



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**CESAG BF – CCA
BANQUE, FINANCE, COMPTABILITE,
CONTROLE & AUDIT**

**Master Professionnel en Audit
et Contrôle de Gestion
(MPACG)**

**Promotion 3
(2008-2010)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**DIAGNOSTIC DES PROCEDURES
DE LA GESTION BUDGETAIRE**

Présenté par :

**Christiane Chantal EPOH
Epouse DIOP**

Dirigé par :

M. Alexis KOUASSI
Responsable de la cellule contrôle
de gestion du CESAG

Avril 2013

Dédicace

A l'éternel mon DIEU

Qui a été mon secours tout le long de ce parcours. Puisse ce travail révéler sa grandeur, sa puissance et sa bonté.

A ma feuie maman

Qui a consentie d'énormes sacrifices pour m'élever et me scolariser.

Ce second mémoire de ma vie, est pour elle un vœu enfin réalisé.

Je lui dédie en témoignage de ma profonde gratitude.

A mon père

Qui n'as ménagé aucun effort pour m'assurer une bonne éducation.

Que cette œuvre soit pour lui un réconfort.

Remerciements

Ce mémoire a été conçu grâce au concours et à la bonne volonté de plusieurs personnes.

J'adresse particulièrement mes sincères remerciements à :

- Monsieur le directeur général de l'ASECNA ;
- Monsieur le directeur de l'ERNAM ;
- Monsieur Masse Ndiaye CAF de l'ERNAM ;
- Mon encadreur monsieur Alexis KOUASSI qui m'a permis de compléter mes connaissances ;
- tous ceux et celles qui de près ou de loin ont contribué à l'élaboration du présent mémoire, j'exprime aussi toute ma gratitude ;
- mon cher époux Ismaila DIOP pour son assistance, ses conseils et son indéfectible soutien dans mes difficultés de tout genre ;
- mes enfants : Fanta, Mamadou, Mame Seynabou, Abdel Kader, et Ousmane. Que le présent document les inspire et leur permette de découvrir en moi l'esprit du gout du travail ;
- mes sœurs en témoignage de mon fidèle attachement ;
- tous ceux et celles qui m'ont soutenue moralement et spirituellement, cette œuvre leur est dédiée.

Liste des sigles et abréviations

AD :	Autorisation de Dépenses
AP :	Autorisation de Paiement
ASECNA :	Agence pour la Sécurité de la Navigation Aérienne en Afrique et à Madagascar
BBZ :	Budget à Base Zéro
CC :	Centre de Cout
CESAG :	Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
CL :	Compte Limitatif
COGEST :	Comptabilité de Gestion
CS :	Centre de Synthèse
DAF :	Direction Administrative et Financière
DELPA :	Délégation de l'ASECNA à Paris
DEP :	Direction des Etudes et des Projets
DM :	Décision Modificative
DMO :	Décision d'ouverture d'Opération
DOO :	Décision d'Ouverture d'Opération
DTI :	Direction des Moyens Techniques et de l'Information
ERP	Entreprise Resource Planning
EAMAC :	Ecole Africaine de la Météorologie et de l'Aviation Civile
ERNAM :	Ecole Régionale de la Navigation Aérienne et du Management
ERSI :	Ecole Régionale de la Sécurité Incendie
FCS :	Facteurs Clés de Succès
NTIC :	Nouvelles Technologies de l'Information et de Communication
OACI :	Organisation de l'Aviation Civile Internationale
OHADA :	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du droit des Affaires
PGI	Progiciel de gestion intégrée

Liste des figures et des tableaux

❖ Liste des figures

Figure 1 : Budget de trésorerie	19
Figure 2 : Schématisation du budget	24
Figure 3 : Le modèle d'analyse du diagnostic de la gestion budgétaire de l'ASECNA	46
Figure 4 : Organigramme des structures statutaires	57

❖ Liste des tableaux

Tableau 1 : Structure budget des investissements	18
Tableau 2 : Structure bilan au 31 décembre N-1	20
Tableau 3 : Structure budget des ventes	20
Tableau 4 : Structure budget de la production	20
Tableau 5 : Structure budget des achats	21
Tableau 6 : Structure budget des services fonctionnels	21
Tableau 7 : Les forces au niveau de l'exécution du budget	88
Tableau 8 : Les forces au niveau des étapes d'exécution du budget	89
Tableau 9 : Forces au niveau du contrôle budgétaire	92

Liste des annexes

Annexe 1 : Organigramme de la direction générale de l'ASECNA	110
Annexe 2 : Questionnaire	111

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Table des matières

Dédicace	i
Remerciements	ii
Liste des sigles et abréviations	iii
Liste des figures et des tableaux.....	iv
Liste des annexes.....	v
Table des matières	vi
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE LA GESTION BUDGETAIRE	8
Chapitre 1 : L'ELABORATION ET L'EXECUTION DU BUDGET.....	10
1.1. Les principes du budget	10
1.1.1. Définition.....	10
1.1.2. Les principes de base d'élaboration du budget	11
1.1.3. Les types de budgets.....	14
1.1.3.1. Les budgets opérationnels	15
1.1.3.2. Les budgets de synthèse	21
1.1.4. La planification du Budget	22
1.1.4.1. La planification stratégique	22
1.1.4.2. La planification opérationnelle.....	23
1.2. Le processus budgétaire	25
1.2.1. Les principes d'élaboration du budget.....	26
1.2.2. Les étapes d'élaboration des budgets	28
1.2.2.1. Le pré budget.....	28
1.2.2.2. La diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie	28
1.2.2.3. Les budgets fonctionnels et des centres de responsabilité.....	28
1.2.2.4. La consolidation des budgets fonctionnels et des centres de responsabilité	29
1.2.2.5. Les arbitrages de la Direction.....	29
1.2.2.6. La mensualisation des budgets	29
1.2.2.7. La mise à jour en début d'exercice	29
1.2.3. Les procédures budgétaires	30
1.2.3.1. Le calendrier budgétaire	30
1.2.3.2. Les documents budgétaires.....	31

1.3.	L'exécution du budget	31
1.3.1.	Les grands principes réglementaires.....	32
1.3.2.	Les procédures d'exécution du budget	33
Chapitre 2 : LE CONTROLE BUDGETAIRE		34
2.1.	Concept et objectifs du contrôle budgétaire.....	34
2.1.1.	Concept du contrôle.....	35
2.1.2.	Les objectifs du contrôle.....	35
2.2.	Constatation des Ecart Budgetaires	36
2.2.1.	Caractéristiques des Ecart Constatées.....	36
2.2.2.	Les propriétés d'un Ecart Pertinent	37
2.2.3.	Le moment de saisie des valeurs réalisées.....	38
2.3.	La procédure de Constat	39
2.3.1.	Permanence et Périodicité du Contrôle	39
2.3.2.	Rapports de Comptes Rendus	39
2.4.	Analyse des Actions Correctives	40
2.4.1.	Les principes de Détermination des Ecart Significatifs	41
2.4.1.1.	Le contrôle par Exception.....	41
2.4.1.2.	Le contrôle Flexible.....	41
2.5.	Nature et Caractéristiques de l'Action Corrective	42
2.5.1.	Nature de l'Action Corrective	42
2.5.2.	Les caractéristiques d'une Bonne Action Corrective	42
2.6.	Outils du contrôle budgétaire.....	43
2.6.1.	Le tableau de bord	43
2.6.2.	L'outil informatique	44
Chapitre 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE.....		45
3.1.	Le modèle d'analyse	45
3.2.	Les techniques d'investigations.....	46
3.2.1.	La recherche documentaire.....	46
3.2.2.	Les entretiens	47
3.2.3.	L'observation.....	47
3.2.4.	Les questionnaires	47
3.2.5.	Echantillonnage	48
3.3.	L'analyse des résultats.....	49

DEUXIEME PARTIE : LES PROCEDURES DE LA GESTION BUDGETAIRE DE L'ASECNA.....	51
4.1. Historique.....	53
4.2. Objectifs et missions de l'agence.....	54
4.3. Les moyens mis en œuvre.....	55
4.3.1. Les moyens humains	55
4.3.2. Les moyens techniques	55
4.3.3. Les moyens financiers	55
4.4. Organisation générale de l'ASECNA	56
4.4.1. Les structures statutaires de l'agence	56
4.4.2. Organisation comptable de l'agence.....	57
4.4.2.1. Le régime financier.....	58
4.4.2.2. L'organe de contrôle.....	58
4.4.3. L'application de la comptabilité publique	58
4.4.4. Organisation administrative de l'agence	59
Chapitre 5 : DESCRIPTION DES PROCEDURES DE LA GESTION BUDGETAIRE DE L'ASECNA	64
5.1. Les principes et les outils de base pour la préparation budgétaire à l'ASECNA... 64	
5.1.1. Principes budgétaire à l'ASECNA	64
5.1.2. Les outils de base.....	65
5.2. Objectifs et procédures d'élaboration budgétaire	66
5.2.1. Objectifs Budgétaires à l'ASECNA	66
5.2.2. Procédures d'élaboration du budget dans l'ASECNA et son caractère prévisionnel	67
5.3. Les types de budget à l'ASECNA	69
5.3.1. Budget de fonctionnement.....	69
5.3.2. Le budget d'investissement.....	74
5.4. Approbation et exécution du budget à l'ASECNA	79
5.4.1. Procédures d'Approbation.....	79
5.4.2. Exécution du Budget	79
5.5. Le contrôle du budget à l'ASECNA	79
5.5.1. Le contrôle interne et contrôle externe	80
5.5.1.1. Le contrôle interne.....	80
5.5.1.2. Le contrôle externe	81

5.5.2.	Les procédures de contrôle budgétaire à l'ASECNA.....	81
5.5.2.1.	Le contrôle de l'exécution budgétaire.....	82
5.5.2.2.	La mise en œuvre des actions correctives	84
Chapitre 6 : DIAGNOSTIC DES PROCEDURES DE LA GESTION BUDGETAIRE ET RECOMMANDATIONS.....		87
6.1.	Analyse de la gestion budgétaire	87
6.1.1.	Les Forces de la gestion budgétaire.....	87
6.1.1.1.	Les forces au niveau de l'élaboration budgétaire.....	87
6.1.1.2.	Les forces au niveau de l'exécution budgétaire	88
6.1.1.3.	Les forces au niveau du contrôle budgétaire	91
6.1.2.	Les faiblesses de la gestion budgétaire.....	92
6.1.2.1.	Les faiblesses au niveau de l'élaboration du budget de l'ASECNA	92
6.1.2.2.	Faiblesses au niveau de l'exécution et du suivi budgétaire	94
6.1.2.3.	Faiblesses au niveau du contrôle budgétaire	97
6.2.	Recommandations sur l'élaboration budgétaire	97
6.2.1.	Recommandations sur la planification budgétaire.....	97
6.2.2.	Proposition d'un calendrier de préparation budgétaire.....	98
6.2.3.	Recommandations sur le plan comptable de l'ASECNA.....	99
6.2.4.	Recommandations sur la méthode de prévision utilisée.....	99
6.3.	Recommandations sur l'exécution et le suivi budgétaire.....	100
6.3.1.	Proposition de la mise en place d'un document de référence.....	100
6.3.2.	Recommandations sur l'exécution des charges	100
6.3.3.	Recommandations sur l'exécution des produits	100
6.3.4.	Au niveau du suivi budgétaire	100
6.3.5.	La mise en place de tableau de bord.....	101
6.3.6.	Recommandations sur le Logiciel Comptabilité de Gestion (COGEST).....	101
6.4.	Recommandations sur le contrôle budgétaire	102
6.5.	Autres recommandations	103
6.5.1.	L'adoption du BBZ	104
6.5.2.	L'implication de tout le personnel	104
CONCLUSION GENERALE.....		107
ANNEXES		109
BIBLIOGRAPHIE		116

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

Les organisations comme le remarque MINTZBERG (2004 : 78), sont omniprésentes dans les sociétés modernes. Une modernisation qui a fait place à un monde devenu concurrentiel où les entreprises se doivent d'être donc bien gérées. Cette gestion consiste à faire les bonnes choses, de la bonne façon, rapidement, au bon moment, à moindre coût, pour produire les bons résultats répondant aux besoins et aux attentes des clients, leur donner satisfaction et atteindre les objectifs fixés par l'organisation.

Il s'agit pour les entreprises d'être en phase avec les nouvelles normes internationales de gestion en vue de mieux cerner leurs forces et leurs faiblesses.

Une organisation internationale peut être une association d'Etat conçue pour répondre et remédier à certains soucis liés à des facteurs contraignants de la vie. C'est dans ce contexte qu'ont été mis en place des structures qui proposent des produits ou des services afin de subvenir aux besoins de la population; notamment dans le secteur de l'aéronautique objet de notre étude, qui doit être en phase avec les exigences du marché mondial.

C'est ainsi que la politique interne de ce secteur aéronautique doit être axée que la gestion rationnelle des ressources et son contrôle par l'utilisation d'outils de pilotage adaptés dans le but d'atteindre et optimiser les objectifs stratégiques.

L'information financière étant un facteur de succès pour toute entreprise, la gestion budgétaire devient alors une stratégie de management indissociable de l'avenir de l'entreprise.

Le contrôle de gestion étant comme un processus, d'aide à la décision dans une organisation, permet une intervention avant, pendant et après l'action. Il doit être positionné dans l'entreprise par rapport au contrôle stratégique. Pour mener à bien son activité le contrôleur de gestion a plusieurs outils parmi lesquels le budget ; suite à l'élaboration de ce dernier, on procède à un suivi qui nécessite un contrôle budgétaire.

Un budget est donc un système prévisionnel à court terme comprenant des plans, des budgets et un processus de contrôle. Dans cette optique le budget est conçu comme un plan destiné à l'affectation des ressources et l'assignation des responsabilités. Ainsi le contrôle du budget permet le suivi des exécutions budgétaires afin de rechercher les causes d'éventuels écarts, d'en informer les différents niveaux hiérarchiques pour leur permettre de prendre les mesures correctives éventuellement, et d'apprécier l'activité des responsables budgétaires.

Gérer une entreprise, c'est utiliser les moyens disponibles, déléguer des responsabilités, motiver les hommes pour atteindre les objectifs fixés. Pour atteindre ses objectifs, le dirigeant utilise le contrôle de gestion comme outil de gestion.

La gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un ensemble de budgets couvrant toutes les activités de l'Entreprise. Ces budgets représentant des programmes d'actions chiffrés sont appelés à servir d'outils de pilotage, s'il leur est adjoint un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier. Ce système de contrôle a pour objectif de mettre en évidence des écarts pertinents qui doivent faire l'objet de réflexion sur les causes et initier des actions correctives.

Dans l'entreprise, la gestion budgétaire est une nécessité absolue. Elle permet à la fois d'atteindre ses objectifs et de ne pas se laisser surprendre par des dérives éventuelles ; car aujourd'hui l'accélération des événements et des techniques oblige à développer et à maîtriser de mieux en mieux les outils de prévision.

En réalité les rôles que jouent les budgets dans une organisation reflètent le système de management et de pilotage de ses performances.

Or, étant un établissement public de droit international et jouissant de l'autonomie financière, l'ASECNA répond à un système de gestion publique.

Ainsi, pour concilier son statut public et son environnement très concurrentiel l'Agence a été obligée d'adopter un système de gestion hybride en introduisant une certaine dose de gestion privée sans toutefois s'écarter de trop du mode de fonctionnement des entreprises publiques.

Son organisation comptable et financière est donc, sous ce rapport, une expérience particulière.

L'ASECNA, cet organisme international évoluant dans le secteur du transport aérien fait face au niveau du Siège, à des difficultés qui ont trait à la gestion de son budget : car s'il est vrai que l'ASECNA dresse un budget, il est aussi vrai que de réels problèmes liés à son budget se posent, d'où ces constats :

- le manque de fiabilité des prévisions, caractérisé par une minimisation des prévisions en réaction à une incertitude sur les recettes (redevances aéronautiques) rendant ainsi obsolètes les prévisions budgétaires dans leurs dimensions financières ;

- des conflits apparaissent à propos de l'allocation des ressources car certains CR s'estiment moins bien lotis que d'autres à l'issue de la répartition budgétaire ;
- une tendance à formuler intentionnellement des demandes excessives de ressource dans le budget, ce qui constitue un élément négatif à l'égard de la performance de l'ASECNA : ce dysfonctionnement est caractérisé par la non maîtrise par la direction générale qui en dépit de son pouvoir formel d'approbation des budgets, manque d'informations pour pouvoir juger de leur pertinence ;
- la non-adaptation des outils de contrôle de gestion aux procédures budgétaires ;
- l'absence de tableaux de bord avec pour conséquences :
 - o l'incapacité à mesurer les performances de certains CR ;
 - o la tentation pour la hiérarchie de l'intervention autoritaire qui consiste à sommer un responsable de procéder à une coupe dans ses dépenses ;
 - o les risques de fraude et de malversation ;
 - o dans le suivi des budgets : l'analyse des écarts devient soit impossible soit dépourvue de signification ; puisque les causes des écarts de coûts ne peuvent être identifiés, les actions correctives à entreprendre restent mal définissables.

Au regard de ce qui précède, une gestion rationnelle des ressources et sa maîtrise par l'utilisation d'outils de pilotage adaptés doivent être adoptés à l'ASECNA, sans délai afin d'assainir ses finances et assurer la place de leadership dans le domaine de la navigation aérienne en Afrique et à Madagascar.

Ainsi quelques solutions peuvent être explorées afin de surmonter les conséquences susmentionnées qui pourraient découler d'une absence de gestion budgétaire tels que :

- l'examen de l'activité et la proposition d'une gestion budgétaire adaptée à l'organisation évoluant dans le domaine de l'aéronautique;
- la dynamisation des outils existants telle que l'exploitation efficiente de l'outil informatique ;
- l'adoption de nouveaux outils telle que l'instauration de réunions de suivi budgétaire et la mise en place de tableau de bord budgétaire ;
- les dispositions diverses comme la formation des acteurs de la gestion budgétaire et l'implication des opérationnels.

En plus du fait que le service contrôle de gestion existe, il semble impératif de redynamiser cette structure qui constitue d'ailleurs une priorité et ensuite la conception de tableau de bord par ce service pour suivre le budget.

La procédure budgétaire d'une grande structure telle que l'ASECNA est une nécessité pour coordonner toute l'activité.

Cette étape théorique est essentielle car il est toujours nécessaire de spécifier ses concepts fondamentaux comme le souligne DURKHEIM (1858 : 35) lorsqu'il affirme que « tout discours scientifique doit utiliser des concepts claires et précis afin de se démarquer de la confusion qui caractérise le sens commun ». Il s'agit dans cette partie de définir et de rendre opérationnels les principaux concepts clés de notre étude.

Cependant il se pose la question principale de savoir quels sont les contours soulevés par la phase budgétaire jusqu'à son exécution ; aussi quand est-ce qu'intervient le contrôle? La réponse à ces différentes préoccupations nous donnera d'amples informations sur la gestion budgétaire des dépenses dans un organisme dont le cas spécifique de l'ASECNA.

L'objectif général de notre travail est de faire le diagnostic de la gestion budgétaire de l'ASECNA en vue de dégager ses forces et ses faiblesses.

Les objectifs spécifiques consistent à :

- identifier les bonnes pratiques en matière de gestion budgétaire ;
- décrire la gestion budgétaire à l'ASECNA.
- évaluer cette gestion ;
- relever les forces et les faiblesses ;
- faire des propositions de solutions.

Cette étude entre dans le cadre de l'obtention du diplôme de Master II en audit et contrôle de gestion qui sanctionne notre formation au CESAG

Ainsi, sa réalisation présente des intérêts à deux niveaux :

- Pour l'entreprise : de définir le modèle de gestion budgétaire participatif avec l'adhésion de tous les responsables y compris à la base au niveau de l'ASECNA.

Cette méthode permettra de faire des prévisions et de dégager les moyens qui favoriseront l'amélioration de la qualité des services rendus aux usagers aéronautiques et de sa gestion budgétaire pour un meilleur contrôle de ses recettes et de ses dépenses

- Pour le lecteur et le CESAG : respectivement d'apporter des connaissances théoriques en matière de gestion budgétaire et sur le plan pédagogique, de mesurer nos capacités personnelles en matière de gestion budgétaire en confrontant la théorie à la pratique.

Pour la réalisation de cette étude, nous avons privilégié :

- la revue de la littérature, base de tout diagnostic ;
- la description des techniques des collectes de données (questionnaire) ;
- l'analyse des documents le suivi et les recommandations.

La pertinence du thème réside dans le fait que l'ASECNA pour assurer sa pérennité est appelée à développer et à maîtriser au mieux ses outils de prévisions et de contrôles budgétaires, afin d'être en phase avec le contexte actuel de mondialisation qui a pour objectif principal la performance et la compétitivité par rapport à la concurrence. Et pour cela elle doit prévoir l'avenir en tenant compte du développement technologique et de l'image qu'elle donnera en fonction de ses prestations qui ne se limitent pas qu'à celle de son espace aérien mais aussi à ceux environnants.

De ce fait, le diagnostic des procédures de la gestion budgétaire des dépenses suscite de véritables investigations dont nous ferons cas dans notre travail. Ainsi donc le présent mémoire se présentera comme suit :

- une première partie consacrée au cadre théorique : dans cette partie nous mettrons en exergue le concept de gestion budgétaire en introduction et nous étudierons.
 - dans un premier chapitre l'élaboration et l'exécution des budgets tout en abordant les concepts et les principes d'élaboration des budgets et le processus d'élaboration du budget ;
 - dans un deuxième chapitre dans lequel, nous étudierons le contrôle budgétaire dans lequel nous situerons le concept et les objectifs du contrôle budgétaire, la constatation des écarts et l'analyse des actions correctives ;

- dans un troisième chapitre dans lequel nous aborderons le modèle d'analyse et la collecte des données.
- et une deuxième partie réservée à l'étude du contrôle budgétaire dans lequel seront étudiés la pratique de la gestion budgétaire de l'ASECNA et sa présentation dans un premier chapitre. Ensuite nous ferons une description des procédures de la gestion budgétaire à l'ASECNA, l'analyse du processus budgétaire afin de mettre en évidence ses forces et ses faiblesses.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE
LA GESTION BUDGETAIRE**

Dans toute entreprise, les dirigeants sont appelés à prendre un certain nombre de décisions assurant la bonne marche et la continuité de ses activités. Ainsi par la force des choses, il faut bien que les crédits nécessaires soient prévus, ordonnancés, répartis, comptabilisés, soumis au contrôle et à la discussion préalable.

Or, on ne peut planifier que ce qui est organisé et vérifiable. La gestion budgétaire qui correspond alors à une vision technicienne du contrôle de gestion est considérée comme l'outil de gestion le plus adéquat dans le processus de planification des activités de l'entreprise.

Elle se définit comme l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions à court terme, généralement un an, applicable à la gestion d'une entreprise. Elle permet de confronter périodiquement, les réalisations effectives aux prévisions ; en vue de mettre en évidence des écarts qui peuvent susciter des actions correctives. Elle englobe tous les aspects de l'activité économique de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées. C'est donc le mode de pilotage à court terme de l'entreprise afin de réaliser ses objectifs.

La première partie de notre étude sera consacrée aux fondements théoriques de la gestion budgétaire, ensuite nous définirons un modèle d'analyse. En deuxième partie, la gestion budgétaire de l'ASECNA qui comportera l'analyse et les recommandations.

Chapitre 1 : L'ELABORATION ET L'EXECUTION DU BUDGET

Pour recueillir un certain nombre d'informations sur les procédures de la gestion budgétaire de l'ASECNA, nous avons consulté des ouvrages et des travaux antérieurs traitant du même domaine et sur la gestion budgétaire d'une manière générale. Ainsi, il serait utile de mettre l'accent sur certains points essentiels qui sont les principes de base du budget, de son élaboration et contrôle.

1.1. Les principes du budget

En période de recherche d'économies et de maîtrise des coûts, le budget demeure un outil très utilisé et important, faisant de lui l'une des pièces essentielles du système budgétaire. De nombreuses définitions du concept "budget" sont proposées dans la littérature et nous tenterons d'en retenir un qui nous paraît assez complet.

1.1.1. Définition

Selon Lorino (1997 : 274), le budget constitue le plan d'action à un an. Il doit projeter et détailler le plan opérationnel sur l'horizon proche, assurer le bouclage avec les comptes prévisionnels et créer le cadre d'un bon retour d'expérience dans le suivi de l'action (rétroactions de l'expérience sur le budget, sur le plan opérationnel et sur la vision stratégique).

Pour LECLERE (1994 : 16-17), le budget représente alors la traduction ou le chiffrage en unité monétaire de la mise en œuvre d'un programme. Le budget est un ensemble de documents prévisionnels.

GERVAIS (1991 : 17) quant à lui, définit le budget comme « un plan à court terme chiffré, comportant affectation de ressources et assignation de responsabilités »

D'après Guedj (1996 : 245-248), « les budgets sont alors des plans d'action, des facteurs de performance car de cohérence par rapport à la stratégie ».

Toutes ces propositions de définitions du budget aboutissent à la conclusion suivante: un budget est la traduction en terme monétaire, des objectifs, des politiques et des moyens élaborés dans le cadre d'un plan, couvrant toutes les phases d'opérations et limité dans le temps.

Pour un agent économique (à savoir un individu, un ménage, une association, une entreprise, un État) ou une entité (à savoir un équipement, un service, un établissement, un projet, une mission, une fonction) le budget est un document récapitulatif des recettes et des dépenses prévisionnelles déterminées et chiffrées pour un exercice comptable à venir. Ce résultat

- pour être significatif est obtenu moyennant une démarche de préparation rigoureuse et respectueuse des grands principes et des bonnes pratiques de la comptabilité.
- pour être légitime doit faire l'objet d'une procédure reconnue pour son élaboration et/ou d'une validation selon les formes appropriées en vigueur dans l'organisation concernée.
- pour être utile, est le résultat avant l'action d'une réflexion prévisionnelle, pendant l'action d'un suivi et d'un contrôle d'exécution, après l'action d'une procédure d'évaluation.

1.1.2. Les principes de base d'élaboration du budget

Le budget, dispositif d'aide à la décision et de contrôle de la gestion d'une organisation, suppose tout d'abord le respect de principes pour que l'allocation des ressources et le contrôle des responsabilités soient satisfaisants.

GERVAIS (2000 : 275-281) préconisent globalement six principes de base, qui dans un environnement stabilisé, peuvent permettre au système budgétaire d'orienter et de mieux contrôler l'action collective:

- Principe de non remise en cause de la politique générale de l'entreprise

Le cadre de la politique générale arrêté par l'entreprise détermine le champ d'action du système budgétaire: le budget n'est-il pas à la fois un moyen de mise en œuvre à court terme et un moyen de contrôle des plans issus des orientations stratégiques et de la politique générale de l'entreprise ?

- Principe de totalité du budget

Ce principe signifie que toutes les activités de l'entreprise doivent être budgétisées.

- Principe de superposition du budget et le système d'autorité

Ce principe concerne à la fois le découpage des budgets et leur présentation.

Le découpage budgétaire doit se réaliser en fonction de la répartition de l'autorité entre les cadres; il est aussi souhaitable de séparer les éléments contrôlables des éléments non contrôlables par le responsable dans la présentation du budget.

- **Principe de non-destruction de la solidarité nécessaire entre les départements**

Cette recommandation permet à la fois de tenir compte du fait que certains objectifs peuvent avoir une responsabilité partagée et de palier le risque d'égoïsme de certains responsables. En effet, un chef de service peut chercher à atteindre ses objectifs sans se soucier de l'effet de son action sur les autres départements. Au contraire, le système budgétaire doit favoriser la solidarité entre les différents départements en vue de rechercher la performance globale de l'entreprise.

- **Principe de couplage du système budgétaire avec la politique du personnel**

Il s'agit d'asseoir un système d'animation dont l'orientation est compatible avec la logique budgétaire et les mentalités ambiantes. Cela suppose de définir une méthode de direction incitant globalement le personnel à aller dans le sens des budgets, de préciser la relation supérieur subordonnée sur laquelle se fonde l'intégration de l'individu à l'entreprise et d'explicitier le système de pénalités récompenses.

- **Principe d'actualisation des prévisions au vu de nouvelles informations**

Il convient de signaler qu'une révision du budget peut être nécessaire lorsque des circonstances majeures rendent le travail de prévision antérieur peu utilisable pour la conduite de l'action; cette modification ne devra cependant pas se faire au moindre changement de l'environnement encore moins parce qu'on éprouve des difficultés pour le réaliser.

Il est cependant recommandé de définir à l'avance des situations dans lesquelles les prévisions des dotations budgétaires seront actualisées (changements importants intervenant sur une ou plusieurs variable(s) considérée(s) comme facteurs exogène(s) et dans ce cas il conviendra de réaliser les modifications éventuelles sans renégociation.

Un système budgétaire s'appuie souvent sur un découpage de l'entreprise en centres de responsabilités en adéquation avec sa structure organisationnelle.

Rappelons qu'un centre de responsabilité, selon DEMEESTERE et al (1997 : 39), « est une unité organisationnelle définie par un ensemble de tâches à réaliser, un responsable et des procédures de gestion (notamment de l'information technique et administrative) clairement identifiés ».

Pour GERVAIS, ALAZARD et SEPARI (1998 : 177), BESCOS et al. (1993 : 255), on distingue cinq catégories de centre de responsabilité selon la responsabilité financière confiée aux différents dirigeants :

- **Le centre de coûts**

C'est un département de l'entreprise qui doit produire des biens ou des services au moindre coût et avec la meilleure qualité. La mesure de performance du responsable se fait sous forme d'une norme de coût, de qualité et de délai à respecter. C'est aussi un centre de dépenses discrétionnaires qui n'est pas directement rattaché à un produit (exemple: un service administratif), dont la mission est d'aider une activité opérationnelle et disposant d'un budget. Le responsable est jugé sur sa capacité à respecter sa dotation budgétaire.

- **Le centre de recettes (ou de revenus)**

C'est une unité dont la responsabilité porte principalement sur la réalisation d'un chiffre d'affaires. La mesure de performance s'appuie sur le volume et / ou la valeur des ventes.

- **Le centre de profit**

C'est un centre de responsabilité dans lequel le dirigeant a un objectif de résultat à atteindre. Il doit combiner au mieux coûts et recettes pour dégager la marge maximale; cette marge réalisée constitue le principal critère de mesure de la performance du centre.

- **Le centre d'investissement**

C'est une variété de centres de profit dans laquelle le dirigeant est également jugé sur la bonne gestion des actifs utilisés. Le responsable dispose d'une large autonomie et son objectif est de maximiser la rentabilité des investissements et/ou le bénéfice résiduel.

1.1.3. Les types de budgets

Selon MARGERIN (1990 : 187), le budget est un « ensemble d'actions programmées à court terme ». Ainsi, le système budgétaire doit déboucher sur des budgets par activité. Le budget est aussi l'expression quantitative et monétaire des plans de l'organisation.

De ce fait, la mise sous tension de l'ensemble des activités de l'entreprise doit être traduite en termes financiers afin de s'assurer de leur cohérence d'ensembles.

Une fois les différentes prévisions validées par la ligne hiérarchique, chaque fonction de l'entreprise (ventes, productions, achats...) procède au chiffrage de ses activités pour l'année à venir : les budgets opérationnels.

Les services de contrôle s'appuient sur les budgets opérationnels de chaque fonction pour l'élaboration de documents récapitulatifs qui mesurent les impacts financiers des décisions opérationnelles retenues: les budgets de nature financière.

Enfin, l'ensemble de ces documents permettent d'établir des documents prévisionnels qui doivent permettre de vérifier que les décisions de gestion envisagées conduisent à des résultats satisfaisants en termes de rentabilité: les documents de synthèses prévisionnels.

Selon COSSU (1987 : 146), les types de budget prennent leur base à partir du budget des objectifs généraux qui sont :

- le budget des ventes ;
- le budget publicitaire ;
- le budget des frais de distribution ;
- le budget de production qui est consolidé à partir du budget des approvisionnements, du budget de main-d'œuvre et du budget des centres de production ;
- le budget des services généraux et le budget des investissements sont établis en fonction des contraintes de production et du budget de trésorerie.

Dans une synthèse faite par DAYAN et al (2004 : 832-833), il y a deux catégories de budgets : les budgets opérationnels et les budgets de synthèse.

1.1.3.1. Les budgets opérationnels

Ce sont :

- Les budgets d'exploitation qui sont étroitement liés au cycle d'exploitation de l'entreprise et qui sont aussi fonction du volume d'activité. Ils comprennent :
 - Le budget des ventes
 - Le budget de production
 - Le budget des approvisionnements
- Le budget des investissements qui recense les engagements qui découlent des projets d'investissement de l'entreprise. Ils sont autonomes par rapport au budget d'exploitation mais ont un impact sur la trésorerie et sur les états financiers prévisionnels (bilan, compte de résultat).

Des budgets opérationnels sont élaborés pour tous les services ou départements qui ont une fonction opérationnelle. Dans cette section, nous nous focaliserons sur les fonctions principales à savoir: la vente, la production et l'approvisionnement.

L'ajustement «prévisions de ventes souhaitées/volume de production possible» peut conduire à des procédures d'aller-retour entre les deux fonctions. C'est pourquoi ces deux budgets sont appelés « budgets déterminants ».

Enfin, en intégrant les stocks de matières, il est possible de définir des programmes chiffrés en matière d'approvisionnement, de livraison et de commandes: le budget d'approvisionnement.

1.1.3.1.1. Le budget des ventes

Le budget des ventes est la première construction du réseau des budgets de l'entreprise. Il est défini comme un chiffrage en volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux.

Ce programme d'action influe évidemment sur les frais commerciaux et de distribution : ces données sont regroupées dans un budget appelé « budget des services commerciaux ».

Le travail de prévision des ventes est souvent effectué par un service des études commerciales en collaboration avec le contrôle de gestion.

Ce travail permet la connaissance des possibilités commerciales de l'entreprise et doit permettre à la Direction Générale de fixer aux services commerciaux les objectifs de l'année à venir.

1.1.3.1.2. Le budget de production

Les outils de gestion de la production permettent une gestion et une optimisation de l'organisation du travail et de la production. L'aboutissement de cette mise en œuvre doit conduire à l'élaboration du budget de production, programme chiffré de l'activité productive annuelle.

Ce travail de budgétisation est réalisé en collaboration entre les services techniques productifs et le contrôle de gestion.

Pour présenter un plan de production valorisé, l'entreprise utilise les coûts standards de produit. Ce chiffrage représente l'objectif des services productifs.

Dans ce chiffrage les charges directes et indirectes de production sont éclatées dans le temps (le mois très souvent) et dans l'espace en fonction de la répartition géographique de la production et des responsabilités.

Ces services doivent proposer un plan d'action permettant de respecter, dans les conditions du budget, leurs obligations en matière de production.

Ce plan envisage les variables suivantes :

- le taux de perte de matières premières ;
- le taux de productivité de la main-d'œuvre ;
- les effectifs ;
- la sous-traitance en volume (éventuellement) ;
- l'entretien préventif en taux d'heures perdues, etc.

1.1.3.1.3. Le budget d'approvisionnement

Le budget d'approvisionnement est complètement dépendant des techniques de gestion des stocks. Il nécessite que l'entreprise ait déterminé quelles références étaient précisément

suivies, quelle en serait la consommation attendue sur l'année et quel type de gestion des stocks serait pratiqué : gestion calendaire ou gestion à point de commande.

Ces éléments arrêtés, un chiffrage des achats est possible qui est toujours complété par des prévisions en date de commande, de livraison, et de consommation.

En effet, cette budgétisation doit faire apparaître, dans le temps, c'est à dire chaque mois, l'échelonnement des prévisions en termes de commande, de livraison, de consommation et de niveau de stocks.

Ce travail doit être effectué sous deux formes :

- en quantité : sous cette forme, le budget offre plus d'intérêts pour les services d'approvisionnement qui devront contrôler son suivi ;
- en valeur : les quantités précédentes sont valorisées par un coût unitaire standard.

1.1.3.1.4. Le budget des investissements

L'investissement se définit comme l'affectation de ressources à un projet dans l'espoir d'en retirer des profits futurs : c'est un détour de production.

Les choix d'investissements d'aujourd'hui seront donc ressentis dans le futur et conditionnent l'évolution à long terme de l'entreprise : ainsi l'investissement est un pari sur l'avenir.

Au sein du système de contrôle de gestion, des procédures existent qui permettent de sélectionner, d'autoriser et de contrôler ces investissements.

L'objectif de ces procédures peut être de :

- choisir entre des projets alternatifs dans un domaine où les décisions ne peuvent pas s'appuyer sur des phénomènes d'apprentissage (le développement d'un produit est différent du lancement du produit précédent) et où les univers dans lesquels se positionne la décision sont incertains : les outils d'aide à la décision peuvent aider le gestionnaire dans ses choix ;
- s'assurer que les projets d'investissements proposés par les responsables opérationnels sont cohérents avec le développement à long terme et la stratégie de l'entreprise : c'est l'objet du plan de financement

- s'assurer de la validité des projets sur les plans commerciaux, techniques, financiers et légaux pour en cerner les avantages et les risques et en déterminer la rentabilité : c'est le but des méthodes d'évaluation des investissements ;
- suivre la mise en œuvre des investissements pour faire respecter les prévisions de dépenses telles qu'elles sont budgétées dans le budget des investissements.

Tableau 1 : Structure budget des investissements

Plan de financement	Année N-1	Année N	Année N+1	Année N+2	Année N+3
Ressources					
-					
Emplois					
-					
-Investissement A					
-Investissement B					
-					
-Travaux de rénovation					

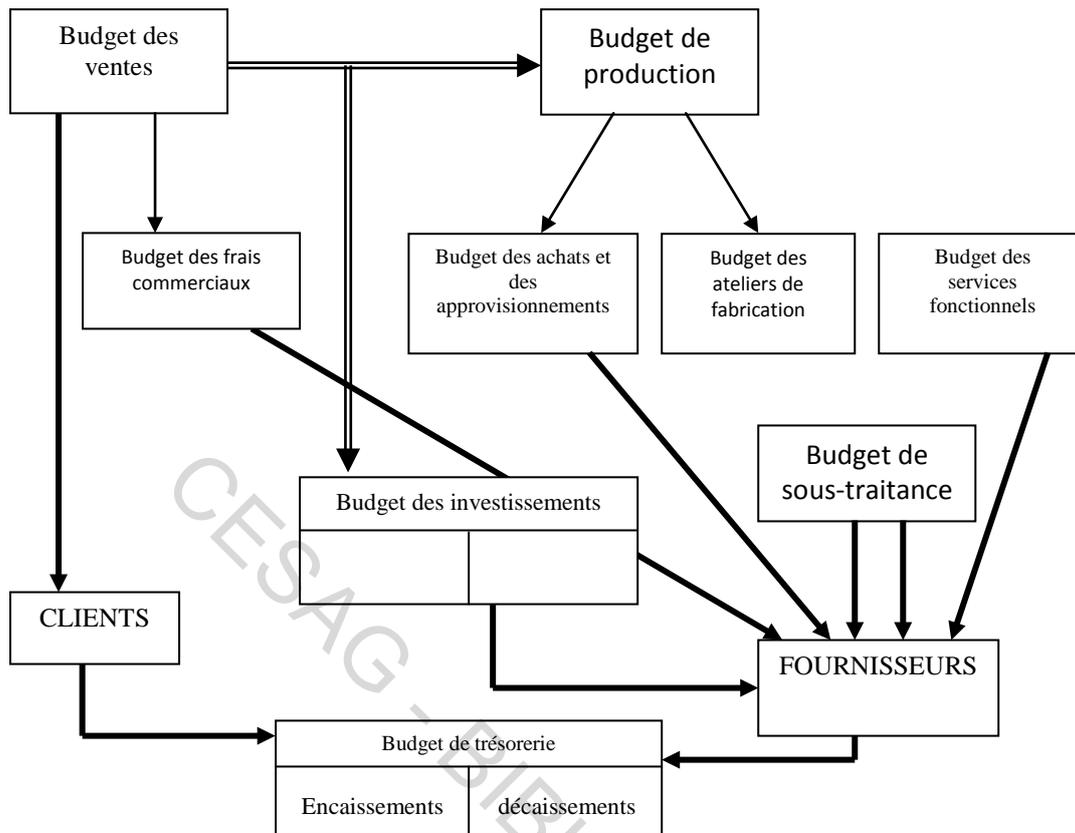
Le budget N+1 tiendra compte des engagements, des réceptions et des décaissements

Source : KONE (2009)

1.1.3.1.5. Le budget de trésorerie

Le budget de trésorerie est la transformation des charges et des produits de tous les budgets précédents en encaissements et en décaissements, notions qui privilégient l'échéance des flux monétaires.

Il ne peut donc être établi qu'une fois l'ensemble de la démarche budgétaire d'un exercice élaboré et les différents budgets approuvés.

Figure 1 : Budget de trésorerie

Source : TINGUENT (2007 : 29)

Dans l'optique strictement budgétaire, le budget de trésorerie répond à deux impératifs :

- s'assurer d'un équilibre mensuel entre encaissements et décaissement en vue de mettre en place, préventivement, des moyens de financement nécessaires à court terme en cas de besoin de liquidités pour un ou des mois donnés ;
- connaître le solde de fin de période budgétaire des comptes de tiers et le disponible, tels qu'ils figureront dans le bilan prévisionnel.

L'établissement d'un budget de trésorerie nécessite plusieurs étapes indispensables qui permettent un bouclage de la démarche budgétaire finalisée par les « documents de synthèse » prévisionnels :

- la collecte des informations nécessaires ;
- la préparation des budgets partiels de trésorerie ;
- l'élaboration et l'ajustement du budget récapitulatif de trésorerie.

Tableau 2 : Structure bilan au 31 décembre N-1

Immobilisations brutes		Capitaux propres	
Amortissements		Fournisseurs de matières premières	
Immobilisations nettes		Charges sociales	
Stock de matières premières		TVA à décaisser	
Stocks de produits finis			
Clients (Effets)			
Disponibilités			
Total		Total	

Budgets du premier semestre de l'année N

Source : DIOP (2009)

Tableau 3 : Structure budget des ventes

Mois	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Total
Prix unitaire							
Quantité							
Chiffre d'affaire							

Source : DIOP (2009)

Tableau 4 : Structure budget de la production

Mois	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Total du semestre
Charges directes							
-Consommations de matières							
-Salaires de production							
Charges indirectes							
-Entretien							
-Assurances							
-taxe professionnelle							
-Amortissements							
Total mensuel							

Source : DIOP (2009)

Tableau 5 : Structure budget des achats

Budget des achats (en valeur)

MATIERES PREMIERES							
Mois	Janvier	Février	mars	avril	mai	Juin	Total du semestre
Stock en début de mois							
Livraison (début de mois) + consommation du mois –							
stock de fin de mois =							

Source : DIOP (2009)

Tableau 6 : Structure budget des services fonctionnels

Budget des services fonctionnels

Mois	Janvier	Février	Mars	avril	Mai	Juin	Total du semestre
Salaires et appointements							
Charges sociales							
Charges de gestion							
Total du mois							

Source : DIOP (2009)

1.1.3.2. Les budgets de synthèse

Le budget des frais généraux ou de synthèse comprend essentiellement les charges fixes. Ces charges sont sans rapport direct avec le niveau d'activité, elles sont liées à l'administration générale de l'entreprise (gestion financière; gestion du personnel, gestion des moyens informatiques).

1.1.4. La planification du Budget

Le budget est un outil essentiel de planification dans la gestion budgétaire. Selon SAADA et al (2005 : 128) ce rôle consiste à assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle de l'entreprise. Chaque niveau hiérarchique fait part de ses objectifs et c'est l'occasion pour les responsables de se faire expliquer les écarts par les niveaux hiérarchiques inférieurs.

HORNGREN et AL (2003 : 4) souligne que le budget général réalise la synthèse des prévisions figurant dans les budgets particuliers d'une organisation. Il reflète les décisions relatives à l'exploitation et au financement. Les décisions d'exploitation concernent l'achat et l'utilisation des ressources rares. Les décisions de financement sont relatives à l'obtention des capitaux pour finance les acquisitions.

Les plans et budgets sont différenciés selon le niveau de décision auquel ils correspondent, leur contenu et leur horizon temporel.

Selon GARMILIS et al, (1992 : 11) «la planification est une démarche qui consiste à partir d'une connaissance de l'entreprise, ainsi que de ses forces et faiblesses (diagnostic) à faire des choix concernant l'avenir à long terme (stratégie), et à définir les moyens permettant de concrétiser ces choix (plan opérationnel). La planification peut revêtir plusieurs aspects et se retrouver à plusieurs niveaux dans l'entreprise :

- d'abord, la planification stratégique: elle définit l'orientation générale de l'entreprise. C'est donc une planification à long et moyen terme. Pour la mettre en place, il faudrait faire un diagnostic de l'environnement interne et externe de l'entreprise;
- ensuite, la planification opérationnelle à moyen terme : elle détermine les actions et moyens nécessaires pour réaliser la planification stratégique. Elle est revue d'année en année dans le but de l'adapter à la réalisation de l'objectif de l'entreprise;

1.1.4.1. La planification stratégique

Elle fixe les grandes orientations stratégiques, les grands objectifs, et les principaux choix : couple produits/marchés, spécialisation/diversification, internationalisation, investissement... Le plan est établi sur un horizon à moyen terme (3 à 5 ans) en fonction également de la durée des cycles de vie de produits, d'investissement ou de recherche et développement. Le plan stratégique lui-même peut ne comporter que peu de chiffres. Il s'agit le plus souvent d'un

texte qui exprime les orientations générales. Mais, en amont, la comptabilité de gestion a fourni une aide pour l'identification des stratégies et des simulations sur les choix possibles.

1.1.4.2. La planification opérationnelle

Elle est plus décentralisée que la précédente. Elle décline les orientations stratégiques en allouant des moyens et en assignant des objectifs aux principales fonctions ou divisions de l'organisation. C'est le processus par lequel des plans d'action sont définis dans le temps, souvent pour un horizon à moyen terme (de 1 à 3 ans), avec une « enveloppe de ressources ». Il s'agit d'une étape quantitative qui consiste en une véritable programmation à moyen terme impliquant que les objectifs soient :

- quantifiés et valorisés ;
- étalés dans le temps ;
- et assortis des moyens nécessaires.

Ce type de plan constitue un instrument de coordination entre les différentes fonctions.

➤ Le budget

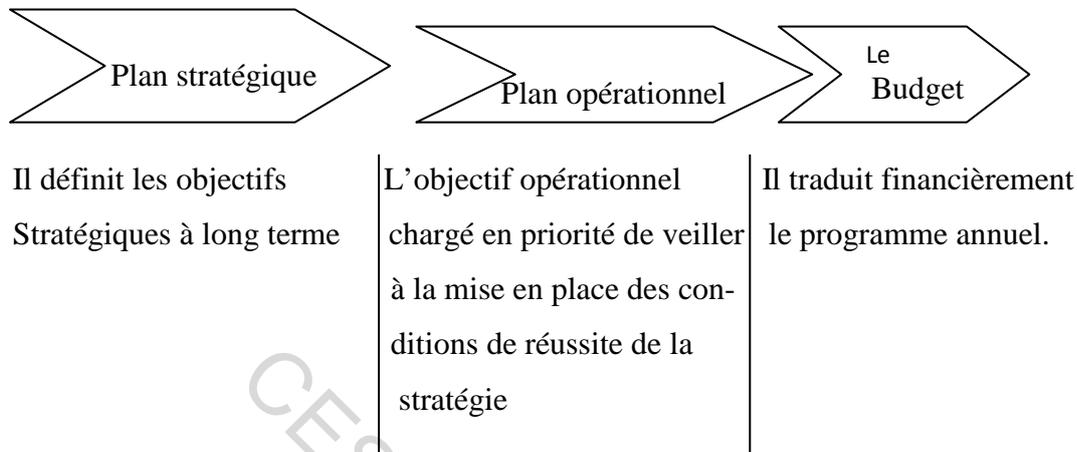
Il est une affectation prévisionnelle quantifiée, pour un programme déterminé, d'objectifs ou de moyens pour une période limitée au court terme. Les budgets sont établis pour chaque entité ou centres de responsabilité de l'organisation. Ils constituent ainsi un instrument de suivi de la délégation de responsabilité. Cependant, des budgets peuvent être établis spécifiquement pour un projet déterminé. Généralement annuels mais déclinés mensuellement, les budgets s'inscrivent également dans le cadre annuel de l'exercice comptable pour assurer la concordance avec les comptes annuels (bilan, compte de résultat).

La comparaison, le plus souvent, mensuelle, entre prévisions et réalisations et la détermination des écarts constituent une source d'information pour l'établissement des documents de synthèse, reporting, tableaux de bord..., communiqués aux responsables concernés et à la hiérarchie.

Ce système plans/budgets/tableaux de bord, est assez répandu dans les entreprises (en particulier les grandes entreprises). Les modalités de mise en œuvre peuvent cependant être assez différentes selon les organisations. En particulier, les budgets peuvent être plus ou

moins imposés ou négociés. Or, cette procédure d'élaboration des budgets joue un rôle important et délicat de coordination entre les fonctions et de régulation des comportements.

Figure 2 : Schématisation du budget



Source : Dayan et al (2004 :831)

➤ **Le budget à base zéro (BBZ)**

C'est un budget établi à partir des besoins réels à la date de l'étude sans tenir compte des données budgétaires antérieures. Cette méthode consiste à tout mettre en plat en « imaginant » une situation idéale et réaliste remettant en cause la moindre routine ou les sanctions confortables.

Par définition, le BBZ est une procédure qui restructure l'entreprise sans tenir compte du passé, en ne retenant que les modules vraiment utiles.

Autrement dit, la construction se fait à partir de zéro, c'est à dire sans se référer au montant réellement dépensé la période précédente, mais plutôt en fonction du besoin présent.

Selon PYHRR, le concepteur de la méthode BBZ en 1969, le Budget de Base Zéro ne cherche pas à se substituer au budget classique, mais vise à le compléter dans ses points faibles. C'est donc un puissant outil pour la maîtrise et la réduction des frais généraux.

Ce procédé de planification et de budgétisation demande à chaque responsable de centre de décision de justifier dans le détail et dès le départ, tous les postes de son budget et la preuve de la nécessité d'effectuer la dépense.

Dans certaines entreprises, cette méthode a montré qu'elle comportait des avantages et des insuffisances.

- **Les avantages de la méthode du BBZ**

Le Budget de base zéro établit une relation entre les moyens alloués et les prestations proposées et permet de mieux apprécier les résultats obtenus. Elle permet de bien délimiter les missions des fonctions et des services concernés. Elle met en évidence la nécessité de nouvelles activités.

- **Les insuffisances de la méthode**

D'après CONWAY (1981 : 98) « l'un des freins les plus importants évoqués lors des premières utilisations du BBZ est la réaction négative des responsables à la transparence des informations provoquées par cette méthode ».

Les centres de décisions ne sont pas toujours faciles à délimiter, principalement aux niveaux hiérarchiques inférieurs.

Le BBZ provoque un accroissement de la charge de travail administratif durant les premières années de son utilisation.

La méthode ne peut être instaurée que progressivement car elle bouleverse les habitudes de travail.

1.2. Le processus budgétaire

La préparation du budget selon BERLAND (2002 : 27) peut se réaliser de plusieurs manières :

- soit de manière autoritaire (démarche top down) les objectifs sont alors fixés par la direction puis valorisés par les contrôleurs de gestion, ils s'imposent plus ou moins par les opérationnels
- soit les différents budgets sont établis par les opérationnels, valorisés et synthétisés par les contrôleurs de gestion (démarche bottom-up) la direction a ensuite un rôle d'arbitrage :

- soit il s'instaure un mécanisme de navettes budgétaires, ou la direction rédige une lettre de cadrage (ou une lettre de mission ou cadrage budgétaire) les opérationnels déterminant leur budget par un processus plus ou moins long de négociation-arbitrage.

Les pratiques actuelles s'efforcent de concilier les avantages des méthodes décrites ci-dessus. Elles reposent sur des travaux préparatoires qui donnent aux responsables budgétaires des orientations tout en définissant leurs limites.

Mais dans un contexte récurrent, un système budgétaire n'est susceptible d'orienter et de contrôler mieux l'action collective, que si tous les principes de base sont respectés par tous les acteurs impliqués.

1.2.1. Les principes d'élaboration du budget

Selon Gervais (2000 : 275), six grands principes de base doivent être observés dans le cadre de gestion budgétaire :

Premier principe : la non-remise en cause de la politique générale de l'entreprise. Le système budgétaire doit s'inscrire dans le cadre de la politique générale de l'entreprise, que celle-ci soit formalisée ou non , le champ d'action du système budgétaire, se situe forcément dans le cadre de la politique générale arrêtée par l'entreprise, en effet à partir du repérage des signaux faibles, d'une analyse de l'environnement et d'une étude du potentiel de l'entreprise, une stratégie est habituellement définie, c'est à dire des objectifs à long terme : un mode d'action pour y parvenir, plus une allocation de ressources par grandes masses. Cette stratégie engendre, dans un deuxième temps, une répartition des rôles, et l'élaboration des plans à long et moyen termes. Le système budgétaire, qui est à la fois un moyen de mise en œuvre à court terme et un moyen de contrôle de ces plans, ne peut se situer que dans leur contexte, il ne remet pas en cause la réflexion à long terme.

Deuxième principe : la totalité du système budgétaire. Toute action collective réussie demande à être coordonnée. Pour y parvenir, il faut préciser les missions des différents services, éviter que leur action respective ne se contrecarre et s'assurer que les diverses fonctions soient en équilibre les unes par rapport aux autres. Les budgets répondent parfaitement à cette problématique, mais la coordination ne sera totale que si le système budgétaire englobe l'ensemble de l'activité.

Troisième principe : la superposition du système budgétaire et du système d'autorité. Le découpage et la présentation des budgets se calquent sur le système d'autorité (non remise en cause par le système budgétaire de la structure de la firme). Le découpage budgétaire se réalise en fonction de la répartition de l'autorité entre les cadres, car les plans d'action sont le fait des responsables de l'organisation. Que ce partage de l'autorité s'effectue par service fonctionnel (achat, fabrication, vente, administration etc.) par produits, par zones géographiques ou par projets (organisation par chantiers dans le bâtiment, par programmes dans les laboratoires de recherche), le système budgétaire va se calquer dessus.

Quatrième principe : la non-destruction de la solidarité nécessaire entre les départements. L'identification claire des responsabilités ne doit pas nuire à l'esprit d'équipe et aux solidarités interdépartementales nécessaires. Le système budgétaire repose implicitement sur un principe d'organisation selon lequel : si les unités regroupent des compétences spécialisées et que les interrelations entre les unités sont faibles, l'optimisation de la performance locale permet l'obtention de la performance globale et la coordination est assurée sans difficulté par l'échelon hiérarchique supérieur et la négociation budgétaire (cette dernière donne l'occasion à chaque responsable de prendre conscience des contraintes des autres).

Cinquième principe : le couplage du système budgétaire avec la politique du personnel. La politique du personnel doit avoir une orientation à peu près compatible avec la logique budgétaire. Un système budgétaire n'est efficace que pour autant qu'il y ait des forces qui poussent les principaux responsables à se fixer des objectifs ambitieux, à réagir aux écarts trop importants. Ces forces ne sont pas inhérentes aux budgets, mais ont leur origine dans les constituants de la politique du personnel. Il s'agit de trouver un système d'animation dont l'orientation est suffisamment compatible avec les mentalités ambiantes et la logique budgétaire. Une gestion budgétaire ne peut réussir, que si le système d'incitation qui lui est associé correspond à la culture dominante du personnel.

Sixième principe : l'actualisation des prévisions au vue de nouvelles informations. Une révision du budget est nécessaire, non pas à la moindre modification de l'environnement, encore moins parce qu'on éprouve des difficultés pour le réaliser, mais chaque fois que des circonstances majeures rendent le travail de prévision antérieur peu utilisable pour la conduite de l'action. Un budget est un système d'information fait pour agir et à ce titre, il doit être capable d'adapter ses points de repère aux réalités changeantes, de façon à toujours avoir une connaissance actuelle de la situation.

Le respect bien compris de ces principes tant par la direction que par les responsables auxquelles les décisions sont déléguées, constitue un gage de bonne gestion budgétaire.

1.2.2. Les étapes d'élaboration des budgets

Plusieurs auteurs suggèrent, dans le cas d'une gestion budgétaire décentralisée, un processus que nous pouvons résumer en sept (7) étapes énumérées ci-dessous.

1.2.2.1. Le pré budget

A partir des données d'études préparatoires, des estimations des services fonctionnels (marketing, direction technique...), le service de contrôle de gestion va estimer par grande masses les résultats possibles pour l'année à budgéter et repérer la marge de manœuvre restante après prise en compte des contraintes (politique salariale minimale, tendance des marchés...). Le recours à un modèle de simulation informatisé est nécessaire et cela aboutit à la construction de plusieurs projets admissible alors opéré par la Direction Générale réunie pour la circonstance en comité budgétaire.

1.2.2.2. La diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie

C'est une étape essentielle qui, constituant un guide des centres de responsabilités, est l'occasion de coordonner les budgets et les plans opérationnels en faisant du budget l'expression quantifiée d'un politique. Le document d'instruction budgétaire (ou lettre d'orientation générale) doit mentionner :

- le rappel des hypothèses à retenir ;
- le détail des documents à utiliser, la définition de rubriques ;
- les responsabilités d'élaboration des contenus (informations et propositions) et d'arbitrage ;
- le calendrier d'élaboration.

1.2.2.3. Les budgets fonctionnels et des centres de responsabilité

Chaque centre de responsabilité confectionne son pré budget détaillé en veillant à la cohérence avec le contenu de la lettre d'orientation générale et du pré budget global.

Ces pré budget détaillés des centres de responsabilité sont ensuite transmis à la hiérarchie (Direction Générale, comité budgétaire et /ou contrôleur de gestion) pour consolidation.

1.2.2.4. La consolidation des budgets fonctionnels et des centres de responsabilité

Cette consolidation, dont le contrôleur de gestion en est le maître d'œuvre, a pour objectif principal de vérifier le réalisme et la cohérence interne des options retenues par les différents centres de responsabilité. Elle aboutit à la confection de l'avant-projet de budget en vue des négociations budgétaires.

1.2.2.5. Les arbitrages de la Direction

Au cours des réunions, la négociation budgétaire de chaque centre de responsabilité sous l'arbitrage de la Direction permet d'aboutir à un accord sur les objectifs d'activités, de recettes, de coûts, et d'investissements qui seront retenus au niveau de chaque centre.

Une dernière consolidation par le comité budgétaire peut être nécessaire pour aboutir à un « projet de budget ».

1.2.2.6. La mensualisation des budgets

Cette répartition par mois des budgets, qui doit également faire l'objet de négociations sous l'arbitrage de la Direction, doit être menée avec soin puisqu'elle servira de référence au suivi, en générale mensuel. Il y a lieu d'éviter toute procédure de découpage en douzième du budget annuel ainsi que les procédures d'abonnement des frais périodiques (qui perdent leur intérêt pour un suivi des dépenses réelles).

Il est à noter que dans certains organismes publics, il faut une approbation préalable du projet de budget par l'organe délibérant (Conseil d'Administration) suivi d'une correction éventuelle de la Direction Générale. Après quoi, le projet de budget adopté est transmis aux Ministères de tutelles.

1.2.2.7. La mise à jour en début d'exercice

Cette recommandation permet de réajuster les budgets en tenant compte des réalités de l'exercice N+1, le budget étant établi en N.

1.2.3. Les procédures budgétaires

MALO et MATHE (2002 : 106) déterminent qu'afin de collecter l'information sur les réalisations, d'organiser les traitements menant aux prévisions ainsi que les multiples réunions et navettes, les grandes entreprises ont développé des procédures budgétaires très précises, dont l'aspect bureaucratique et finalement très conservateur sera dénoncé par les tenants du nouveau contrôle de gestion.

1.2.3.1. Le calendrier budgétaire

Un impératif : le budget doit être terminé avant le début de l'année budgétaire ! Mais ce n'est pas toujours le cas, car il faut démarrer assez tôt, et surtout ne pas s'enliser dans des conflits ou dans l'attente des décisions de la concurrence.

Lorsqu'il existe un processus formel de planification, le plan opérationnel est terminé en juillet, ce qui permet de disposer dès cette période des objectifs et politiques pour la première année du plan. Aussi, le processus budgétaire lui-même peut ne commencer que début septembre pour être terminé fin Décembre : l'essentiel du travail consiste alors pour les opérationnels à affiner les objectifs et le plan d'action en fonction de l'évolution du plan et à mensualiser les chiffres budgétaires pour faciliter le suivi.

En l'absence de processus formel de planification, l'élaboration des budgets est plus longue, puisque la direction Générale et les opérationnels doivent préciser la stratégie, les politiques, etc. Il est alors fréquent de devoir démarrer le travail budgétaire début juillet dans un groupe de quelques milliers de personnes.

Le calendrier indiquera pour chaque semaine le travail budgétaire à réaliser dans les différentes fonctions, soit de façon très précise, en allant jusqu'à la description de toutes les opérations budgétaires en indiquant les responsabilités à chaque stade :

- qui collecte telle information ?
- qui la transmet, sous quelle forme, à quelle date, et à qui ?
- quelle instance est autorisée à prendre telle décision ? (Composition du comité, date de réunion, forme de la décision, diffusion, etc.).

1.2.3.2. Les documents budgétaires

Un jeu de documents est diffusé auprès des opérationnels pour faciliter l'élaboration des budgets. Ces documents sont spécifiques à chaque entreprise car ils doivent :

- faciliter l'analyse stratégique de l'entreprise (suivi des facteurs clés de succès : FCS) en ventilant chiffre d'affaires et charges directes par ligne de produits, zone géographique, ou couples produit - marché ;
- faciliter la maîtrise de la rentabilité en mettant en exergue les grandes composantes du résultat : structure du chiffre d'affaire, coûts commerciaux, des coûts de production, des frais généraux ;
- aider les opérationnels à concentrer leur travail sur les plans d'action, en incluant des documents techniques (sur la productivité du personnel, les consommateurs de matières premières) ;
- faciliter le travail de coordination entre les différentes fonctions : chacun doit avoir les données nécessaires à son travail, en provenance des autres centres de responsabilités ;
- limiter autant que possible le degré de détail, et la masse de documents à manier par les opérationnels.

Ces documents peuvent être accompagnés d'un « lexique » des définitions techniques des chiffres concernés, pour que les calculs et les interprétations soient les mêmes dans toute l'entreprise : à quelle date est saisi le stock de matières premières, que comprend-il exactement ? Dans les entreprises multinationales, ce lexique est en fait celui utilisé pour la consolidation, et le contrôle de gestion des filiales se fait sur la base de leurs comptes financiers transmis en vue de la consolidation mensuelle, auxquels s'ajoutent les documents de reporting spécifiques.

Parfois, une « bible » budgétaire est éditée pour rassembler : calendrier, documents, définitions, procédures de collecte et de traitement des informations budgétaires.

1.3. L'exécution du budget

L'exécution budgétaire est la mise en œuvre des activités telles que programmées par le budget de l'entreprise et la saisie en terme monétaire, dans les différentes comptabilités, des ressources consommées et des produits réalisés par les centres de responsabilité. Pour cela, tout le réseau budgétaire de l'organisation doit observer certaines règles de gestion financière.

1.3.1. Les grands principes réglementaires

La mise en œuvre des activités programmées à travers les budgets fonctionnels doit être coordonnée en suivant des principes réglementaires. Les règles de gestion des finances publiques de conception française ont été adoptées par la plupart des Etats francophones de sous-région ouest africaine dont le Mali. Ainsi nous avons :

✓ Le principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable

Il signifie que le pouvoir de décision en matière de dépenses et de recettes appartient à un agent qui a la qualité d'ordonnateur tandis que le pouvoir d'exécution, c'est-à-dire l'encaissement et le décaissement, est confié à un comptable et que ces deux agents distincts doivent assurer un contrôle mutuel.

✓ Le principe de l'annualité budgétaire

L'autorisation concernant les dépenses et les recettes n'est valable que pour un an et l'exécution doit s'opérer entre le 1^{er} Janvier et le 31 Décembre.

✓ Le principe de l'équilibre budgétaire

Ce principe pris en compte dès l'élaboration des budgets, responsabilise les acteurs en les contraignant à la couverture des charges par les produits au cours de l'exécution.

✓ La spécialité des crédits

Il concerne seulement la matière dont les autorisations de dépenses sont accordées dans le cadre du budget, mais aussi et surtout la façon dont elles sont exécutées. Ainsi par exemple, les engagements de dépenses doivent respecter les niveaux des inscriptions selon leur objet d'affectations.

✓ La limitation des autorisations de crédits

Les crédits ouverts dans le cadre du budget sont limitatifs, ils constituent une autorisation et non une obligation de dépenser.

1.3.2. Les procédures d'exécution du budget

L'exécution budgétaire se traduit par l'application de procédures internes fondées sur les principes sus- évoqués et la comptabilisation des réalisations budgétaires.

Dès l'adoption du budget, il y a lieu de procéder à :

- la ventilation des dotations budgétaires par centre de responsabilité (ou par projet) ;
- la mensualisation des budgets ;
- la définition des délégations à accorder aux différents responsables de centre (ou de projet) pour l'exécution de leurs budgets (crédits délégués).

L'exécution de tous les budgets se traduit par :

- des décisions en matière de dépenses et de recettes ;
- des décaissements et des encaissements.

En général, avec l'outil informatique, la procédure de saisie des données se fait en deux phases : une comptabilité des engagements (pour le contrôle budgétaire) et une comptabilité générale correspondant à l'exécution des engagements, ces deux comptabilités ayant la même structure que celle du budget.

Le suivi budgétaire est périodique, lorsque chaque responsable budgétaire rend compte à sa hiérarchie des valeurs réalisées de son département par le système de reporting (rapports ou comptes rendus mentionnant aussi les écarts significatifs observés et les propositions des mesures de correction).

Les données budgétaires des différents rapports sont alors centralisées et comptabilisées. Mensuellement et /ou trimestriellement des réunions de suivi budgétaire se tiennent regroupant autour du contrôleur de gestion des responsables de la hiérarchie.

Ainsi l'application des procédures réglementaires par le réseau budgétaire et la production d'informations rapides et fiables doivent permettre l'exercice du contrôle budgétaire

Chapitre 2 : LE CONTROLE BUDGETAIRE

Le contrôle budgétaire consistant en la confrontation périodique des réalisations avec les budgets, met en évidence des écarts qui sont analysés afin d'entreprendre les mesures de régulations nécessaires. Il permet d'identifier les causes et les responsabilités internes et externes ; ainsi il favorise un contrôle par exception dont les actions correctives sont étudiées que pour les écarts les plus significatifs.

Il est important que les résultats obtenus par les chefs de centres de responsabilités 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.

2.1. Concept et objectifs du contrôle budgétaire

Il s'agit de définir le contrôle budgétaire, de mettre en exergue son concept et ses principaux objectifs.

Puisque les budgets sont considérés comme des plans d'action, d'analyse de la performance des courroies de liaison, ils sont considérés comme des facteurs de performance et de cohérence par rapport à la stratégie.

L'objectif ultime de la gestion budgétaire et du contrôle budgétaire est l'amélioration de la performance économique de l'entreprise.

En effet, le contrôle budgétaire permet aux responsables d'agir plus vite et mieux sur les variables contrôlables. Le contrôle budgétaire permet de gérer à l'avance et par anticipation les écarts constatés, et de comprendre comment les résultats sont-ils générés.

Le budget est alors considéré comme instrument de coordination et de communication.

Enfin, la mise en œuvre du contrôle de gestion et plus particulièrement le contrôle budgétaire suppose une structuration de l'organisation, une délimitation des responsables et surtout :

- de repérer et distinguer entre système de contrôle et les systèmes contrôlés ;
- de faire vivre le processus de contrôle comme outil, acceptable et compréhensible par tous.

2.1.1. Concept du contrôle

Selon GERVAIS (1994 : 28) le contrôle budgétaire est définie comme une « une comparaison des résultats réels et des prévisions figurant aux budgets afin de :

- rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts ;
- prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- apprécier l'activité des responsables budgétaires ».

Cette définition qui ne donne qu'une vision du contrôle à posteriori nous paraît quelque peu limitée car elle n'intègre pas l'aspect contrôle à priori (qui commence dès la phase d'élaboration du budget) prôné de plus en plus par les gestionnaires.

En outre, comme le souligne LECLERE (1994 : 24), le contrôle budgétaire a pour but « d'organiser un système d'alerte permettant aux responsable d'être informés le plus rapidement possible d'un risque de dérapage par rapport aux prévisions, afin de pouvoir réagir par les mesures correctives nécessaires. »

2.1.2. Les objectifs du contrôle

Les auteurs tels que : KEISER (1995 : 24), ALAZARD et SEPARI (1998 : 274), MALO et MATHE (1998 : 144) et GERVAIS (2000 : 274) estiment que le contrôle budgétaire a pour objectifs essentiels de :

- **Coordonner les activités des différents centres de responsabilité**

Le contrôle budgétaire permet de s'assurer de la cohésion entre les différents centres de responsabilité et d'évaluer la maîtrise du processus de décentralisation.

- **Motiver les responsables tout en surveillant les délégations**

La motivation des responsables résulte de la délégation d'autorité qui accompagne le processus de décentralisation : une satisfaction des responsables naît de la confiance dont ils jouissent auprès de la Direction Générale. Toutefois, le contrôle budgétaire permet la surveillance des délégations qui d'ailleurs oblige le délégant à s'assurer du respect de l'exercice des compétences transférées au délégataire.

- **Mesurer et contrôler la performance de l'entreprise**

Le contrôle budgétaire permet d'apprécier les résultats d'exécution budgétaire qui reflètent le degré de maîtrise des principaux facteurs clés de succès de l'entreprise. Quand bien même les seuls résultats financiers ne peuvent tout expliquer, ils sont révélateurs de la maîtrise des principales activités de l'entreprise.

- **Inciter au dialogue et à la communication**

Le reporting financier offre l'occasion aux responsables de centres d'analyser et d'expliquer les écarts significatifs perçus entre les réalisations et les prévisions à l'adresse de leur supérieur hiérarchique ainsi qu'à leurs collègues. Les échanges entre les responsables d'unités concernées et la hiérarchie en vue de rechercher des solutions palliatives aux déviations éventuelles constatées ainsi que le feed-back à l'attention du personnel sur les résultats budgétaires constituent des plages importantes de dialogue et de communication.

Cependant, l'atteinte de ces objectifs assignés au contrôle budgétaire doit se traduire par des dispositions permettant une analyse pertinente des écarts budgétaires suivis de la prise de mesures correctives idoines.

2.2. Constatation des Ecart Budgetaires

Avant de déterminer des écarts budgétaires, le contrôleur de gestion doit s'interroger :

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

2.2.1. Caractéristiques des Ecart Constatés

Le degré de pertinence d'un écart est fonction du mode de détermination du standard et de la qualité de l'évaluation des réalisations correspondantes. Ainsi nous déterminerons les propriétés que tout écart budgétaire doit posséder, puis nous préciserons le moment qui nous apparaît le meilleur pour saisir les valeurs réalisées.

2.2.2. Les propriétés d'un Ecart Pertinent

Selon GERVAIS (2000 : 556) mettre en évidence un écart ne présente d'intérêt que si ce dernier est utile, fiable, actuel, s'il obéit à une logique économique et s'il s'intègre dans un ensemble plus large d'appréciation de la performance.

- Utile

Tout écart doit pouvoir être compris par le responsable concerné et induire chez lui un comportement cohérent avec les buts poursuivis par l'organisation.

Loin de viser l'exhaustivité, les écarts calculés chercheront plutôt à centrer l'attention du responsable sur les événements clés qui font évoluer son domaine.

- Fiable

Porter un jugement sur l'importance d'un écart, sans faire la part entre ce qui provient de l'incertitude des prévisions (mauvaise formulation du modèle de prévision, valeur des paramètres mal connue ou mal estimée) et ce qui est effectivement dû au mauvais fonctionnement du centre de responsabilité, peut être dangereux ; avant toute analyse, il convient de se préoccuper du degré de fiabilité de la norme.

De même, il faut vérifier que les responsables d'unité ne cherchent pas à avoir des écarts globalement proches de zéro en modifiant l'imputation de leurs opérations (en les affectant, en cours d'exercice, à des lignes budgétaires où les consommateurs de ressources restent faibles par rapport aux prévisions).

Enfin, les procédures de mesure des valeurs réalisées doivent rester stables dans le temps et dans l'espace. Les comparaisons temporelles ou les évaluations d'activités parallèles ne sont pas possibles que si les valeurs réalisées sont mesurées de manière homogène.

- Actuel

Pour que l'écart constaté puisse être utilisable, sa détermination doit être actuelle. Exemple : en période de vente promotionnelle, il est important que les écarts de chiffre d'affaires soient connus quelques jours après le démarrage de la campagne. Des écarts publiés, une fois la campagne terminée ; seraient d'un intérêt limité.

En outre, une mesure effectuée après un laps de temps trop long peut mener à une action corrective mal adaptée (puisque fondée sur des observations dépassées) et conduire à des déséquilibres plus grands.

- **Obéissant à une logique économique**

L'information a un coût. Le calcul de tous les écarts avec précision risque d'être parfaitement antiéconomique. Le contrôle ne se justifie que si les bénéfices que l'on attend excèdent les coûts qu'il implique.

- **S'intégrant dans un ensemble plus large d'appréciation de la performance**

La technique budgétaire se focalise sur l'aspect coûts et cerne assez mal des aspects plus qualificatifs tels que les délais ou la qualité.

Aujourd'hui il est nécessaire de mieux coupler les écarts budgétaires avec des données provenant d'autre système d'information, de façon à avoir une vision plus juste de la performance globale.

2.2.3. Le moment de saisie des valeurs réalisées

Un processus de décision comprend toujours trois phases :

- une phase de conception, au cours de laquelle le responsable exerce sa réflexion sur toutes les données du problème ;
- une phase d'engagement, où il prend la décision de choisir telle ou telle solution. Au terme de cette étape, un écrit est souvent établi (bon de commande, fiche d'embauche) ;
- une phase d'exécution de l'engagement pris, qui va se concrétiser par une remise d'objets ou une fourniture de services, l'établissement d'une facture et un paiement.

L'instant où se manifeste l'exercice de la responsabilité est celui qui correspond à la deuxième phase (l'engagement). C'est à partir de ce moment que les conséquences de l'acte pourront être mesurées et éventuellement corrigées. Normalement, le contrôle budgétaire devrait s'exercer à partir du stade de l'engagement.

Dans la pratique, il est possible d'instaurer une comptabilité des engagements autonome. Chaque responsable note sur une fiche divisée en rubriques budgétaires, la valeur des engagements pris et, à l'issue de chaque période, des totalisations et des consolidations sont effectuées.

Ultérieurement, la comptabilité générale enregistre la régularisation des opérations et, en fin d'exercice, un contrôle de cohérence entre les deux systèmes est pratiqué.

2.3. La procédure de Constat

Le contrôle budgétaire est à la fois permanent et périodique.

2.3.1. Permanence et Périodicité du Contrôle

Il est tout d'abord permanent au niveau du responsable budgétaire. A cet échelon, le contrôle s'exerce exclusivement sur les recettes ou les dépenses liées à l'action du responsable. Un tel suivi lui permet à tout moment d'orienter son action à court terme, d'informer sa hiérarchie (s'il le juge utile), ou de lui demander assistance.

Par ailleurs, le service comptable lui communique périodiquement le montant des dépenses qui sortent de sa responsabilité, afin qu'il ait une vision complète de son domaine d'activité et qu'il puisse se situer dans le contexte global de l'entreprise.

Ce type d'analyse a souvent comme support, des tableaux de bord par responsable actualisés en temps réel.

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

2.3.2. Rapports de Comptes Rendus

Ces comptes rendus :

- reconstituent des masses de recettes et de dépenses comparables à la prévision ;
- déterminent des écarts et expliquent 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.

Le destinataire de ces comptes rendus analyse chacun des rapports ; consolide les chiffrages des services qui dépendent de lui et dégage des écarts globaux.

Il adresse ensuite :

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

Progressivement, on arrive ainsi aux budgets d'ensemble qui ne seront examinés par la direction générale qu'après consolidation des données des différents rapports budgétaires.

Mensuellement ou bimensuellement, se tiennent par ailleurs des réunions de suivi budgétaire regroupant, autour du contrôleur de gestion, les responsables d'un niveau hiérarchique donné et leur supérieur. Au cours de celles-ci, chaque responsable fait le point sur la situation qu'il rencontre, puis après un large échange de vues, les actions correctives déjà mises en œuvre sont harmonisées et d'autres sont éventuellement décidées. Un compte rendu de séance est établi par le contrôleur de gestion afin qu'il soit possible, lors des réunions suivantes, d'apprécier l'état d'avancement des mesures arrêtées et le degré de conformité de leur exécution.

Le plus souvent, ces réunions ont comme support d'information : les rapports de contrôle.

Remarque : lorsque le tableau de bord des différentes unités est réalisé sur une base commune et totalement informatisé, l'usage de rapports de contrôle pour informer la hiérarchie n'est plus vraiment nécessaire. L'actualisation d'une donnée dans le tableau de bord d'un service entraîne l'actualisation automatique des autres documents concernés par cette donnée (y compris ceux de la hiérarchie). Dans ce cas, le contrôle demande uniquement une mise à jour des tableaux de bord et la tenue périodique de réunions de suivi budgétaire.

2.4. Analyse des Actions Correctives

Selon GERVAIS (2000 : 200) « En principe, une fois les réalisations mesurées et communiquées, une action corrective ne démarre que si un écart significatif est repéré ».

Un contrôle systématique de tous les postes budgétaires conduirait rapidement à une multitude d'écarts de sens et de tailles variées.

2.4.1. Les principes de Détermination des Ecartés Significatifs

Pour ne retenir que les écarts pertinents, le contrôle budgétaire se rattache au principe d'un contrôle par exception et d'un contrôle flexible.

2.4.1.1. Le contrôle par Exception

La règle du contrôle par exception aboutit à ne présenter ou à n'expliquer que les écarts qui sortent d'un seuil de tolérance préalablement défini, le problème étant bien évidemment de fixer ce seuil. Ainsi, chaque responsable doit apprécier rubrique par rubrique le niveau de ces 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'à 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.

Remarque : pratiquer un contrôle par exception n'exclut pas d'analyser ponctuellement des écarts favorables, car ceux-ci peuvent être la conséquence d'une définition trop lâche des budgets.

2.4.1.2. Le contrôle Flexible

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 (problèmes de capacité, de rendement, etc.).

Exemple : soit un chef d'atelier qui observe un écart global défavorable de 10% sur ces coûts de production. Un contrôle flexible montre que l'écart est dû à une insuffisance des ventes (variable sur laquelle le responsable de production n'a pas prise) et non à une insuffisance de

rendement. Au niveau de l'atelier, cet écart n'entraînera aucune action corrective, puisqu'il s'explique par une cause non significative pour le dirigeant.

2.5. Nature et Caractéristiques de l'Action Corrective

Si les écarts pertinents sont mis en évidence, des actions correctives seront à entreprendre.

2.5.1. Nature de l'Action Corrective

Elle peut consister tout d'abord à réviser le niveau du standard (révision de la prévision devenue irréaliste).

Elle peut consister ensuite à mettre en œuvre des actions d'amélioration visant :

- à infléchir le résultat attendu (contrôle dit anticipé : les résultats sont prédits et l'action corrective est mise en œuvre avant que l'opération ne soit entièrement terminée) ;
- à influencer les réalisations ultérieures (contrôle dit a posteriori : les résultats étant comparés aux standards une fois la tâche accomplie, l'action corrective ne concerne que le déroulement d'une tâche nouvelle).

Il peut s'agir, enfin, de ne rien faire. L'écart est dû simplement à un phénomène accidentel ou conjoncturel qui n'a rien à voir avec le processus sous contrôle. Exemple : un vendeur malade à l'origine de la chute passagère du chiffre d'affaire.

Pour élaborer une action appropriée, il faut donc cerner, dès la mise en évidence de l'écart, les causes probables qui lui sont associées.

2.5.2. Les caractéristiques d'une Bonne Action Corrective

Une action corrective efficace doit être rapide et adaptée

- Rapide

La vitesse de 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 et l'interprétation de l'information prennent du temps. Même avec un système d'information très rapide, des délais apparaissent. Il est donc essentiel de connaître et

de chercher à réduire la période de temps acceptable entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction.

- **Adaptée**

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 force adéquate de correction, sous peine, là encore, d'aboutir à des résultats opposés et/ou indésirables. La correction ne doit être ni trop forte, ni trop faible.

2.6. Outils du contrôle budgétaire

Toutes les informations qui sont collectées pour déterminer des écarts par rapport aux budgets sont mises en forme dans des tableaux de bord et des rapports de contrôle. Elles font également l'objet de débats lors des réunions périodiques de suivi budgétaire. Mais la réussite de ces exercices dépend de la fiabilité des sources d'information que sont les différentes comptabilités. De plus en plus l'outil informatique contribue à assurer la fiabilité des informations avant leur transmission aux instances supérieures.

2.6.1. Le tableau de bord

C'est un ensemble d'indicateurs et d'informations essentiels permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie. Il permet de donner un langage commun aux différents membres de l'entreprise.

Elle consiste à doter une organisation d'un système d'information permettant à chaque responsable d'une unité de gestion (Direction, division, département, usine, service, agence,...) de :

- disposer des indicateurs synthétiques pour comparer ses performances réelles à ses objectifs et réagir à son niveau (TB) ;
- rendre compte de son pilotage au niveau supérieur (reporting).

D'après KEISER (1995 : 167) et BESCOS et al (1993 : 315) le tableau de bord peut contenir des indicateurs d'ordre budgétaire, en cohérence avec l'organigramme de la structure.

2.6.2. L'outil informatique

Selon SELMER (2003 : 33), les outils informatiques facilitent la mise en œuvre de la construction budgétaire en :

- favorisant l'autonomie et l'implication des opérationnels,
- simplifiant les simulations en phase d'élaboration budgétaire,
- permettant un suivi et des restitutions adaptés aux besoins des opérationnels,
- simplifiant l'analyse des résultats et en mettant en évidence l'origine des phénomènes,
- préservant l'intégrité des structures budgétaires et la sécurité des données.

Toutefois l'outil informatique devra être utilisé avec délicatesse car il reste tributaire des données introduites par l'homme.

Les Etats, les particuliers, ont toujours plus ou moins établi des budgets annuels et des «plans» quinquennaux.

Les entreprises n'ont jamais échappé à la nécessité de faire des prévisions et d'en suivre la réalisation.

Ce qui est nouveau, c'est la vogue donnée à ce besoin d'ordre inné, sa systématisation, et surtout son nom.

Qu'on l'appelle prévisions ou Contrôle budgétaire, il n'est pas douteux que cette méthode de stricte économie ne peut avoir que des effets très salutaires résumés ainsi:

- obliger la Direction à avoir un plan d'action, une politique de vente, un plan de fabrication
- exiger une étroite collaboration entre le « commercial » et le « technique »;
- coordonner les efforts;
- permettre d'agir quand il en est encore temps si les prévisions sont déjouées;
- contraindre à l'organisation rationnelle du travail pour atteindre, et si possible dépasser les résultats prévus.

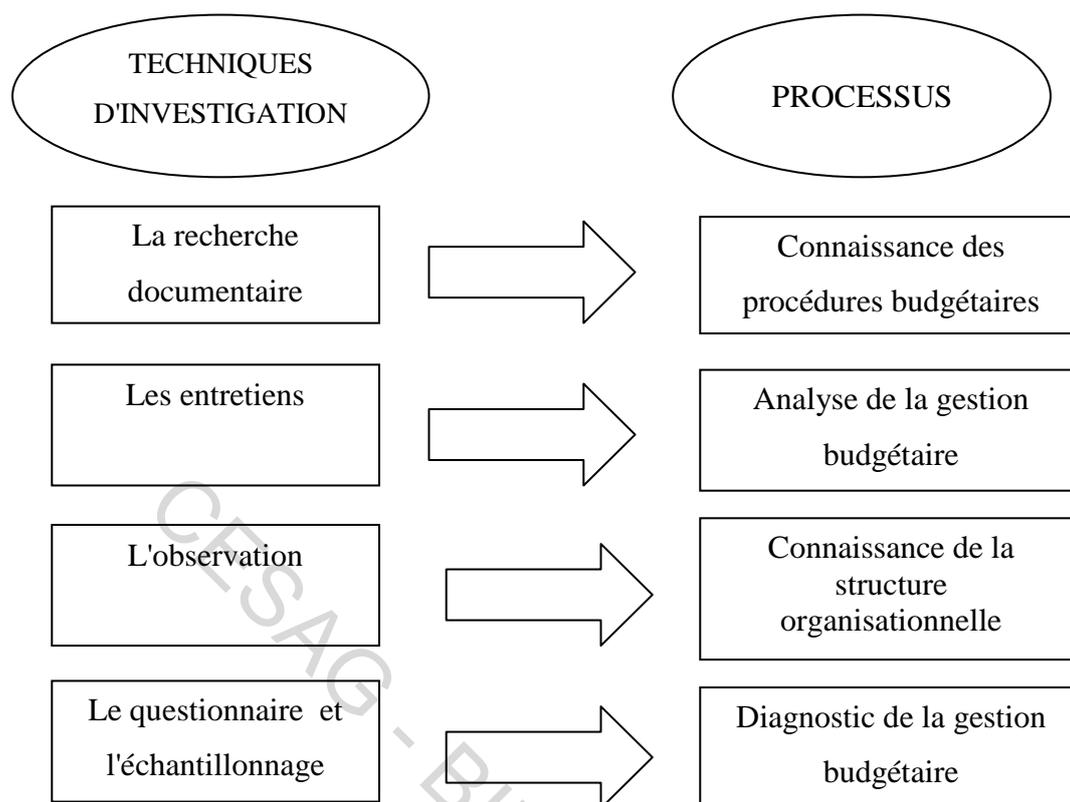
Chapitre 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Pour mener à bien notre étude sur l'analyse du processus d'élaboration et contrôle budgétaire de l'ASECNA, nous avons choisi comme cadre d'étude le siège de l'ASECNA, situé en pleine centre-ville de Dakar sur l'avenue Jean Jaurès.

Nous limiterons notre étude à Dakar au Sénégal où se trouve le siège de l'ASECNA, et les résultats obtenus seront communs à l'ensemble des pays membres. Notre étude concerne l'ensemble des acteurs intervenants dans la gestion budgétaire du siège. Mais pour faciliter son implémentation, notre étude sera axée à la Direction Administrative et Financière au Département Etablissement du Siège plus précisément au Service Administration et Personnel du Siège (Bureau Gestion du Budget du Siège). Ce service nous permet d'acquérir plus d'informations auprès des autres services et directions. Il est chargé de nous orienter vers les chefs de département et les Agents assurant la Gestion budgétaire du siège pour emmagasiner des informations pertinentes pour notre étude.

3.1. Le modèle d'analyse

Notre modèle d'analyse qui a été utilisé pour faciliter l'étude du présent cas se présente sous forme de figure ci-après

Figure 3 : Le modèle d'analyse du diagnostic de la gestion budgétaire de l'ASECNA

Source: nous-mêmes

3.2. Les techniques d'investigations

Dans le souci de mener à bien ce travail nous avons utilisé : la recherche documentaire, les entretiens, l'observation et le questionnaire.

3.2.1. La recherche documentaire

Elle a constitué la première étape de notre étude et nous a permis de mieux appréhender le sujet étudié. Ainsi, elle nous a conduit vers les différents centres de documentation et bibliothèques de la place où nous avons consulté des œuvres, des ouvrages, des magazines, des rapports et des mémoires de fin de cycle en rapport direct ou indirect avec notre sujet de recherche.

A la bibliothèque du CESAG et de l'Université Cheikh Anta Diop (UCAD), nous avons eu l'occasion de consulter des documents et mémoires traitant sur le processus d'élaboration et contrôle budgétaire. Cette première démarche nous a permis de mieux circonscrire notre sujet.

A la bibliothèque de l'ASECNA et de l'ERNAM, nous avons poursuivi la même démarche en consultant les mémoires et ouvrages qui abordent le sujet.

Enfin, l'outil internet nous a été d'un apport capital, dans la mesure où l'accès à certains sites (revoir web graphie), nous a permis d'avoir une masse d'informations complémentaires en rapport avec notre sujet.

3.2.2. Les entretiens

Nous avons eu à mener des entretiens individuels pour peaufiner une stratégie d'accès à toute information avec des personnes comme :

- le Directeur Administratif et Financier ;
- le Chef du Département Etablissement du Siège ;
- le Chef du Département Investissement ;
- le Chef du Bureau Facturation ;
- le Chef du Bureau Gestion du Budget du Siège ;
- le Chef du Bureau Antenne DAF de Yoff ;
- le Chef du Bureau Comptabilité Analytique et Budgétaire ;
- le Chef de la Division Administrative et Financière de l'ERNAM.

3.2.3. L'observation

Une période d'observation a été nécessaire afin de s'imprégner du climat social régnant dans les différents services de l'entreprise, ainsi que de voir les comportements et les structures de l'organisation.

3.2.4. Les questionnaires

C'est pour recueillir le maximum d'information au niveau des employés de l'ASECNA plus précisément de la DAF, en faisant ressortir les différents contours de l'élaboration et du contrôle budgétaire au sein de l'Agence.

Pour mieux aborder la problématique de notre travail de recherche, à l'instar des entretiens et le travail observatoire, nous avons mis en place un questionnaire comprenant des questions ouvertes pour le personnels compte tenu de la taille de l'ASECNA, nous nous sommes

intéressés seulement à la direction Administrative et Financière plus particulièrement au Service Administration et Personnel du Siège.

Le dispositif de recherche consistait en une première série d'entretiens exploratoires, à laquelle a succédé tout d'abord, une phase quantitative de collecte de données (étude par questionnaire), puis une phase qualitative.

Pour atteindre nos objectifs, notre démarche est la suivante :

- collecte d'information à partir du Recueil des Textes de la Comptabilité de Gestion ;
- entretiens sur la base de guide d'entretien élaboré à cet effet. (voire questionnaire du guide d'entretien en annexe).

3.2.5. Echantillonnage

Notre étude a pour cadre de référence l'agence pour la Sécurité de la Navigation Aérienne en Afrique et à Madagascar (ASECNA). La population ciblée concerne les agents de la Direction Administrative et Financière du siège qui sont au nombre de cent trente-cinq (135) dont soixante-trois cadres (63) cadres et soixante-douze (72) agents d'exécution.

Dans la manière où toutes les nationalités sont représentées au siège, nous en déduisons que la population de la DAF du Siège est représentative de l'ensemble du personnel participant à la Gestion budgétaire de l'ASECNA et donc peut constituer notre base d'enquête.

La taille et le choix de l'échantillon doivent permettre d'avoir des informations de sorte que les aspects importants trouvés dans la population mère (la base) étudiée s'observent dans l'échantillon de façon identique.

Compte tenu de la spécificité de notre sujet «Analyse des Procédures de la Gestion Budgétaire d'un Organisme : Cas de l'ASECNA», nous avons jugé utile de tirer un échantillon de 32 personnes dont 19 cadres et 13 agents d'exécution par rapport à la proportion de chacun dans la population mère avec une marge d'erreur de 10%. Ce choix peut se justifier par le temps qui nous ne permet pas de mener une enquête sur l'ensemble des agents du siège.

3.3. L'analyse des résultats

Les informations obtenues à l'aide des différents outils de collecte, ont été traitées en rapport avec le modèle d'analyse sur les points clés de la gestion budgétaire (cf. partie sur la pratique) pour obtenir des résultats.

En effet, nous allons nous appuyer sur la partie théorique pour effectuer notre analyse en tenant compte des spécificités de l'ASECNA.

Les forces constitueront les atouts de la gestion budgétaire de l'ASECNA et les faiblesses indiqueront les carences, les risques et leur impact sur l'organisme.

L'étude réalisée permet de constater d'une part que le processus budgétaire est dans une impasse et que d'autre part, la vision principale reste trop soucieuse d'affectation de ressources. On observe, aussi, que le personnel perçoit l'outil budgétaire le plus souvent comme une contrainte bureaucratique plus ou moins maîtrisée. Néanmoins cette enquête nous a permis de mieux cerner cinq éléments majeurs de mécontentement : le délai est incontestablement trop long, le planning exigeant et les tableaux imposés sont parfois déconnectés des réalités du terrain. Les procédures n'assurent qu'une certaine conformité dans l'accomplissement du travail, et l'élaboration budgétaire demeure tributaire des systèmes d'informations et de la qualité de celles-ci.

Il faut s'engager, à notre avis, dans une meilleure gestion de la performance du processus budgétaire en prenant en compte "tous les maillons de la chaîne événementielle et toutes les étapes de cette chaîne.

Il faut peut-être aussi intégrer des outils plus performants pour que les pratiques budgétaires puissent être améliorées.

Il faut aussi faire du sur mesure, réduire l'horizon budgétaire à 2 ou 4 mois et travailler plus intensément sur les comportements humains.

Il nous a semblé qu'en comprenant mieux les motifs d'insatisfaction, il sera possible d'améliorer le processus budgétaire d'une façon plus ingénieuse. Les résultats montrent la nécessité de poursuivre cet axe de recherche. Une autre étape de l'analyse devra déterminer s'il est possible d'adapter le budget aux exigences de ces acteurs et à celles de l'ASECNA.

Conclusion de la première partie

Cette première partie consacrée à la revue de la littérature, nous a permis de prendre connaissance des différentes phases d'élaboration du budget, son exécution, et les méthodes de suivi de la gestion budgétaire en montrant tous les acteurs de cette gestion.

La prise en compte des facteurs déterminants dans l'élaboration de la gestion budgétaire nous a permis d'établir un modèle d'analyse servant de guide pour aborder la problématique du contrôle budgétaire de l'ASECNA.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**DEUXIEME PARTIE : LES PROCEDURES DE LA
GESTION BUDGETAIRE DE L'ASECNA**

CESAG
BIBLIOTHEQUE

La gestion budgétaire correspond à l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions à court terme applicables à la gestion d'une entreprise et pour les comparer aux résultats effectivement constatés.

Elle conduit à la mise place d'un réseau de budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces programmes d'actions chiffrées sont appelés à servir d'outils de pilotage s'il leur est adjoind un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier dont le cœur est constitué par la mise en évidence d'écarts qui doivent permettre des réflexions sur les causes de ces divergences et initier des actions correctives.

Cette seconde partie du mémoire s'articulera autour de trois chapitres :

- le premier chapitre portera sur la présentation de l'ASECNA tout en mettant en évidence son cadre historique, juridique, ses missions et sa structure organisationnelle ;
- le deuxième chapitre présentera la pratique de la gestion budgétaire au sein de l'au sein de l'organisme axé sur les principes, les outils de base et les principales caractéristiques de son application ;
- le troisième chapitre sera consacré au diagnostic des procédures de la gestion budgétaire de l'ASECNA. Elle consistera à mettre en exergue les forces et les faiblesses assortie de l'analyse des résultats et des recommandations.

Chapitre 4 : PRESENTATION GENERALE DE L'ASECNA

Dans cette présentation nous irons à l'essentiel en abordant le cadre historique et juridique, ses missions et sa structure organisationnelle.

4.1. Historique

Lorsque la République Française, en vertu de la convention de Chicago, était responsable vis à vis de l'OACI (Organisation de l'Aviation Civile Internationale) des services de la navigation aérienne pour certains Etats Africains et Madagascar ; elle avait organisé en effectuant certains regroupements ces mêmes services sans tenir strictement compte des limites géographiques (territoriales) concernés.

Ces limites avaient été fixées pour répondre à des considérations de facilités administratives et donc de politique intérieure française.

Au moment de l'indépendance des Etats Africains et de Madagascar, ces derniers ont recouvré du même coup et par voie de transfert automatique, leur droit de souveraineté sur leurs espaces aériens respectifs et ce en vertu de la convention de Chicago.

Dans le cadre de la communauté française, un projet de convention relative à la sécurité de la Navigation Aérienne en Afrique et à Madagascar rédigé sous l'autorité du Ministre Français Mr Robert Burton fut soumis à la conférence au Sommet de la Communauté et, adopté le 12 Décembre 1959 à Saint Louis au Sénégal.

Le principe des modifications apporté à la convention de Saint Louis fut posé aux conférences des Ministres de Tutelle de l'Agence pour la Sécurité de la Navigation Aérienne en Afrique et à Madagascar (ASECNA) à Paris en Février 1972 et à Abidjan en 1973.

C'est à Dakar, que la convention fut modifiée par la Conférence des Ministres des 11 et 12 Mars 1974 et remplacée par la convention dite de Dakar, signée le 25 Octobre 1974 au Sénégal.

L'Agence pour la Sécurité de la Navigation Aérienne en Afrique et à Madagascar en sigle ASECNA a été créée à Saint Louis au Sénégal le 12 Décembre 1959.

Etablissement public à caractère multinational, elle rassemble 18 Etats membres dont quinze Etats d'Afrique de l'Ouest et du Centre, Madagascar, les Comores et la France. Ces pays sont : le Bénin, le Burkina- Faso, le Cameroun, le Congo, la Côte d'Ivoire, la Centrafrique, le Gabon ; la Guinée-Équatoriale, le Mali, la Mauritanie, le Niger, le Tchad, le Togo, le Sénégal, Madagascar avec l'adhésion très récente à l'agence des îles Comores (2004) et de la Guinée Bissau (2006).

- **Les activités communautaires (article 2 de la convention)**

Elles sont caractérisés par :

- La gestion de l'espace aérien des Etats membres de l'ASECNA, des aides terminales sur certains aéroports ;
- La gestion des écoles inter- états, de l'Agence comptable et de la météorologie.

- **les activités nationales (article 10 et 12)**

Elles sont caractérisées par la gestion pour le compte d'un Etat selon les activités spécifiques, les services d'aide et de coopération entre les Etats ou les Organismes non membres.

Cette distinction concerne également l'établissement des budgets annuels, la reddition et, le contrôle des comptes effectués pour les activités communautaires devant le Conseil d'Administration et le Comité des Ministres. Et les activités nationales devant le Ministre de tutelle de l'Etat concerné.

4.2. Objectifs et missions de l'agence

Elle a pour mission essentielle la sécurité de la navigation aérienne, régie par la convention de Dakar du 25 Octobre 1974. L'ASECNA exerce à titre principal les activités communautaires prévues dans l'article 2 et, à titre subsidiaire elle gère les activités nationales au bénéfice des Etats et Organismes tiers (article 11 et 12).

D'après les articles 2, 10, 11, et, 12 de la convention de Dakar du 25 Novembre 1974, elle a pour mission de :

- Assurer les services garantissant la sécurité des vols dans un espace aérien de 16 100 000 km², ainsi que la sécurité d'approche et d'atterrissage sur les aéroports des pays membres africains et malgache (article 2).
- Gérer et entretenir toute exploitation d'utilité aéronautique ou météorologique à la demande des états membres et en vertu des contrats particuliers (article 10).
- Concourir dans les conditions définies par des conventions conclues entre tout Etat ou Organisme bénéficiaire, à l'exécution d'opération d'aide et de coopération technique en matière aéronautique ou météorologique (article 11).
- Passer les contrats avec les Etats membres (article 12).

4.3. Les moyens mis en œuvre

Ils sont d'ordres humains, techniques et financiers.

4.3.1. Les moyens humains

Ils sont constitués par l'emploi des fonctionnaires détachés, des agents directement recrutés et des coopérants Français. Parmi lesquels on compte des cadres et des agents d'exécution comme dans toutes les entreprises.

4.3.2. Les moyens techniques

Afin de rendre plus fiables les services de sécurité aérienne, l'agence de rendre plus efficace et plus performants les outils de travail. Elle a mis en place une politique d'amélioration et, d'adaptation du trafic aérien grâce à des moyens techniques adéquats :

- équipements techniques des aéroports et des centres d'information en vol ;
- avion laboratoire permettant la calibration des installations techniques.

4.3.3. Les moyens financiers

Les ressources financières de l'ASECNA proviennent généralement :

- des redevances aéronautiques perçues sur les usagers ;
- des emprunts et subventions ;
- des produits accessoires notamment des frais d'exécution des contrats d'étude ou de calibration.

4.4. Organisation générale de l'ASECNA

Cette partie portera sur la structure organisationnelle de l'ASECNA.

4.4.1. Les structures statutaires de l'agence

Les structures statutaires de l'ASECNA sont :

- **Le comité des ministres de tutelle des Etats membres**

Il définit la politique générale de l'Agence et, se réunit au moins une fois par an en session ordinaire, la présidence est tournante à un rythme annuel.

- **Le conseil d'administration**

Il élabore les dispositions nécessaires au fonctionnement de l'ASECNA, notamment l'arrêt des comptes financiers et les budgets annuels de fonctionnement et d'investissements. Il se réunit au moins deux fois par an.

- **Le directeur général**

Il est assisté de six Directeurs. Il assure la gestion de l'Agence en exécutant des décisions prises par les deux Instances Statutaires précitées. Il nomme les Directeurs, les Représentants dans chaque Etat, recrute le personnel de l'Agence et les responsables de sa gestion devant le Conseil d'Administration à l'exception de l'Agent Comptable et du Contrôleur Financier.

- **L'agent comptable**

Il est nommé par le Conseil d'administration après agrément du Comité des Ministres. IL tient la comptabilité générale et la comptabilité analytique d'exploitation et prépare le compte financier, présenté au Conseil d'administration après avoir été soumis au contrôle de la Commission de Vérification des Comptes.

- **Le contrôle financier**

Il est nommé par le Conseil d'Administration après agrément du Conseil des Ministres. Il contrôle la gestion de l'agence et surveille toutes les opérations susceptibles d'avoir directement ou indirectement une répercussion économique et financière.

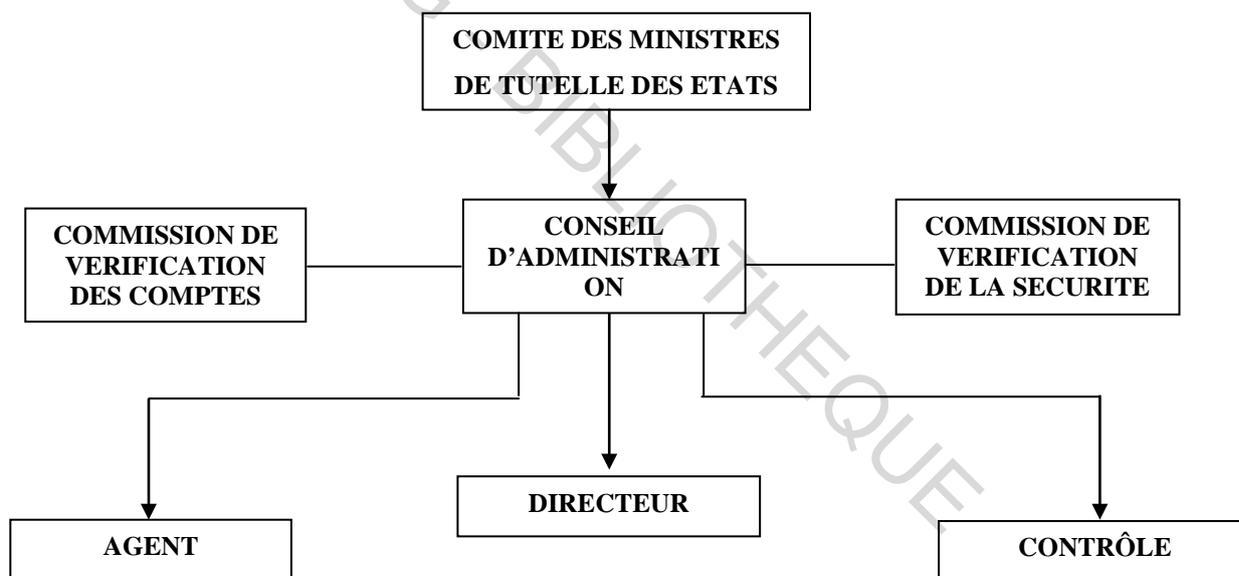
- **La commission de vérification des comptes**

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

- **La commission de vérification de la sécurité**

Elle composée de quatre experts désignés par le Conseil d'administration. Elle assiste le Conseil d'Administration dans ses attributions relatives à la sécurité et à ce titre, suit la mise en place et le bon fonctionnement d'un système de gestion de la sécurité (SGS) conforme aux normes et pratiques recommandées par l'OACI.

Figure 4 : Organigramme des structures statutaires



Source : ASECNA (2010)

4.4.2. Organisation comptable de l'agence

Cette organisation est constituée d'un régime financier et d'un organe de contrôle.

4.4.2.1. Le régime financier

L'Agence pour la sécurité de la Navigation Aérienne est un établissement public de Droit International doté d'une personnalité juridique et, jouissant d'une autonomie financière dont le siège est à Dakar au Sénégal et, sa durée de vie est indéterminée.

Le budget est approuvé par le Conseil d'Administration. Il prévoit et autorise d'une part les dépenses des équipements relatives aux activités communautaires de l'Agence.

Les comptes annuels de l'Agence sont préparés par l'Agent Comptable et soumis ensuite au contrôle de vérification des comptes.

Le Directeur Général présente les comptes annuels au Conseil d'Administration pour approbation (Le Conseil décide de l'affectation de ces résultats).

4.4.2.2. L'organe de contrôle

Le Contrôleur Financier a une mission générale de gestion de l'ASECNA et de surveillance de toutes les opérations susceptibles d'avoir directement une répercussion économique et financière.

La Commission de Vérification des Comptes effectue le contrôle annuel de l'Agence est composée de trois membres choisis par le Conseil d'Administration, sur la liste proposée par les Etats membres, pour une période de trois ans avec un mandat renouvelable.

La Commission de Discipline est chargée de constater les irrégularités dans la gestion des Ordonnateurs et des Comptables Secondaires.

4.4.3. L'application de la comptabilité publique

L'Agence est soumise aux règles budgétaires et administratives et de la séparation des fonctions d'Ordonnateur et de Comptable.

- l'ordonnateur

Toutes les dépenses relèvent du budget de fonctionnement ou du budget des investissements qui sont soumis à la règle d'ordonnancement préalable. Les dépenses sont ordonnées par le

Directeur Général, Ordonnateur Principal qui peut déléguer de manière permanente tout ou une partie à un ou plusieurs agents nommément désignés.

- **L'agent comptable**

Il est chargé sous sa seule responsabilité d'assurer pour l'ensemble de l'Agence, le règlement des dépenses, le recouvrement des recettes, la conversion des fonds ainsi que la tenue de la comptabilité générale et, l'établissement des comptes annuels. L'Agent Comptable au niveau de la Direction Générale a la même fonction que le payeur de chaque Représentation.

Le système de comptabilité de l'Agence comporte trois volets indépendants qui répondent à des objectifs différents :

- la Comptabilité Générale ;
- la Comptabilité Budgétaire ;
- la Comptabilité Analytique.

Dont les résultats des opérations doivent être identiques.

4.4.4. Organisation administrative de l'agence

La direction Générale comprend les Directions suivantes :

- la Direction du Cabinet du Directeur Général ;
- la Direction Administrative et Financière ;
- la Direction des Ressources Humaines ;
- la Direction de l'Exploitation ;
- la Direction des Moyens Techniques et de l'Informatique ;
- la Direction des Etudes et Projets;
- l'Agence Comptable.

(Voir Organigramme en annexe 1 page 110)

Il existe une Représentation par Etat membre à la tête de laquelle se trouve un Représentant nommé par le Directeur Général en accord avec le Ministre chargé de l'Aviation Civile du pays concerné.

- **La direction du cabinet du directeur général**

Il est sous l'autorité du directeur général, le cabinet a la charge de concevoir, de planifier, de mettre en œuvre, de suivre et de contrôler l'exécution de la politique de l'Agence dans les domaines :

- de l'Informatique ;
- de l'Audit ;
- du Contrôle de gestion ;
- de la Communication, documentations et archives ;
- de l'Organisation et la gestion du courrier ;
- des relations extérieures et diplomatiques du Directeur Général.

• **La Direction des Ressources Humaines (DRH)**

Sa principale mission est d'assurer la gestion du personnel de l'ASECNA sur le plan des carrières, de l'administration, de la rémunération, de la formation et des affaires sociales.

Elle a aussi pour rôle d'appliquer la politique du personnel et de proposer les solutions susceptibles d'améliorer les conditions de travail des agents.

Cette politique est définie en accord avec les statuts de l'Agence, en application des résolutions prises par les Instances Statutaires et, en conformité avec le principe qui fonde le droit du travail et le droit social dans les pays membres de l'Agence.

• **La Direction de l'Exploitation (DEE)**

Elle est l'une des Directions « clés » de l'ASECNA sur laquelle repose la mission de celle-ci, à savoir la sécurité de la navigation aérienne.

Elle a pour mission de :

- veiller à répondre aux besoins des usagers conformément aux normes et recommandations de l'OACI ;
- concevoir et mettre en œuvre la politique de l'Agence en matière de Sécurité Aérienne et d'Economie des transports aériens, dans le respect des objectifs et orientations fixés par le Directeur Général ;

- définir et planifier les besoins en investissements pour la Navigation Aérienne et la Météorologie Aéronautique afin de permettre à l'agence de répondre aux normes et recommandations de l'OACI.

- **La Direction des Moyens Techniques et de l'Information (DTI).**

Elle est chargée de l'ingénierie et de la maintenance et, a pour mission de :

- définir, concevoir et réaliser des projets d'infrastructures et d'équipements en vue de satisfaire les exigences du développement du trafic et les objectifs de sécurité de la navigation aérienne et d'économie des transports aériens définis par la Direction Générale pour les besoins propres de l'Agence ou pour les clients ;
- assurer la maintenance des équipements définis ci-dessus afin de les mettre à la disposition permanente des structures de l'Agence en parfait état de fonctionnement ;
- effectuer tout achat et approvisionnement pour les besoins de fonctionnement de l'Agence ;
- assurer la promotion des prestations de l'Agence.

- **La Direction des Etudes et de Projet (DEP)**

Sous l'autorité du Directeur Général, la Direction des Etudes de Projet est chargée de la conception et de l'élaboration de la politique prospective de l'Agence.

Elle est chargée de :

- définir les stratégies de développement de l'Agence ;
- s'assurer de la conformité des politiques sectorielles avec les orientations stratégiques définies ;
- élaborer et actualiser le plan stratégique et contrôler sa mise en œuvre ;
- concevoir et mettre en œuvre la politique de l'Agence en matière de démarche de Qualité ;
- promouvoir l'expertise de l'Agence ;
- coordonner et représenter l'Agence au sein des sociétés de gestion d'aéroports ;
- assurer à titre transitoire, la gestion d'ASECNA Services.

- **L'agence comptable**

Il est dirigé par l'Agent Comptable, qui est nommé par le Conseil d'Administration après agrément du Conseil des Ministres.

Sa principale mission consiste en la tenue de la comptabilité générale et éventuellement celle de la comptabilité analytique d'exploitation de l'ASECNA.

Il assure la perception et le recouvrement des recettes de l'Agence, le paiement des dépenses, la conservation des fonds, des valeurs et documents de comptabilité et des pièces justificatives des opérations effectuées.

Toutes les opérations sont exécutées sous la responsabilité de l'Agent Comptable. Parmi toutes les responsabilités qui lui sont léguées, il peut déléguer sa signature à un ou plusieurs agents.

Dans chaque représentation il est placé un payeur qui agit est sous la responsabilité de l'Agent Comptable.

- **La Direction Administrative et Financière (DAF)**

Sous l'autorité du Directeur Général, la Direction Administrative et Financière est chargée de concevoir, de planifier, de mettre en œuvre, de suivre les activités administratives et contrôler l'exécution de la politique financière de l'Agence.

En effet, sa charge consiste à :

- assurer la fonction déléguée de Chef d'Etablissement, responsable au siège de l'Agence, du cadre de vie et de travail, de l'application du Règlement Intérieur, de la sécurité et des moyens logistiques ;
- gérer l'accord du Siège ;
- élaborer le projet de budget de l'Agence, à partir des propositions budgétaires des Directions, Représentations, Délégations et Ecoles ;
- gérer et contrôler l'exécution du Budget ;
- définir les règles de comptabilité budgétaire et de gestion.

L'ASECNA met l'accent sur le management par objectifs qui implique une véritable organisation planifiée dans le temps de l'utilisation des moyens techniques, humains et financiers. Cette orientation nécessite la traduction en actions pour les structures opérationnelles des objectifs initialement définis et la planification des moyens à mettre en œuvre pour la réalisation de ces actions.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 5 : DESCRIPTION DES PROCEDURES DE LA GESTION BUDGETAIRE DE L'ASECNA

Nous consacrerons ce chapitre à la description et à l'analyse des résultats. Les résultats du questionnaire seront présentés puis analysés et terminerons nos travaux par les recommandations.

5.1. Les principes et les outils de base pour la préparation budgétaire à l'ASECNA

A ce niveau nous allons décrire les principes et les outils de base qui servent à la préparation budgétaire à l'ASECNA.

5.1.1. Principes budgétaire à l'ASECNA

En effet il existe quatre grands principes budgétaires :

- **Le principe de l'annualité**

Un budget est voté pour un an et s'exécute au cours de l'année pour laquelle il a été voté. Il n'y a pas de report de crédits d'une année sur l'autre.

- **Le principe de l'unité**

Ce principe veut que toutes les dépenses d'un budget figurent sur un même document.

- **Le principe de l'universalité**

Ce principe interdit l'affectation de recettes identifiées à des dépenses déterminées. Ce sont les recettes prises globalement qui doivent servir à couvrir les charges dans leur globalité.

- **Le principe de l'équilibre budgétaire**

C'est l'interdiction de présentation d'un budget déséquilibré. Les charges ne doivent jamais être supérieures aux produits attendus.

Le projet de budget des activités communautaires est établi par la Direction Générale à partir des propositions formulées par les Représentations.

Les états de prévisions relatifs aux activités nationales sont également établis par les Délégations. Ils sont soumis à la Direction Générale pour vérification de l'équilibre du budget, puis approuvés ultérieurement par les Etats.

Les propositions de dépenses doivent correspondre aux besoins estimés au niveau de chaque centre de synthèse (plans de charges).

Pour chaque centre de coûts, toute proposition accusant une différence notable avec les derniers résultats réels connus doit être justifiée de manière très détaillée et précise.

En raison de l'existence de crédits à répartir, destinés à permettre la réévaluation en cours d'exercices des dotations qui s'avèreraient déficitaires et pour parer à divers imprévus, les Représentations doivent exprimer les besoins en fonction de leur niveau d'activité.

L'évaluation des recettes doit être effectuée de la manière la plus précise et la plus sincère à partir, d'une part des derniers résultats réels connus, d'autre part des programmes de vols de compagnies et des accords de trafic déjà signés ou en cours de négociation.

Concernant les outils de base pour la préparation budgétaire, on se rend compte que le budget est présenté par centre de synthèse (CS) et par compte limitatif (CL).

Le budget est établi par nature de charges, par centre de coûts (CC) et ensuite consolidé par centre de responsabilité (CR).

5.1.2. Les outils de base

La présentation du budget est notamment effectuée à partir des éléments suivants:

- **Les fiches budgétaires**

Il s'agit des imprimés concernant les états récapitulatifs des recettes aéronautiques et les imprimés spécifiques de récapitulation des dépenses de fonctionnement par nature.

- **Les états justificatifs de dépenses**

Ce sont des fiches justificatives de dépenses conçues selon les standards définis qui présentent les charges à imputer à un compte limitatif.

- **Les états récapitulatifs de dépenses**

Il s'agit des récapitulatifs des centres de coûts en centres de responsabilités et des centres de synthèse mais également par aéroport.

Les propositions budgétaires des Représentations doivent être accompagnées du maximum de justifications. Ces justifications concernent les objectifs spécifiques, les plans de charges établis selon les standards et enfin un programme d'exécution du budget.

5.2. Objectifs et procédures d'élaboration budgétaire

Nous présenterons les objectifs et ensuite les procédures de l'élaboration du budget.

5.2.1. Objectifs Budgétaires à l'ASECNA

Le système de gestion de l'ASECNA répond à certains objectifs spécifiques.

Tout d'abord, enregistrer les produits et les charges de l'agence selon une classification par nature. Ce rôle est assuré par la comptabilité générale, et la nomenclature du plan comptable général de l'ASECNA.

Ensuite, enregistrer les mêmes produits et charges selon une classification prenant en considération :

- d'une part, la composante géographique de l'Agence (représentation dans les Pays Membres) ou sa composante fonctionnelle à la Direction Générale ;
- d'autre part, les responsabilités opérationnelles d'élaboration et d'exécution du budget.

Ce rôle est assuré par la comptabilité budgétaire, qui prévoit:

- le découpage de l'Agence en centres de synthèse (CS) ;
- à l'intérieur de chaque centre de synthèse, une nomenclature par compte limitatif (CL) d'exécution du budget et centres de responsabilité (CR).

La comptabilité budgétaire constitue le cadre de construction du budget de fonctionnement de l'ASECNA (prévisions budgétaire) et du suivi des réalisations (exécution budgétaire).

Dans ce cadre, le système budgétaire doit, répondre à un souci de transparence et d'efficacité, s'appuyer sur une gestion prévisionnelle des flux quantitatifs qui concourent à la formation des dotations budgétaires.

Le support essentiel de cette planification est constitué par le système des plans de charges qui implique une meilleure définition des besoins de l'Agence, une parfaite maîtrise des dotations budgétaire et contribue également à l'élaboration des budgets d'approvisionnement et de trésorerie.

Avec ce système, l'Agence dispose d'un outil de pilotage permettant de rapprocher de manière systématique les prévisions et les réalisations et d'asseoir les bases d'une comptabilité matière.

Enfin, enregistrer les mêmes produits et charges selon une classification analytique permettant de mesurer le coût de certaines composantes essentielles des missions assurées par l'Agence: ce rôle est assuré par la nomenclature analytique des centres de coûts (CC) de l'ASECNA.

5.2.2. Procédures d'élaboration du budget dans l'ASECNA et son caractère prévisionnel

Il est préparé deux types de budget : des activités communautaires (articles 2 de la convention de Dakar) et celui des activités nationales (article 10 de la même convention).

Ces deux budgets sont confectionnés à partir d'outils (fiches manuelles, disquettes informatiques) et selon une nomenclature propre à l'agence.

Ils sont établis chaque année en fonction des directives de la Direction Générale et dans le respect des principes budgétaires de la comptabilité publique.

Ainsi pour ceux qui sont des procédures d'élaboration du budget, elles sont subdivisées :

- En représentation

Les premières évaluations des dépenses sont faites par les différents gestionnaires de crédits des centres de responsabilités. Pour ce faire, des imprimés budgétaires sont remplis minutieusement tout en essayant d'évaluer à son juste niveau les besoins nécessaires au fonctionnement de chaque centre de responsabilité.

Le Service Administratif, en tant qu'ordonnateur secondaire délégué, est chargé de collecter ces imprimés dûment remplis et de procéder à une analyse qui tient compte des objectifs fixés par le Directeur pour l'exercice concerné.

Les résultats de cette analyse sont transmis avec les propositions des différents services au Représentant pour une discussion budgétaire élargie à tous les chefs de service. Le Représentant arrête alors le projet de budget de sa représentation et le transmet au siège en dix (10) exemplaires.

- **Dans les services communs**

Les différents centres de responsabilité proposent des évaluations de charges pour l'exercice à venir en utilisant les imprimés budgétaires qui sont ensuite transmis au niveau du responsable du centre de synthèse pour l'analyse de ces propositions.

Les propositions retenues sont transmises à la Direction Administrative et Financière en cinq exemplaires.

- **Centralisation du budget**

Les exemplaires de chaque Représentation et services communs sont envoyés au service du Budget de la Direction Administrative et Financière.

Un exemplaire de chaque projet est transmis aux Directions Technique chargées, après analyse, de confirmer les propositions des représentations ou de formuler des propositions nouvelles.

Ces directions sont :

- la **Direction des Ressources Humaines** pour tout ce qui concerne les comptes de personnel, les comptes de relève et de formation (**CL 636-651-652-653-654-620-623-624-635-658**) ;
- la **Direction de l'Exploitation** pour tout ce qui concerne les comptes d'approvisionnement, de transit, de carburant SSIS, les conférences internationales et les lignes spécialisées (**CL 610-614-621-631-635**) ;

- la **Direction Technique** pour 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 ;
- la **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 (**613-619-621-630-632-634-635-639-640-649-660-670-671**).

Les contre-propositions sont rassemblées au service du budget qui prépare les fiches techniques de discussions budgétaires.

Enfin concernant le caractère prévisionnel du budget, il signifie que le budget voté est prévisionnel dont les dotations arrêtées ne sont jamais figées, elles peuvent être modifiées.

Il y a deux sortes de modifications :

- les modifications par transferts internes de compte à compte. Ces modifications ne changent pas l'enveloppe budgétaire globale et elles se traduisent par une simple décision modificative (D M) ;
- les modifications par apport de ressources nouvelles qui peuvent être une affectation de résultats de l'exercice précédent ou par apport de recettes exceptionnelles imprévisibles.

Dans ce cas, il est pris un collectif budgétaire qui modifie le budget en recettes et en dépenses.

5.3. Les types de budget à l'ASECNA

Les dépenses de l'ASECNA sont basées sur deux types de budgets: le budget de fonctionnement et le budget d'investissement. Ils sont centralisés par la Direction Administrative et Financière.

5.3.1. Budget de fonctionnement

Concernant le budget de fonctionnement, il a été conçu pour :

- l'appui à l'élaboration et centralisation des projets de budget;
- la comptabilité budgétaire et analytique (engagement et ordonnancement des dépenses) ;

- le suivi de l'exécution des budgets;
- la gestion des avoirs fournisseurs;
- l'établissement de la situation des engagements-ordonnancements;
- l'information périodique des services déportés sur leur niveau d'exécution budgétaire;
- le suivi des impayés et arriérés des factures;
- les propositions d'amélioration du cadre et des procédures.

Les activités concernant le budget de fonctionnement sont réparties entre les procédures ordinaires de liquidation et d'ordonnancement des recettes; les autorisations de dépenses et les autorisations de paiements; l'engagement, la liquidation, l'ordonnancement et le paiement des dépenses; les dotations prévisionnelles aux comptes d'amortissements et de provisions.

- **Procédures ordinaires de liquidation et d'ordonnancement des recettes**

Pour remplir les missions qui lui sont confiées, l'Agence est autorisée à percevoir des recettes en contrepartie des dépenses auxquelles elle doit faire face.

Les recettes sont dites budgétaires si leur produit est destiné exclusivement aux budgets de fonctionnement de l'Agence; affectées si leur produit est réservé au financement d'opérations d'équipement ou à l'amortissement d'un emprunt.

L'affectation de recettes au financement d'opérations d'équipement ou à l'amortissement d'un emprunt ne résulte jamais d'une simple décision de l'ordonnateur.

En aucun cas et en aucune manière, des recettes ne peuvent être affectées directement à la couverture de dépenses de fonctionnement spécifique.

Pour ce qui concerne les redevances aéronautiques (atterrissage, balisage, passagers, stationnement ...), cette ventilation est fonction des décisions du conseil d'administration, des dispositions réglementaires locales et des termes des contrats particuliers ou des conventions spéciales passées avec les états membres.

Les redevances aéronautiques et d'exploitation sont prévues par des textes réglementaires généraux alors que les redevances domaniales et commerciales font l'objet de documents contractuels individualisés pour chaque opération: convention, bail, autorisation d'occupation précaire, cahier des charges, etc.

Les recettes sont facturées et ordonnancées par les ordonnateurs. Tous les droits acquis au cours d'un exercice. Cependant l'ordonnateur dispose d'un délai d'un mois pour procéder à l'émission de tous les titres de recette correspondant aux droits constatés au cours de l'exercice précédent.

La liquidation a pour objet d'établir la validité de la créance et d'en déterminer le montant.

Toute facture doit comporter les bases de la liquidation de manière à permettre à l'agent comptable de vérifier la régularité de la créance à recouvrer. La facturation a pour objet de donner une base matérielle et un support juridique à la créance de l'Agence. En conséquence hormis certaines redevances perçues au comptant, aucune recette ne peut en principe être perçue sans facturation préalable.

L'ordonnancement d'une recette est l'acte juridique de rattachement de la créance à la comptabilité de l'Agence. Les factures signées par l'ordonnateur sont transmises au payeur accompagné du bordereau; chaque bordereau rappelle les émissions antérieures de manière à présenter le cumul des factures émises au titre du compte considéré.

Concernant les dépenses, il y a des procédures pour leur traitement et nous avons les autorisations de dépenses, la délégation des autorisations de dépenses et les autorisations de paiements

- **Procédures de traitement de dépenses**

Les dépenses sont exécutées au Siège, dans les services communs et dans les Représentations de l'Agence sur la base des autorisations de Dépenses (AD) consenties par le Directeur Général, à chaque ordonnateur ou gestionnaire de crédits. Une AD est une ouverture de crédits qui permet à l'ordonnateur ou au gestionnaire de crédits d'effectuer des dépenses (achats, services, salaires, etc.) sur les dotations votées. Les dépenses ne doivent être engagées, liquidées et ordonnancées que dans la limite des autorisations accordées.

Pour ce qui est de la délégation des autorisations de dépenses, un ordonnateur peut déléguer ses crédits autorisés à un autre pour des dépenses qu'il ne peut effectuer sur place. La délégation de crédits est accordée par le Directeur Administratif et Financier sur demande du déléguant et par prélèvement sur les crédits qui lui sont déjà autorisés. La délégation de crédits réduit ainsi les crédits autorisés au déléguant au profit du délégataire à qui il est

demandé de procéder à des engagements et ordonnancements de dépenses pour le compte du déléguant.

La gestion des autorisations de dépenses est du domaine exclusif du Directeur Général et par délégation du Directeur Administratif et Financier.

Les autorisations de dépenses s'accompagnent d'autorisations de paiement qui sont accordées par l'Agent Comptable aux payeurs. L'Agent Comptable n'accorde des Autorisations de Paiements (AP) qu'au vu des autorisations de dépenses. Le payeur ne procède aux règlements des dépenses ordonnancées que sur la base des AP qui lui sont accordées par l'Agent Comptable.

- **Engagement, liquidation, ordonnancement et paiement des dépenses**

L'engagement d'une dépense est l'acte par lequel l'agence crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge. En d'autres termes, l'engagement de la dépense est l'acte qui engage juridiquement l'Agence à payer à un tiers pour ses services rendus. Il s'analyse également comme un acte d'affectation de crédits budgétaires à la réalisation d'une dépense. Aucune dépense ne peut être ordonnancée sans un engagement préalable. En Représentation, seul le représentant a qualité pour engager une dépense au nom de l'Agence. Il peut toutefois déléguer une partie de son pouvoir à certains collaborateurs. Cette délégation qui est révocable à tout moment, doit faire l'objet d'une décision en la forme. Elle ne peut être subdéléguée.

Pour la liquidation des dépenses, les créances des fournisseurs sont successivement liquidées et ordonnancées. La liquidation a pour objet de vérifier les droits du créancier et déterminer ou contrôler le montant de ceux-ci. Avant toute opération de liquidation, les factures émises par le fournisseur et reçues par le service courrier sont transmises dès leur arrivée aux services de l'Agent Comptable.

Les missions de l'Agence, orientées essentiellement vers les prestations de service et la gestion dans les domaines de l'aéronautique et de la météorologie, comportent une distinction entre les Activités Communautaires et les Activités Nationales.

✓ **Les Activités communautaires visent :**

- la gestion de l'espace aérien des Etats membres,
- l'aide terminale sur certains aéroports,
- la gestion des écoles inter-états de l'Aviation Civile et de la Météorologie.

✓ **Les Activités nationales quant à elles, visent :**

- la gestion pour le compte d'un Etat selon une convention particulière ;
- et selon des conventions spécifiques, les services d'aide et de coopération avec tous les Etats ou Organismes non membres.

Concernant l'ordonnancement, il est l'acte administratif ordonnant conformément aux résultats de la liquidation l'ordre de payer la dette contractée par l'agence. Les factures sont transmises aux services financiers par bordereau pour ordonnancement. Elles doivent être accompagnées de l'original du bon de commande, de l'original du bon de livraison, éventuellement, du bon de transport aérien, du décompte provisoire ou définitif.

Dans la procédure de paiement avant ordonnancement le payeur de l'ASECNA, peut dans le cas ci-après, verser à un tiers des sommes sans que cette opération ne soit précédée d'une liquidation ou d'un ordonnancement en la forme. Les dépenses sans ordonnancement préalable sont effectuées en l'absence des crédits fournisseurs (fournisseurs refusant le bon de commande ou exigeant le paiement au comptant) suivant la procédure d'engagement de la dépense ou de lettre de l'ordonnateur au payeur lui demandant de régler la dépense qui sera régularisée dans un délai de 5 jours ouvrables. Il peut aussi y avoir des avances au personnel sur les indemnités de déplacement ou de mission. Ces avances sur les indemnités de déplacement pour les stages sont payées selon la durée de stage sans tenir compte de délai de route; pour les stages de longue durée qui couvrent plusieurs exercices budgétaires, il est engagé chaque année le montant correspondant aux indemnités de stage de l'année concerné ainsi que les frais.

Le paiement de dépenses préalablement provisionnées au cours de l'exercice ou les exercices antérieurs rend la dépense effective; il s'agit essentiellement des indemnités de départ à la retraite (leurs traitements feront l'objet de note de service), des grosses réparations, et d'autres charges à caractère exceptionnel provisionnées au crédit d'un compte de provision pour risque et charges.

5.3.2. Le budget d'investissement

Pour ce qui est du budget d'investissement, il est également conçu pour :

- effectuer l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement des dépenses d'investissement et de suivre le règlement des factures correspondantes;
- émettre des bons de commandes sur les opérations s'y rattachant;
- établir la situation des engagements et ordonnancements;
- informe périodiquement les services dépensiers sur leur niveau d'exécution budgétaire;
- suivre les impayés et arriérés de factures;
- faire des propositions d'amélioration du cadre et des procédures budgétaires.

Ainsi les investissements sont exécutés de façon qu'on retrouve un maître d'ouvrage (une structure du siège) qui définit les besoins au plan technique et confie la réalisation à un maître d'ouvrage délégué chargé de la gestion et la coordination des travaux (marchés, programmation technique et financière) ; le maître d'ouvrage délégué confie éventuellement à des structures ayant une compétence technique reconnue et appelée maître d'œuvre, la conception des ouvrages et équipements, le contrôle et l'exécution des travaux. Un maître d'œuvre peut être chargé de proposer au maître d'ouvrage délégué la réception et le règlement des investissements.

Le plan d'équipement est exhaustif et constitue le cadre de référence de tous les investissements de l'Agence; il est glissant et actualisable chaque année, dans une perspective aussi bien technique que financière; les projets d'équipement sont gérés par une structure du siège appelée gestionnaire; la réalisation financière d'un projet est faite à partir de la notion d'opération. L'opération constitue un concept financier, définie par un numéro, suivi d'un numéro d'ordre indiquant la source de financement.

Une opération doit être planifiée du point de vue technique et financier. Cette planification est faite au niveau du maître d'ouvrage de chaque projet qui définit pour chaque financement les parties du projet à exécuter.

L'opération peut aussi être modifiée et cette modification est faite à partir d'une Décision Modificative d'Opération (DMO) qui peut affecter le montant et la durée de vie.

- **Principes d'engagement des dépenses d'équipement**

L'engagement d'une dépense est l'acte rendant l'Agence débitrice d'un tiers. Il s'agit de la prise en compte des marchés passés, et des commandes faites (bonus de commande, lettre de commande,...)

Les dépenses doivent être engagées dans la limite des Décisions d'Ouverture d'Opération

(DOO), par gestionnaire d'opération. Outre le numéro et la date du marché, ou du bon de commande, il est affecté à chaque dépense engagée un numéro d'engagement dans une série chronologique par opération. L'engagement précise aussi le mode de paiement de la dépense.

Il s'agit du code précisant que le paiement est fait par: l'organisme financier, préfinancement de l'Agence, autofinancement. Les dépenses dont la réalisation est déléguée à un gestionnaire délégué sont engagées pour un montant provisionnel, il leur sera également attribué un numéro d'engagement. Elles devront faire l'objet d'un engagement complémentaire ou désengagement, avant la liquidation de la facture définitive.

- **Principe d'élaboration et d'exécution du budget d'équipement**

Le budget d'équipement est exhaustif, il prend en compte tous les mouvements financiers susceptibles de faire varier l'actif immobilisé, quelque soit le financement: par fonds propre, par subvention d'équipement ou par emprunts et dettes financières diverses.

Les dépenses de fonctionnement sont exclues du budget d'équipement, le budget d'équipement s'appuie sur le plan pluriannuel 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.

Compte tenu de l'enregistrement simultané de la dépense en comptabilité budgétaire et en comptabilité générale, il est indispensable que les prévisions de dépenses soient réparties par nature d'immobilisation.

- **Schéma d'élaboration du budget d'équipement**

Le budget est élaboré par nature d'immobilisation et est constitué par somme algébrique du montant actualisé prévu pour l'année budgétaire concernée, au niveau des échéanciers prévisionnels de réalisation de la DOO; et des reliquats sur les autorisations d'ordonnancement des exercices antérieurs.

Ainsi pour les nouveaux projets, le budget est constitué par le montant des ordonnancements prévisionnels indiqués dans l'échéancier de réalisation de la DOO, à la première année de planification. En cas de dépassement du montant des DOO, les procédures de modification d'une opération doivent être respectées.

- **Exécution du budget d'équipement**

Le budget annuel d'équipement et ses programmes sont approuvés par le conseil d'Administration. Les dotations budgétaires initiales et ultérieures (décisions modificatives) font l'objet d'une affectation au projet du plan à travers les opérations, d'une ventilation par gestionnaire délégué, d'une ventilation par source de financement.

- **Principes de liquidation et d'ordonnancement des dépenses**

Les dépenses doivent être liquidées, certifiées et ordonnancées dans la limite des autorisations d'ordonnancement. Au moment de la liquidation, elles sont réparties sur les différentes natures d'immobilisation et selon le site géographique qui accueille l'immobilisation. La prise en compte de la facture constitue la dernière étape de la procédure comptable budgétaire qui est réalisée à partir du bordereau d'ordonnancement.

Toutes les dépenses relatives à une opération, quelques soient la source de financement et le mode de paiement, doivent faire l'objet d'un ordonnancement préalable. Les bordereaux d'ordonnancement seront affectés comme suit: (original + copie) et pièces justificatives à l'agence Comptable (la paierie pour les gestionnaires délégués) selon les mêmes procédures que le fonctionnement; une copie au gestionnaire; une copie au service budget de la DAF.

- **Suivi comptable des opérations d'équipement**

L'Elaboration des règles de la comptabilité publique exigent se suivre, de manière détaillée, les éléments suivants: circuit de financement, circuit des procédures d'investissement, détail par nature des immobilisations en cours, immobilisations individuelles par source de financement (amortissement, etc.).

La mobilisation des financements est faite par l'Agent Comptable seul capable de certifier et prouver qu'un paiement a été effectué.

Les schémas comptables doivent permettre le suivi de la situation des immobilisations par consultation ou par tableaux de bord, par le Service des financements (DAF). A cette fin, de nouveaux comptes sont ouverts en comptabilité générale: factures en attente de remboursement, demandes de remboursement à établir, demandes de remboursement en cours, factures en attente de paiement par payeur, factures en attente de paiement par bailleur, demandes de paiement à établir, demandes de paiement en cours.

Afin de garantir l'exhaustivité de la mobilisation des financements acquis, certaines écritures sont générées par le système : soit lors du paiement, dans le cas des factures devant faire l'objet d'une demande de remboursement; soit lors de l'acceptation par l'Agent Comptable, dans le cas des factures devant faire l'objet d'une demande de paiement.

Le suivi en comptabilité générale de l'exécution du budget d'investissement se fait au niveau de la comptabilisation au débit des comptes d'immobilisation en cours. Il doit être effectué par nature d'immobilisations.

Compte de liaison spécifique - Programme de lettrage

Afin de bien isoler dans les comptes de liaison, les écritures concernant les acquisitions d'immobilisations et d'en faciliter le suivi, des comptes de liaison spécifiques sont créés. Ces comptes portent les numéros 450 ixx dans lesquels « i » fait référence à immobilisations et « xx » représente la codification des sociétés comptables telle qu'actuellement utilisée dans les comptes de liaison ordinaire. Ces comptes enregistrent toutes les écritures de liaison concernant les acquisitions (ordonnancement, paiement,...) et seulement ces écritures. Ils sont ouverts dans toutes les sociétés comptables, y compris la DELP.

Dans la comptabilité du siège ces comptes sont:

- **Crédités**

- en contrepartie d'un débit d'un compte « immobilisations en cours» dans les cas où une facture est ordonnancée en Représentation, quel que soit le mode et le lieu de paiement;
- « xx » représente alors la société comptable de la Représentation ayant ordonnancé la facture;
- en contrepartie d'un débit à un compte « fournisseurs » (400000) dans le cas où une facture ordonnancée au siège doit être payée en Représentation ou à la DELP ; « xx» représente alors la société comptable devant procéder au paiement.

- **Débités**

En contrepartie d'un crédit à un compte de Trésorerie (5xxxxx) dans les cas où une facture ordonnancée au Siège est payée par une autre Paierie; «xx» représente alors la société comptable de la Paierie devant procéder au paiement.

Ces comptes sont crédités en contrepartie d'un débit à un compte « fournisseurs» (400000) dans le cas où une facture ordonnancée en Représentation a été payée par l'Agent Comptable, le Payeur Europe ou un bailleur de fonds; « xx » représente alors la société comptable du siège (en cas de paiement par l'Agent Comptable ou un bailleur de fonds) ou de la DELP.

Dans la comptabilité de la DELP,

Ces comptes sont débités en contrepartie d'un crédit à un compte de Trésorerie (5xxxxx) lors du paiement d'une facture ordonnancée au Siège ou en Représentation; «xx» représente alors la société comptable de la Représentation ayant ordonnancée la facture.

Ces comptes sont CREDITES en contrepartie d'un débit à un compte de Trésorerie (5xxxxx) lors de l'encaissement d'un remboursement par un bailleur de fonds; « xx » représente alors la société comptable du siège.

5.4. Approbation et exécution du budget à l'ASECNA

Contrairement aux autres fonctions, la mission d'Approbation du budget nécessite beaucoup de démarches.

5.4.1. Procédures d'Approbation

Ainsi elle débute par la réception des projets de budgets des différentes structures (Représentations, Etablissements écoles, Délégations). Ensuite on passe à la convocation de la commission technique pour l'analyse des projets de budget. De plus on fait la convocation des structures pour les discussions du budget. Tous ceux-ci terminés, le budget est validé par le comité de direction. Et enfin il est approuvé par le conseil d'Administration.

5.4.2. Exécution du Budget

Mises à part l'approbation nous avons l'exécution du budget qui elle est une activité du bureau administration des crédits de fonctionnement. Ainsi il se charge :

- 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 de comptes à comptes et des rallonges budgétaires ;
- de l'élaboration des tableaux de bord et des comptes rendus d'exécution.

Il est nécessaire maintenant de parler des différents contrôles qui sont effectués en permanence dans l'Agence, aussi du contrôle d'exécution et de la mise en œuvre des actions correctives à l'ASECNA.

5.5. Le contrôle du budget à l'ASECNA

L'ASECNA est soumis à un double dispositif de contrôle; d'une part un contrôle externe composé d'une Commission de Vérification des Comptes et des Auditeurs Externes, et d'autre part, un contrôle interne supervisé par une fonction d'audit interne.

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 Economique et Technique.

5.5.1. Le contrôle interne et contrôle externe

Le contrôle pour l'Agence s'effectue à deux niveaux: à l'interne et à 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.

5.5.1.1. Le 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 maîtrises des risques ;
- le système de contrôle comprenant des contrôles permanents réalisés par les unités opérationnelles ou par des collaborateurs dédiés (dits de « 1er» et « 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 Economique et Technique en charge de l'audit interne à 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 Economique et Technique rend compte des principaux résultats de la surveillance selon des modalités déterminées par la Direction Générale.

Le Département Contrôle Economique 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 d'audit à l'agence; il véhicule les modalités d'intervention; élabore et met à disposition des Métiers, avec leur concours, des outils méthodologiques.

5.5.1.2. Le 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.

5.5.2. Les procédures de contrôle budgétaire à 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'autres part, d'une fonction d'audit assuré par le Département Contrôle Economique 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 1^{er} 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 Economique 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 intégrés à tous les processus existent effectivement, sont connus, sont appliqués, sont applicables et sont efficaces.

5.5.2.1. Le contrôle de l'exécution budgétaire

Après le contrôle effectué par l'ordonnateur principal, nous avons celui effectué par l'ordonnateur secondaire. Ainsi La décentralisation de l'exécution budgétaire au niveau des

Représentations, Administrations Délégués, Ecoles et Délégations dont les responsables respectifs ont titre d'ordonnateurs secondaires des recettes et des dépenses, nécessite la mise en place d'un système de contrôle et de suivi systématiques de leurs activités par l'ordonnateur principal. Cette responsabilité est exercée par la Direction Administrative et Financière dont le responsable a le titre d'ordonnateur délégué.

A cet effet, les agents en charge des contrôles vérifient notamment que:

En matière de recettes,

- les règles et les procédures d'engagement et d'ordonnancement des recettes (facturation) sont respectées;
- les recettes sont imputées dans les comptes appropriés;
- tous les services rendus sont facturés;
- toutes les factures émises sont comptabilisées.

En matière de dépenses,

- les règles et les procédures d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement des dépenses sont respectées ;
- les dépenses sont imputées dans les comptes appropriés ;
- les dépenses sont effectuées en adéquation avec le plan de charges budgétaires;
- les crédits sont utilisés de manière économique et efficiente.

Le travail à effectuer porte sur les activités de l'ordonnateur, de ce fait celles relevant du comptable, à savoir les décaissements (paiements) et les encaissements (recouvrements), ne sont concernées par ces contrôles.

Chaque structure décentralisée (Représentation, Administration Déléguée, Délégation et Ecole) fait l'objet d'un contrôle systématique tous les trois (3) ans au moins. Toutefois, un contrôle peut être effectué à tout moment en fonction des éventuels problèmes spécifiques constatés et signalés soit par les structures de la DAF elle-même, soit par d'autres structures du siège (Agence comptable, Contrôle Financier, Département Contrôle Economique, ...), soit par un ordonnateur secondaire.

La programmation des contrôles se fait dans la mesure du possible en synergie avec les autres structures de la Direction Générale qui effectuent de manière systématique des missions de contrôle de gestion administrative, financière et/ou comptable (Agence Comptable, Contrôle Financier, Direction des Ressources Humaines, Département Contrôle Economique).

Le contrôle de la Direction Administrative et Financière comprend six (6) grandes parties:

- la première partie porte sur l'organisation, la gestion des ressources humaines, les outils de travail et les archives;

- la deuxième partie traite de la vérification détaillée des dépenses par Compte Limitatif (C.L). Pour les analyses, les comptes de charge sont regroupés en trois (3) catégories:
 - o les C.L. d'achats de biens;
 - o les C.L. d'achats de services;
 - o les C.L. des charges du personnel;
- la troisième partie traite des dépenses payées avant ordonnancement
- la quatrième partie traite de la vérification détaillée des Restes à Payer et les arriérés ou impayés sur dépenses par Compte Limitatif (C.L) ;
- la cinquième partie traite des dépenses d'investissement;
- la sixième partie concerne la vérification détaillée des recettes par Compte Limitatif. Pour les analyses, les comptes de produits sont regroupés en deux (2) catégories:
 - o les C.L. des produits aéronautiques;
 - o les CL. des produits extra aéronautiques.

5.5.2.2. La mise en œuvre des actions correctives

Face aux constats des insuffisances du contrôle et de l'audit interne au sein de l'Agence, la

Direction Générale a inscrit dans son plan d'actions 2009 des mesures de renforcement des efforts engagés depuis 2005 pour améliorer le système de gestion de l'Agence qui sont les suivantes:

- la formalisation et la documentation du dispositif de contrôle interne et d'Audit interne;
- les actions de sensibilisation et de formation aux activités de contrôle;
- l'élaboration des guides de contrôle et d'inspection;
- la réalisation d'une cartographie des risques;
- le développement de l'expertise des inspecteurs et auditeurs internes;
- le plan d'audit prédéfini ;
- la mise en œuvre diligente des recommandations issues des rapports d'audit et de contrôle;
- la création d'un Comité d'Audit.

Le suivi et le pilotage du contrôle interne doivent comprendre des politiques et des procédures garantissant que les conclusions des audits et des autres formes d'évaluation sont mises en œuvre de la manière appropriée et sans retard.

Il est crucial de communiquer les informations nécessaires relations aux faiblesses du contrôle interne aux personnes concernées.

Dans cette perspective, il est prévu d'établir des règles fondées sur le principe général qu'un responsable doit être au courant de ce qui a une incidence sur les actions ou le comportement des personnes placées sous sa responsabilité, de même qu'il doit être en possession de toute information liée à la réalisation de ses objectifs spécifiques.

En général, les informations produites dans le cadre de ses activités circulent le long des circuits habituels de communication, toutefois, des voies de communication alternatives seront prévues pour permettre la transmission des informations sensibles, telles que celles qui portent sur des agissements incorrects ou illégaux.

Sur la base du rapport de mission, les membres de la mission d'audit et de contrôle devront réaliser, à l'intention de toutes les structures concernées, un tableau de suites à donner pour le suivi du plan d'actions, jusqu'à l'apurement des insuffisances, lacunes et écarts constatés.

Le processus de résolution commence dès que les résultats d'audit ou de toute autre analyse sont communiqués à la direction et ne s'achève qu'après l'adoption d'une mesure qui porte remède aux faiblesses identifiées.

Les structures doivent procéder à une revue périodique de l'état d'avancement de la mise en œuvre des actions correctives et en faire rapport à chaque comité de direction.

Afin de disposer des informations sur les activités de contrôle et d'audit au sein de l'Agence, il est prévu :

- la tenue d'une base de données des rapports de contrôle et d'audit interne;
- l'élaboration d'un rapport de synthèse mensuel à l'intention du Directeur Général de l'ASECNA et d'un rapport annuel analysant notamment les conclusions ressortant des rapports des différents niveaux et formule des propositions éventuelles de décisions.

Le contrôle budgétaire a été conçu pour aider à la gestion des différentes fonctions des entreprises en termes financiers et humains. La gestion budgétaire doit servir pour le suivi opérationnel, afin de contrôler la réalisation des objectifs fixés, et pour la structure en responsabilisant les acteurs. Le principe de fonctionnement du contrôle budgétaire est une confrontation périodique entre les données préétablies, les budgets et les réalisations effectives pour mettre en évidence des écarts qui suscite des actions correctives. La pertinence de la méthode repose sur la qualité des informations recensées dans les budgets et sur leur capacité à anticiper le devenir de l'entreprise car, dans cette approche, ce sont les éléments du budget qui servent de référence aux ajustements de pilotage. La procédure d'élaboration des différents budgets dans une entreprise est une procédure ordonnée qui traduit la hiérarchie entre les différents budgets. Les prévisions de vente conditionnent les prévisions de productions et, éventuellement de nouveaux investissements. C'est aussi une procédure itérative car des ajustements des prévisions peuvent se révéler nécessaires du fait, de goulets d'étranglements ou d'une trésorerie déséquilibrée.

A l'ASECNA tout comme ailleurs, le management est directement responsable de l'ensemble des activités de l'Agence, ce qui inclut la conception, la mise en œuvre, le fonctionnement adéquat, le maintien et la documentation du système de contrôle. La Direction Générale est chargée de définir impulse et surveille le dispositif le mieux adapté à l'organisation et à l'activité des structures. Dans ce cadre, elle se tient régulièrement informée des dysfonctionnements, des insuffisances et des difficultés d'application, voire des excès, et veille à l'engagement des actions correctives nécessaires.

Néanmoins le contrôle étant permanent et d'une utilité reconnue, la mission est exercée par l'ensemble de l'Agence, ainsi on rencontre l'œuvre des acteurs tels que: le Conseil d'Administration, la Direction Générale, le Contrôle Financier, l'Agence Comptable, le personnel, les Auditeurs internes et les missions externes qui renferment la Commission de Vérification des Comptes et les auditeurs externes.

Chapitre 6 : DIAGNOSTIC DES PROCEDURES DE LA GESTION BUDGETAIRE ET RECOMMANDATIONS

L'objet du présent chapitre est d'établir d'une part, une analyse de la gestion budgétaire en mettant en évidence ses forces et ses faiblesses ; d'autre part, faire des propositions de recommandations tendant à améliorer sa pratique.

6.1. Analyse de la gestion budgétaire

Nous présenterons dans cette partie les aspects de la gestion budgétaire tout en mettant en exergue les forces et les faiblesses du système en cours à l'ASECNA.

6.1.1. Les Forces de la gestion budgétaire

Il s'agit de faire une revue des acquis obtenus tant dans l'environnement et la conception de la gestion budgétaire (élaboration, exécution et contrôle budgétaire).

6.1.1.1. Les forces au niveau de l'élaboration budgétaire

L'ASECNA met l'accent sur le management par objectifs qui implique une véritable organisation planifiée dans le temps de l'utilisation des moyens techniques, humains et financiers. Cette orientation nécessite la traduction en actions pour les structures opérationnelles des objectifs initialement définis et la planification des moyens à mettre en œuvre pour la réalisation de ces actions.

Le découpage budgétaire de l'agence en CS et CR prépare l'évolution fondamentale de l'ASECNA vers une gestion par objectifs et correspond à sa structure organisationnelle. Ce découpage est accompagné d'une délégation de responsabilité et comme le souligne MYKITA et TUSZYNSKI (2002 : 140) "le découpage en centres de responsabilité permet grâce à la délégation de responsabilités une implication et une participation active des responsables pour atteindre les objectifs".

Une information complète de la comptabilité générale, principale source d'information de la gestion budgétaire et un cycle budgétaire couplé à l'exercice comptable qui s'étend du 1er janvier au 31 décembre.

6.1.1.2. Les forces au niveau de l'exécution budgétaire

L'exécution est fondamentale de la gestion budgétaire de l'Agence. En effet, à ce niveau le respect des procédures est plus que nécessaire donc caractérisé par l'application des règles de la comptabilité publique.

L'ensemble des actes administratifs et enregistrements comptables permettent la mise en place, la consommation et le suivi de l'utilisation des crédits alloués au titre de l'année.

Au niveau de l'Agence, comme dans toutes les comptabilités publiques, un des principes d'exécution et du suivi budgétaire à respecter impérativement est celui de la séparation de pouvoir entre les administrateurs et les comptables.

Les comptables prennent en charge le recouvrement des ordres de recettes, le règlement des ordres de dépenses, la garde, le maniement et la conversion des fonds et valeurs, le mouvement des comptes de disponibilité la conservation des pièces justificatives des opérations et la tenue de la comptabilité enfin de la production des états financiers (bilan annuel) de l'Agence.

Tableau 7 : Les forces au niveau de l'exécution du budget

Principes	Signification
L'autorisation	Les dépenses doivent toujours être autorisées, pour éviter toute velléité de modification des dotations budgétaires. Ces Autorisations de Dépenses (A.D) sont délivrées par Centres de Synthèse et par Compte Limitatif et sur présentation de plans d'exécution du projet de budget par les soins des gestionnaires de crédits (Responsables des centres de synthèse.)
L'antériorité	Les autorisations budgétaires doivent toujours être préalables. Elles sont envoyées au début de chaque exercice budgétaire et ce principe postule qu'une dépense ne doit être effectuée sans autorisation.
La règle de l'unité de caisse et la non-affectabilité des recettes	Ce principe postule que les recettes de l'Agence ne sont pas individualisées et affectées à des dépenses déterminées mais tombent globalement dans les caisses de l'Agence pour financer indifféremment (sans se préoccuper des sources) l'ensemble de ses dépenses.

Source : nous-mêmes

A ces deux acteurs de l'exécution du budget, il faut ajouter le Contrôleur Financier. Nommé par les organes statutaires, il exerce une surveillance sur chaque administrateur de crédit (ordinateur). Cependant, surveillance n'est pas synonyme d'espionnage ou de facteur bloquant. En effet, en plus de sa fonction de contrôleur des opérations de dépenses et recettes, il a une fonction de conseiller financier.

Nous résumons dans le tableau qui suit étapes d'exécution budgétaire :

Tableau 8 : Les forces au niveau des étapes d'exécution du budget

Phases	Définitions	Responsables
1) L'engagement	<p>l'engagement d'une dépense est l'acte par lequel un agent d'ordre administratif, habilité à cet effet crée ou constate à l'encontre de l'Agence une obligation dont résultera une charge pour celle-ci (commande, approbation de marché, etc.)</p> <p>Les engagements sont effectués dans la limite des crédits disponibles et dans le respect des règles d'imputation (CS, CR, CC, CL, CG)</p>	<p>■ Le Directeur Général (ordonnateur principal) ;</p> <p>■ les ordonnateurs secondaires le Directeur Administratif et Financier pour le Siège et les autres Responsables de centres de synthèse (Représentants par exemple)</p>
2) la liquidation	<p>Elle a pour objet la vérification de la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense.</p> <p>En effet, provoquée par l'engagement, la dépense n'est réelle que s'il résulte d'une dette (exécution du service) : à partir des pièces justificatives, des faits (livraisons, travaux, etc.) et des titres de créance (factures), la liquidation consiste à vérifier la réalité de la dette et à en mesurer exactement le montant.</p> <p>La liquidation est normalement postérieure à</p>	L'ordonnateur.

	l'exécution du service (ou à l'acquisition de ses droits par le créancier), elle peut intervenir dans certains cas, à une étape antérieure (avances et acomptes).	
3) l'ordonnancement	<p>c'est la dernière phase administrative qui est l'acte administratif par lequel l'ordonnateur donne, conformément au résultat de la liquidation, l'ordre de payer la dette.</p> <p>Il relève du pouvoir discrétionnaire de l'ordonnateur, et obéit (sauf exception) à la règle du service fait et ne peut être émis qu'au profit du créancier originaire.</p> <p>Ordonnances (Directeur Général) et mandats (ordonnateurs secondaires) doivent respecter les règles budgétaires (imputations correctes, disponibilité des crédits...) et ne peuvent être émis que sur la caisse du comptable auprès duquel leur auteur est accrédité (comptable assignataire) ; mais les ordonnances doivent en outre être présentés au contrôleur financier (visa), qu'il s'agisse d'ordonnances de paiement ou d'ordonnances de délégué (délégation de crédit à un ordonnateur secondaire).</p> <p>Le rôle de l'ordonnateur est essentiel en ce sens qu'il vérifie au fond les pièces justificatives de la dépense (liquidation) et garantit leur authenticité et leur réalité.</p>	L'ordonnateur.
4) le paiement	<p>Phase comptable de l'opération, règlement de la dépense, le paiement est l'acte administratif par lequel l'Agence se libère de sa dette.</p> <p>Le comptable effectuera avant de payer les vérifications importantes suivantes sur :</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ la validité des pièces justificatives du paiement (il existe sur elles, et notamment sur le mandat, un contrôle complet, de forme et de fond) ; 	L'Agent Comptable et les payeurs.

	<p>■ la seule régularité formelle</p> <p>des pièces justificatives de la dépense (factures, procès-verbaux de réception...), déjà approuvée au fond par l'ordonnateur et sur lesquels le comptable ne saurait porter à nouveau une appréciation de fond sans violer le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables.</p> <p>Cependant, le régime de compétence auquel le comptable public est soumis lui fait obligation de payer la dette si le dossier est régulier et de refuser le paiement dans le cas contraire ; mais la rigueur de cette règle est tempérée, dans la mesure où l'ordonnateur principal le Directeur Général dispose du pouvoir de réquisition l'Agent Comptable.</p>	
--	--	--

Source : nous-mêmes

Pour les recettes, les procédures de l'Agence respectent le principe de la séparation de l'ordonnateur et du comptable de la comptabilité publique.

Ainsi, la Direction Administrative et financière établit les factures avec l'aide de la Direction de l'Exploitation pour la reconstitution des éléments de facturation, et émet un ordre recette après ordonnancement.

6.1.1.3. Les forces au niveau du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire de l'Agence est un contrôle hiérarchique au plan interne et au plan externe et ce contrôle est effectué par les commissaires aux comptes et les auditeurs externes.

Tableau 9 : Forces au niveau du contrôle budgétaire

Corps de contrôle	Eléments de contrôle
Le contrôle des ordonnateurs	La position hiérarchique des ordonnateurs leur permet d'exercer un contrôle sur leurs collaborateurs. Ce contrôle s'exerce par la vérification des rapports d'activité et documents envoyés périodiquement par les ordonnateurs secondaires au Directeur Général. Le Directeur Général peut aussi commanditer un contrôle inopiné auprès des Centres de synthèse.
Le contrôle de l'Agence Comptable	L'Agent comptable exerce son contrôle sur les paieries en vérifiant par exemple la régularité des opérations (montant, imputation).

Source : nous-mêmes

6.1.2. Les faiblesses de la gestion budgétaire

La démarche consiste à mettre en exergue les faiblesses tant au niveau de l'élaboration, de l'exécution que du contrôle budgétaire, d'en faire l'analyse et l'interprétation afin d'envisager des améliorations.

6.1.2.1. Les faiblesses au niveau de l'élaboration du budget de l'ASECNA

En nous appuyant sur les techniques d'investigation déjà proposées à la première partie dudit mémoire pour une meilleure analyse de l'ensemble du processus budgétaire de l'ASECNA, nous passons désormais à une étape non moins importante, celle de la présentation des résultats et de leur interprétation afin de mieux cerner les insuffisances découlant de ce diagnostic.

6.1.2.1.1. Absence d'une planification claire et bien définie

Notons d'abord que la gestion budgétaire fait partie de la planification d'entreprise. Cette dernière peut être définie comme un ensemble d'informations prévisionnelles regroupées dans des plans.

Planifier, c'est en fait prévoir des actions tout en affectant des ressources qui permettront de diriger les activités en fonctions évidemment des objectifs qui ont été préalablement fixés.

En effet, la planification joue un rôle crucial dans toute entreprise, car elle précède l'action ; c'est en fait une prise de décision anticipée.

Or, nous avons eu à constater qu'il n'y pas à l'ASECNA une planification bien élaborée, avec des objectifs précis. Il y a en fait une imprécision en ce qui concerne les résultats que l'ASECNA veut atteindre.

Etant donné que la planification englobe la gestion budgétaire, il est clair que l'absence d'une planification bien définie aura des répercussions sur l'élaboration des budgets. Cette dernière sera alors biaisée.

6.1.2.1.2. Absence de procédure de préparation budgétaire

La première chose qui nous a interpellés et qui nous a marqué à l'ASECNA, est en fait l'absence d'une procédure relatant l'ensemble des actions à mener par les agents de la Direction Administrative et Financière quant à la préparation du budget.

La seule indication est la date limite concernant les envois de projets de budget par les différents Centres de Synthèses à la Direction Administrative et Financière.

Cette absence de calendrier de préparation du budget fait que les projets de budget, dans leur majorité, sont élaborés à l'approche de la date limite de leur envoi à l'Agence. Ce qui fait que la Direction Administrative et Financière les reçoit avec énormément de retard ; ceci ne facilite pas le travail des agents de la DAF car ces derniers se trouvent avec beaucoup de travail avec un temps relativement court.

Nous pensons que cette culture du retard quant à l'envoi des projets de budgets est essentiellement due à un problème de management au niveau des Représentations. Il appartient donc aux différents Représentants d'imposer au sein de leurs Représentations un calendrier de réalisation des projets de budgets afin ceux-ci soient reçus dans les meilleurs délais par la Direction Administrative et Financière.

6.1.2.1.3. Obsolescence du plan comptable de l'ASECNA.

Le plan comptable de l'ASECNA est unique en son genre. Il est en fait inspiré du plan comptable français de 1982. Or, la majorité des pays membre de l'ASECNA font partie de l'espace OHADA (Organisation pour l'Harmonisation du Droit des Affaires en Afrique).

Ainsi, il se pose d'une part un problème d'adaptation de la part des agents de l'Agence qui ont reçu une formation avec un plan comptable de l'OHADA et d'autre part étant dans un environnement où pratiquement tous les documents sont confectionnés avec les normes de ce dernier. De ce fait, le présent plan comptable utilisé par l'ASECNA, à notre avis, ne s'adapte plus à la situation actuelle et freine quelle que fois l'efficacité des agents de ladite Agence.

6.1.2.1.4. La méthode de prévision utilisée

La méthode de prévision utilisée par l'ASECNA montre que cette dernière est totalement empirique. Cette méthode pose de problèmes.

En effet l'établissement des prévisions de l'année N+1 se fait en fondant sur une reconduction quasi systématique de celles de l'année N.

Ainsi donc, les agents procèdent à un réajustement des budgets précédents. Cette méthode, à notre avis, trahit la gestion budgétaire car elle ne permet pas une réelle prise en compte des mesures correctives. Or, celles-ci ont pour principal but de rendre performant le processus budgétaire par l'amélioration des méthodes et d'exécution du budget.

De ce fait, ces méthodes de prévisions conduisent certains dirigeants à déterminer des objectifs quelques fois irréalistes qui ne cadrent pas forcément avec les moyens et/ou les objectifs de l'ASECNA.

Aussi, ces agents qui doivent saisir ces différents projets de budgets sont relativement peu nombreux, vu que l'information du système n'est pas effective dans tous les Centres de Synthèses d'où l'augmentation des risques d'erreurs qui engendreront sans doute des conséquences plus tard sur le processus budgétaire.

6.1.2.2. Faiblesses au niveau de l'exécution et du suivi budgétaire

A ce niveau, il existe un certain nombre de carences lié à l'exécution budgétaire à l'ASECNA.

6.1.2.2.1. Absence d'un document de référence

Malheureusement les différentes structures de l'Agence ne disposent pas d'un référentiel qui puisse les guider dans leurs travaux. Ceci constitue une grosse carence au sein de l'ASECNA.

De ce fait les structures de l'ASECNA travaillent sans aucune codification. En clair, il n'y a pas au sein de l'Agence, une politique de gestion clairement définie. Ce qui engendre parfois chez les travailleurs une méconnaissance des tâches qui leurs sont assignées.

Donc, si on n'y prend pas garde, cette situation engendrera une baisse de performance des travailleurs. Ce qui aura, sans nul doute, des répercussions sur la bonne marche de l'ASECNA.

- **Au niveau des charges**

Parlant des charges, donc des dépenses, il faut noter que les Autorisations de Dépense (AD) sont mises à la disposition des CS par semestre. Or, on se rend compte qu'après trois ou quatre mois d'exécution du budget que certains CS demandent des réajustements de crédits pour la réalisation des dépenses qui n'ont pas été budgétisées.

Ceci pose problème et ne facilite pas le travail des agents de la DAF qui sont de ce fait perpétuellement confrontés à des situations difficiles.

En outre, le problème de la prévision se pose encore, car une situation pareille nous laisse comprendre que les prévisions ont été mal réalisées. Elles ont été effectuées en ne tenant pas compte des besoins des Représentations.

Par ailleurs, notons que les rallonges et les modifications récurrentes du budget rendent difficile le contrôle budgétaire.

- **Au niveau des produits**

Quant aux produits, on se rend compte qu'il y'a à chaque fois énormément de retard au niveau de la facturation.

Aussi, les services de l'Agence éprouvent énormément de difficultés quant aux recouvrements des créances. Ceci est principalement dû à la transmission tardive des éléments informatisés de la facturation, à la lenteur dans la reconstruction des vols, au nombre élevé des clients défaillants, et aussi aux arriérés de frais de scolarités des écoles de l'ASECNA (EAMAC, ERNAM, ERSI).

6.1.2.2.2. Le logiciel de comptabilité de gestion (COGEST)

Le logiciel COGEST est un logiciel de comptabilité et de gestion utilisé par l'ASECNA. Il a de multiples fonctions parmi lesquelles :

- la mise en place des crédits ;
- la délégation des crédits ;
- les transferts de compte à compte ;
- l'engagement et l'ordonnancement des dépenses,...

Précisons que COGEST est un logiciel spécifique à l'ASECNA et il est indispensable au sein de l'Agence car il est à la base de tout le travail effectué par les agents de l'ASECNA.

Néanmoins, il est important de révéler que ce logiciel, malgré son importance cruciale, présente d'énormes manquements.

La première insuffisance est liée à la méconnaissance même du logiciel COGEST. En effet, nombre d'agents de l'ASECNA éprouvent des difficultés quant à l'utilisation du logiciel, relevant ainsi d'une absence de formation adéquate.

Deuxièmement, le logiciel présente une lenteur exaspérante. Le logiciel COGEST devient extrêmement lent lorsqu'il est utilisé en même temps par plusieurs agents. Or, ceci relève de la vocation même du logiciel. Vu l'effectif de l'ASECNA et l'importance du travail qui y est effectué, il est tout à fait normal que logiciel soit sollicité simultanément par plusieurs agents.

Troisièmement, nous avons remarqué également qu'il n'est pas possible pour les agents du bureau de l'administration des crédits de procéder simultanément à une mise en place des crédits. Ceci retarde considérablement le travail de ces agents. Sachant que la mise en place des AD constitue la partie centrale de l'exécution du budget, nous pensons véritablement que cette situation constitue une insuffisance supplémentaire du processus budgétaire de l'ASECNA.

Le logiciel COGEST, par-delà son importance, a ses limites illustré par le que les bons de commande sont toujours faits manuellement. Nombre d'agents de l'ASECNA le considèrent comme obsolète. Aussi, ce dernier n'est pas tout à fait adapté au nouvel environnement

économique et comptable par la généralisation des Nouvelles Technologies de l'Information et de la Communication (NTIC).

6.1.2.3. Faiblesses au niveau du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire, faut-il le rappeler, fait partie intégrante de la gestion budgétaire. Elle constitue la dernière phase des trois principales phases de la gestion budgétaire. C'est en effet au cours de cette étape qu'on procède à l'analyse des écarts et à la prise d'éventuelles mesures correctives.

De part cette définition, on voit clairement que le contrôle budgétaire est un outil qui permet aux responsables des différents services de maîtriser et d'améliorer leur gestion.

De ce fait, elle constitue une étape extrêmement importante car elle permet de corriger les erreurs qui ont été effectuées et de veiller à ce que celles-ci ne se reproduisent pas au cours de l'exercice à venir.

Or, on constate que le contrôle budgétaire ne joue pas le rôle qui devrait être le sien à l'ASECNA.

L'ASECNA dispose en son sein de plusieurs organes de contrôle mais ces derniers, faute de référentiels clairs qui leur permettraient de jouer pleinement leurs rôles, sont dans l'impossibilité de prendre des mesures drastiques telles que les sanctions envers les responsables opérationnels.

6.2. Recommandations sur l'élaboration budgétaire

Ces recommandations seront de quatre ordres. D'abord sur la planification budgétaire, ensuite sur la préparation budgétaire et sur le plan comptable de l'ASECNA, et enfin sur la méthode de prévision utilisée.

6.2.1. Recommandations sur la planification budgétaire

Nous recommandons alors à l'ASECNA, à l'avenir, de mettre en place un cadre plus global qui indiquerait en fait de manière claire la direction à suivre et les moyens d'y parvenir, c'est l'objectif central de la planification. Car n'oublions pas que le budget appartient au processus de planification.

6.2.2. Proposition d'un calendrier de préparation budgétaire

Nous recommandons à l'ASECNA la mise en place d'un calendrier de préparation du budget relatant les dates et les actions à mener par les différentes parties. Ainsi nous pensons que pour l'ASECNA, l'absence d'un calendrier de préparation budgétaire constitue une entorse quant à l'efficacité de son processus budgétaire.

De ce fait le calendrier proposé est le suivant :

- Mai

Nous pensons qu'il serait nécessaire que la note du Directeur Général présentant la politique budgétaire de l'ASECNA pour le prochain exercice soit connue dès le mois de Mai, et qu'elle soit automatiquement notifiée à la Direction Administrative et Financière.

- Juin

Ce mois doit être réservé à l'envoi des directives et des fiches budgétaires aux différentes Représentations et autres structures de l'Agence, afin qu'elles puissent réaliser leurs projets de budgets.

- Juillet

Durant cette période, les Représentations et les différentes structures de l'Agence se consacrent à l'élaboration des projets de budgets, en respectant bien évidemment la politique budgétaire de l'Agence.

- Août

Durant ce mois, les projets de budgets doivent impérativement être reçus par la Direction Administrative et Financière, et ensuite transmis aux différentes Directions Techniques pour études.

- Septembre

C'est durant cette période que la Commission Technique Budgétaire doit se réunir sous la supervision de Direction Administrative et Financière pour discuter sur les projets de budgets et faire d'éventuelles révisions ou corrections. Les projets de budgets seront ensuite renvoyés aux Représentations pour qu'elles prennent connaissance des différentes observations.

- **Octobre**

Il doit se tenir durant ce mois la Session Budgétaire. C'est lors de cette réunion que les Représentations défendent leurs projets de budgets.

- **Novembre**

Les agents de la Direction Administrative et Financière finalisent leurs projets de budget en tenant compte bien évidemment de toutes les corrections qui ont été effectuées lors de la Session Budgétaire. Ce projet de budget est alors soumis au Directeur Général pour validation.

- **Décembre**

Une fois que le projet de budget a été définitivement arrêté par le Directeur Général, il est envoyé au Conseil d'Administration pour approbation.

6.2.3. Recommandations sur le plan comptable de l'ASECNA.

Nous pensons qu'il serait tout à fait normal que l'ASECNA utilise le plan comptable de l'OHADA qui, faut-il le rappeler, est entré en vigueur depuis le 1er janvier 2001.

Le plan comptable OHADA, du fait de l'uniformisation de ses principes et normes, présente plusieurs avantages.

Donc nous pensons que la mise en place du plan comptable OHADA au sein de l'ASECNA ne fera que renforcer le système comptable actuellement en vigueur.

6.2.4. Recommandations sur la méthode de prévision utilisée

Nous recommandons à l'ASECNA d'utiliser la méthode de Budget à Base Zéro (BBZ). Cette méthode consiste à faire table rase de l'acquis budgétaire, donc de faire l'hypothèse de sa suppression et ensuite de s'interroger sur l'utilité de ses finalités pour l'ASECNA.

L'objectif principal du BBZ est d'obliger les responsables à clarifier leurs prévisions, en se fondant évidemment sur l'actuel et le futur et non sur le passé.

Nous pensons que les prévisions effectuées doivent être basées sur les objectifs prédéfinis et aussi sur les moyens réels dont dispose l'ASECNA.

6.3. Recommandations sur l'exécution et le suivi budgétaire

Ces recommandations porteront tour à tour sur la mise en place d'un document de référence ; sur l'exécution des charges, sur l'exécution des produits ; le suivi budgétaire ; la mise en place de tableau de bord et enfin sur le logiciel de comptabilité de gestion.

6.3.1. Proposition de la mise en place d'un document de référence

Nous recommandons à l'ASECNA la mise en place d'un document de référence. Car nous pensons qu'il est nécessaire que les agents sachent clairement ce qu'ils doivent faire et comment le faire. Ce référentiel favorisera le travail de chaque agent et permettra aussi à l'ASECNA d'être beaucoup plus compétitive.

6.3.2. Recommandations sur l'exécution des charges

Comme recommandation afin de faciliter l'exécution du budget, nous proposons la mise en place des quotas de consommation. Ceci doit être fait avec l'adhésion des utilisateurs, c'est-à-dire les Centres de Synthèse, pour une meilleure prise en compte de leurs besoins réels afin de mieux juguler les dépassements budgétaires.

6.3.3. Recommandations sur l'exécution des produits

Nous recommandons à l'ASECNA de prendre des mesures idoines afin d'une part de réduire les délais de facturation, et d'autre part d'améliorer le taux de recouvrement des créances. Car l'ASECNA fait face à d'énormes charges quant à son fonctionnement, et ce sont en effet les produits provenant des recettes qui doivent financer ces dépenses. Donc, le recouvrement des créances ne doit, en aucune manière, être négligé.

Par ailleurs, pour faciliter les rentrées d'argent, nous recommandons à l'ASECNA de privilégier les paiements au comptant, et d'appliquer des sanctions telles que les pénalités de retard aux clients défaillants.

6.3.4. Au niveau du suivi budgétaire

Nous suggérons à l'ASECNA, l'instauration de réunions de suivi budgétaire mensuelle ou bimensuelle, occasion d'échanges entre les responsables des centres budgétaires pour rendre compte des écarts constatés et les mesures correctives à prendre et à mettre en œuvre. ces

mesures devraient être répercutées au niveau du personnel de base par les responsables de centre budgétaire.

6.3.5. La mise en place de tableau de bord

Nous préconisons la construction du tableau de bord de gestion budgétaire pour assurer un bon pilotage de la gestion budgétaire au sein de l'ASECNA.

Le tableau de bord de gestion servira à contrôler fréquemment la réalisation des prévisions ou, au contraire à mettre en évidence les secteurs où l'ASECNA n'a pas atteint ses buts.

Le tableau de bord permettra:

- à chaque centre de responsabilité à évaluer ses propres prévisions dans le cadre de l'objectif global de l'ASECNA, et s'engagera à les réaliser. Lorsque l'entreprise constate un écart dans sa trajectoire, elle doit être en mesure de détecter le centre de responsabilité qui en est la cause.
- de réaliser des recherches dans un délai suffisamment bref pour qu'une action corrective puisse être effectivement menée.
- de fournir à chaque responsable les données concernant son environnement qu'il soit interne ou externe, afin qu'il puisse réagir aux variations de la conjoncture et aux prévisions défectueuses d'un centre de responsabilité connexe.

6.3.6. Recommandations sur le Logiciel Comptabilité de Gestion (COGEST)

Nous recommandons à l'ASECNA à ce que tous les utilisateurs du logiciel COGEST soient parfaitement en phase avec ce dernier au moyen d'une formation appropriée. Ainsi nous pensons qu'il est tout à fait inconcevable que le logiciel sur lequel repose pratiquement tout le travail de l'ASECNA ne soit pas maîtrisé par l'ensemble des agents.

De ce fait, nous pensons aussi que l'ASECNA doit prendre des mesures nécessaires pour pallier à cette lenteur du logiciel. Car elle engendre un retard considérable dans le travail, ce qui n'est pas sans conséquences sur la performance de l'ASECNA.

Le développement des techniques informatiques transforme la gestion budgétaire en fonction auxiliaire du système d'information et d'aide à la décision. Les données interprétées par le contrôle de gestion sont tributaires des systèmes informatiques qui les produisent.

Cette relation de dépendance ne fait que traduire la place spécifique du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'entreprise. Tout compte fait, l'exercice de sa mission suppose qu'il ait accès aux informations dont les services contrôlés disposent.

Il est vrai que les systèmes d'informations tendent à constituer la structure des organisations postindustrielles. Les E.R.P., « Entreprise Resource Planing », sont des logiciels de gestion intégrés prenant en charge de façon cohérente l'administration des principaux flux de données de l'entreprise. Ces systèmes opérationnels intégrés nécessitent un paramétrage minutieux et finissent par s'identifier avec l'architecture organisationnelle.

Par ailleurs, pour une meilleure gestion des activités de l'Agence et pour des soucis de transparence, nous recommandons à l'ASECNA, à la place de toutes les propositions faites au-dessus, de procéder vivement au changement du logiciel COGEST avec un autre plus adapté aux NTICS et qui intégrera l'ensemble des activités de l'Agence et l'ensemble de ses agents de manière à ce que tous les besoins du personnel et de fonctionnement ainsi que les suivis budgétaires pouvant y afférer, soient pris en compte. Donc un logiciel prenant en compte la dimension de l'Agence, son système de fonctionnement et respectant aussi la hiérarchisation de cette dernière pour permettre à certains responsables d'être au courant de l'existence des dossiers qui sont à leur niveau mais aussi de procéder au contrôle de toutes tâches effectuées par ses agents.

6.4. Recommandations sur le contrôle budgétaire

A ce niveau, nous pensons que l'ASECNA se doit de procéder à une restructuration complète de l'ensemble de ces organes de contrôle, en mettant en place un organe chargé exclusivement du contrôle budgétaire. Et surtout en dotant cet organe de tous les moyens nécessaires pour l'accomplissement de sa mission. Celle-ci sera essentiellement de procéder aux calculs des écarts, d'analyser ces écarts et de proposer d'éventuelles mesures correctives dans le seul but d'améliorer l'efficacité du processus budgétaire de l'ASECNA.

Aussi, les mécanismes de système de contrôle mis en place doivent être compris de tous les responsables. Ces mécanismes doivent être obligatoirement adaptés aux objectifs et aux besoins de l'ASECNA. Car nous pensons que ce n'est qu'à ses conditions que les différents responsables accepteront le système de contrôle comme un outil d'aide à la gestion.

Par ailleurs, dans le même état d'esprit, nous pensons qu'il est temps que l'ASECNA fasse sienne la culture de la gestion par objectifs.

En effet, la gestion par objectifs consistera pour l'ASECNA d'assigner à chaque responsable opérationnel des objectifs clairs et précis. Ces responsables disposeront des moyens adéquats pour la réalisation de ces objectifs. Ces derniers auront donc une obligation de résultat. Des explications leur seront alors demandées en cas d'écarts et d'éventuelles mesures correctives seront prises par l'organe chargé du contrôle budgétaire. Ainsi, chaque responsable sera édifié tout au cours de l'exercice sur le travail qu'il doit accomplir et avec quels moyens.

Pour ce faire, nous pensons qu'il serait nécessaire de procéder à une formation de tous les responsables opérationnels afin que ces derniers soient imprégnés de tous ces mécanismes de gestion par objectifs afin qu'ils aient la vision la plus claire possible des différentes missions qui leurs sont assignées.

Cette culture de la gestion par objectifs, les responsables doivent se l'approprier. Ces derniers doivent l'intégrer dans leur travail au quotidien.

C'est alors à cet état esprit seulement que le contrôle budgétaire apparaîtra comme un outil d'aide à la gestion, de conseil, d'apprentissage dans l'unique but d'améliorer la performance de chacun d'entre eux au sein d'un groupe (ASECNA) aux multiples objectifs, et non pas seulement comme un moyen de sanctionner une faute commise.

Il est vrai que contrôle n'est pas synonyme de sanction, mais nous pensons véritablement qu'il faudrait différencier les responsables qui travaillent correctement de ceux qui ne travaillent pas comme il le faut en sanctionnant de manière positive ou négative. Car n'oublions pas que l'ASECNA, de par l'immensité et la complexité de sa fonction qu'est la régulation de l'espace aérien africain, se doit d'être compétitive et performante à tous les niveaux.

6.5. Autres recommandations

Pour dynamiser la gestion budgétaire, nous proposons l'adoption du BBZ et l'implication de tous les opérationnels.

6.5.1. L'adoption du BBZ

Nous recommandons à l'ASECNA, l'adoption du BBZ en lieu et place des budgets de reconduction pour une meilleure maîtrise des charges de fonctionnement.

Les gestionnaires doivent justifier chaque élément du budget qu'ils proposent. Ceci a l'avantage de faire réfléchir de façon proactive les gestionnaires de ce fonds dont ils ont besoin. Il permet également d'éviter la tendance à simplement ajouter un pourcentage du budget de l'année précédente ou de supposer que les dépenses resteront les mêmes.

Le BBZ est, en première analyse, une méthode qui vise à contourner les inconvénients d'une prévision budgétaire par simple incrémentation. Cette méthode postule que toutes les activités, toutes les structures peuvent être remises en question lors de la préparation du budget, que leur financement ne saurait être acquis sans qu'elles aient été scrutées attentivement lors d'un exercice d'allocation compétitif des ressources. Ce qui permettrait à l'ASECNA :

- d'optimiser des ressources grâce à une organisation débouchant soit sur des économies budgétaires, à prestation égale, soit sur des prestations supplémentaires, à égalité de budget, soit sur une combinaison des deux ;
- d'adapter à son environnement grâce à une allocation judicieuse des ressources aux services et activités correspondant le plus aux besoins du moment et aux besoins futurs ;
- grâce à une planification opérationnelle d'assurer une meilleure circulation de l'information ;
- de motiver de façon accrue la ligne hiérarchique grâce à la participation au processus budgétaire et à l'amélioration de la communication au sein de l'ASECNA ;
- de stimuler la créativité et l'innovation à tous les échelons de l'ASECNA ;
- d'accroître la compétence au management de l'encadrement grâce à une formation, à un meilleur dialogue entre supérieurs et subordonnés.

6.5.2. L'implication de tout le personnel

Les parties prenantes à l'élaboration des budgets ou même le personnel concerné par l'application de mêmes standards budgétaires peuvent aussi bien appartenir au sommet qu'au bas de la ligne hiérarchique.

A cet effet il faudra communiquer pour donner de l'impulsion. Un travail de communication spécifique doit être opéré préalablement au démarrage du processus budgétaire. Le DAF a généralement reçu une note de cadrage, qui délivre les consignes-phares de l'année budgétaire et à lui de les faire redescendre à l'ensemble des parties concernées par le processus budgétaire. En annonçant le démarrage du processus budgétaire, le DAF en précise donc les grandes orientations, la répartition des tâches et donne les premiers éléments de calendrier. C'est à ce moment-là que sont précisées les étapes de remontée des éléments budgétaires, élaborés par les départements concernés, à la direction financière. Ce travail en amont permet l'adhésion de toutes les équipes au processus budgétaire. Le risque principal que la gestion budgétaire de l'ASECNA devra éviter, est l'établissement d'une mode de fonctionnement en circuit fermé car en associant pas tous les responsables à l'élaboration du budget, elle pourra en effet difficilement les impliquer dans sa réalisation qui engage le sens de responsabilité de tous les agents.

L'informatisation de la gestion budgétaire à l'ASECNA avec l'adoption du progiciel de gestion intégré (PGI) a permis, une véritable instauration d'un système de gestion adapté au besoin de l'organisation.

Ainsi dans la pratique, les étapes du processus budgétaire à savoir l'élaboration, l'exécution et le contrôle sont suivis et respectés dans une certaine proportion, ce qui a laissé apparaître les problèmes qui ont affectés le système en question et donc nous avons essayé de donner des recommandations plus haut.

Conclusion

Toute entreprise, soucieuse de son devenir est sensé s'interroger : **où** vais-je aller, avec **quels** moyens, **comment** et **quand** arriver ? La gestion budgétaire est l'outil idéal pour répondre à toutes ces questions. C'est en cela que notre travail consistait à savoir si l'ASECNA utilise la gestion budgétaire comme outil de pilotage de ses activités. Si ce n'est pas le cas, notre mission était de sensibiliser les dirigeants à mettre en place cet outil indispensable pour une entreprise qui veut atteindre ces objectifs.

Conclusion de la deuxième partie

Cette seconde partie du mémoire a porté dans son premier chapitre sur une visite guidée de l'ASECNA. Cette visite a mis en évidence son cadre historique et juridique, ses missions et sa structure organisationnelle.

Le deuxième chapitre nous a présenté pratique de la gestion budgétaire au sein de l'organisme à travers les principes, les outils de base et les principales caractéristiques de son application.

Après les enseignements tirés des chapitres un et deux de cette deuxième partie, le troisième chapitre a fait l'objet d'un diagnostic des procédures de la gestion budgétaire de l'ASECNA. Elle a permis de mettre en exergue les forces et les faiblesses assortie de l'analyse des résultats et des recommandations.

GESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

Au terme de notre analyse, nous pourrions dire qu'analyser le processus budgétaire d'une entreprise, quel qu'il soit, n'est pas chose facile. Il en est de même de l'ASECNA. En effet, l'ASECNA, de par sa grandeur et l'importance de sa mission ; présente un système budgétaire complexe à analyser.

Toutefois, cela ne nous a pas empêché de collecter un maximum, d'informations sur ledit sujet, afin que cette complexité dont on nous a fait part, fasse place à une clarté, permettant ainsi à tous d'avoir une meilleure compréhension de l'ensemble du processus budgétaire de l'ASECNA.

Par ailleurs, il est important de noter que l'ASECNA dispose de tous les moyens nécessaires pour mener à bien sa mission qui, faut-il le rappeler, est d'assurer les services destinés à garantir la régularité et la sécurité des vols des aéronefs de la circulation aérienne générale dans les territoires des Etats membres.

En effet, l'ASECNA dispose des moyens techniques (de par l'ensemble de ses équipements et installations), humains (de par son effectif), financier (de par la confiance qui lui est accordée par les bailleurs de fonds) qui, s'ils sont utilisés efficacement, lui permettront d'être beaucoup plus dynamique qu'elle ne l'est actuellement.

En outre, notons que l'ASECNA regorge d'atouts non négligeables, à savoir sa solide santé financière mais aussi et surtout sa politique d'ouverture envers les différents pays membre, faisant d'elle l'un des exemples de coopération les plus réussis entre pays en développement. Nous avons en effet constaté une bonne ambiance de travail au sein de l'Agence, nonobstant la multitude de nationalités qui y travaillent.

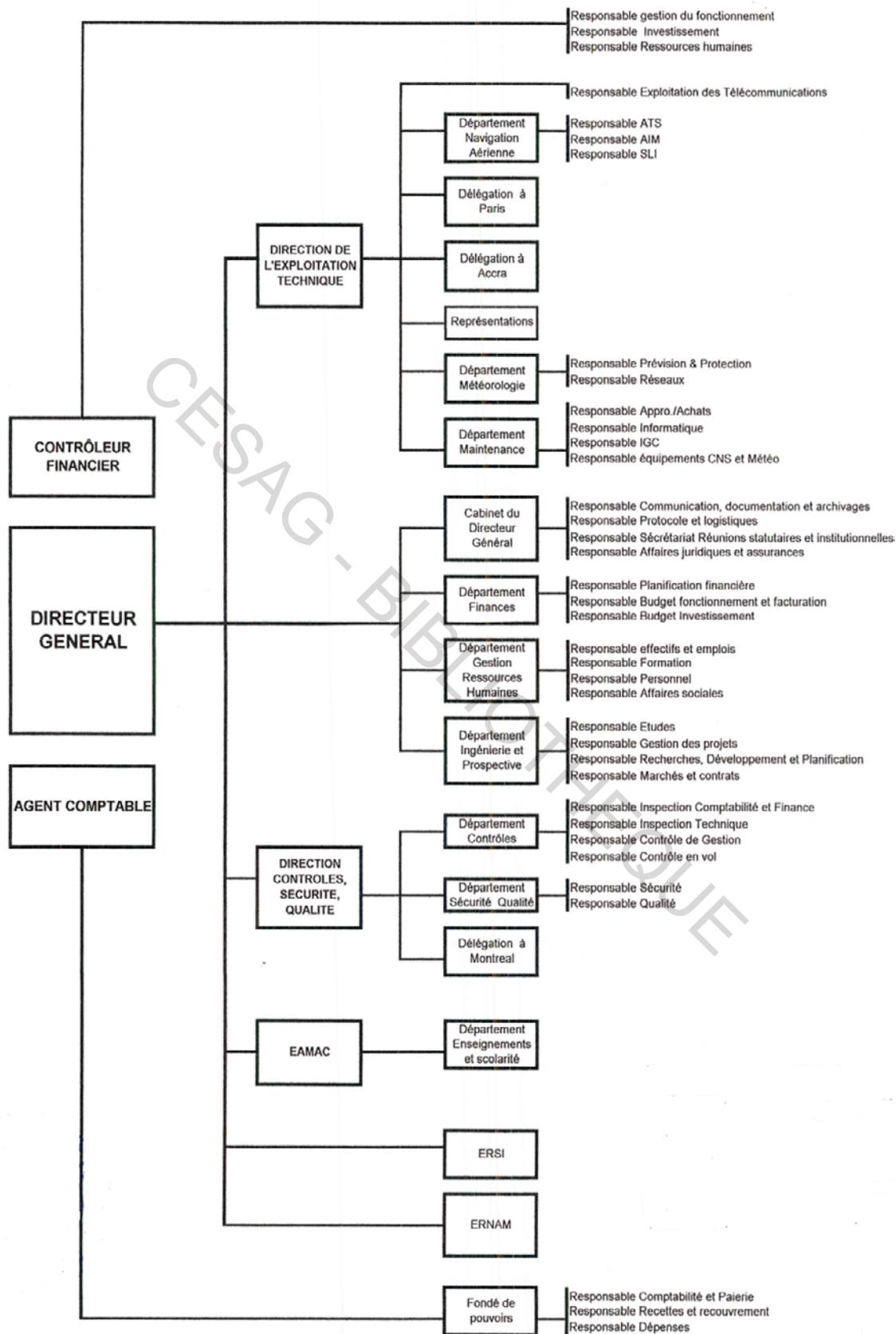
Pour finir, nous pensons véritablement que l'ASECNA se doit d'améliorer son processus budgétaire en renforçant particulièrement ses moyens de contrôle budgétaire, car celui-ci constitue l'épine dorsale de toute gestion budgétaire, cette dernière étant à son tour à la base de toute gestion prévisionnelle.

Aussi nous pensons que cette étude, modeste soit-elle, sera un point de départ pour tout autre étudiant ou chercheur qui voudra aborder le même sujet, dans l'unique but d'améliorer le processus budgétaire de l'ASECNA, et par-delà, de lui permettre d'être performante à tous les niveaux.

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 1 : Organigramme de la direction générale de l'ASECNA



Annexe 2 : Questionnaire

Le présent questionnaire est élaboré dans le cadre d'une enquête en vue d'évaluer les outils et les mécanismes d'élaboration ainsi que le suivi de l'exécution du budget de fonctionnement à l'ASECNA.

Q1 : Existe-t-il une gestion budgétaire à l'ASECNA ?

.....
.....

Q2 : Si non peut-on mettre en place une gestion budgétaire performante ?

.....
.....

Q3 : Quelles sont les normes à respecter pour que les procédures budgétaires soient performantes ?

.....
.....

Q4 : Si la gestion budgétaire n'est pas exercée de manière rationnelle, quels peuvent être les inconvénients et comment peut-on y remédier ?

.....
.....
.....

Q5 : A quel mois recevez-vous en général les directives et les fiches budgétaires pour l'élaboration de projet du budget de votre Centre de Synthèse ?

Mois de :.....

Q6 : Votre projet de budget est –il élaboré dans le délai imparti (envoi à la DAF le 31 juillet au plus tard) ?

Oui Non

Q7 : Les objectifs spécifiques du centre de Synthèse et des Centres de Responsabilités sont-ils portés à la connaissance des Agents en vue des prévisions budgétaires ?

Oui Non

Si oui, citez les objectifs de votre CS ou de votre CR pour l'an 2010.

a).....

b).....

c).....

Q8 : Etes-vous associés aux prévisions budgétaires ?

- Par l'expression de vos besoins Oui Non
- En donnant votre avis en tant qu'opérationnel Oui Non
- Vos besoins sont-ils pris en compte dans les prévisions ? Oui Non

A l'attention de tous les acteurs devant participer à l'élaboration et suivi de l'exécution du budget.

Q9 : Vos besoins sont-ils répertoriés par ordre de priorité dans le budget en vue de faciliter l'arbitrage ?

Oui Non

Q10 : le projet de budget de votre CS est-il discuté avec tous les responsables et les opérationnels avant finalisation et transmission à la DAF ?

Oui Non

Q11 : Etes-vous satisfaites de la méthodologie de d'établissement des prévisions budgétaires sur la base des plans de charge ?

Oui Non

Pourquoi.....
.....
.....

Q12 : Etablissez-vous un plan de charge et un planning d'exécution de vos activités ?

Oui Non

Q13 : Fixez-vous un ou plusieurs objectifs avant d'établir votre plan de charge ?

Oui Non

Q14 : Eprenevez-vous des difficultés à cerner vos besoins par les plans de charge ?

Oui Non

Donnez des suggestions pertinentes en vue d'éventuelles améliorations :

a).....

b).....

c).....

Q15 : Les budgets sont-ils discutés ou négociés et acceptés par rapport aux objectifs lors :

- De l'arbitrage au niveau du Centre de Synthèse Oui Non
- De la commission budgétaire du Siège Oui Non

Q16 : les différents standards de consommation ou de quotas accordés correspondent-ils aux besoins réels ?

(Téléphone, Eau, Electricité, Carburant,.....)

Oui Non

Q17 : Les standards et les quotas sont-ils respectés ?

Oui Non

Q18 : l'exécution du budget se réfère-t-elle aux plans de charge figurant au budget ?

Oui Non

Q19 : Y a-t- il rapprochement périodique entre :

- Les réalisations et les prévisions ? Oui Non
- Les réalisations et les objectifs ? Oui Non

Q20 : Dans quelle proportion et périodicité souhaitez-vous la délivrance normale des autorisations de dépense (AD) ?

- Semestrielles en fonction de vos programmes d'exécution (1^{ère} et 2^{ème})

Oui Non

- En 2 fois (90% et 10%) Oui Non
- En une fois (100%) Oui Non
- Autres Oui Non

Q21 : A votre avis les arriérés des factures sont –ils dus à :

- Une insuffisance de crédits Oui Non
- L'arrivée tardive des factures Oui Non
- Un problème de suivi des factures Oui Non
- Des imprévus budgétaires Oui Non
- Autres Oui Non

Q22 : Utilisez-vous un tableau de bord pour les budgets ? Lesquels ?

.....
.....

Q23 : Comment se présente votre tableau de bord ?

.....
.....

Q24 : Le tableau de bord est-il mis à jour ? Comment ?

.....
.....
Q25 : Quels sont les acteurs dans l'élaboration du tableau de bord ?

.....
Q26 : Les opérationnels ou leurs supérieurs hiérarchiques établissent-ils des rapports de synthèse sur les différents budgets ?

.....
.....
Q27 : Le reporting est-il pour vous un outil d'aide à la décision ?

.....
Q28 : Le tableau de bord vous aide-t-il à communiquer avec votre hiérarchie ? Comment ?
.....

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

1. ALAZARD Claude et SEPARI Sabine (1998), *Contrôle de gestion*, édition DUNOD, 3^e édition, 721 pages
2. BERLAND Nicolas (2002), *Le contrôle budgétaire, repères*, paris, édition la découverte, 27 pages
3. BESCOS Ph, DOBLER Ph, V. LERVILLE ANGER, MENDOZA C., NAULLEAU G., Giraud F. (1993), *Contrôle de gestion et management*, 4^e édition, 255 pages
4. BOUQUIN Henri (1986), *Le Contrôle de Gestion*, 5^{ème} édition Presses Universitaire de France, Paris, 462 pages
5. CONWAY Madeleine (1981), *Le budget base zéro: conditions d'introduction et limites d'application*, Masson, 38 pages
6. DAYAN Armand (2004), *Manuel de gestion*, tome 1, ELLIPSES, Paris, 1055 pages
7. DEMEESTERE René, LORINO Philippe, MOTIS Nicolas (1997), *Contrôle de Gestion et pilotage de l'entreprise*, 2^e édition, 39 pages
8. GERVAIS (2000), *Contrôle de gestion* ; édition Economica, 7^{ème} édition
9. GERVAIS Michel (2001), *Contrôle de gestion par le système budgétaire*, collection dirigé par J.-P.Helfer & J. Orsoni
10. GERVAIS Michel (2000), *Contrôle de gestion*, 7^{ème} édition, 2000, pages (275 - 281)
11. GUEDJ Norbert (2001), *Le contrôle de gestion. Pour améliorer la performance de l'entreprise*, 3^{ème} édition, Edition d'Organisation, Paris, 710p.
12. HORN Charles, ALNOOR BH-MANI (2003) : *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*.
13. HORNGREN Charles, BHIMANI Alnoor, DATAR Srikant, FOSTER Georges, LANGLOIS Georges (2003), *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*, 2^{ème} édition, Pearson Education France, Paris, 419 pages
14. KEISER Anne marie (1995), *Contrôle Budgétaire et Décisions* ; édition ESKA
15. LAUZEL Pierre & TELLER Robert (1994), *Contrôle de gestion et budgets*, 7^e édition, Editions Dalloz, Paris, 396 pages
16. LECLERE Didier (1994), *Gestion budgétaire*, Edition Eyrolles, Paris, 24 pages
17. MALO Jean-Louis et MATHE Jean-Charles, *L'essentiel du contrôle de gestion*, 2^e édition, 2002, 106 pages

18. MARGERIN Jacques (1990), *La gestion budgétaire* collection pédagogique multimédia, société d'édition et de diffusion pour la formation 1ere édition, CORENC Avril, 187 pages
19. MINTZBERG Henri, *Le management : voyage au centre des organisations*, 2004
20. MYKITA Patrick et TUSZYNSKI Jack (2002), *Contrôle de gestion ; prévision et gestion budgétaire, mesure et analyse de la performance*, édition Foucher

CESAG - BIBLIOTHEQUE