les centres |
|--|-----|----------------------------|

Source : nous-même à partir des données de l'ASECNA

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG  
**BIBLIOGRAPHIE**  
BIBLIOTHEQUE

1. ALAZARD Claude & SEPARI Sabine (2004), Contrôle de gestion : DECF 7 : manuel et application, 6<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 725p.
2. ALAZARD Claude & SEPARI Sabine (2010), Contrôle de gestion : DCG 11 : manuel et application, 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 735p.
3. BALLAND Stéphane, BOUVIER Anne-Marie Management des entreprises en 24 fiches, éditions DUNOD, 160p.
4. BERLAND N. (2001), Les rôles du contrôle budgétaire : un modèle d'interprétation, Revue française de gestion, 370p.
5. BESCOS P.L., CAUVIN E., LANGEVIN P. et MENDOZA (2004), Critiques du budget : une approche contingente, Comptabilité, Contrôle, Audit, Tome 10, Vol 420 p.
6. BESCOS (1995), Contrôle de gestion et management ; Montchrestien, 497p.
7. BOUQUIN Henri (2005), Les fondements du contrôle de gestion, 3<sup>ème</sup> édition, Presses universitaires de France, 630p.
8. BOUQUIN Henri (2001), Le contrôle de gestion, 5<sup>ème</sup> édition, Presses Universitaires de France, Paris, 510 p.
9. BOUQUIN Henri (1997), le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise, presses universitaire de France, 406 p.
10. BOUIN Xavier & SIMON François-Xavier (2004), les nouveaux visages du contrôle de gestion- Approches techniques et comportementales, 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, collection fonction de l'entreprise, 334p.
11. BOUIN Xavier & SIMON François-Xavier (2009), Les nouveaux visages du contrôle de gestion, outils et comportements, 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 327p
12. BURLAUD A. (2000), Contrôle et gestion, in Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, 622p.
13. CUYAUBERE Thierry (2004) DECF épreuve n°7 : manuel de contrôle de gestion, 7<sup>ème</sup> édition, Paros, 663p.

14. DFCG (1994), Les Directeurs financiers et la procédure budgétaire : faut-il tuer le budget?, DFCG-KPMG, IFOP.
15. DEMEESERE René, LORINO Philippe, MOTTIS Nicolas ; contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise
16. DORIATH Brigitte, LOZATO Miche, MENDES Paula, NICOLLE Pascal : Comptabilité et gestion des organisations, 4<sup>e</sup> édition, 368p.
17. FORGET Jack (2005), Gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'organisation, Editions d'organisation ,180p.
18. GERVAIS Michel (2000), Contrôle de Gestion, 7<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, 816p.
19. GUEDJ Norbert (1995) : le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise ; les éditions d'organisation
20. GERVAIS Michel : contrôle de gestion ; 7<sup>e</sup> édition
21. LÖNING Hélène, MALLERET Véronique, MERIC Jérôme, PRESQUEUX Yvon, CHAPEZO Eve, MICHEL Daniel (2008), le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 322p.
22. MINTZBERG Henri, le management : voyage au centre des organisations, 2004
23. LECLERE Didier (1994) : Gestion Budgétaire, Editions Eyrolles, Paris
24. LEROY Michel, LOCHARD Jean (1998) : Le tableau de bord au service de l'entreprise
25. MADERS pierre Henri, Masselin jean luc (2006), contrôle Interne des risques : cibler, évaluer, organiser, piloter, maîtriser, Editions d'organisation, paris, 261 P.
26. MALO Jean-Louis & MATHE Jean-C. (2000), L'essentiel du contrôle de gestion, 2<sup>ème</sup> édition, édition d'organisation, 309p
27. MALO J.L. (2000), Tableaux de bord" in Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, 1144p.

28. MINTZBERG H. (1994), Grandeur et décadence de la planification stratégique, Dunod, 345p.
29. MYKITA ET TUSZYNKI (2002), Contrôle de gestion, 3<sup>ème</sup> édition, Fourcher, Paris,
30. Le nouveau cadre budgétaire de l'ASECNA 2010
31. Le petit Robert 2009
32. Le Recueil des Textes de Comptabilité de Gestion (RTCG) de l'ASECNA (2003)
33. Le rapport d'activité de l'ASECNA 2007
34. Le rapport d'activité de l'ASECNA 2009
35. Le rapport d'activité de l'ASECNA 2010
36. Plan d'investissement 2009-2013.