



Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

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

**Diplôme d'Etudes Supérieures
Spécialisées en Audit et Contrôle
de Gestion**

**Promotion 24
(2012-2013)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**AUDIT DU PROCESSUS BUDGETAIRE
D'UNE ENTREPRISE : CAS DE LA
LONASE**

Présenté par :

BERTE Sinaly

Dirigé par :

M. MAMADOU GUEYE

Conseiller spécial chargé des affaires

financières du DG de la LONASE

Chargé de cours au CESAG

OCTOBRE 2013

DEDICACES

Je dédie ce mémoire à :

- Dieu le tout puissant, pour tous ses bienfaits ;
- mon défunt père qui a consenti à me scolariser ;
- ma mère qui a consacré toute sa vie à ses enfants ;
- toute ma famille pour le soutien indéfectible durant mes études.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Au terme des travaux de ce mémoire, il me plaît de remercier tous ceux qui m'ont accompagné et soutenu durant ces moments d'apprentissage et de recherche :

- monsieur Moussa YAZI, Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité Banque et Finance (ISCBF) du CESAG ;
- l'ensemble du corps enseignant de la 24^{ème} promotion du DESS Audit et Contrôle de Gestion du CESAG, pour la qualité de la formation ;
- monsieur Mamadou GUEYE, Conseiller spécial chargé des affaires financières du DG DE LA LONASE et chargé de cours au CESAG, mon Directeur de Mémoire, pour son assistance et son encadrement à la réalisation de ce mémoire
- monsieur Alexis KOUASSI, Responsable du Contrôle de Gestion du CESAG pour ses conseils ;
- monsieur le Directeur Général de la LONASE pour m'avoir accepté dans son entreprise
- monsieur Etienne MEDOUN, Directeur du Contrôle de Gestion (DCG) de la LONASE pour m'avoir accepté dans sa direction ;
- monsieur Moussa THIAM, chef du département budget et planification de la DCG, pour sa disponibilité et ses conseils et à tous ses collègues;
- madame GBAGUIDI, Directrice financière et comptable de la LONASE, pour sa disponibilité ;
- monsieur Babacar SAMBA, Directeur de l'Administration Générale et de l'Equipement de la LONASE et ses chefs de département pour leur disponibilité;
- monsieur Meïssa N'DIAYE, chef du département vente, pour sa disponibilité ;
- tout le personnel de la LONASE ;
- l'ensemble de mes collègues de la 24^{ème} promotion du DESS Audit et Contrôle de Gestion du CESAG.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

ALR :	Avant La Réunion
BC :	Bon de Commande
CA :	Conseil d'Administration
CAB :	Commission d'Arbitrage Budgétaire
CC :	Centre de Coût
CCAS :	Conseiller Chargé des Affaires Sociales
CG :	Contrôleur de Gestion
CI :	Contrôle Interne
CP :	Centre de Profit
CR :	Centre de Responsabilités
CRB :	Centre de Responsabilités Budgétaire
DA :	Demande d'Achat
DAGE :	Direction de l'Administration Générale et de l'Équipement
DAIQ :	Direction de l'Audit Interne et de la Qualité
DC :	Direction Commerciale
DCMS :	Direction du Centre Médico-social
DFC :	Direction Financière Comptable
DMC :	Direction du Marketing et de la Communication
DRH :	Direction des Ressources Humaines
DSIE :	Direction des Systèmes d'Information et de l'Exploitation
FAR :	Fiche d'Audit et de Recommandation
IIA :	Institut of Internal Auditing
LONASE :	LOterie NAionale SEnégalaise
PCA :	Président du Conseil d'Administration
PLR :	Pendant La Réunion
PMU :	Pari Mutuel Urbain
QCI :	Questionnaires de Contrôle Interne
QPC :	Questionnaire de prise de connaissance
SG :	Secrétariat Général
TaRiR :	Tableau des Risques Référentiel
TFfa :	Tableau des Forces et faiblesses apparentes

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Démarche d’audit interne	27
Tableau 2 : Personnes contactées pour l’entretien.....	39
Tableau 3 : Calendrier budgétaire	53
Tableau 4 : TaRiR des risques liés à la procédure d’élaboration du budget	72
Tableau 5 : TaRiR des risques liés à la phase d’exécution du budget.....	74
Tableau 6 : TaRiR des risques liés à la phase de suivi des réalisations	75
Tableau 7 : Points forts et points faibles du contrôle	76
Tableau 8 : TFfa de la procédure d’élaboration du budget de la LONASE	77
Tableau 9 : TFfa de l’exécution du budget.....	78
Tableau 10 : TFfa du suivi des réalisations du budget	79
Tableau 11 : Choix des échelles de cotation.....	80
Tableau 12 : Choix des critères pour la probabilité de survenance des risques	80
Tableau 13 : Choix des critères d’évaluation de l’impact des risques sur le processus	81
Tableau 14 : Détermination de la criticité du risque sur le processus	81
Tableau 15 : Evaluation des risques	82
Tableau 16 : Hiérarchisation des risques.....	83
Tableau 17 : Programme de test	85
Tableau 18 : Test de permanence et d’efficacité de la procédure d’élaboration du budget	86
Tableau 19 : Test de conformité et d’efficacité de la DA à la création du BC.....	87
Tableau 20 : Test de conformité et d’efficacité de la procédure de validation des BC.....	88
Tableau 21 : FAR N°1	90
Tableau 22 : FAR N°2	90
Tableau 23 : FAR N°3	91
Tableau 24 : FAR N°4	91
Tableau 25 : FAR N°5	92
Tableau 26 : FAR N°6	92
Tableau 27 : FAR N°7	92
Tableau 28 : FAR N°8	93

LISTE DES FIGURES

Figure 1 : Schéma descriptif du processus budgétaire	9
Figure 2 : Schéma de la hiérarchie budgétaire	11
Figure 3 : Schéma de la gestion budgétaire	12
Figure 4 : Modèle d'analyse	37
Figure 5 : Flow charts de l'élaboration du budget.....	59
Figure 6 : Suivi exécution du budget – Dépenses avec BC.....	62
Figure 7 : Flow charts du suivi des recettes.....	64
Figure 8 : Flow charts de la situation d'exécution trimestrielle	65
Figure 9 : Flow charts des engagements sans bon de commande	66

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES ANNEXES

Annexe 1 : Questionnaires de Contrôle Interne (QCI)	102
Annexe 2 : Guides d'entretien	109
Annexe 3 : Programme de vérification.....	112
Annexe 4 : Grille d'analyse des tâches.....	113
Annexe 5 : Note d'orientation	114
Annexe 6 : Bon de commande.....	116
Annexe 7 : Organigramme de la LONASE.....	117
Annexe 8 : Symboles des flow charts.....	118

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

DEDICACES	i
REMERCIEMENTS	ii
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS.....	iii
LISTE DES TABLEAUX.....	iv
LISTE DES FIGURES.....	v
LISTE DES ANNEXES.....	vi
TABLE DES MATIERES	vii
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PARTIE I : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE.....	6
Chapitre 1 : Processus de gestion budgétaire	8
1.1. Définitions de concepts, rôles et limites de la gestion budgétaire.....	8
1.1.1. Contrôle de gestion.....	8
1.1.2. La gestion budgétaire	9
1.1.2.1. Définition du budget.....	10
1.1.2.2. Définition et enjeux du système budgétaire	11
1.1.2.3. Les limites de la gestion budgétaire	13
1.2. La démarche d'élaboration budgétaire.....	13
1.2.1. Les principes de base d'un système budgétaire.....	14
1.2.2. Les centres de responsabilité et la maîtrise des coûts.....	15
1.2.2.1. Centres de responsabilités	15
1.2.2.2. Coûts maîtrisables	16
1.2.3. Les étapes d'élaboration du budget.....	16
1.2.4. Documents comptables et financiers prévisionnels.....	18
1.2.4.1. Compte de résultat prévisionnel	18
1.2.4.2. Le bilan prévisionnel.....	18
1.3. Budget et plan de trésorerie.....	19
1.3.1. Budget de trésorerie	19
1.3.2. Plan de trésorerie	19
1.4. L'exécution du budget.....	20
1.4.1. Principes	20
1.4.2. Procédures d'exécution du budget	20
1.5. Le suivi de l'exécution budgétaire	21
1.5.1. Les objectifs du suivi budgétaire.....	22

1.5.2.	Les outils d'appui au suivi budgétaire.....	23
1.5.2.1.	Le reporting ou rapport de contrôle.....	23
1.5.2.2.	Le tableau de bord.....	23
1.5.2.3.	Actions correctives.....	24
1.6.	Les acteurs.....	24
Chapitre 2 : Audit du processus budgétaire d'une entreprise.....		25
2.1.	Définition et objectifs de l'audit d'un processus budgétaire.....	25
2.1.1.	Définition de l'audit interne d'un processus.....	25
2.1.2.	Définition de l'audit dans le cadre d'un processus budgétaire.....	26
2.1.3.	Objectifs de l'audit d'un processus budgétaire.....	26
2.2.	Champ d'application de l'audit d'un processus budgétaire.....	26
2.3.	Démarche de l'audit d'un processus budgétaire.....	26
2.3.1.	La phase de préparation.....	28
2.3.1.1.	La prise de connaissance de l'entité et du processus étudié.....	28
2.3.1.2.	La décomposition en objets auditables et objectifs d'audit ou de contrôle interne	29
2.3.1.3.	Identification des risques et Le tableau des risques (TaRi).....	29
2.3.1.4.	Analyse des forces et faiblesses et Tableau des Forces et faiblesses apparentes (TFfa)	30
2.3.1.5.	Rapport d'orientation.....	31
2.3.2.	Phase de vérification.....	31
2.3.2.1.	Programme de vérification.....	31
2.3.2.2.	L'évaluation des procédures (ou contrôle interne).....	32
2.3.3.	Phase de conclusion.....	32
Chapitre 3 : Méthodologie de l'étude.....		35
3.1.	Modèle d'analyse.....	35
3.2.	Outils de collecte des données.....	37
3.2.1.	Le questionnaire de prise de connaissance.....	38
3.2.2.	L'interview.....	38
3.2.3.	L'analyse documentaire.....	39
3.3.	Outils d'analyse des résultats.....	39
3.3.1.	L'observation.....	40
3.3.2.	Les tests informatiques.....	40
3.3.3.	La revue analytique.....	40
3.3.4.	Le Questionnaire de Contrôle Interne (QCI).....	40

3.3.5.	Grille d'analyse des tâches	41
3.3.6.	Tests d'existence et de permanence	41
3.3.7.	Mémoire descriptif ou flow-charts	41
3.3.8.	Feuille d'Analyse des Risques (FAR)	41
3.4.	Méthode d'analyse des données	42
DEUXIEME PARTIE : AUDIT DU PROCESSUS BUDGETAIRE DE LA LOTERIE		
NATIONALE SENEGALAISE (LONASE)		
44		
Chapitre 4 : Présentation générale de la Loterie Nationale du Sénégal (LONASE)		
45		
4.1.	Historique, Forme Juridique et Missions de la LONASE	45
4.1.1.	Historique	45
4.1.2.	Forme juridique et mission de la LONASE	45
4.2.	Description des activités et produits.....	46
4.2.1.	Le PMU	46
4.2.2.	Les produits de grattages.....	47
4.2.3.	Les jeux par SMS	47
4.3.	Organisation	47
4.3.1.	Le management stratégique.....	47
4.3.1.1.	Conseil d'Administration (CA)	47
4.3.1.2.	Direction Générale	47
4.3.1.3.	Secrétariat Général (SG)	48
4.3.1.4.	Les trois (3) conseillers spéciaux (CS) du Directeur Général	48
4.3.1.5.	Conseillers du Directeur Général	48
4.3.2.	Les directions fonctionnelles.....	48
4.3.2.1.	Direction des Système d'Informatique et de l'Exploitation(DSIE).....	48
4.3.2.2.	Direction de l'administration Générale et de l'Equipement(DAGE)	48
4.3.2.3.	Direction des Ressources Humaines(DRH)	49
4.3.2.4.	Direction de l'Audit Interne et de la Qualité(DAIQ)	49
4.3.2.5.	Direction Financière et Comptable(DFC)	49
4.3.2.6.	Direction Marketing et Communication(DMC).....	49
4.3.2.7.	Direction Commerciale(DC)	50
4.3.2.8.	Centre Médico-Social.....	50
4.3.3.	Les Agences et sous structures.....	50
Chapitre 5 : Description du processus budgétaire de la LONASE.....		
51		
5.1.	Les objectifs du processus budgétaire de la LONASE.....	51
5.2.	Principes de gestion budgétaire de la LONASE.....	51

5.3.	Description de la procédure actuelle de la gestion budgétaire	52
5.3.1.	Description de la procédure d'élaboration du budget de la LONASE	52
5.3.1.1.	Le lancement de la procédure d'élaboration	52
5.3.1.2.	Les budgets des centres de responsabilités.....	53
5.3.1.3.	Consolidation des budgets et établissement des documents de synthèse	54
5.3.1.4.	L'arbitrage budgétaire	55
5.3.1.5.	La plénière budgétaire	55
5.3.1.6.	L'adoption du budget	55
5.3.1.7.	L'intégration du budget dans le PHEB.....	55
5.4.	Exécution du budget.....	55
5.4.1.	Les engagements avec bon de commande.....	56
5.4.2.	La procédure de l'engagement sans bon de commande	57
5.4.3.	les recettes	57
5.5.	Les procédures de suivi de l'exécution budgétaire.....	57
5.6.	Flow charts du processus budgétaire de la LONASE	58
	Les engagements sans BC concernent tous les engagements budgétaires réalisés sans passer par l'émission d'un BC. Ces engagements validés par le DG sont directement traités par la DFC.....	67
5.7.	Situation de la gestion budgétaire de la LONASE.....	68
Chapitre 6: Mise en œuvre de l'audit du processus budgétaire de la LONASE		70
6.1.	Préparation et Lancement des travaux.....	70
6.1.1.	Plan de mission.....	70
6.1.2.	Identification des risques liés au processus budgétaire de la LONASE.....	71
6.1.3.	L'analyse des forces faiblesses apparentes du système (TFfa)	75
6.1.3.1.	Les points forts et points faibles du contrôle.....	76
6.1.3.2.	Les tableau des forces et faiblesses apparentes(TFfa).....	77
	Après une analyse des forces et faiblesses du système, il nous a été possible d'identifier en fonction de chaque procédure, les risques propre au processus budgétaire de la LONASE.....	77
6.1.4.	Evaluation des risques.....	79
6.1.4.1.	Evaluation des risques	82
6.1.4.2.	Hierarchisation des risques.....	82
6.1.5.	Rapport d'orientation	83
6.2.	Réalisation des travaux.....	85
6.2.1.	Programme de vérification	85

6.2.2.	La définition du programme des tests	85
6.2.3.	Tests conformité et d'efficacité.....	86
6.2.3.1.	Test de conformité et d'efficacité de la procédure d'élaboration du budget	86
6.2.3.2.	Test de conformité et d'efficacité de la procédure d'exécution du budget.....	87
6.2.4.	Formalisation des constats : les Feuilles d'Analyse de Risques (FAR)	89
6.2.4.1.	Feuille d'Audit et de Recommandation (FAR) N°1.....	90
6.2.4.2.	Feuille d'Audit et de Recommandation (FAR) N°2.....	90
6.2.4.3.	Feuille d'Audit et de Recommandation (FAR) N°3.....	91
6.2.4.4.	Feuille d'Audit et de Recommandation (FAR) N°4.....	91
6.2.4.5.	Feuille d'Audit et de Recommandation (FAR) N°5.....	91
6.2.4.6.	Feuille d'Audit et de Recommandation (FAR) N°6.....	92
6.2.4.7.	Feuille d'Audit et de Recommandation (FAR) N°7.....	92
6.2.4.8.	Feuille d'Audit et de Recommandation (FAR) N°8.....	93
6.3.	Recommandations.....	94
6.3.1.	A l'attention de la Direction Générale	94
6.3.2.	A l'attention de la Direction du Contrôle de Gestion.....	95
6.3.3.	A l'attention de la Direction Commerciale	96
6.3.4.	A l'attention de la Directrice Financière et comptables	96
6.3.5.	A l'attention des dirigeants de centre de responsabilité	97
6.3.6.	Le système informatisé d'exécution budgétaire.....	97
CONCLUSION GENERALE		99
ANNEXES		101
BIBLIOGRAPHIE		119

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

Sous l'influence de l'évolution rapide des technologies de l'information et la communication et des méthodes de production, la gestion des entreprises est de plus en plus sophistiquée. Ajouté à cela, l'environnement économique et financier mondial caractérisé par la mondialisation et la concurrence impitoyable entre les entreprises.

Afin de survivre à cette jungle économique et financière, il est devenu plus que nécessaire aux entreprises de développer des stratégies de gestion basées sur la planification et la budgétisation. Il s'agit, pour les responsables, de faire des prévisions efficaces, en vue des activités de l'exercice à venir, pour être compétitifs et productifs. Afin d'atteindre cet objectif, Il n'est plus rare de voir, aujourd'hui, des entreprises se doter de directions ou services de contrôle de gestion. Certaines entreprises vont même plus loin jusqu'à consacrer tout un département au budget.

Le système budgétaire fondé sur une considération hiérarchico-fonctionnelle de l'entreprise par la division en centres de responsabilité est un outil essentiel de maîtrise de la gestion. En effet, à travers ses fonctions de contrôle formel et de gestion participative liés aux interactions budgétaires, il permet la diffusion des objectifs à toute l'entreprise, l'éclosion de la stratégie et la capacité d'initiative des membres à tous les échelons.

Le contrôle de gestion en général et le système budgétaire en particulier en tant qu'outil de la performance entrepreneurial se retrouvent ainsi renforcé dans la gestion de l'entreprise.

A côté du système budgétaire, il ne faut pas oublier la gestion de la trésorerie sans laquelle, il ne pourrait y avoir de réalisation budgétaire. C'est la synergie de la gestion budgétaire et la trésorerie qui permettra une gestion efficace de l'entreprise.

Néanmoins face aux scandales financiers répétitifs dans le monde (SOCIETE GENERALE - France en 2008 et ENRON-Etats-Unis en 2001), la transparence et la qualité de l'information deviennent une exigence dans les entreprises. Ainsi, le rôle de l'audit s'est accru ces dernières années et son champ d'application s'est diversifié. Avec sa méthodologie normée par l'IIA, il impose des défis majeurs aux entreprises. Ce sont particulièrement : la maîtrise, l'efficacité et l'efficience des processus dans l'atteinte des objectifs fixés.

Aussi importante que la gestion budgétaire, l'audit en général et l'audit opérationnel en particulier est pour l'entreprise un outil de bonne gouvernance et de performance.

Dans le but de rendre efficace sa gestion prévisionnelle et d'améliorer sa gouvernance, La Loterie Nationale Sénégalaise s'est dotée d'une Direction de l'audit interne et d'un département budget au sein de la Direction du Contrôle de Gestion. Cette entreprise publique qui détient le monopole des jeux du hasard sur toute l'étendue du territoire nationale a une bonne expérience de la gestion budgétaire dont elle vient d'automatiser l'exécution.

Dans sa politique de gestion, la LONASE espère un équilibre budgétaire et veut tendre vers une autonomie de gestion, à moyen terme. Cependant, depuis quelques années, Elle a des difficultés de maîtrise de ses charges. Cette situation entraîne des déficits budgétaires récurrents.

Les difficultés rencontrées par la LONASE dans la mise en œuvre de son processus budgétaire pourraient s'expliquer par :

- une mauvaise gouvernance ;
- un processus budgétaire mal maîtrisé (budget mal élaboré ou mal exécuté) ;
- le non-respect des prévisions de dépenses lors de l'exécution ;
- l'insuffisance ou la faiblesse du contrôle budgétaire.

Les insuffisances du processus de gestion budgétaire de la LONASE peuvent être rencontrées quotidiennement dans ses activités. Les répercussions de ces insuffisances pourraient être :

- la remise en cause des acquis de la LONASE ;
- la non-atteinte des objectifs fixés ;
- l'accumulation de dettes non réglées ;
- baisse de rentabilité.

Face aux différents problèmes rencontrés et pour permettre à la LONASE de poursuivre son fonctionnement, de réduire ses écarts budgétaires et de rentabiliser ses activités, nous pouvons proposer différentes solutions:

- faire un audit du système budgétaire mis en place par l'entreprise afin d'identifier les facteurs de risques et proposer de bonnes pratiques;
- faire une évaluation de l'exécution budgétaire dans le but de vérifier de sa cohérence avec les principes et procédures en vigueur ;
- évaluer du processus de contrôle budgétaire pour s'assurer de son efficacité.

La solution retenue est de faire **un audit du processus budgétaire de la Loterie Nationale Sénégalaise (LONASE)**.

A travers cette analyse préliminaire du contexte, des enjeux de la LONASE et la solution retenue, la question principale qui vient à l'esprit est la suivante: **comment assurer une efficacité au processus budgétaire de la LONASE?**

La nécessité d'apporter une réponse adéquate à cette question nous emmène à répondre à deux (2) types d'interrogations. D'une part, nous verrons dans un cadre théorique:

- quelles sont les différentes étapes du processus budgétaire d'une entreprise ?
- quel est la méthodologie d'audit d'un processus budgétaire d'entreprise ?
- quels en sont les outils de collecte et d'analyses des données ?

D'autre part, de manière pratique, il sera question de savoir :

- quel est le processus budgétaire pratiqué par la LONASE?
- quelle approche adoptée pour l'audit pour le processus budgétaire de la LONASE ?
- quelle sont les risques du processus budgétaire mis en œuvre par la LONASE ?
- quelles sont les recommandations pour améliorer ce processus ?

Pour répondre à toutes ces questions afin de redynamiser le processus budgétaire de cette société et améliorer sa gestion, nous avons jugé utile dans le cadre de notre mémoire de réfléchir sur le thème : « **audit du processus budgétaire d'une entreprise : cas de la LONASE** ».

Notre objectif principal au cours de ce travail est **d'évaluer l'efficacité du processus budgétaire de la LONASE** afin d'y apporter des améliorations et de permettre à cette entreprise d'être performante. Cet objectif pour être plus simple à atteindre sera éclaté en objectifs spécifiques plus aisés à cerner. Dans un premier temps, nos objectifs spécifiques théoriques seront de:

- présenter le processus budgétaire dans le cas d'une entreprise;
- présenter la méthodologie mise en œuvre pour la conduite de l'audit du processus budgétaire d'une entreprise ;
- présenter les outils de collecte et d'analyse des données ;

Dans un second temps, les objectifs spécifiques pratiques se rapportant à la LONASE:

- décrire la procédure d'élaboration budgétaire actuelle de la LONASE;
- décrire la procédure d'exécution et de suivi du budget de la LONASE
- évaluer le processus budgétaire de la LONASE, à travers un audit opérationnel ;
- rendre compte des constats effectués ;
- formuler des recommandations afin d'améliorer l'efficacité du processus pour l'atteinte des objectifs de la LONASE.

En raison de la linéarité de son système budgétaire, notre étude prendra en compte tout le processus budgétaire de la LONASE.

Le thème que nous avons choisi revêt des intérêts à différents niveaux :

- pour la LONASE, l'étude permettra d'améliorer l'efficacité et l'efficience du système gestion budgétaire afin d'assurer l'atteinte de ses objectifs.
- pour le Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG), cette étude sera utile pour la documentation bibliographique dans le domaine du contrôle de gestion et plus particulièrement, l'audit des processus budgétaires d'entreprise.
- à nous même, elle donnera l'opportunité de comprendre les processus du contrôle de gestion et plus particulièrement le système de gestion budgétaire d'une entreprise nationale au Sénégal tel que la LONASE et une première expérience dans la pratique de l'audit en entreprise.

Notre travail s'articulera autour de deux parties essentielles:

- la première partie sera consacrée au cadre théorique de l'étude qui permettra de mieux comprendre la notion de gestion budgétaire dans une entreprise et son audit. Ensuite, nous présenterons le modèle d'analyse et de collecte des données ;
- dans la seconde partie, il sera question du cas de la LONASE. Nous allons, d'une part, faire connaissance avec l'entreprise et son processus budgétaire. D'autre part, au moyen d'outils et méthodes d'audit, nous évaluerons ce processus budgétaire. Ainsi, au travers des faiblesses et risques du système, nous ferons des recommandations pour améliorer son efficacité.

PARTIE I :
CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE

Une bonne gestion d'entreprise nécessite la mise en œuvre par les dirigeants de techniques et outils adaptés et efficaces afin d'atteindre les objectifs fixés. La combinaison des moyens humains, techniques, matériels et financiers ne saurait donner les résultats attendus que si :

- des choix d'orientations de gestion judicieux sont effectués ;
- l'environnement maîtrisé.

A cet effet, le système budgétaire, dernière étape du processus de planification est un outil puissant de pilotage de l'entreprise.

Néanmoins, dans le souci de s'assurer de la fiabilité des processus et de leur meilleure mise en œuvre les dirigeants font appel à l'audit. Le but de cette opération est d'évaluer le contrôle interne budgétaire existant et de donner des conseils aux dirigeants pour son amélioration.

De ce point de vue, nous pouvons dire que l'audit et la gestion budgétaire sont des outils distincts mais complémentaires pour une gestion saine de l'entreprise.

Dans le cadre de notre étude, il nous paraît opportun de présenter à travers une revue théorique de littérature la matière de gestion, objet d'étude (le système budgétaire) et l'outil méthodologique mis en œuvre pour son évaluation (l'audit).

A ce propos, nous allons présenter dans un premier temps le processus budgétaire, ses objectifs, son processus d'élaboration, d'exécution et de suivi des réalisations. Dans un second temps, il sera présenté la démarche et les moyens de l'audit du processus budgétaire d'une entreprise et enfin la méthodologie de l'étude.

Chapitre 1 : Processus de gestion budgétaire

Le budget est un outil très important pour le gestionnaire dans la maîtrise d'une entreprise. Il constitue une base d'orientation du management afin d'atteindre les objectifs stratégiques fixés à l'entreprise. En effet, le budget est la mise en œuvre de la vision à long terme de l'entreprise. Une entreprise, sans orientation stratégique, ferait un pilotage à court terme qui pourrait causer sa faillite. La gestion budgétaire demeure un outil important du contrôle de gestion. Elle contribue à l'animation de l'entreprise et la mesure de performance.

La majorité des entreprises élabore des budgets mais la pratique diffère selon l'organisation. Une gestion budgétaire performante repose sur sa cohérence avec le plan d'action, une organisation de l'entreprise en centre de responsabilité, une synergie avec la trésorerie et l'adoption de saines habitudes de gestion, de la part du top management et des opérationnels.

Le contrôleur de gestion, en raison de son rôle transversal dans l'entreprise, assure la cohésion du budget. Sa position lui permet d'accompagner les décideurs et les opérationnels.

Dans cette partie, nous allons définir au premier point, différents concepts nécessaires à la compréhension du thème. Au second, il sera question de la gestion budgétaire dans ses différentes composantes.

1.1. Définitions de concepts, rôles et limites de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire n'est pas une activité isolée. En effet, elle fait partie du processus de contrôle de gestion. C'est l'aboutissement de la planification stratégique et du plan opérationnel. Il convient de se familiariser avec différents concepts avant toute étude sur le budget.

1.1.1. Contrôle de gestion

Qu'entend-on par contrôle de gestion ? De l'expression anglaise « management control », il faudra donc le voir dans le sens anglophone du terme « control » qui signifie « maîtrise ». C'est dans ce contexte que *ALAZARD & SEPARI (2010 :28)* affirment, « le contrôle de gestion est un processus, comprenant un ensemble d'outils de calcul, d'analyse, d'aide à la décision (quantitatifs et qualitatifs), pour piloter les produits, les activités et les processus d'une organisation, en fonction de ses objectifs, pour aider à la gestion de l'organisation et de

ses acteurs (management des équipes et socialisation des acteurs), pour aider à la réflexion, aux décisions et aux actions des managers à tous les niveaux hiérarchiques ».

En effet, le contrôle de gestion s'adapte à l'environnement et la culture de l'organisation dans le but de favoriser une meilleure expression des compétences afin d'optimiser les résultats et d'aller vers l'atteinte des objectifs à long terme. En plus, du pilotage au niveau de la gestion, le contrôle de gestion participe de l'efficacité et de l'efficience à long terme de l'entreprise. Ainsi, pour *GIRAUD & al (2004 :24)*, « le contrôle de gestion peut être défini comme une démarche de pilotage de la performance de l'entreprise ».

En définitive, nous pouvons dire que le contrôle de gestion a pour attribution le calcul des coûts, la fixation des objectifs de l'entreprise, la planification, l'aide à la gestion, la réflexion aux décisions des responsables et l'atteinte de la performance.

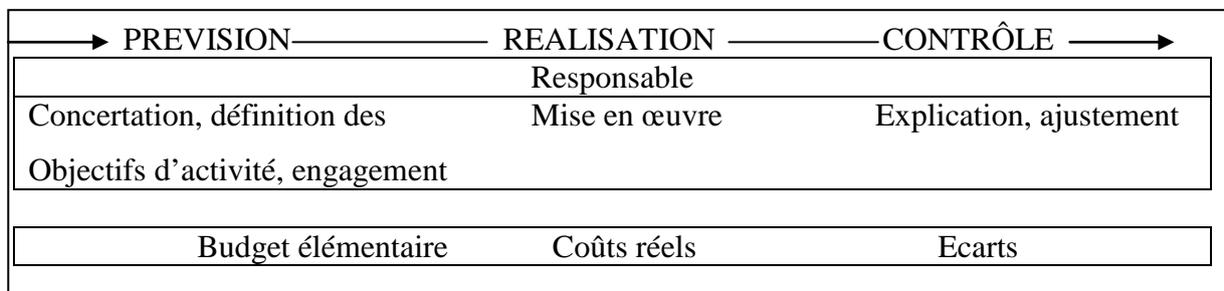
On distingue deux (2) types de planifications que sont la planification stratégique et la planification opérationnelle dont la gestion budgétaire est l'aboutissement.

1.1.2. La gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un processus essentiel dans le cycle de gestion d'une entreprise. Elle se compose de trois (3) phases essentielles que sont :

- l'élaboration du budget ;
- l'exécution du budget (réalisation ou mise en œuvre) ;
- le suivi des réalisations (mise en évidence des écarts et actions correctives).

Figure 1 : Schéma descriptif du processus budgétaire



Source : DORIATH (2008 :1)

1.1.2.1. Définition du budget

Avant d'étudier la gestion budgétaire, il est bon de comprendre le terme « budget ». Il arrive que nous désignons par budget les ressources dont nous disposons pour acquérir un bien ou un service. Il n'est donc nul besoin d'être un spécialiste du budget ou de la finance pour user de ce terme. Quelle signification intrinsèque renferme ce terme ?

A ce sujet, selon *LÖNING & al (2008 :95)*, « Le budget est défini comme la traduction monétaire, économique du plan d'action pour chaque responsable, correspondant à l'utilisation des ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés pour une période donnée et dans le cadre d'un plan ».

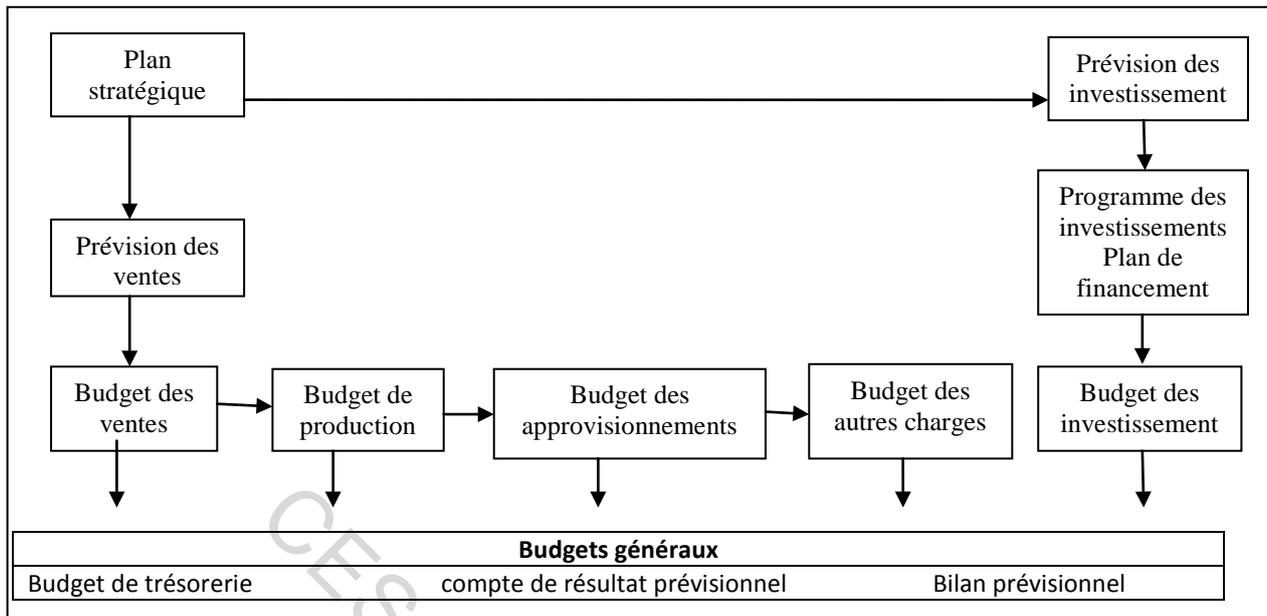
Un budget qui se veut efficace doit être précédé de la mise en place de plan d'action. Le budget n'est qu'une prévision financière qui servira à financer les actions planifiées.

L'élaboration du budget générale est la consolidation d'une suite cohérente de budgets parcellaires qu'il va falloir agréger. L'élaboration de ses budgets parcellaires qui sont les budgets fonctionnels a pour avantage de partir de la conséquence d'un budget pour élaborer le budget suivant et maintenir la cohésion des budgets.

Ainsi, les budgets sont établis successivement, selon *BERLAND (2009 : 69)*, « Une fois, le programme des ventes réalisé, il est possible de chiffrer le budget commercial, c'est-à-dire d'évaluer les moyens nécessaires pour la réalisation du programme des ventes. De ces deux budgets découlent de façon assez logique le budget de production et le budget des approvisionnements. Bien souvent, les évolutions font que des investissements sont à prévoir et doivent être chiffrés à part. En marge de ces budgets qui s'enchaînent logiquement, les budgets de coûts discrétionnaires (marketing, secrétariat général...) viennent compléter l'ensemble. Une fois les budgets des différents centres de responsabilité établis, ils sont consolidés pour établir le budget de l'unité opérationnelle ou budget général.

A la suite de l'établissement du budget général de l'unité opérationnelle, sont établis des documents comptables et financiers prévisionnels. Selon *FORGET (2005 :22)*, « Le budget consolidé par fonctions ou par centres de responsabilités permet d'élaborer les états financiers prévisionnels (bilan, compte de résultat, tableau de financement) et le budget de trésorerie ».

Figure 2 : Schéma de la hiérarchie budgétaire



Source DORIATH (2008 : 2)

1.1.2.2. Définition et enjeux du système budgétaire

Un système est un ensemble de principes coordonnés qui concourent à une même fonction. Le système budgétaire contribue au contrôle de l'activité à travers les prévisions chiffrées des plans d'actions. Son importance tient au fait qu'il permet d'anticiper sur les actions à venir et oriente le gestionnaire. De ce point de vue, nous pouvons citer *MARGOTTEAU (2001 : 138)* qui affirme que, « le système budgétaire constitue le dernier maillon de la planification stratégique. Il consiste à anticiper l'évolution en volume et en valeur de l'activité et de prévoir les moyens et les résultats prévisionnels correspondants afin de mieux préparer l'entreprise ».

Une gestion budgétaire rigoureuse recommande le respect de bonnes attitudes de gestion dans la pratique de la conduite de l'entreprise. A ce sujet, *DORIATH (2008 : 1)* stipule que, « la gestion budgétaire est une modalité de gestion prévisionnelle qui se traduit par :

- la définition d'objectifs traduisant ce que l'entreprise souhaite faire;
- une organisation permettant la prévision, sous forme de budgets, cohérents entre eux, épousant l'organigramme de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise ;
- la participation et l'engagement des responsables (cadre d'une gestion décentralisée);

- le contrôle budgétaire par la confrontation périodique des réalisations avec le Budget, mettant en évidence des écarts et permettant toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables (gestion par exception) ».

La mise en œuvre d'une gestion budgétaire dans une entreprise doit être sous tendu par des objectifs précis. La connaissance des objectifs améliore l'utilisation qui est faite du dispositif budgétaire. En effet, la mise en place du budget ne doit pas être un simple exercice de calcul mais doit aussi être un outil de déroulement de la stratégie.

« Le plan et le budget vise à répondre à des enjeux liés,

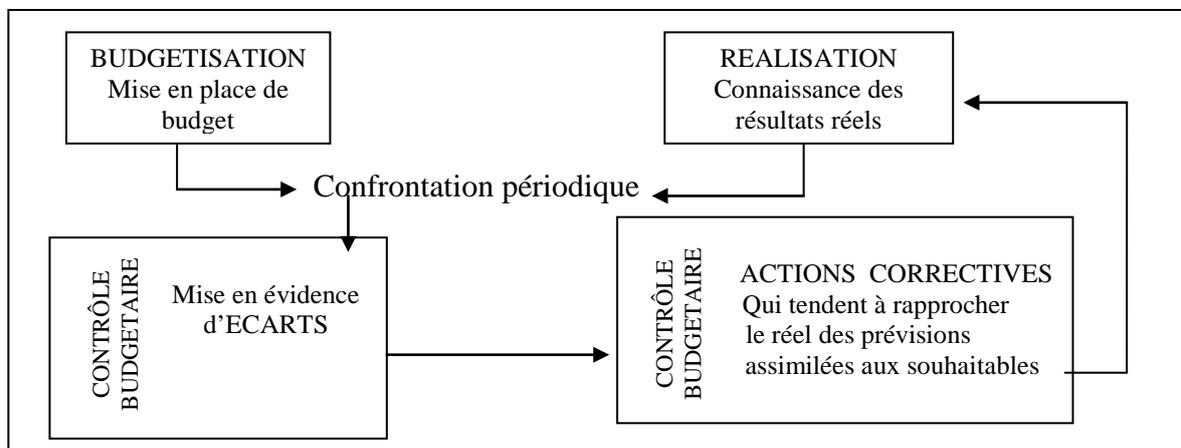
➤ **Au temps :**

- permettre d'anticiper, favoriser l'adaptation aux évolutions de l'environnement ;
- stimuler l'apprentissage : remise en cause de la stratégie et des hypothèses du budget, grâce à une meilleure compréhension du fonctionnement de l'entreprise et de son contexte au travers de l'analyse de l'impact des plans d'action.

➤ **À l'organisation :**

- soutenir la décentralisation en contribuant à l'alignement stratégique des plans d'action avec les objectifs de performance globale de l'organisation ;
- en favorisant les incitations, c'est-à-dire la motivation des acteurs à travailler dans le sens de l'intérêt de l'organisation et en garantissant la coordination des plans d'action des différents acteurs ». *GUIRAUD & al (2004 :283).*

Figure 3 : Schéma de la gestion budgétaire



Source : ALAZARD & SEPARI (2010 : 225)

1.1.2.3. Les limites de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire, comme nous la décrivons de façon théorique, est un condensé de bonnes intentions. A l'instar de tous les systèmes de gestion, elle comporte des faiblesses liées soit à sa conception ou à sa mise en œuvre. Comme le dit *DORIATH (2008 :3)* :

- la construction budgétaire se fonde, en grande partie, sur les modèles passés. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est en particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnels ;
- la désignation des responsabilités, le contrôle peuvent être mal vécus. Une formation faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire doit motiver le personnel ;
- le budget risque, dans le cadre d'une décentralisation non sincère, de se transformer en un ensemble de règles rigides qui s'imposent aux « responsables ». La gestion budgétaire devient alors source d'inertie et non de réactivité ;
- à l'inverse, la liberté donnée aux responsables peut induire des « féodalités », lieux de pouvoirs, au détriment de la stratégie de l'entreprise et de son intérêt global ;
- les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète. la veille doit être constante afin d'adapter les programmes d'actions et les prévisions.

1.2. La démarche d'élaboration budgétaire

L'élaboration du budget n'est pas un simple calcul mathématique, elle répond à des choix d'orientation stratégique d'une part et d'autre part de la structure de l'entreprise et sa culture managériale. Ainsi pour l'élaboration du budget, deux (2) modalités théoriques existent :

- **le budget imposé** (Top down): Les objectifs budgétaires sont alors imposés aux différentes subdivisions de l'organisation par la direction générale ;
- **le budget proposé** (Bottom up) : chaque responsable fixe ses propres objectifs et détermine les moyens de les atteindre.

Selon *SELMER (2001 : 10)*, « les pratiques actuelles s'efforcent de concilier les avantages des deux méthodes décrites ci-dessus. Elles reposent sur des travaux préparatoires qui donnent aux responsables budgétaires des orientations tout en définissant des limites ».

Après le choix du mode de conduite de la construction du budget, il faut adopter une approche permettant la détermination pertinente des prévisions. A ce sujet, nous pouvons avoir le

budget à base d'activité (ABB), le Budget à base zéro (BBZ), le budget projet, Le budget basé sur les prix préétablis, etc. Chaque entreprise selon ses caractéristiques, ses objectifs et ses activités choisi le mode et l'approche qui correspond à ses besoins pour mieux élaborer son budget.

1.2.1. Les principes de base d'un système budgétaire

La gestion budgétaire est un système de gestion, elle repose donc sur des fondements à respecter. Le bon fonctionnement d'un système repose sur une meilleure coordination des éléments qui le constituent. Or, une bonne coordination suppose le respect strict de certains principes de base qu'il est nécessaire de connaître. Ainsi, selon *MARGOTTEAU (2001:140)*, « un bon système budgétaire repose sur le respect des principes suivants :

- **totalité du système budgétaire** car le budget doit couvrir l'ensemble des activités réalisées par l'entreprise. Il ne doit pas subsister de zones d'ombre, non éclairées par le budget ;
- **superposition du système budgétaire et du système d'autorité** pour que les frontières des budgets (activités faisant l'objet d'une budgétisation) coïncident avec le partage des responsabilités dans l'entreprise consigné dans l'organigramme. Le budget constitue un préalable à la mesure de la performance des acteurs qui requiert la possibilité d'attribution des responsabilités. Le contrôleur de gestion, dans la perception la plus étendue de sa mission, conçoit et pilote le système d'information de l'entreprise ;
- **préservation de la solidarité nécessaire entre les départements** car l'introduction d'un système de mesure de performance individuelle ne doit pas aller à l'encontre de l'intérêt général. Une dimension transversale doit être préservée afin d'éviter un cloisonnement des services centrés sur la satisfaction de leur intérêt particulier ;
- **couplage du système budgétaire et de la politique du personnel** car une politique aussi bien exposée soit elle par la Direction Générale nécessite des incitations concrètes à la suivre. La responsabilité des acteurs ne saurait rester un simple discours mais passe par un système compris, admis, équitable et éventuellement négocié de mesure de performance. L'aspect financier des systèmes sanctions / récompenses est souvent utilisé même si un tel recours peut comporter des effets pervers ;

- **actualisations des prévisions au vu de nouvelles informations** car il ne s'agit pas de corriger en permanence le budget en fonction des dérapages mais de prévoir les cas éventuels résultant de modifications majeures des paramètres de budgétisation (fiscalité, données du marché...).

La budgétisation ne saurait être perçue comme une « simple » tâche comptable reposant sur une reconduction simpliste et actualisée des éléments de l'année antérieure mais s'inscrit intégralement dans le processus de finalisation de l'entreprise et en constitue la traduction concrète ».

1.2.2. Les centres de responsabilité et la maîtrise des coûts

Un système budgétaire est fondé sur une structure de gestion basée sur des centres de responsabilité. En effet, le budget général est une agrégation des budgets des unités fonctionnelles créés. Ces unités fonctionnelles plus ou moins autonomes ont aussi des objectifs de maîtrises des coûts.

1.2.2.1. Centres de responsabilités

L'organisation d'une entreprise relativement importante est faite de juxtapositions d'unités de gestion autonomes mais homogènes reliées entre elles. La création d'unités de gestion ou centres de responsabilité se justifie par la volonté de délégation d'autorité afin de permettre une gestion plus fluide et efficace. A ce sujet, *HORNGREN & al (2003 : 26)* affirment, « un centre de responsabilité est une partie, fraction ou subdivision d'une organisation dont le chef est responsable d'un ensemble déterminé d'activités. Les quatre catégories de centres de responsabilité sont les centres de coût, les centres de chiffre d'affaires, les centres de profit et les centres d'investissement. La comptabilité de gestion mesure les prévisions (par les budgets) et les actes (par les résultats réels) de chaque centre de responsabilité ».

De notre point de vue, c'est l'augmentation du volume d'activité de l'entreprise et aussi le désir d'expansion ou de diversification (aspect stratégique) qui est à la base de la création des centres de responsabilité. Chaque unité est créée pour remplir une fonction précise. A ce titre, la direction lui accorde les moyens nécessaires à ses activités. Selon la spécificité de l'entreprise, différents types de subdivisions peuvent être créés. Ainsi, selon leur organisation et leurs attributions, les centres auront des objectifs différents les uns des autres. Par conséquent, la forme d'un centre varie selon sa fonction.

1.2.2.2. Coûts maîtrisables

Dès la création d'un centre de responsabilité tous les coûts le concernant lui sont affectés sans exception. Ces coûts sont de deux (2) ordres : coûts maîtrisables et coûts non-maîtrisables. A ce propos, *HORNGREN & al (2003 : 26)* nous explique que, « un coût maîtrisable est un coût qui dépend essentiellement de l'action du responsable d'un centre de responsabilité donné pendant une période donnée ». Il s'agit pour le responsable de faire une gestion efficace de ses coûts. Nous continuons pour dire que les coûts non maîtrisables d'un centre sont des coûts qui concernent le centre mais la maîtrise est assurée par un autre responsable. Il s'agit donc de bien distinguer ce que le responsable maîtrise effectivement de ce qui résulte d'un prédécesseur au poste ou d'un autre responsable.

1.2.3. Les étapes d'élaboration du budget

Le budget est un outil d'orientation pour le management, son élaboration requiert une attention particulière. Sa cohérence et sa pertinence dépendent de la maîtrise des différentes étapes de son processus d'élaboration et d'une bonne agrégation des centres de responsabilité. L'élaboration pratique du budget doit commencer et se terminer quelques temps seulement avant le début de l'exercice concerné. Cette élaboration part de la notification du début de la procédure budgétaire par le Directeur Général, à travers une lettre d'orientation budgétaire. Cette lettre fixe les objectifs budgétaires afin d'orienter les responsables dans l'élaboration de leurs plans d'action qui va servir de squelette au budget. C'est après la diffusion de cette lettre que le processus peut commencer par des simulations jusqu'aux budgets sectoriels. Selon *BOUQUIN (2008 : 442)*, « l'objectif est de débiter le processus le plus tard possible (septembre-octobre), d'où l'importance d'une bonne articulation des phases successives. On peut, globalement, préconiser un processus en sept étapes :

- ***La diffusion des orientations budgétaires de la hiérarchie*** qui est une étape est essentielle. En guidant les unités, elle économisera les navettes longues et démotivantes ; elle est, aussi l'occasion de coordonner les budgets et les plans opérationnels en faisant du budget l'expression chiffrée d'une politique. Le document d'instruction budgétaire regroupera le rappel des hypothèses à retenir, le détail des documents à utiliser, les définitions des rubriques, les responsabilités d'élaboration des informations et propositions et le calendrier d'élaboration (souvent transmis par le contrôle de gestion, doit être signé du Directeur Général ou du Président).

- **Le pré-budget**, c'est le cas de certaines sociétés qui établissent, parfois avant le lancement du processus budgétaire, une simulation globale fondée sur les estimations des services fonctionnels (marketing, direction technique...) de manière à repérer la marge de manœuvre qui reste après prise en compte des contraintes de l'année (politique salariale minimale obligatoire, tendance des marchés). Un gain appréciable d'efficacité peut être attendu d'une procédure qui vise à concentrer l'attention sur ce qui reste à décider.
- **Les budgets fonctionnels**, ils doivent être chiffrés par le contrôle de gestion (et non par les opérationnels) à partir des hypothèses que ceux-ci présentent. Doivent donc apparaître, les plans d'action des unités (objectifs, moyens requis, responsables), les calendriers de mise en œuvre, les hypothèses (tri prix-volume, distinction hypothèse-conséquence), les ajustements envisagés en cas de non vérification d'hypothèses cruciales-objectifs, les sources d'information utilisées pour justifier les scénarios et les politiques.

Les itérations doivent avoir lieu au niveau de chaque fonction, par référence aux instructions.

- **La consolidation des budgets fonctionnels** Le contrôleur central en est le maître d'œuvre. La Direction attend de lui qu'il repère les points sur lesquels doit porter la discussion avec les unités, et, éventuellement qu'il suggère des solutions. A cet égard son expérience, alimentée par le suivi budgétaire en cours d'année, est précieuse. Le souci du contrôleur est donc de s'assurer que les instructions initiales ont été respectées et que les budgets présentent une cohérence interne et réciproque correcte, ce qui suppose une mécanisation des calculs. S'il a des doutes à cet égard, il doit alerter les unités afin que celles-ci revoient leurs propositions avant la négociation. Il lui appartient aussi d'apprécier le degré de réalisme des hypothèses et objectifs.
- **Les arbitrages de la direction** interviennent alors, et doivent porter sur les hypothèses et variantes proposées, et donc éviter les processus simplistes du type d'une réduction autoritaire des dépenses de fonctionnement, ce qui ruinerait les efforts précédents et encouragerait les unités à présenter des budgets « avec matelas ».
- **La mensualisation des budgets** Elle doit être menée avec soin puisqu'elle servira de référence au suivi, en général mensuel. Il faut donc éliminer toute procédure en douzième ou en onzième du budget annuel, ainsi que les procédures d'abonnements

des frais périodiques : tout à fait justifiables en comptabilité analytique, elles perdent de leur intérêt pour un suivi dépenses réelles. Il est recommandable de comparer la mensualisation prévue aux variations saisonnières constatées dans le passé, en les situant par exemple par rapport à une fourchette.

- **Mise à jour en début d'exercice** car tout budget pour N+1 établi avant de connaître la réalité de N est approximatif (d'où l'intérêt qu'il y a à commencer le plus tard possible). Il reste que, même dans le meilleur des cas, il est prudent de réajuster les budgets (en février par exemple) en tenant compte des réalités de l'exercice N.

1.2.4. Documents comptables et financiers prévisionnels

Le budget général de l'entreprise comporte toutes les prévisions concernant l'activité de l'entreprise au cours de l'exercice à venir : investissement, charges et produits prévisionnelles de l'exercice etc. Afin de situer l'entreprise sur ses résultats probables en cas de réalisation de ses prévisions, il est important de déterminer les agrégats financiers prévisionnels.

1.2.4.1. Compte de résultat prévisionnel

Selon, la pratique comptable, le compte de résultat est la confrontation des charges et produits de l'exercice afin de tirer le résultat de l'activité. L'établissement du budget est un bon prétexte pour tester de la performance prévisionnelle de l'entreprise en établissant le compte de résultat prévisionnel à travers les charges et produits de l'exercice à venir.

A ce propos *GERVAIS (2000 :432)* précise, « il correspond à un tableau récapitulatif des produits et des charges prévus. C'est le principal outil de synthèse budgétaire, tant au niveau de la prévision (le résultat de l'année à venir est déterminé dans ce document) qu'au stade du contrôle (il permet d'avoir une vue synthétique des écarts d'exploitation) ».

1.2.4.2. Le bilan prévisionnel

Selon *GERVAIS (2000 :433)*, « présenté comme un bilan traditionnel, il permet de prévoir les conséquences des actions envisagées en l'année N+1 sur la structure financière de la firme ». En effet, le budget étant constitué aussi bien des charges de fonctionnement, d'activité que des investissements, le bilan prévisionnel permettra de mettre en exergue l'impact des investissements et des flux de l'activité futur sur les résultats attendus.

1.3. Budget et plan de trésorerie

Le budget affecte les ressources nécessaires au financement des activités prévues par les différents centres de responsabilité. Le financement de ce plan est assuré par la trésorerie de l'entreprise. Pour une bonne gestion budgétaire, il faut une trésorerie suffisante au moment de la réalisation des différentes activités prévues par le plan. La gestion budgétaire est indissociable de la trésorerie. Il est nécessaire de joindre au budget, deux (2) outils importants, pour assurer son efficacité dans la gestion de l'entreprise : le budget et le plan de trésorerie.

1.3.1. Budget de trésorerie

Le budget de trésorerie est une résultante de la budgétisation générale de l'entreprise. Il est constitué des flux réels de trésorerie en interaction du budget général. Les charges et produits non décaissés ou non encaissés sont ignorés. Dans le même sens, HONORAT (2009 :160) stipule que, « le budget de trésorerie regroupe les prévisions d'encaissement et de décaissement de l'entité sur une période donnée ».

Les prévisions sont établies à partir des données budgétaires mais sur des échéances différentes. Pour établir ces prévisions il faut que tous les centres budgétaires aient prévus leurs dépenses mois par mois ». La mensualisation du budget est une des conditions de l'efficacité et l'efficience du suivi. Le respect de cette configuration par le budget de trésorerie assurera un financement plus adéquat des prévisions.

1.3.2. Plan de trésorerie

La trésorerie est constituée par l'ensemble des disponibilités monétaires de l'entreprise en banque ou en caisse, à une période donnée. Le plan de trésorerie, dans le cadre d'une gestion budgétaire revient à établir une prévision des encaissements et des décaissements et aussi des solutions de financement en cas de déficit ou d'excédent.

Pour DUPLAT (2004 :136), « La réalisation du plan de trésorerie est un travail assez minutieux. Il faut établir les prévisions d'encaissement et de décaissement par période ».

La situation de trésorerie est établie a la fin de chaque période ; de la sorte, il est possible de prévoir les besoins de fonds à court terme et d'éventuels excédents de trésorerie qu'il conviendra de placer ».

En cas d'excédent, la trésorerie supplémentaire devra être placée à taux intéressant. En cas de déficit, les insuffisances de trésorerie devront être comblées par des financements à court terme (escompte d'effet, découverts bancaires).

1.4. L'exécution du budget

L'exécution du budget est la partie sensible du processus. En effet, c'est l'exécution qui est la mise en œuvre des prévisions faites lors de la budgétisation. Pour mener ce processus dans le respect d'une certaine discipline, certains principes édictés par les bonnes pratiques et les dispositions légales méritent d'être respectés.

1.4.1. Principes

Une bonne gestion recommande la séparation des fonctions incompatibles. Il n'est pas dans les bonnes pratiques de cumuler les fonctions de détention de valeur et d'autorisation. Ainsi, Selon nos recherches sur le site esen.education.fr, il faut séparer les fonctions d'ordonnateurs et des comptables :

- le chef d'établissement, ordonnateur des dépenses et recettes ;
- l'agent comptable, gardien de la régularité des opérations comptables.

1.4.2. Procédures d'exécution du budget

L'adoption du budget n'est pas un chèque à blanc remis aux responsables des centres de responsabilité. En effet, dans le cadre de la réalisation des activités des centres, l'expression de tout besoin pour nécessité opérationnelle doit respecter une procédure de validation par les responsables budgétaires et la direction générale avant exécution. C'est dire que toute exécution budgétaire doit respecter au minimum les procédures décisionnelles générales ou en vigueur dans l'entreprise:

Dans un cadre plus générale, selon GERVAIS (2000 : 557), « un processus de décision comprend toujours trois phases :

- **une phase de conception**, au cours de laquelle le responsable exerce sa réflexion sur toute la donnée du problème ;

- **une phase d'engagement** ou 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 ou d'un paiement ».

Cette réflexion de GERVAIS montre qu'en matière de responsabilité, **la phase d'engagement est essentielle dans un processus**. En effet, la phase de conception est interne à l'entreprise. Dans le cadre budgétaire, C'est l'engagement par contre qui va faire naître des contreparties entre l'entreprise et des tiers. Deux possibilités se présentent :

- d'une part, l'entreprise est demanderesse. Elle envoie des bons de commande, contrat de service etc. ;
- d'autre part, l'entreprise offre ses services ou produits. Elle reçoit des commandes ou obtient des contrats de service.

La phase d'engagement budgétaire mérite l'attention de la Direction Générale en matière d'exécution et de suivi. En effet, dans le premier cas, l'engagement va faire naître des bons de livraison et des factures fournisseurs donc des charges (dépenses). Pour le second, C'est des bons de réception et des factures clients. Ce qui occasionne des produits (recettes).

C'est à partir de ce moment que les conséquences de l'acte pourront être mesurées et corrigées. Par conséquent, le contrôle budgétaire devrait s'exercer à partir de l'engagement.

1.5. Le suivi de l'exécution budgétaire

La mise en œuvre du budget permet d'assurer le déroulement des activités afin d'atteindre les objectifs de l'entreprise. Il convient de suivre cette réalisation pratique afin de confirmer ou non les hypothèses et prévisions. L'objectif étant de maîtriser la gestion de l'entreprise et empêcher des déviations qui peuvent avoir des conséquences désastreuses.

Au cours de notre étude, nous nous appesantirons sur le suivi des réalisations. Ce suivi est essentiel car il se déroule pendant l'action. Il permet de détecter les décalages et de faire des ajustements sur les périodes à venir. Il s'opère au fur et à mesure de l'exécution du budget. A ce sujet, selon *SELMER (2001: 189)*, « le suivi budgétaire, c'est suivre au jour le jour les

comportements des réalisations par rapport aux prévisions et de relever les écarts significatifs qui appellent des actions correctives. Le contrôle par contre intervient après la période budgétaire avec la détermination des différents écarts et la prise d'action correctives ».

Un suivi budgétaire efficace suppose la mise en place d'une comptabilité budgétaire afin de s'assurer que les dépenses et les recettes s'effectuent dans les limites prévues par le budget :

- dans les volumes et valorisations prévues ;
- selon le calendrier prévu.

SELMER précise que, « deux types de suivi peuvent être distingués :

- **Permanent**, il est réalisé par le responsable du budget qui va pratiquer un autocontrôle sur les dépenses et les recettes et les charges dont il a la maîtrise. Pour ce faire, l'élaboration de tableaux de bord par le responsable lui permettant d'orienter son action à court terme et d'alerter sa hiérarchie si nécessaire ;
- **Périodique**, il est orchestré par le contrôleur de gestion et le responsable hiérarchique qui demande un rapport, « reporting » comprenant la comparaison des éléments réels aux prévisions, l'explication d'écarts significatifs et les mesures correctives envisagées.

Le responsable hiérarchique destinataire réalise, à son tour, la synthèse de son action et de celles de ses subordonnées et fait à nouveau remonter l'information ainsi consolidée. Ce flux ascendant d'information par palier va ainsi reproduire le budget d'ensemble ».

1.5.1. Les objectifs du suivi budgétaire

Les hypothèses d'élaboration du budget peuvent être mises à l'épreuve par une modification de l'environnement externe ou interne au moment de la réalisation. Il est donc nécessaire de suivre l'exécution du budget afin de repérer les déviations et les corriger.

Selon SELMER (2001 : 175), « le suivi budgétaire a pour vocation essentielle de vérifier que les objectifs ont été correctement tenus et, si ce n'était pas le cas, d'impliquer les responsables afin de susciter des actions correctrices dans la foulée ».

1.5.2. Les outils d'appui au suivi budgétaire

Nous venons d'évoquer les modalités d'exécution et de suivi du budget. Il est important de s'assurer de détenir les meilleurs moyens pour un suivi efficace du budget.

1.5.2.1. Le reporting ou rapport de contrôle

La délégation de responsabilité a pour corollaire le contrôle. Par conséquent, le supérieur hiérarchique exigera régulièrement de son délégué des rapports d'activités afin de suivre l'évolution des indicateurs. A ce sujet *MARGOTTEAU* (2001 : 249) précise, « Il s'inscrit souvent dans des entités organisées en centre de profit, en filiale et vise à faire remonter les informations vers le sommet hiérarchique. C'est une pratique de plus en plus fréquente permettant d'accompagner un management décentralisé fondé sur la délégation de pouvoirs et de responsabilité. Les travaux de reporting se présentent alors comme une liste d'indicateurs (volume de vente, part de marché, marges...) établis par les responsables hiérarchiques, complétée selon la périodicité régulière par les unités décentralisées et visant à rendre compte de l'activité et des résultats de l'unité autonome ».

1.5.2.2. Le tableau de bord

Il est conçu pour suivre l'activité afin de permettre la prise de décision à temps réel. C'est pourquoi ses indicateurs doivent être pertinents. C'est l'un des meilleurs outils d'accompagnement du manager. Il permet d'éclairer les décideurs.

« Le tableau de bord est un outil d'anticipation et de diffusion rapide d'information clé pour le suivi opérationnel. Il constitue l'outil de pilotage à court terme des responsables. Pour être efficace, il doit appréhender, grâce aux indicateurs retenus, les principaux facteurs de gestion de chaque CRB (Centre de Responsabilité Budgétaire), compte tenu de ses caractéristiques et de ses objectifs » *SELMER* (2001 : 189).

Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision. Ce sont les éléments dégagés qui guideront les responsables, d'une part dans leurs prises d'actions correctrices dès les premiers écarts significatifs, et d'autres parts en leur permettant constamment d'en suivre les résultats.

1.5.2.3. Actions correctives

Le suivi budgétaire a pour but de détecter les écarts entre prévision et réalisation et apporter une réponse permettant des réajustements pour les périodes à venir. Il s'agit donc de mettre en œuvre des actions tendant à corriger les effets des écarts constatés et éviter qu'il ait des conséquences sur le reste de l'exercice. Sur ce point SELMER (2001 :198) affirme, « une action correctrice est une « action de rattrapage » (ou d'ajustement) destinée à replacer l'unité pilotée par le responsable sur la bonne trajectoire menant aux objectifs budgétés ».

1.6. Les acteurs

- **Le Conseil d'Administration:** il est chargé de la l'approbation définitive du budget en Assemblée Générale et des réaménagements budgétaires.
- **Le Directeur Général:** il fixe les orientations budgétaires de l'entreprise et valide le projet de budget lors de l'arbitrage. Il est le maître d'œuvre de l'exécution budgétaire.
- **Le contrôleur de gestion :** il pilote le processus d'élaboration et est responsable de la cohérence des budgets fonctionnels. Il est chargé du suivi de l'exécution.
- **Les responsables des centres de responsabilité :** ils sont responsables de l'élaboration et de l'exécution des budgets des centres de responsabilité.

Conclusion

Une bonne gestion budgétaire est le fruit d'une planification stratégique et opérationnelle réussie. Elle est un gage de réussite et de performance pour une entreprise. Pour arriver à ce résultat, il faut un Top management qui a une vision à long terme de la gestion entrepreneuriale et des gestionnaires opérationnels épousant les objectifs stratégiques et opérationnels de l'entreprise. Aussi, il est plus qu'important que chacun des membres de l'entreprise travail dans le sens d'une convergence des efforts vers l'atteinte des objectifs fixés. A différents stades du processus budgétaire, il est important que de bonnes pratiques de gestion permettant, la cohérence, l'efficacité et l'efficience soient respectés. C'est le respect de cette rigueur qui peut offrir des opportunités d'atteinte à la performance de la gestion.

Chapitre 2 : Audit du processus budgétaire d'une entreprise

Les prévisions financières de l'activité de l'entreprise et leur suivi constituent un moyen d'orientation et de maîtrise de l'entreprise. En effet ils permettent de fixer les objectifs à court terme à atteindre et de définir l'origine et les moyens de les atteindre. De la réussite et de la maîtrise du processus budgétaire, dépendent l'atteinte des objectifs fixés par le management. Il est donc important pour toute entreprise ayant intégré cette gestion prévisionnelle de s'en assurer la maîtrise des risques.

Dans le but de tester de l'efficacité et de l'efficience du processus budgétaire, il est nécessaire d'en évaluer, contrôler et vérifier les différentes composantes à la lumière d'une méthodologie et d'outils adaptés. C'est ce qui nous a emmenés à opter pour son audit.

A travers ce chapitre de l'audit, nous verrons comment mettre en œuvre la méthodologie de l'audit pour faire l'audit du processus budgétaire d'une entreprise.

A cet effet, l'auditeur va, à travers ces outils et ses méthodes vérifier, évaluer et contrôler les phases d'élaboration, d'exécution et de suivi budgétaire. Il va s'assurer que les dispositifs de contrôle mis en place sont fiables et permettent la prévention, la détection et la gestion de tout événement susceptible d'empêcher l'atteinte des objectifs fixé à l'organisation : c'est à dire les risques.

2.1. Définition et objectifs de l'audit d'un processus budgétaire

2.1.1. Définition de l'audit interne d'un processus

Notre étude porte sur l'évaluation d'un système ou processus d'entreprise. L'audit interne étant la matière disposant des meilleurs outils et d'un cadre de référence bien normé en terme de compétence, d'indépendance et d'étendu des travaux, nous servira d'armement dans le but d'atteindre nos objectifs. Avant donc d'entrer dans le sujet, nous allons définir ce qu'est l'audit interne.

Selon l'IIA, « l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses

processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ».

2.1.2. Définition de l'audit dans le cadre d'un processus budgétaire

Le cadre de notre étude est un processus budgétaire. A ce titre, l'auditeur devra évaluer un processus opérationnel de l'entreprise. On parlera d'audit opérationnel. Nous pouvons donc retenir la définition de *BECOUR & BOUQUIN (2008 :12)* qui stipule, « l'audit est l'activité qui applique en toute indépendance des procédures cohérentes et des normes d'examen en vue d'évaluer l'adéquation, la pertinence, la sécurité et le fonctionnement de tout ou partie des actions menées dans une organisation par référence à des normes ».

2.1.3. Objectifs de l'audit d'un processus budgétaire

Une mission d'audit du processus budgétaire vise à s'assurer de l'efficacité du système à atteindre les objectifs que l'entreprise va se fixer et au cas échéant à donner des conseils au management sous forme de recommandation pour les améliorer. C'est donc une mission qui va évaluer et contrôler tous éléments du système afin de tirer des conclusions. Selon *BECOUR & BOUQUIN (2008 : 13)*, « l'audit opérationnel qui s'applique à toutes les actions, sans privilégier leur incidence sur la tenue et la présentation des comptes. Son objet consiste à juger la manière dont les objectifs sont fixés et atteints ainsi que les risques qui pèsent éventuellement sur la capacité de l'entreprise ou de l'entité à définir des objectifs pertinents et à les atteindre, à apprécier leur opportunité ».

Comme nous pouvons le voir, appliqué au processus budgétaire, l'objectif de l'audit d'un processus est de rendre le processus performant.

2.2. Champ d'application de l'audit d'un processus budgétaire

C'est le périmètre que couvre l'étude. Il peut s'exprimer en termes de fonction ou d'activité. Dans le cadre budgétaire, l'audit se concentrera sur les différentes phases ou procédures.

2.3. Démarche de l'audit d'un processus budgétaire

La démarche d'audit ici s'appuie sur la démarche générale de l'audit interne. L'audit des processus comporte trois (3) phases qu'il convient de définir :

- la préparation ;
- la vérification ou réalisation de la mission;
- la Conclusion et suivi des recommandations.

Chaque phase a un objectif précis à atteindre et sa réussite conditionne celle de la suivante.

Tableau 1 : Démarche d'audit interne

Les phases	Objectifs	Activités	Techniques utilisées
Préparer la mission	Découvrir et acquérir une connaissance générale de l'entreprise	<ul style="list-style-type: none"> - Prise de la connaissance de la documentation interne et externe de l'entreprise - Comparaison inter-entreprise - Entretien avec les responsables - évaluation préliminaire de l'existant - Mise au point du programme d'intervention 	<ul style="list-style-type: none"> - Collecte des documents - Visites - Entretien avec le top-management - Validation
Réaliser la mission d'audit	Mettre en œuvre les diligences et constituer les preuves	<ul style="list-style-type: none"> - Normes de travail - Vérifications terrain - Supervision - Validation des travaux et résultats 	<ul style="list-style-type: none"> - Entretiens guidés auprès des opérationnels - Tests et mise en évidence des écarts
Restituer l'audit	Rendre compte des résultats	<ul style="list-style-type: none"> - Normes de rapports - Normes de communication de résultats - Réunions de clôtures - présentation du pré-rapport et commentaires 	<ul style="list-style-type: none"> - Rédaction et envoie du rapport final - Mise en ordre du plan d'action ou suivi des recommandations

Source AHOANGANSI (2010)

2.3.1. La phase de préparation

Une mission d'audit organisationnel (sur les processus) permet à un professionnel de mettre en œuvre une méthodologie spécifique et des outils propres à la matière pour évaluer des processus d'entreprise.

2.3.1.1. La prise de connaissance de l'entité et du processus étudié

L'auditeur n'est pas censé connaître l'organisation de la gestion de l'entreprise. Afin de mener à bien sa mission, il est nécessaire qu'il prenne des dispositions appropriées lui permettant d'aborder sa mission et de la mener aisément.

De ce fait, il doit utiliser tous les outils méthodologiques adaptés lui permettant d'avoir une bonne compréhension de l'entreprise, son organisation, son activité et son environnement. A ce propos, *MOUGIN (2008 :94)* stipule que, « La préparation concerne donc la connaissance des éléments à caractère généraux comme la cartographie des processus (pour situer au moins celui que l'on se propose d'auditer), la politique qualité et l'organisation en général ».

La première étape de cette phase consiste pour l'auditeur à chercher à acquérir une connaissance de l'entité ; par conséquent, il doit s'appropriier les objectifs de l'entreprise. En effet c'est l'objectif qui oriente les actions à entreprendre et donc influence l'organisation mis en place pour la gestion. Ainsi, Selon *MITONNEAU (2006 :30)*, « la connaissance des objectifs et des résultats de l'entreprise est indispensable pour obtenir, dès le début de l'audit, l'éclairage qui doit illuminer le champ des investigations à réaliser. C'est cet éclairage qui permettra de découvrir les preuves d'audit qui conduiront aux conclusions pertinentes ».

Au cours de cette étape appelée prise de connaissance, il s'agira pour l'auditeur de faire une immersion dans l'environnement interne comme externe de l'entité. L'objectif est d'obtenir toute information concernant l'entité (le secteur d'activité, son activité, ses partenaires...) et le processus étudié afin de se faire une idée plus clair sur les travaux à venir. Sur ce point selon *BERTIN (2007 : 39)*, « En définitive, l'auditeur doit disposer des documents, d'informations et d'éléments suffisants et pertinents pour acquérir une meilleure connaissance de l'environnement, du domaine et des risques susceptibles de menacer l'atteinte des objectifs de la société ».

2.3.1.2. La décomposition en objets auditables et objectifs d'audit ou de contrôle interne

La connaissance de l'entité et spécifiquement celle du processus audité permet de déceler l'enchaînement des activités ou sous-processus qui le constituent et son niveau de complexité. En fin de cette étape, l'auditeur dans le but d'adapter ses moyens à l'étude s'interroge :

- le sujet peut-il être audité de façon globale en l'état ?
- ou bien, sa complexité impose qu'il soit scindé par étapes importantes et homogènes de son déroulement pour en maîtriser les contours et simplifier son évaluation ?

L'attitude à adopter, c'est de décomposer le processus en sous processus afin d'en faciliter l'abordage et l'étude. Selon *RENARD (2003 :148)*, « découper le sujet, l'activité, le processus en particules élémentaires (références à un ouvrage à la mode...), en opérations, en tâches, en séquences. C'est ce que l'IFACI nomme fort justement les 'objets auditables', signifiant par là que l'on substitue à un ensemble difficile à appréhender des éléments aux contours précis et, partant, plus facilement observables et mesurables ».

Ainsi pour chacun des objets auditables retenus, un autre défi se pose à l'auditeur. Celui de déterminer les objectifs d'audits. C'est-à-dire l'objectif à atteindre par cet objet. La finalité pour l'auditeur c'est de s'assurer que cette étape du processus est maîtrisée et donc vérifier l'existence d'un mécanisme de contrôle interne (CI) performant.

2.3.1.3. Identification des risques et Le tableau des risques (TaRi)

Il appartient à l'auditeur à travers sa revue de littérature sur la budgétisation, et ses recherches auprès de professionnels du budget, d'identifier pour chaque objectif de contrôle, les zones à risques. Ce sont tous les risques génériques susceptibles de se produire et d'empêcher l'atteinte des objectifs. Comme le dit *SCHICK (2007 :80)*, « pour chaque finalité, il faut imaginer ce qui peut se passer et décrire les empêchements possibles : ce qui empêcherait d'atteindre la finalité via des scénarii ».

Cette étape d'identification des risques est importante car elle permet à l'auditeur de réaliser son référentiel d'audit. Comme le dit *RENARD (2010 :214)*, « C'est au cours de cette phase que l'auditeur interne va construire son référentiel, c'est-à-dire le modèle vers lequel doit tendre le résultat de sa mission ».

Ce référentiel est le tableau des risques qui va guider l'auditeur lors de son évaluation des zones à risque. En effet c'est un tableau, qui, en fonction du sujet à auditer permet de définir les zones susceptibles de porter des risques pour l'organisation. Il associe à chaque risque identifiés, le point de contrôle et la bonne pratique. C'est donc un tableau qui fait la synthèse des travaux en cours. Ainsi, selon *SCHICK (2007 :78)*, « Le tableau des risques (TaRi Référentiel) constitue l'outil de référence qui permet à l'auditeur d'une part de définir le champ et les limites de ses investigations, et d'autre part, de structurer la présentation de ses analyses et conclusions, nettement pour renseigner ce qui relève de constat(s), la ou les causes des faits constatés ainsi que leurs conséquences ».

2.3.1.4. Analyse des forces et faiblesses et Tableau des Forces et faiblesses apparentes (TFfa)

L'étape précédente a permis de baliser les contours de son audit. Ainsi, il s'agira pour l'auditeur de faire une analyse des forces et faiblesses éventuelles du système afin de déceler les risques spécifiques. Cette analyse va se faire à travers les informations collectées lors de la prise de connaissance et de l'entretien avec le responsable du domaine à auditer. Il va alors confronter ses connaissances théoriques et ses expériences avec les informations acquises, pour déterminer les risques contenu dans la pratique actuelle du processus et qui peuvent empêcher l'atteinte des objectifs. *SARDI (2002 :162)* confirme, à ce propos que, « les connaissances antérieures ou acquises lors de la première étape, vont permettre d'identifier les risques spécifiques à l'activité examinée ».

L'identification des risques spécifiques au système donne une certaine précision sur le champ d'investigation à retenir pour l'étude. Comme le dit *SCHICK (2010 :13)*, « elle a pour objectif de faire un état des lieux des forces et faiblesses réelles ou potentielles de l'entité ou du domaine audité afin d'orienter les travaux détaillés ». En effet, les conclusions de cette analyse des risques permettront limiter les contrôles à effectuer. Ainsi, le tableau des risques (TaRi) est prolongé par le tableau des forces et faiblesses apparentes du système (TFfA) qui spécifie les risques propre au processus étudié.

L'identification des risques est une étape importante pour l'auditeur. Pour rappel, l'audit aujourd'hui utilise l'approche par les risques.

Nous pouvons affirmer qu'une bonne prise de connaissance, un rigoureux découpage en objets auditables, des objectifs d'audits bien ciblés sont la source d'une pertinente identification des risques. Et comme le dit *SARDI*, « c'est la définition de ces objectifs d'audit qui va finir d'orienter la mission sur les zones essentielles à auditer. »

2.3.1.5. Rapport d'orientation

Cette phase d'étude qui s'achève va être sanctionnée par un document qui va faire la synthèse d'un certain nombre de résultats obtenus. Le rapport d'orientation permet d'informer les audités sur les objectifs d'audits retenus après l'analyse des forces et faiblesses et donc les domaines considérés critiques sur lesquels les contrôles vont être portés. Il est aussi un document d'orientation pour l'auditeur lui-même. Ainsi, selon *BERTIN* (2007 :42), « Il s'agit d'un document à destination des audités dans lequel l'auditeur synthétise les conclusions qu'il a pu faire sur les zones de risques, les difficultés envisagées, rappelle les objectifs généraux et spécifiques, propose les services et les divisions qui seront audités, définit la nature et l'étendue des travaux à réaliser ».

En définitive, c'est au cours de la phase de préparation que l'auditeur va décider des travaux à entreprendre lors de la phase de vérification (ou réalisation) et des documents qui seront utilisés. Il établit son programme de vérification et prépare ses papiers de travail.

2.3.2. Phase de vérification

Au cours de cette phase l'auditeur va à la rencontre de tous acteurs concernés par le processus évalué. Son objectif est de recueillir les éléments probants des constats effectués.

2.3.2.1. Programme de vérification

En effet, la phase de préparation de la mission a permis à l'auditeur d'identifier les processus, les risques et d'établir son programme de vérification. Aussi, les outils nécessaires et adaptés pour les vérifications ont-ils été identifiés.

L'auditeur va s'appuyer sur son programme de vérification pour mener ses investigations. Selon *SCHICK* (2007 :99), « le programme de vérification est la gamme de fabrication à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs du rapport d'orientation... Il indique la liste des

tâches à effectuer, des investigations à mener, des questions à poser, des points à voir, des procédures à rechercher (certains l'appellent « programme de travail »).

2.3.2.2. L'évaluation des procédures (ou contrôle interne)

C'est une phase essentielle pour l'audit des processus. Ici en plus de la compréhension du fonctionnement du processus, l'auditeur va tester de l'efficacité et de l'efficience du contrôle interne. C'est donc évaluer la capacité du système à prévenir ou détecter les risques éventuels existant. De ce point de vu, selon *PIGE (2003 :82)*, «en matière de contrôle interne, l'objectif de l'auditeur est :

- **de comprendre le système** d'information et de contrôle interne du client ;
- **d'évaluer ce système** en vue de déterminer s'il peut s'appuyer sur lui pour exprimer une opinion sur la conformité du produit ;
- **de mener un programme de tests** pour s'assurer du bon fonctionnement du système et de ses contrôles ».

Pour mener à bien cette évaluation du contrôle interne, l'auditeur dispose d'outils divers et variés que nous développerons dans la partie réservée à la méthodologie de l'étude.

Notons que tous ces outils ne sont pas utilisés à la fois. Il revient à l'auditeur de faire le choix des plus appropriés pour évaluer le processus.

Avec ces outils et techniques d'audit adaptés, l'auditeur va d'une part évaluer le fonctionnement du processus et d'autre part vérifier l'existence ou non de contrôle couvrant les zones à risque afin d'optimiser les opérations.

Les constats sont matérialisés sur des Feuilles d'Audit et de Recommandation (FAR). L'auditeur peut faire valider ses constats au fur et à mesure du déroulement de la mission par les audités ou globalement lors de la phase de restitution que nous verrons par la suite.

2.3.3. Phase de conclusion

La phase de conclusion de l'audit est une phase essentielle des travaux. Elle permet de rendre compte de tous les constats effectués lors de la mission. Elle commence par une réunion de synthèse, entre auditeur, afin de s'assurer de la cohérence des travaux et des conclusions

obtenues et de récapituler les FAR. La réunion de synthèse permet aussi de produire le projet de rapport ou pré-rapport sur la base de la synthèse des dysfonctionnements constatés.

Ensuite, une réunion de restitution est organisée de préférence sur le site ou lieu de l'audit, avec les audités pour valider les constats effectués. Selon *SELMER (2006 :245)*, « le projet de rapport d'audit présente la totalité des constats assortis des causes, des conséquences ainsi qu'une synthèse des FAR (ordre logique et degré de gravité) et des recommandations. La réunion de clôture présente soit les recommandations non intégrées dans le rapport soit les préconisations par écrit à partir de l'analyse des conséquences des FAR. Les audités peuvent valider ou refuser le diagnostic et/ou les préconisations. Ils ont la possibilité de rédiger une réponse aux préconisations dans un délai fixé lors de la réunion ».

L'auditeur doit être convaincant, les constats factuels et les preuves sans équivoque.

Après la réunion de restitution et la prise en compte des remarques des audités jugées pertinentes, le pré-rapport est soumis en définitif à la validation du directeur de l'audit. C'est lui qui décide de la validation ou non du projet de rapport. Selon que le pré-rapport réponde ou non aux objectifs visés. Selon *SCHICK & al (2010 : 89)*, « suite au compte rendu sur site, l'équipe d'audit établit sur la base de l'ossature du rapport, le projet de rapport d'audit en intégrant les remarques des audités. Le projet de rapport d'audit est présenté aux responsables de l'audit interne afin d'être validé ».

Le rapport définitif comporte les constats effectués, les dysfonctionnements identifiés avec son impact sur l'activité et, les recommandations et éventuellement les plans d'actions déterminés par les audités pour leur mise en œuvre. A ce niveau *SARDI (2002 :164)* précise, « le rapport devra également contenir la partie constructive de l'audit : les recommandations qui doivent être claires, précises et réalistes. Elles pourront être utilement chiffrées : coût de l'investissement éventuel, et gains potentiels réalisables. Un planning de réalisation peut être inclus ».

La production du rapport ne doit pas être la fin de la mission de l'auditeur interne. En effet dans son rôle de conseil pour l'amélioration et l'optimisation des opérations de l'entreprise, l'auditeur a une obligation professionnelle de suivi de la mise en œuvre des recommandations. Selon *THORIN (2000 :159)*, « le suivi de l'application des recommandations est logiquement

la dernière phase de l'audit. L'intérêt est aussi pour l'auditeur : vérifier le bien-fondé de ses recommandations, leur applicabilité, influé sur leur mise en œuvre ».

Conclusion

Le processus budgétaire est une composante essentielle d'une gestion d'entreprise car il est l'aboutissement de la planification d'entreprise.

Pour une entreprise rigoureuse, l'efficacité et l'efficience de la gestion budgétaire doit être une donnée importante de son fonctionnement. De ce point de vue, il est nécessaire que l'entreprise adopte les meilleurs outils susceptibles de lui procurer toutes les possibilités d'un processus budgétaire réussi. Néanmoins, la gestion budgétaire, étant à la base, soumise à des délégations d'autorité, le contrôle orienté vers sa maîtrise s'impose. C'est dans cette optique que l'audit du processus budgétaire gagne tout son sens. En effet, il permet à posteriori de porter un regard professionnel et indépendant sur la gestion budgétaire. L'outil d'évaluation qu'est l'audit est un moyen essentiel de tester ce processus.

Néanmoins, quel que soit les conclusions de l'audit, si les recommandations ne sont pas mises en œuvre, l'audit n'aurait pas eu sons sens.

Chapitre 3 : Méthodologie de l'étude

Selon Marie-Laure GAVARD-Perret & al (2010), « la méthodologie est l'étude des méthodes permettant de constituer des connaissances ». C'est pourquoi, il est question d'exposer l'ensemble des moyens et des techniques qui seront utilisées par l'auditeur afin d'évaluer, vérifier et contrôler l'efficacité et l'efficience l'ensemble du processus budgétaire de la LONASE. Une bonne méthodologie d'étude permet d'obtenir des informations pertinentes permettant une évaluation rigoureuse du processus budgétaire et une vérification profonde des constats qui seront effectués. Le but du travail étant de s'assurer de la fiabilité et l'efficacité de la gestion budgétaire. A cet effet, Nous présenterons les objets suivants :

- le modèle d'analyse ;
- les outils de collecte des données ;
- les outils d'analyse des données ;
- la méthode d'analyse.

De notre point de vue, les différents outils et la méthodologie que nous allons adopter nous permettre de faire une bonne analyse du sujet et de fournir des conclusions pertinentes.

3.1. Modèle d'analyse

Le modèle d'analyse retenu s'applique à tout le processus budgétaire de la LONASE : l'élaboration, la réalisation (exécution) et le suivi. Toutes les procédures seront évaluées au même titre par les différentes étapes schématisées ci-dessous. Notre modèle met en exergue les étapes développées au cours de chaque phase de l'audit ainsi que les outils et techniques mis en œuvre. Cette méthodologie sera mise en œuvre au cours de l'audit du processus budgétaire de la LONASE.

A la phase préparatoire, nous aurons un entretien avec le responsable du département budgétisation et planification pour l'administration de notre Questionnaire de prise de connaissance (QPC). A cela s'ajouté une revue documentaire (procédures budgétaires, organisation de la LONASE, etc.) ayant pour but d'acquérir une bonne connaissance de l'organisation et de l'activité de la LONASE. Ces outils facilitent la maîtrise du processus budgétaire et des différents intervenants. Par conséquent, nous pourrons identifier les faiblesses du contrôle interne et d'autre part d'élaborer le référentiel de risque.

Notre participation au processus budgétaire 2014, nous permettra d'observer la pratique.

La phase de vérification concentre la mise en œuvre des diligences nécessaires à l'auditeur pour évaluer le processus et tester de son efficacité ou ses dysfonctionnements. Les vérifications seront faites à travers des entretiens avec les différents responsables budgétaires. Aussi, nous ferons un test d'existence, les tests de permanences, les questionnaires de contrôle interne (QCI), la grille de séparation des tâches etc. Elles ont pour but de confirmer les points forts des contrôles et mettre en exergue les points faibles. Enfin nous ferons des contrôles informatiques à travers les interrogations des fichiers informatiques.

A ce niveau, les risques confirmés feront l'objet d'évaluation :

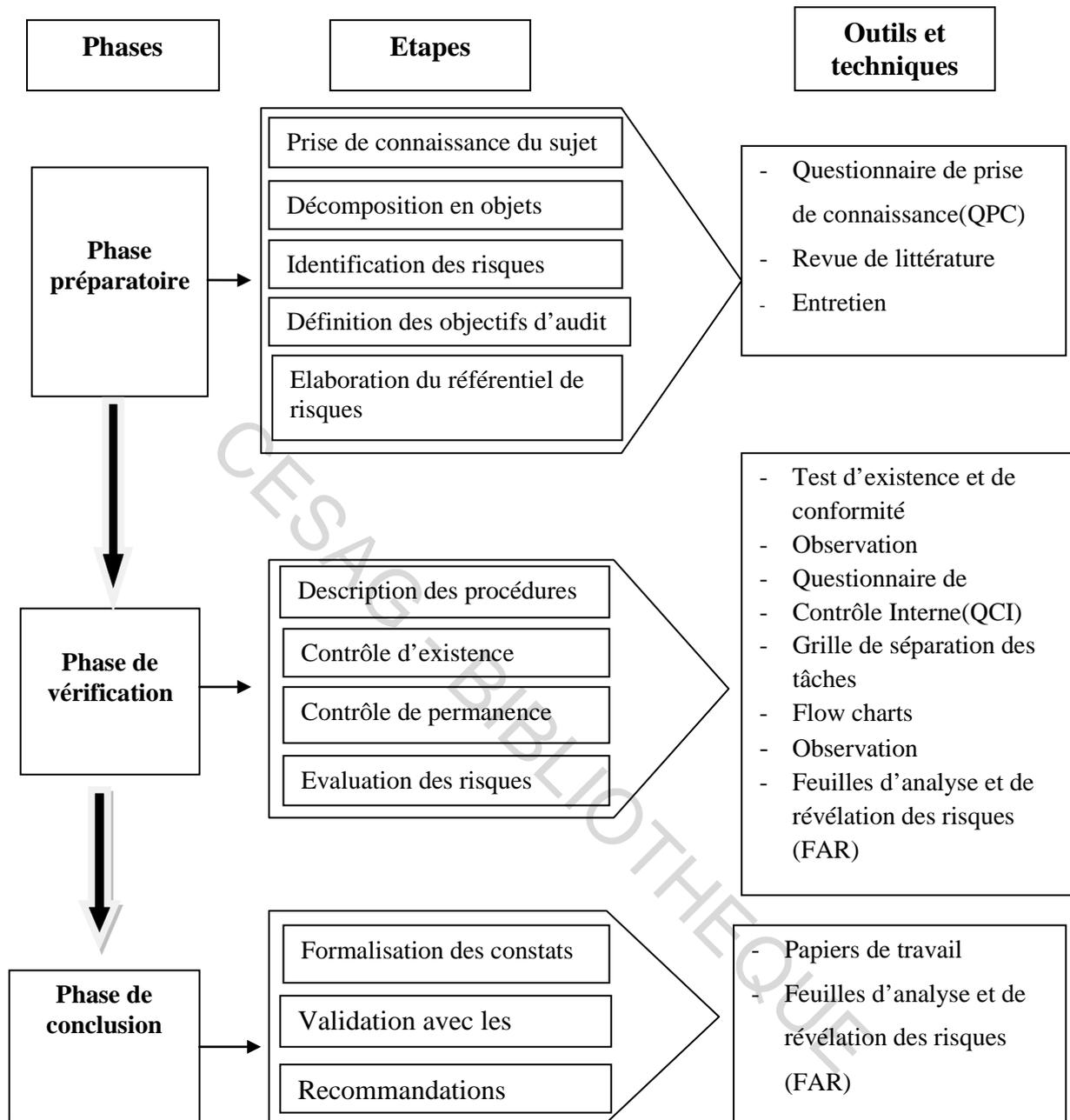
- en termes d'impact sur l'activité
- en termes de probabilité de survenance ;
- en termes de criticité

Les dysfonctionnements du contrôle interne feront l'objet de Feuilles d'Analyse et de des risques et des recommandations (FAR) qui seront soumis à la validation des audités.

La troisième phase de notre modèle est la phase de conclusion. Elle commence par une synthèse des travaux entre les auditeurs. C'est la phase de rédaction du pré-rapport. Il est communiqué aux audités avant la réunion de validation. Selon SCHICK (2007 :122), « une réunion de validation » est tenue entre auditeurs et audités, et si nécessaire en présence du commanditaire. Cette réunion a pour objet de recueillir l'avis des audités sur les constats, raisonnements et conclusions de façon à rendre le rapport incontestable ».

Cette réunion permet de valider les constats effectués par les auditeurs. En fonction des arguments le pré-rapport peut être validé en l'état ou subir des modifications avant la validation finale. A cette réunion, également, l'audité devra présenter son plan d'action pour la mise en œuvre des recommandations formulées.

Figure 4 : Modèle d'analyse



Source : Nous-mêmes

3.2. Outils de collecte des données

Par l'entretien d'approche et la prise de connaissance des documents sur la présentation, le fonctionnement et l'organisation de l'entité et du processus étudié, l'auditeur acquiert des informations pertinentes sur l'objet de son étude. Il revient de choisir des outils techniques et méthodologiques pertinentes afin de collecter des informations qu'il juge utiles.

3.2.1. Le questionnaire de prise de connaissance

On ne peut auditer une entité dont on ignore l'activité et le fonctionnement. L'auditeur se pose diverses questions sur l'organisation, la situation et l'atmosphère au sein de l'entreprise à auditer. C'est la connaissance de ces différents éléments qui va fonder les conclusions de l'auditeur. Même s'il est en territoire connus certaines informations resteront à mettre à jour. Le QPC est donc un outil très important pour aborder notre étude. Selon RENARD (2010 :227), « la prise de connaissance du domaine ou de l'activité à auditer ne doit pas se faire dans le désordre, l'auditeur ne pouvant prendre le risque d'omissions essentielles. Dans notre démarche, nous allons utiliser un Questionnaire de Prise de Connaissance (QPC) récapitulant les questions importantes dont les réponses nous permettrons d'avoir une bonne compréhension du domaine à auditer. »

Notre QPC sera administré au responsable du département budget et planification.

3.2.2. L'interview

L'interview est un échange entre l'auditeur et un audité. Cette technique, permet à l'auditeur d'obtenir une narration des vécus de certains agents au sein de l'entreprise. L'objectif visé par l'auditeur est d'une part, de s'assurer que les procédures décrites dans le manuel de l'entreprise sont comprises et mises en œuvre par les opérationnels. Aussi l'interview permet-il de déceler certaines faiblesses, causes de risques potentiels pour l'entreprise. Selon SCHICK (2010 :185), « l'interview permet à l'auditeur d'appréhender les différents processus de l'organisation en posant des questions aux personnes impliquées dans le domaine audité. Il peut aussi recueillir de l'information afin de comprendre, pour chaque opération réalisée : les objectifs poursuivis, la nature des tâches exécutées, les documents utilisés, les difficultés rencontrées et ainsi identifier les risques potentiels ».

Dans le but d'obtenir la compréhension réelle des acteurs du processus, nous nous sommes entretenus avec la DFC, DAGE, le chef du département vente, chef du département budget et planification, chef du département des affaires administratifs, des chefs d'agences.

Ainsi, nous nous entretiendrons avec les personnes ci-après désignés.

Tableau 2 : Personnes contactées pour l'entretien

Entités	Répondants
Directions opérationnelles	DFC DAGE
Chefs de département	Budget Administration générale
Agences	Chef d'agences

Source nous-mêmes

3.2.3. L'analyse documentaire

Elle consiste à la consultation de documents internes ou externes à l'entreprise permettant d'acquérir une connaissance générale de l'entreprise et d'étudier les procédures. Selon AHOUANGANSI (2010 :390), « l'auditeur se fait communiquer un certain nombre de documents en vue de l'appréciation des risques ».

Dans notre cas, nous avons demandé et obtenu pour consultation :

- les procédures de l'entreprise ;
- l'organisation et le fonctionnement ;
- note de services portant réorganisation de la direction du contrôle de gestion ;
- la Note de service de préparation du budget ;
- la consultation des rapports de suivi trimestriel du budget ;
- projets Budget 2009, 2010, 2012 ;
- la cartographie des risques de 2011.

La revue de ces différents documents nous a permis d'avoir une connaissance de l'organisation, le fonctionnement et du déroulement des activités de la LONASE.

3.3. Outils d'analyse des résultats

La collecte des informations ne suffit pas à l'auditeur pour tirer des conclusions. Il lui revient d'analyser ces résultats à la lumière d'autres outils d'audit afin de fonder ses conclusions. Ces outils sont nombreux et variés.

3.3.1. L'observation

L'avantage de rédiger son mémoire au cours d'un stage pratique en entreprise, c'est de pouvoir toucher du doigt la matière de gestion qui est l'objet de l'étude. Ainsi, par notre présence au niveau du contrôle de gestion et particulièrement au département budget et planification, nous avons pu observer :

- les mesures prise et les activités qui jalonnent le lancement de la période d'élaboration du budget : organisation de séminaires, missions d'information ;
- le suivi budgétaire à travers le traitement des Demandes d'Achat (DA), création des engagements, analyse des situations trimestrielles d'exécution.

Nous avons la méthodologie de travail du département budget et planification.

3.3.2. Les tests informatiques

Le processus d'exécution budgétaire étant informatisé, nous avons été emmené à faire des tests de validation des DA, de création des engagements, de préparation des commandes et de validation des commandes. Ces tests ont permis de nous familiariser avec ce logiciel et de voir son applicabilité à la procédure, sa fiabilité et son adaptation.

3.3.3. La revue analytique

Du point de vue analytique, nous avons eu à participer à

- l'analyse de la situation d'exécution trimestrielle du budget qui a permis la rédaction du rapport de suivi budgétaire du troisième trimestre 2013 ;
- l'analyse des charges d'exploitation des trois derniers exercices, en prélude à la préparation des hypothèses budgétaires 2014.

3.3.4. Le Questionnaire de Contrôle Interne (QCI)

Selon SELMER (2006 :244), « le QCI a pour objectif d'identifier pour chaque fonction les dispositifs spécifiques de contrôles essentiels ».

Nos QCI nous ont permis de vérifier les points forts et les points faibles des contrôles décelés lors de la prise de connaissance, au niveau de chaque processus.

Nos QCI ont été administrés selon le tableau, ci-dessus, définit pour les entretiens.

3.3.5. Grille d'analyse des tâches

C'est un tableau qui met en évidence les rôles de chaque intervenant du processus et de détecter les cumuls de fonctions incompatibles. La grille permet de vérifier la séparation des fonctions incompatibles dans le processus de gestion budgétaire.

3.3.6. Tests d'existence et de permanence

Ce sont des tests effectués sur une transaction pour les tests d'existence et un échantillon représentatif pour les tests de permanences. Selon AHOANGANSI (2010 :405), « il ne s'agit pas de rechercher des erreurs dans le fonctionnement du système, mais seulement de vérifier que le système écrit est bien en place tel qu'il a été décrit ».

Nos tests seront menés sur l'élaboration et l'exécution du budget.

3.3.7. Mémoire descriptif ou flow-charts

Le mémoire descriptif est une schématisation du processus à travers des symboles admis et reconnus comme tels. Selon AHOANGANSI (2010 :410), « il permet de schématiser les cycles d'opérations par des symboles suivant l'organisation administrative. Il affiche une suite d'opération faisant apparaître les différents documents, postes de travail, les décisions, les responsabilités et les opérations ».

En partant de la description des procédures, nous avons élaboré les flow-charts des différentes étapes que sont l'élaboration du budget, l'exécution et le suivi.

3.3.8. Feuille d'Analyse des Risques (FAR)

Les FAR sont des documents synthétiques qui retracent le référentiel de risques. Ils sont élaborés dans le but de matérialiser tout constat de dysfonctionnement entraînant un risque non couvert par les contrôles. A cet effet, SCHICK (2010 :123) affirme, « La FAR est le papier de travail synthétique par lequel l'auditeur présente et documente chaque dysfonctionnement. Elle facilite la communication avec l'audité ».

Les FAR nous ont permis de mettre en évidence tous les dysfonctionnements sources de risques pour l'entreprise afin de faire des recommandations.

3.4. Méthode d'analyse des données

La phase préparatoire de l'audit permet à l'auditeur de collectées des données dits secondaires très utiles pour la compréhension du processus budgétaire de la LONASE. Ces données secondaires permettent de faire ses constats. La phase de vérification a pour objectif de faire des examens approfondis afin de recueillir les données permettant de confirmer ou de remettre en cause certains constats qui avaient été effectués. Notre analyse prendra fin par les communications des conclusions validées aussi bien par les auditeurs et les audités.

Conclusion

La mission d'audit opérationnel a pour objectif d'évaluer l'efficacité d'un processus ou système d'entreprise. A cet effet, il appartient à l'auditeur à travers une méthodologie rigoureuse d'évaluer, vérifier et contrôler toutes les composantes du domaine afin de pouvoir donner des réponses plus que constructives au commanditaire.

Il lui appartient de choisir les meilleures et le maximum d'outils afin de recueillir tout élément à valeur probant pour les constats effectués. Les conclusions d'une mission d'audit opérationnelle (constats et recommandations) doivent être le résultat de la mise en œuvre de ces outils et du discernement de l'auditeur tout au long de sa mission. Les recommandations proposées doivent aller dans le sens d'une amélioration du processus et de l'atteinte de l'efficacité recherchée.

Conclusion de la première partie

Auditer le processus budgétaire d'une entreprise, c'est vérifier et évaluer comment les objectifs sont fixés et atteints par les responsables. Cela suppose même que l'auditeur maîtrise même la matière de gestion qu'est le processus budgétaire.

La revue de littérature que nous venons de faire nous a permis de nous familiariser:

- d'une part avec la démarche d'élaboration d'un budget d'entreprise et les procédures de suivi de l'exécution. Cela suppose une maîtrise du processus d'exécution budgétaire.
- d'autre part avec La méthodologie et la démarche d'audit opérationnel d'un processus budgétaire.

Nous pouvons retenir que le processus budgétaire est un ensemble de trois (3) procédures successives qui s'enchaînent et qui sont complémentaires depuis l'élaboration des budgets jusqu'au suivi de l'exécution. Une bonne gestion budgétaire permet d'assurer un fonctionnement régulier de l'entreprise. Le contrôle étant le corollaire d'une bonne gestion des organisations, le suivi de la réalisation du budget et l'audit du processus sont deux (2) activités très importante et complémentaire qui permettent d'assurer une efficacité et une efficience du processus budgétaire. En effet, le suivi étant un contrôle à priori, assure une réactivité des responsables afin de corriger les éventuelles déviations dans le processus budgétaire. L'audit est un contrôle à posteriori. Ainsi, à travers les outils d'audit adaptés, l'auditeur évalue, contrôle et vérifie toutes les composantes de la gestion budgétaire. L'objectif étant de s'assurer que le processus ne comporte pas de risque pouvant nuire à son fonctionnement.

Ces travaux permettent à l'auditeur de tirer des conclusions et de faire des recommandations pour l'amélioration de la gestion.

Vu l'importance de la gestion budgétaire dans le processus de gouvernance d'entreprise, il serait opportun que les organisations puisse évaluer leur système de gestion périodiquement afin d'y apporter des améliorations.

DEUXIEME PARTIE :
AUDIT DU PROCESSUS BUDGETAIRE DE LA
LOTIERIE NATIONALE SENEGALAISE (LONASE)

Chapitre 4 : Présentation générale de la Loterie Nationale du Sénégal (LONASE)

La LONASE est une entreprise d'Etat du Sénégal. Son activité principale est l'organisation des jeux du hasard dont elle a le monopole à travers tout le pays. Dans le cadre de notre étude sur le processus budgétaire de cette structure, il est important pour nous d'avoir une bonne connaissance de la LONASE. C'est à cet exercice que nous allons nous soumettre à travers ce chapitre. Il faut savoir que le top management de cette structure a tenu à la doter des directions essentielles nécessaires à une gestion cohérente et efficace telles que le contrôle de gestion, l'audit interne, la finance et la comptabilité, le commerce, etc.

Dans le but de rendre cette entreprise performante et compétitive, la direction s'est engagée dans une démarche qualité pour la certification ISO 9001 version 2008, avant fin 2013.

Nous allons faire une présentation de la LONASE à travers son historique, sa forme juridique, sa mission, ses activités, son organisation et son fonctionnement.

4.1. Historique, Forme Juridique et Missions de la LONASE

4.1.1. Historique

La LONASE a été créée le 30 décembre 1966 sous la forme d'une société privée. Société anonyme à sa création, elle devient société d'économie mixte en 1974, avant d'être nationalisée en 1987. Depuis cette date, la LONASE est devenue société nationale de droit avec le monopole en matière de loteries, jeux et pronostics.

Cette situation dénote de l'utilité et de l'importante que cette entreprise a acquise avec le temps, dans la politique de développement économique et social de l'Etat du Sénégal.

4.1.2. Forme juridique et mission de la LONASE

La Loterie Nationale Sénégalaise (LONASE), avec un capital d'un milliard quatre vingt dix millions de Francs CFA (1.090 000 000 FCFA), est une société du domaine public.

En effet, conformément à la loi N°87-43 du 28 Décembre 1987, la LONASE est devenue société nationale de droit.

L'environnement des jeux ludiques est très complexe et sujet à beaucoup de soupçons de fraudes et manipulations. Dans sa volonté de sécuriser ce secteur, l'Etat en a confié le monopôle à la LOterie NAtionale SEnégalaise. Les missions confiées à cette société dans la loi de nationalisation peuvent être ainsi résumée :

- commercialisation et exploitation de toutes formes de loteries, jeux de hasard, pronostics et assimilés ;
- contribution de manière significative au développement dans le domaine social à travers des actions de développements au niveau éducatif, sanitaire, sportif, culturel.

La réalisation de cette mission exige de la LONASE, la recherche constante d'une meilleure satisfaction de la clientèle, une rigueur des procédures de garantie des opérations de jeux.

4.2. Description des activités et produits

La LONASE est une société commerciale qui a pour activité l'exploitation commerciale des jeux du hasard, les loteries et les pronostics. La LONASE propose (3) types de produit : Le Pari Mutuel Urbain (PMU), Les produits de grattage, Les jeux par SMS.

4.2.1. Le PMU

Il est organisé sur la base de pronostics sur les courses de chevaux. Il s'agit de désigner un certain nombre de chevaux : trois (**le tiercé**), quatre (**le quarté**) ou cinq (**le quinté**) d'une même course et de préciser leur ordre de classement à l'arrivée. **Le Couplé**, est une épreuve servant de support au tiercé et au quarté des paris dénommés : « couplé gagnant » ou « couplé placé ». Le PMU est composé, à ce jour, de deux segments : **l'ALR et le PLR** :

- **L'ALR** (Avant La Réunion) est organisé tous les jours de la semaine. Le parieur ne pari que sur une seule course. Les paris sont reçus, jusqu'à 5 mn avant la course dans les agences et les Kiosques LONASE.
- **Le PLR** (Pendant La Réunion) est suivi dans une grande salle aménagée où les parieurs peuvent jouer sur toutes les courses qui se déroulent en France en direct à la télévision. La prise de paris se fait avant chaque course et à l'espace PLR uniquement. Les courses et les arrivées officielles sont reçues en direct de France sur écran TV.

4.2.2. Les produits de grattages

Ils sont basés sur la découverte. Le joueur achète un ticket. Il gratte la partie réservée à cet effet. Le ticket est gagnant un même montant apparaît trois (3) fois sinon il est perdant.

4.2.3. Les jeux par SMS

Ils ont pour but d'octroyer des points virtuels aux participants qui enverront un code prédéfini par SMS à un numéro indiqué et qui trouveront la/les bonne (s) réponses à des questions qui leur seront posées par SMS. Les gagnants sont désignés selon le nombre de points obtenu.

4.3. Organisation

La structure organisationnelle de la LONASE est présentée par son organigramme (**Annexe 7**). Elle a une forme hiérarchico-fonctionnelle. Nous constatons un lien hiérarchique affirmé entre le sommet stratégique et les responsables fonctionnels. La position en staff des conseillers avec le DG rappelle à bien des égards que nous sommes dans une administration. A travers l'organigramme de la LONASE, nous présenterons son organisation.

4.3.1. Le management stratégique

4.3.1.1. Conseil d'Administration (CA)

Le CA de la LONASE est un comité de gestion indépendant chargé de veiller à sa bonne gestion. Il statue sur toutes les grandes décisions de l'administration, les textes, les programmes pluriannuels. Il statue également sur le budget, le compte prévisionnel, les acquisitions, aliénations de patrimoines, les prises de participations financières, les états financiers annuels. C'est le CA qui fixe les objectifs de la société.

4.3.1.2. Direction Générale

Le DG est à la tête de la Direction générale. Il assure la gestion générale et veille à l'exécution des décisions prises par le Conseil d'Administration, et les autorités de tutelles.

A ce titre, il a la qualité d'employeur du personnel au sens du code du travail. Il assiste avec voix consultative aux réunions des organes délibérants et représente la société en justice. Il prépare le projet de budget qu'il soumet au CA. Aussi, présente-t-il annuellement à ce même conseil, les états financiers, un rapport de gestion comptable et financière et un rapport social.

4.3.1.3. Secrétariat Général (SG)

Le SG assiste le DG dans ses fonctions. En cas d'absence de celui-ci, il assure la suppléance. Il a pour mission de mener toutes les missions de services, à lui, confiés par le DG.

4.3.1.4. Les trois (3) conseillers spéciaux (CS) du Directeur Général

- un CS chargé des affaires financières: il est chargé d'une part, de conseiller le DG sur toutes les affaires financières et de superviser les activités de la DFC.
- un CS chargé des affaires techniques: il valide les produits et les règlements des jeux.
- un CS auprès du DG

4.3.1.5. Conseillers du Directeur Général

Les Conseillers ont pour rôle d'assister le Directeur Général dans sa mission. Chaque Conseiller reçoit du Directeur Général une lettre de mission.

4.3.2. Les directions fonctionnelles

Nous pouvons identifier huit (8) directions fonctionnelles à la LONASE avec chacune à sa tête un Directeur. Ce dernier est chargé de la réalisation des activités de sa direction.

4.3.2.1. Direction des Système d'Informatique et de l'Exploitation(DSIE)

Elle a en charge l'automatisation des données, et leur exploitation. Les données informatisées concernent les jeux, le personnel et la gestion de la LONASE. Cette Direction comprend :

- le Département d'Exploitation des PMU,
- le Département des Etudes et de l'Automatisation des Jeux,
- le Département des Systèmes d'Informations.

4.3.2.2. Direction de l'administration Générale et de l'Equipement(DAGE)

Elle est chargée de la logistique et des approvisionnements à travers deux départements:

- le Département des Achats et des Approvisionnements, chargé de tous les d'achats et de les traiter. Il réceptionne les biens acquis et se charge de leur gestion.

- l'Administration Générale gère le parc automobile et l'affectation des agents. Il est chargé des contrats d'entretien, de gardiennage, d'assurance et de bail.

4.3.2.3. Direction des Ressources Humaines(DRH)

Elle gère le personnel et définit les orientations stratégiques de gestion des ressources humaines. Elle est consultée par le DG sur le choix des agents aux postes. C'est la DRH qui définit et met en œuvre la politique sociale. Elle se compose de deux départements :

- le Département de la Gestion Administrative et du Personnel ;
- le Département Acquisition et Développement des Compétences.

4.3.2.4. Direction de l'Audit Interne et de la Qualité(DAIQ)

Elle planifie et exécute les missions d'audit interne et de qualité de la LONASE, conformément aux normes internationales. La DAIQ veille à la bonne application des procédures, des instructions de la Direction Générale et du déroulement transparent des jeux. Elle comprend trois (3) Départements :

- le Département de l'Inspection des Jeux ;
- le Département de la Qualité ;
- le Département de l'Audit Interne.

4.3.2.5. Direction Financière et Comptable(DFC)

Elle gère les ressources économiques et financières à travers deux départements :

- le Département Comptable : il a en charge la tenue de la comptabilité, l'établissement des états financiers annuels, la tenue des caisses ;
- le Département finance a la charge de l'ensemble de la politique financière conformément aux objectifs fixés par la DG.

4.3.2.6. Direction Marketing et Communication(DMC)

Elle est chargée de mettre en œuvre la politique de communication et de marketing des produits et de vendre une bonne image de la LONASE. Elle dispose de deux Départements :

- le Département de Développement et du Suivi ;
- le Département de la Promotion et de la Publicité.

4.3.2.7. Direction Commerciale(DC)

Elle se charge des questions de commercialisation des produits de la LONASE à travers le territoire sénégalais. Elle collabore avec la DMC et s'appuie sur deux Départements :

- le Département Vente ;
- le Département Réseau.

4.3.2.8. Centre Médico-Social

Il a en charge la gestion des affaires sociales et sanitaires et l'assurance maladie du personnel de la LONASE. Il a le statut de Direction.

4.3.3. Les Agences et sous structures

Ce sont des unités multifonctionnelles qui relèvent de la Direction Commerciale. Elles ont pour but de vulgariser les produits de la LONASE sur le territoire sénégalais. Elles sont dirigées par des chefs, responsables de l'organisation, du fonctionnement et la gestion.

Conclusion

Cette présentation de la LONASE a permis une connaissance générale de son fonctionnement, ses structures, son activité. Malgré sa situation de monopôle, l'entreprise s'est dotée de structures organisationnelles adéquates en vue de réussir les missions qui lui ont été confiées par l'Etat.

A travers cette connaissance de la LONASE, nous allons pouvoir mieux cerner son processus budgétaire qui est l'objet de notre étude.

Chapitre 5 : Description du processus budgétaire de la LONASE

La LONASE est dotée de gestion budgétaire, conformément à La circulaire n°008/PM/CF du 24 Janvier 1980 relative à l'institution d'un système de contrôle budgétaire décentralisé par objectif. La gestion budgétaire est un mécanisme de gestion prévisionnel. Sa compréhension et sa maîtrise doivent être deux éléments indissociables pour sa réussite. Cependant, il est difficile de maîtriser un système qui n'est pas organisé. Pour cela, les organisations établissent des procédures dans le but de mieux contrôler leurs activités. C'est ainsi que la LONASE, dans le cadre de sa gestion budgétaire a défini des procédures contenues dans un manuel. Ce chapitre nous permettra de décrire le processus budgétaire mis en œuvre par la LONASE.

5.1. Les objectifs du processus budgétaire de la LONASE

Le budget de la LONASE est une composante très stratégique de sa gestion. A ce titre, il occupe une place de choix en matière de prise décision de la direction générale. Afin que le processus budgétaire soit un outil de performance de la LONASE, les objectifs suivants lui ont été établis. En nous appuyant sur le manuel de procédures, nous pouvons citer :

- faciliter la préparation du budget annuel et le respect de l'orthodoxie budgétaire ;
- tenir compte des principes budgétaires en matière des dépenses publiques ;
- élaborer le budget en temps opportuns.
- faciliter le suivi et le contrôle de l'exécution des dépenses et recettes

5.2. Principes de gestion budgétaire de la LONASE

En nous référant aux procédures définies par la LONASE, dans le cadre de son processus budgétaire, nous pouvons retenir les principes suivants :

- la période budgétaire correspond à l'année civile (1er janvier au 31 décembre) ;
- le budget se compose des dépenses de fonctionnement de l'entreprise (personnel, fonctionnement, investissements destinés à la LONASE) et les recettes.
- la LONASE est composée de deux types de Centre de Responsabilités (CR) appelés : centre de profit (CP) et centre de coût (CC).
- le budget est la consolidation des budgets des CR ;
- l'exécution est effectuée dans la limite des crédits autorisés.

5.3. Description de la procédure actuelle de la gestion budgétaire

5.3.1. Description de la procédure d'élaboration du budget de la LONASE

La LONASE dispose d'un département budget et planification qui a la responsabilité de conduire le processus budgétaire. En plus de la note d'orientation, nous avons recueillis des informations auprès des responsables budgétaires. Les constats suivants ont été effectués :

- l'élaboration du budget est basée sur des objectifs fixés par la direction générale.
- l'élaboration du budget se fait sur la base de plan d'action définis par les CR

5.3.1.1. Le lancement de la procédure d'élaboration

Le processus budgétaire de LONASE est lancé par la Direction Générale. En effet, la note d'orientation (**Annexe 5**), budgétaire du Directeur général est envoyée par le Contrôleur de Gestion (CG) à tous les centres de responsabilités budgétaires. Cette note définit les objectifs généraux de la Direction Générale (DG) pour l'exercice à venir et les périodes arrêtés pour l'élaboration et l'adoption du budget. Nos entretiens avec les responsables budgétaires ont confirmé que ces délais étaient globalement respectés.

Tableau 3 : Calendrier budgétaire

Etapes budgétaires	Nature des tâches	Travaux budgétaires	
		Début	fin
Note de d'orientation budgétaire	Préparation par le directeur général de la note d'orientation et distribution aux différents responsables budgétaires par le CG	01 septembre	15 septembre
Les budgets des CR	Préparation et transmission des plans d'actions et des budgets au CG	2 octobre	31 octobre
Consolidation des budgets des CR	Réception et sommation des plans et budgets des centres de responsabilité au CG	2 octobre	15 novembre
Préparation états financiers prévisionnels	transmission des charges et produits d'exploitations prévisionnelles à la DFC pour l'élaboration des états financiers prévisionnels	15 novembre	22 novembre
Projet de budget	Réception des états financiers prévisionnels et élaboration du projet de budget	entre le 22 Novembre et le 10 décembre	
Arbitrage	Convocation de la commission d'arbitrage par le DG pour l'approbation du projet de budget		
Plénière budgétaire	Communication des budgets approuvés aux responsables des centres budgétaires.		
Adoption par le conseil d'administration	Réunion des administrateurs pour l'adoption du budget de l'exercice	10 décembre	15 décembre

Sources : Nous-mêmes (base note d'information et procédures budgétaires)

5.3.1.2. Les budgets des centres de responsabilités

La LONASE a retenu deux (2) types de centres de responsabilité (CR): les centres de coûts (CC) et les centres de profits (CP).

Les centres de coûts sont les directions fonctionnelles: DG, DCG, DFC, DAGE, DRH, DSIE, DAIQ et le centre Médico-social.

Les centres de profit sont les agences au nombre de quatorze (14) dont cinq (5) à Dakar (Dakar-plateau, Medina, Grand-Dakar, Parcelles, Pikine) et neuf (9) à l'intérieur du pays (Rufisque, Thiès, Mbour, Kaolack, Diourbel, Tamba, Ziguinchor, Louga, Saint-Louis).

Dès réception de la note d'orientation, les responsables budgétaires établissent, avec l'aide de leurs collègues, les plans d'actions des centres sur la base des objectifs généraux fixés par la Direction Générale et déclinés pour chaque centre de responsabilité (CR) en objectifs spécifiques. Par la suite, les budgets des CR sont établis sur la base de leurs plans d'action. Ainsi, les responsables des CR établissent les budgets des charges d'exploitations (charges de structures et charges d'activité) et d'investissement. Tous les centres ont un objectif de maîtrise des coûts.

Les centres de profit ont, en plus, des objectifs de profit mais leur budget de produit est établi par la DC sur la base des tendances déterminées par la DCG à travers des méthodes statistiques basées sur l'activité réelle des trois (3) dernières années. Le budget des produits établi, est ensuite mensualisé pour toutes les agences. Les budgets des CR, une fois élaborés, sont communiqués au chef du département budget et planification pour la consolidation.

5.3.1.3. Consolidation des budgets et établissement des documents de synthèse

➤ Consolidation des budgets

La consolidation des budgets permet une agrégation (sommation) des avant-projets de budgets individuels des centres de responsabilité. Cette consolidation permet au département budget d'établir les budgets des charges, des investissements et des produits prévisionnels.

➤ Etablissement des documents financiers prévisionnels

Le budget des dépenses, des produits prévisionnels et des investissements sont envoyés à la DFC, pour l'établissement du budget de trésorerie et des états financiers prévisionnels.

Les documents établis par la DFC sont transmis à la Direction du Contrôle de Gestion (DCG) afin de formaliser l'avant projet de budget de la LONASE.

5.3.1.4. L'arbitrage budgétaire

La Commission d'Arbitrage Budgétaire (CAB) se réunit sous la direction du DG pour approuver les avant-projets de budget en présence des responsables des différents centres budgétaires. L'arbitrage s'achève par l'approbation d'un projet de budget issu des avant-projets proposés par les centres. Toutefois, la CAB peut demander d'ajuster certains avant-projets de budgets. Le Directeur Commercial remplace les responsables d'agences à l'arbitrage.

5.3.1.5. La plénière budgétaire

La plénière est une réunion budgétaire entre le directeur général et les responsable des centres budgétaires. Cette plénière a pour objectif de permettre au contrôleur de gestion de communiquer aux responsables, les budgets retenus pour être présentés au CA.

5.3.1.6. L'adoption du budget

Le projet de budget arbitré est transmis par le DG au Conseil d'Administration (CA).

Le CA convoquée par le PCA, dans la deuxième quinzaine du mois de décembre, adopte le budget soit en l'état ou sous réserve que des modifications soient apportées à des rubriques.

5.3.1.7. L'intégration du budget dans le PHEB

Après son adoption, le budget en produits, charges et investissements est intégré dans le logiciel-budget engagement (PHEB), dans toutes ses composantes par le département budget.

5.4. Exécution du budget

L'exécution est une partie sensible du processus car elle fait naître des obligations entre LONASE et des tiers. Dans sa recherche d'efficacité, la LONASE a automatisé son exécution budgétaire avec l'acquisition du logiciel budget-engagement (PHEB et PHEBWEB) qui enregistre le budget après son adoption. Cette application permet d'automatiser le processus d'exécution du budget de la demande d'Achat au Bon de Commande (BC) avec des sessions de validations. L'imputation budgétaire est automatisée. Notons que certaines charges conventionnelles (salaires, Senelec, Sde) et les libéralités ne sont pas traitées par le logiciel. Elles sont prises en compte directement par la DFC.

5.4.1. Les engagements avec bon de commande

➤ Le processus de la Demande d'Achat (DA)

La secrétaire du chef du CR se connecte à PHEBWEB :

- crée une Demande d'Achat, renseigne le titre de la demande et le libellé
- enregistre, valide la DA et la soumet au chef du CR ;
- le chef du CR valide à son tour et la DA qui apparait au niveau du CG.

➤ L'engagement

Le responsable du Contrôle de Gestion vérifie, via le PHEB, l'existence de la ligne budgétaire et la disponibilité du crédit. Si le résultat de la vérification est favorable :

- il crée l'engagement qui est visible au niveau du DAGE ;
- le DAGE fait la préparation de la commande et crée le Bon de Commande (BC) ;

➤ Le Bon de Commande (BC)

Ce BC (**Annexe 6**) va alors suivre un cheminement automatique appelé cheminement du BC.

- BC créée, est visible au niveau du DAGE, CG, DFC et DG.
- Il est visé de façon automatique par : le DAGE, le directeur du CG, Le DFC ;
- et en dernier, le DG qui peut selon l'opportunité de la commande valider ou rejeter ;
- après visa du DG, l'imputation budgétaire est faite au niveau du logiciel de budget ;
- le BC, imprimé par la DAGE, est remis à un fournisseur choisi, agréé par la LONASE.

➤ Règlement des factures de commande

- le fournisseur dépose sa facture à la DG ou elle est enregistrée et envoyée à la DAGE ;
- la DAGE vérifie la facture par confrontation avec le BC, BL avant de la certifier ;
- la facture certifiée est envoyée à la DFC pour règlement au fournisseur (date de valeur comptable est la date d'entrée dans l'entreprise).
- Les écritures de comptabilisation du règlement, saisies dans le logiciel SAARI de la comptabilité, sont déversées dans le logiciel budget-engagement, pour un suivi extracomptable de la Direction du contrôle de gestion.

5.4.2. La procédure de l'engagement sans bon de commande

Ce sont les dépenses des lignes budgétaires dites libéralités. Il s'agit des comptes (65) : Amicales au sein de la LONASE, Subventions, Sponsoring, Croix rouge, Lion d'or et Autres. Ce sont des missions de soutien aux actions sociales de l'Etat. Les engagements sont traités comme suit :

Les comptes concernés (65) adressent une demande au DG.

- le DG reçoit la Demande et paraphe la demande ;
- l'impute au Conseiller Chargé des Affaires Sociales (CCAS) / DMC / DRH.
- le CCAS/DMC/DRH prépare la Note d'acceptation préalable et la soumet au DG;
- le DG signe la note et transmet au CG pour visa
- le CG crée l'engagement et scanne le document signé qu'il joint à l'engagement ;
- valide l'engagement à son tour
- l'engagement est validé par le DG et Le Contrôleur de Gestion

L'engagement imprimé est transmis au DFC pour liquidation (avec demande initiale et lettre).

L'enregistrement comptable de la liquidation va déclencher l'imputation budgétaire. Ces écritures comptables déversées sur le logiciel-budget permettent de faire le suivi par le CG.

5.4.3. les recettes

La DSIE envoie son Etat journalier appelé Chiffre d'Affaire Contrôlé (CAC) à la DFC. Les enregistrements comptables de la DFC sont faits sur la base de ces Etats. Ces écritures comptables sont directement déversées dans le PHEB. Le contrôleur de gestion peut alors faire un suivi extracomptable des recettes.

5.5. Les procédures de suivi de l'exécution budgétaire

Il existe deux types de suivi :

- un suivi budgétaire permanent exercé au cours de la validation des engagements par la vérification de l'existence des lignes budgétaires et de la disponibilité de crédit.

- un suivi périodique effectué par le chef du département budget de la direction du contrôle de gestion à travers les états mensuels d'exécutions budgétaire.

Les états mensuels d'exécution permettent de dégager et analyser les écarts. Ainsi :

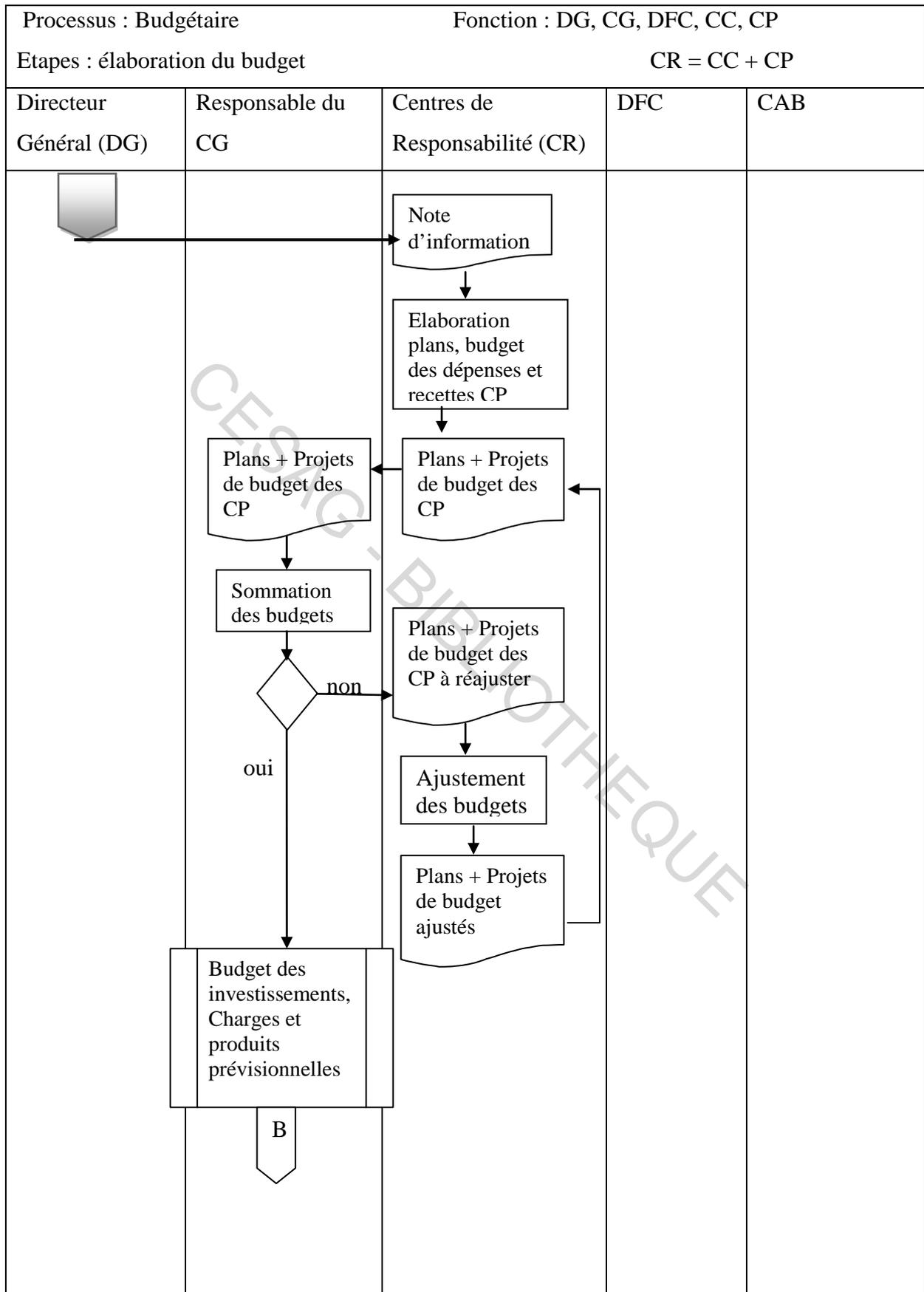
- Il est établi le rapport trimestriel d'exécution budgétaire qui est transmis au DG ;
- le DG Transmet le rapport trimestriel d'exécution budgétaire aux administrateurs ;
- le PCA Convoque les administrateurs en réunion du CA pour l'examen du rapport.

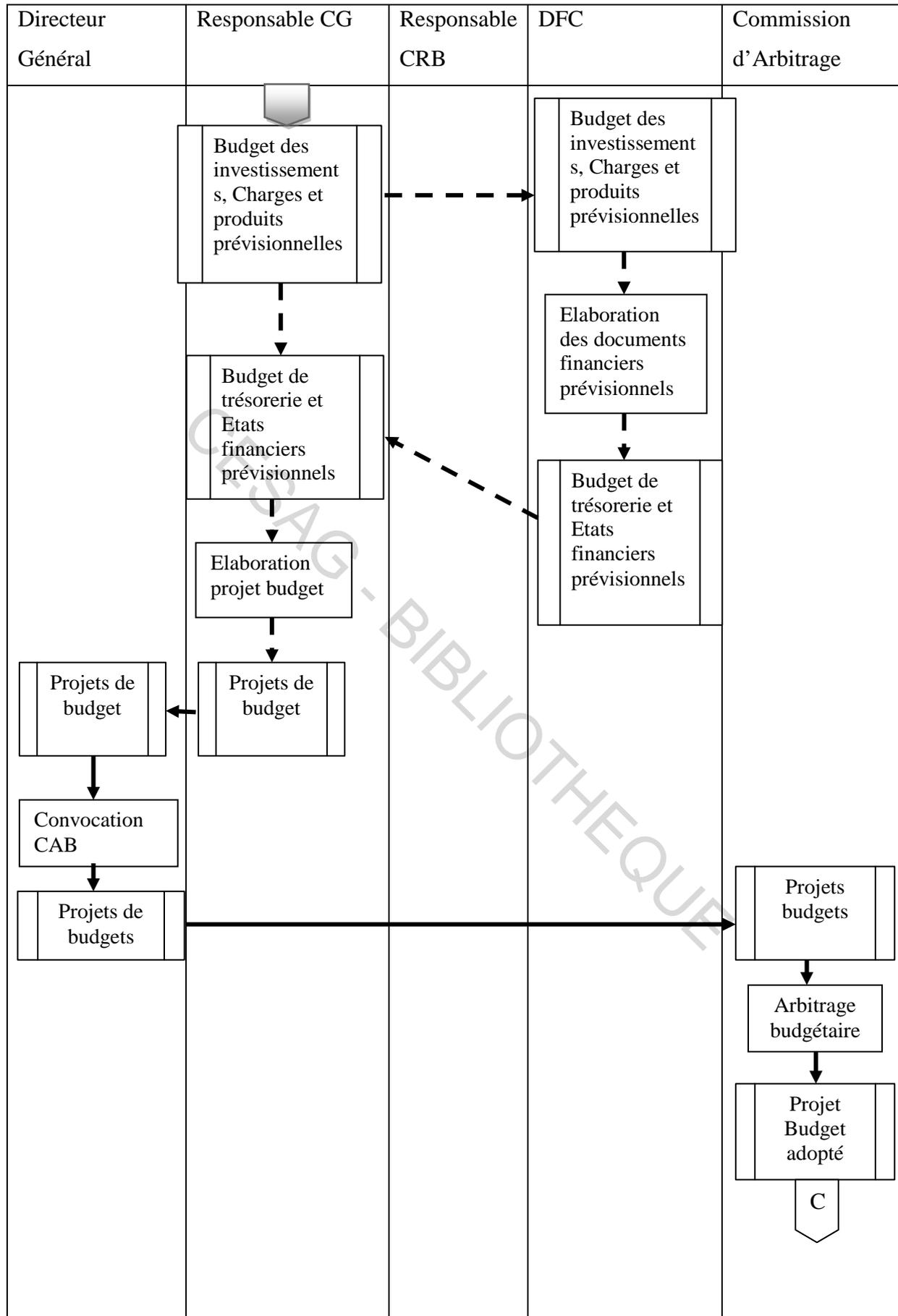
5.6. Flow charts du processus budgétaire de la LONASE

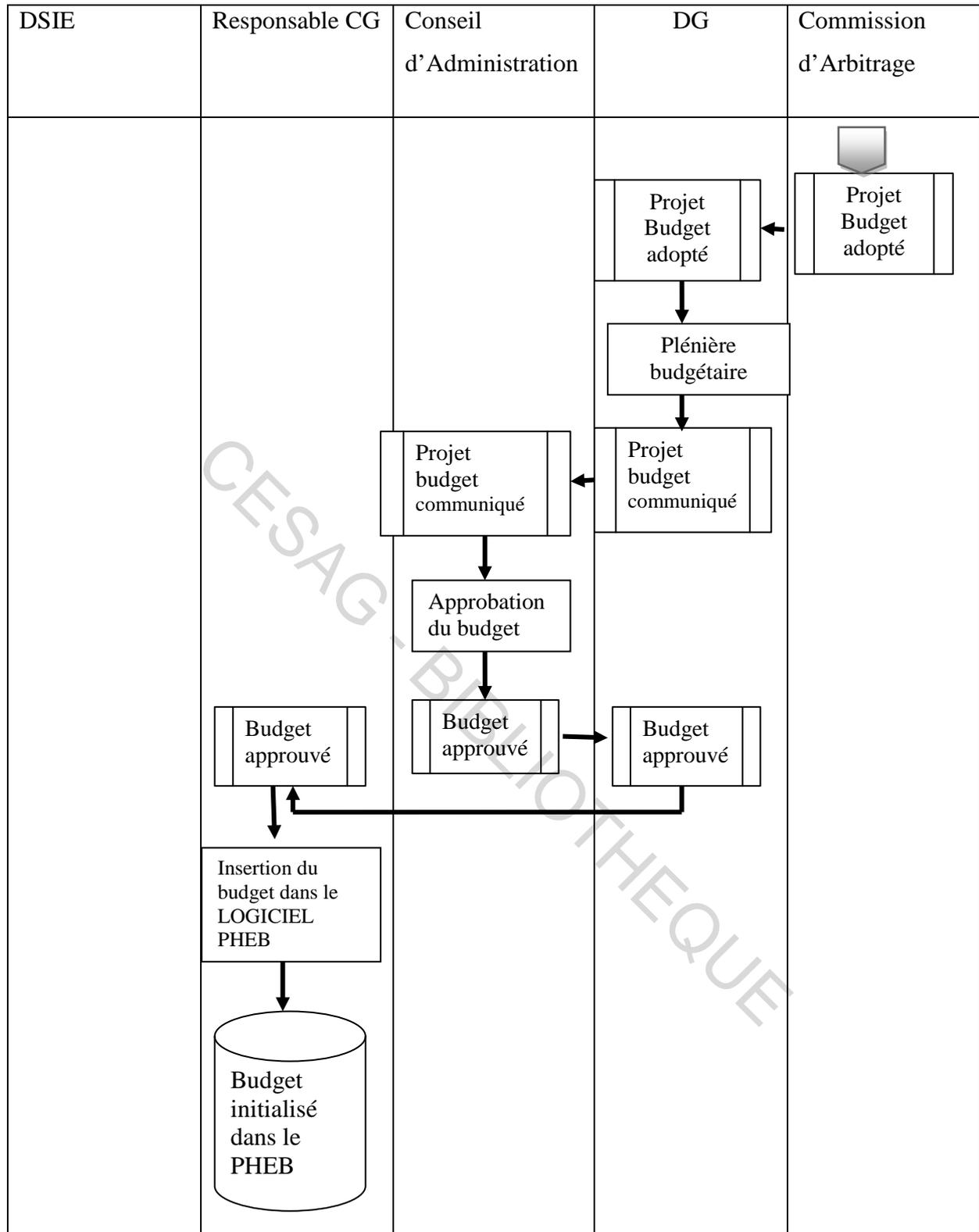
Les flow-charts nous permettent d'exposer notre compréhension de l'enchaînement des opérations, des intervenants et des différents documents échangés. Dans le cadre de la LONASE, nous réaliserons les flow charts, à travers les symboles (**annexe 8**) pour les procédures suivantes :

- Elaboration du budget ;
- Exécution du budget ;
- Suivi des réalisations.

Figure 5 : Flow charts de l'élaboration du budget

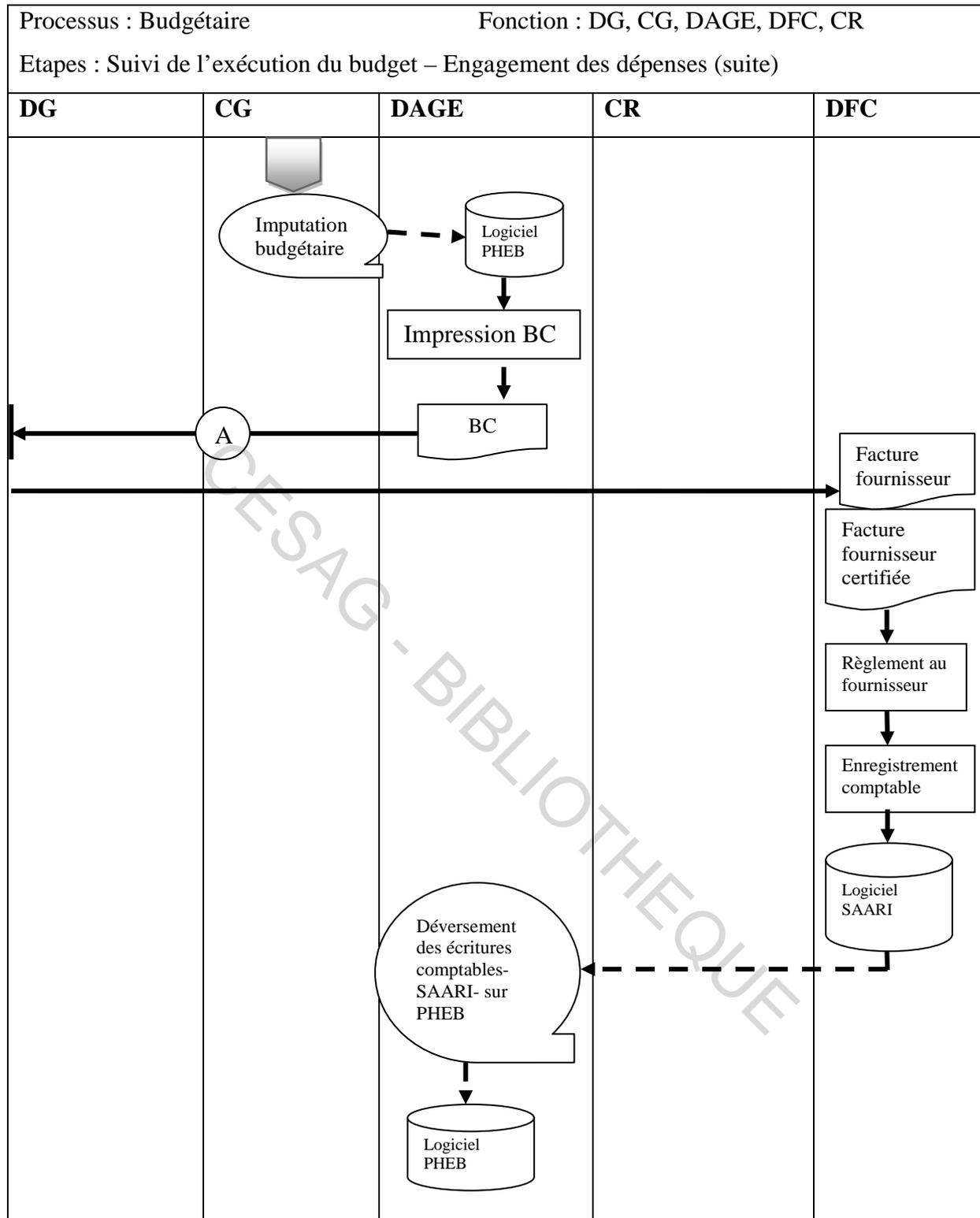






Sources: nous-mêmes

La lettre d'orientation signée du DG est transmise à tous les chefs de CR par le responsable du CG. C'est les budgets élaborés par les responsables de CR qui sont arbitrés puis adoptés comme budgets définitifs souvent après ajustements. Ces budgets permettent d'élaborer les documents financiers prévisionnels.



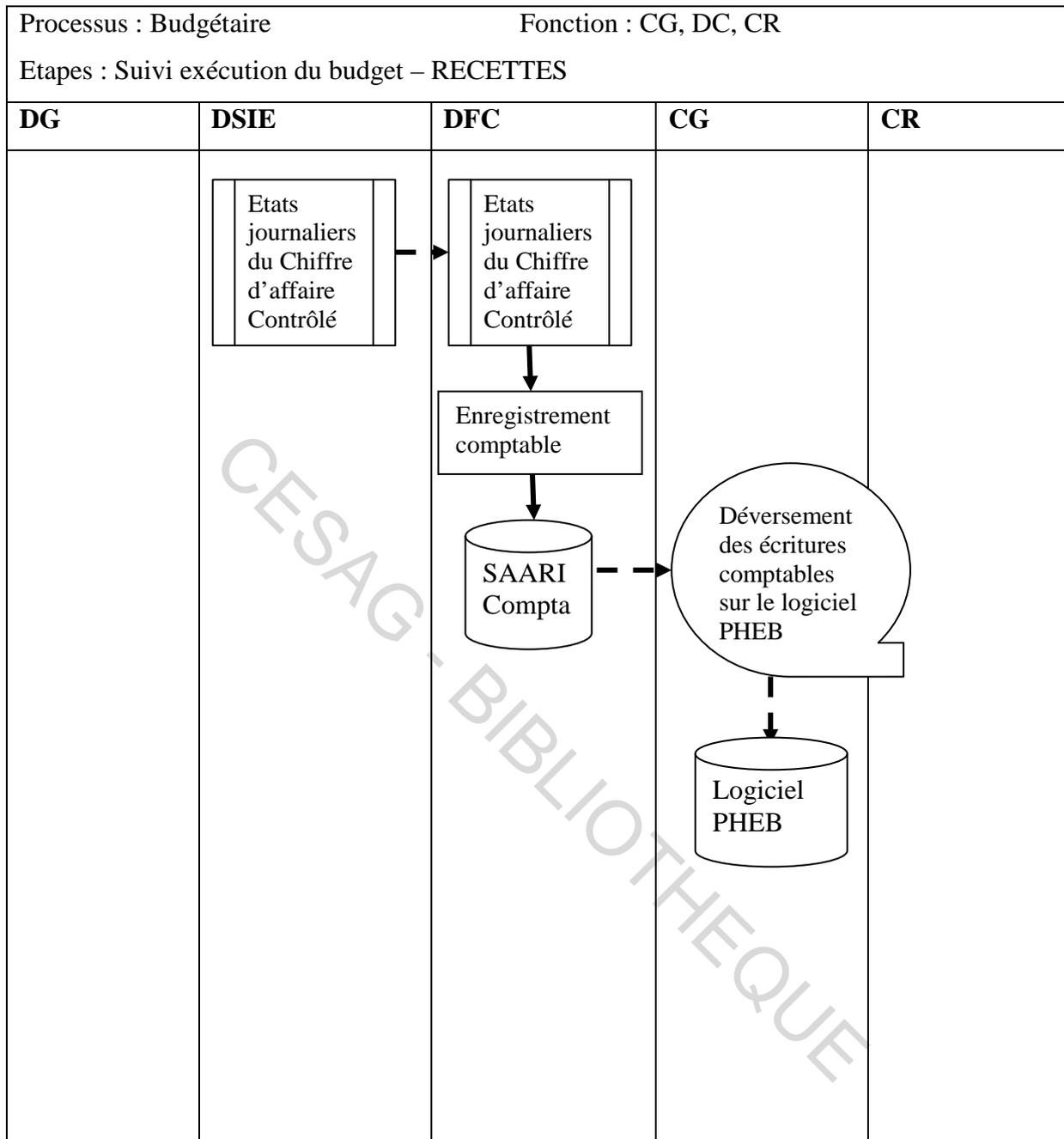
Sources : nous-mêmes

A : envoi du BC (bon de commande) au fournisseur.

Le processus d'exécution est entièrement automatisé, de l'initiation de la demande à la validation définitive de la commande en passant par la création-validation de l'engagement.

La validation définitive est du ressort du DG.

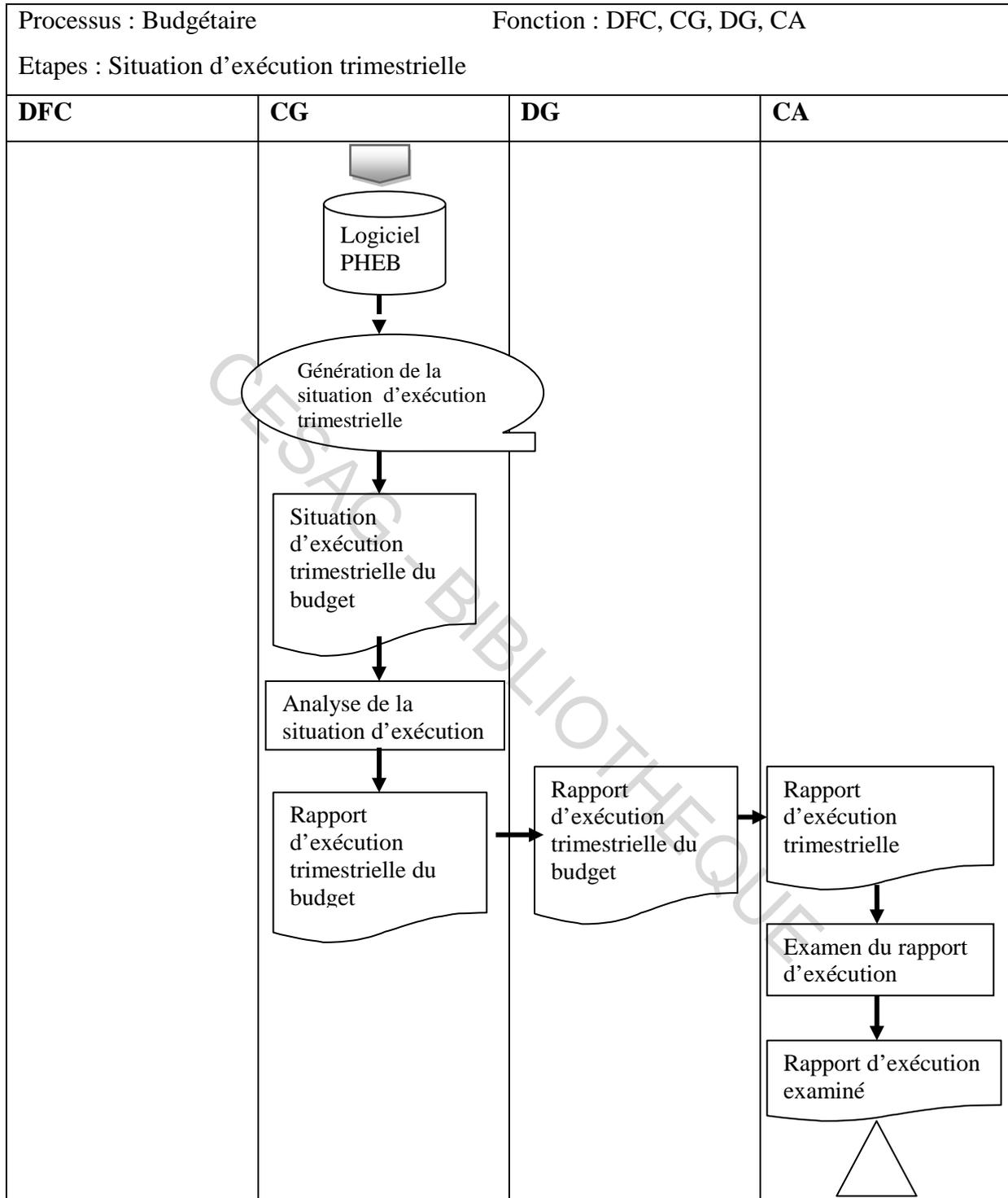
Figure 7 : Flow charts du suivi des recettes



Sources : nous-mêmes

Le suivi des recettes est effectué de manière extra extracomptable par la direction du CG. En effet, le chiffre d'affaire contrôlé de la DSIE est comptabilisé sur SAARI par DFC et déversé dans le logiciel budget-engagement. Ce qui permet le suivi extra comptable.

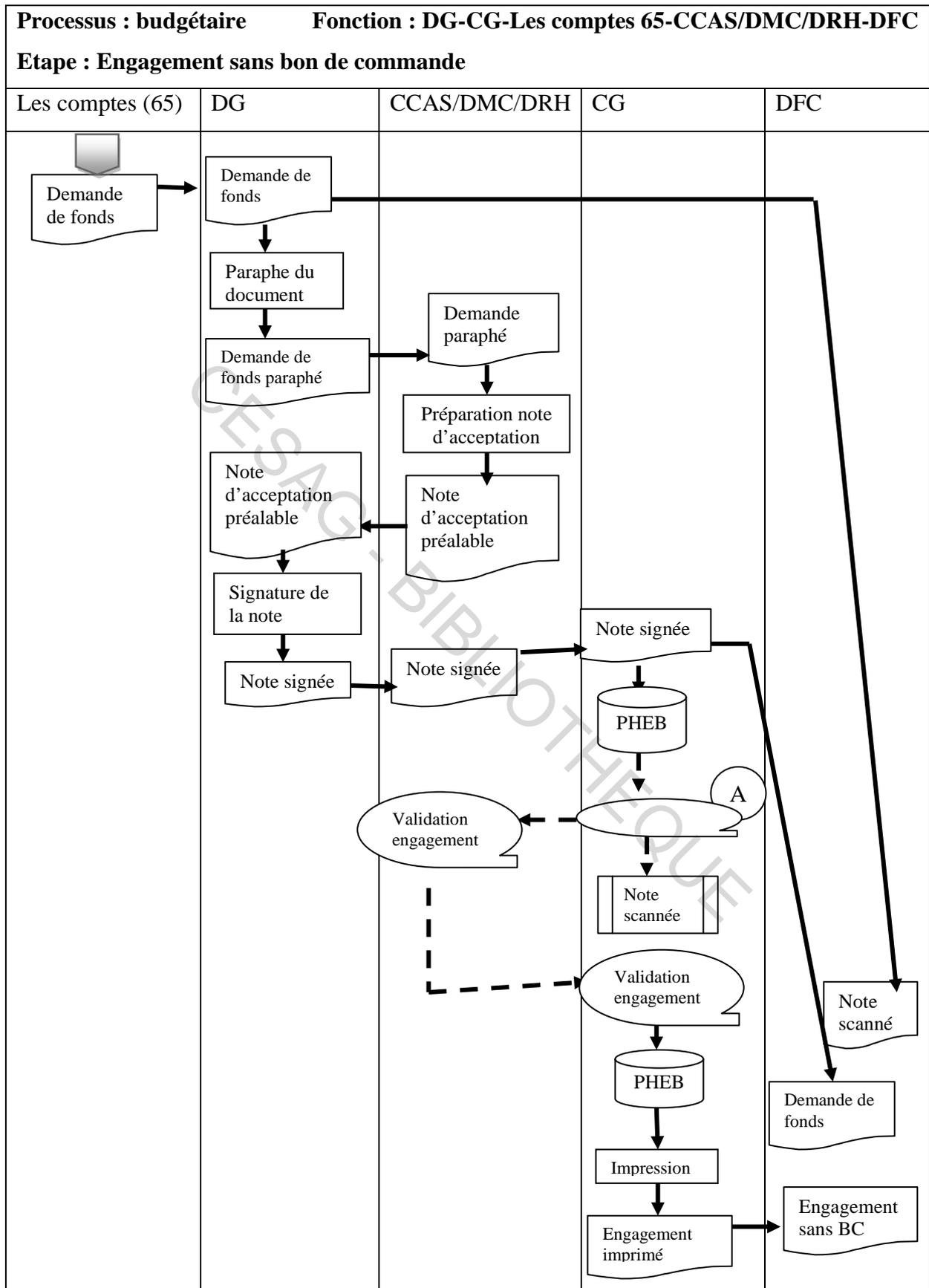
Figure 8 : Flow charts de la situation d'exécution trimestrielle



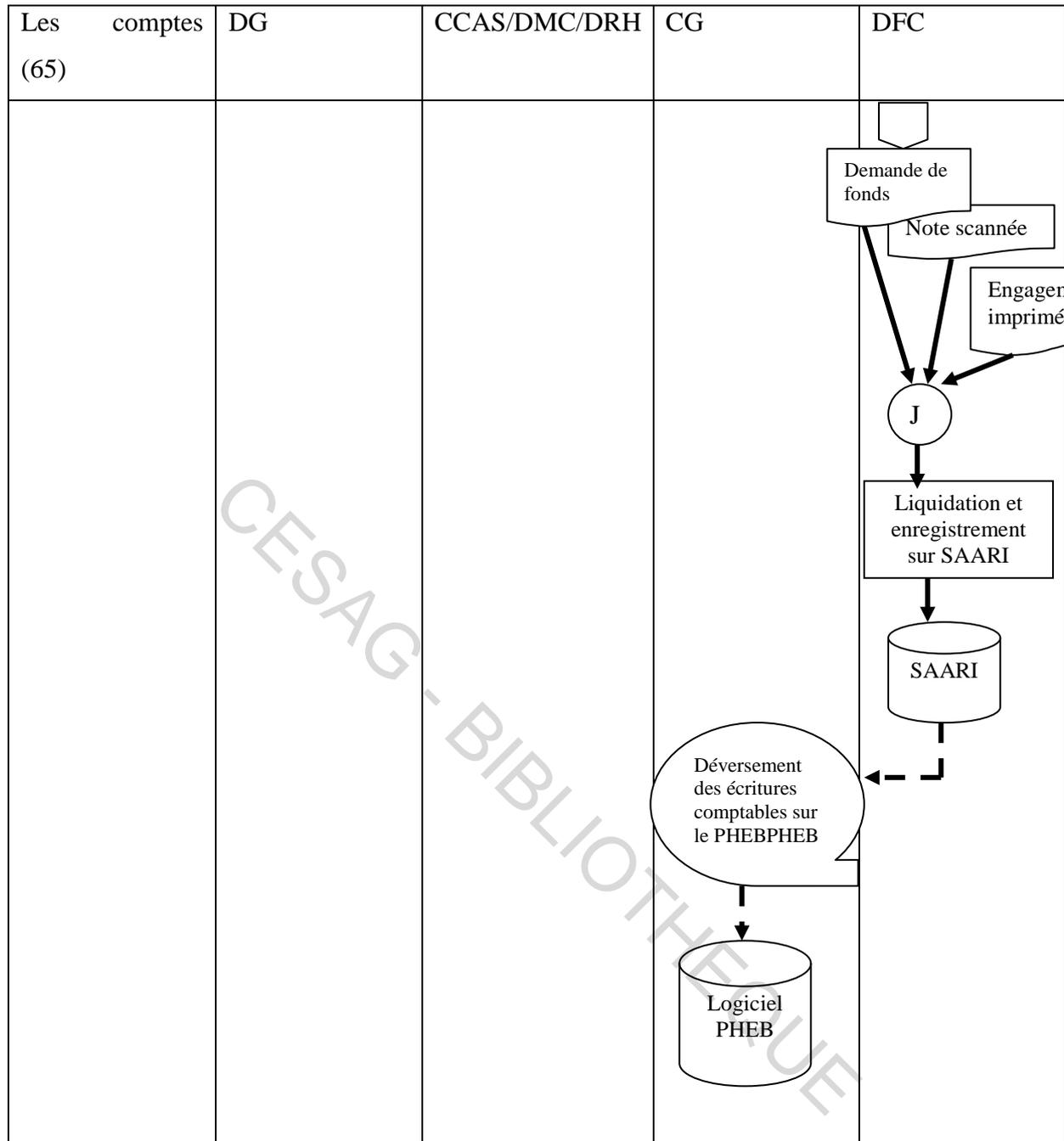
Sources : nous-mêmes

La situation d'exécution trimestrielle est un rapport d'exécution généré à travers le logiciel budget engagement et analysé par la Direction du CG. ce rapport, remis à la DG, est transmis au conseil d'administration pour examen.

Figure 9 : Flow charts des engagements sans bon de commande



A : création engagement, scan de la note,



Sources : nous-mêmes

Les engagements sans BC concernent tous les engagements budgétaires réalisés sans passer par l'émission d'un BC. Ces engagements validés par le DG sont directement traités par la DFC.

5.7. Situation de la gestion budgétaire de la LONASE

La LONASE a intégrée le budget comme l'un des outils de sa recherche de performance. A ce titre, elle continue la modernisation du processus budgétaire. En effet, dès 2011, elle s'est dotée d'un logiciel de gestion budgétaire appelé « logiciel budget-engagement » (PHEB et PHEBWEB) dédié à la gestion de l'exécution du budget. Cette application part du traitement des DA à la création des BC. A compter de l'exercice 2014, tout le processus budgétaire sera automatisé, de l'élaboration au suivi de l'exécution, à partir du logiciel.

Dans la pratique, la LONASE a une longue expérience de la pratique budgétaire. Malgré les efforts d'amélioration, la gestion budgétaire connaît des déficits. Nous faisons un point de la situation de gestion actuelle.

➤ Le lancement du processus budgétaire

La direction de la LONASE, s'appuie sur une note d'orientation budgétaire pour lancer le processus, ce qui est un élément important. Mais il faut reconnaître que la LONASE ne dispose pas d'objectifs stratégiques précis pour orienter ses actions.

➤ Les prévisions

Les responsables des centres de profit n'élaborent pas les budgets des ventes. Cette tâche est confiées à la DC et au département budget et planification de la Direction du Contrôle de Gestion. Aussi, les Chefs d'Agences transmettent directement leur budget au contrôle de gestion sans passer par une séance de travail avec les directions (DMC, DC, DSIE).

De plus, certains responsables de centres à cause de leurs niveaux de formation assez bas n'ont pas une bonne connaissance des charges et ne maîtrisent pas assez les méthodes d'élaboration du budget. La conséquence, ce sont des budgets mal élaborés qui, au finish ne peuvent pas permettre l'atteinte des objectifs. Ce qui accentue les problèmes de déficits.

➤ L'arbitrage

L'arbitrage consiste à un passage à tour de rôle des responsables de centre budgétaire devant la commission. L'arbitrage est bien tenu. Néanmoins, certaines réductions des propositions des centres ne sont pas bien expliquées et les plans d'actions ne sont pas revus.

➤ **L'exécution**

Le logiciel budget-engagement (PHEB-PHEBWEB) représente une avancé majeure dans la gestion budgétaire de la LONASE. En effet, il instaure un processus de gestion automatique des DA et du Bon de Commande avec des niveaux de contrôle que sont le responsable CR, le Directeur CG, le DAGE ; et en bout de chaîne, l'autorisation finale du DG. De plus la synergie du logiciel budget-engagement avec le Logiciel SAGE SAARI permet le déversement des écritures comptables sur la comptabilité budgétaire. Malgré cette organisation et le potentiel qu'offre le logiciel budgétaire, des problèmes sont constatés :

- du Point de vue du système informatique, il y a une incohérence entre certaines rubriques budgétaires et les comptes de la comptabilité générale;
- du point de vue des intervenants, des blocages persistent dans le processus de validation des engagements et des BC ;

➤ **Le suivi**

Le département budget de la Direction du Contrôle de Gestion effectue le suivi budgétaire à travers le logiciel budget-engagement (PHEB). Ainsi, le logiciel permet un suivi quotidien à travers la validation des engagements et la création de commande et un suivi périodique assuré par la génération automatique par le PHEB de la situation trimestrielle d'exécution du budget. Une situation qui est analysée par le responsable du budget afin de rédiger le rapport d'exécution trimestrielle transmis au DG. Néanmoins, ce suivi manque de tableaux de bord efficaces. En effet, les tableaux de bord utilisés par les responsables budgétaires manquent d'indicateurs précis de gestion permettant une bonne analyse des résultats du suivi.

Conclusion

La gestion budgétaire de la LONASE, ainsi décrite est un résumé du manuel de procédure. Néanmoins, la pratique que nous avons vécue admet des différences dans l'application. Malgré tout, il faut reconnaître que la mise en œuvre efficace de cette pratique budgétaire se trouve confrontée à certaines difficultés et certaines insuffisances.

En conséquence, la mise en œuvre de l'audit nous permettra de mieux appréhender ses insuffisances et les risques que cela fait peser sur le processus budgétaire.

Chapitre 6: Mise en œuvre de l'audit du processus budgétaire de la LONASE

La situation de la gestion budgétaire de la LONASE développée précédemment met en évidence certaines difficultés et insuffisances qui tendent à fragiliser la situation budgétaire de la LONASE. Le but de l'audit mené dans le cas d'espèce a pour objectif d'évaluer l'efficacité du processus à atteindre les objectifs fixés. L'auditeur que nous sommes doit mettre en œuvre ses connaissances afin de déceler les forces et faiblesses éventuelles du système.

L'importance de cette mission est dans sa méthodologie. En effet, à partir d'éléments probants collectés auprès des hommes clés du système, nous allons fonder notre conviction sur les risques portés par le processus budgétaire et qui sont les causes de son inefficacité.

Nous mettrons en œuvre toute la méthodologie de l'audit opérationnelle. L'objectif étant d'évaluer le processus afin de contribuer à l'amélioration des performances de la LONASE.

6.1. Préparation et Lancement des travaux

Notre entretien préliminaire avec le Directeur du Contrôle de gestion a été l'occasion d'une brève présentation de son service et notre mise en rapport avec le chef du département budget et planification afin de nous orienter dans nos travaux. Ainsi, cela nous a permis de faire une prise de connaissance avec le sujet de notre étude qui est le processus budgétaire. Cette prise de contact, les entretiens qui en ont découlés et certains documents mis en notre disposition (note de service de réorganisation de service, dossier de préparation de budget, note d'orientation budgétaire), ont permis de nous préparer pour aborder nos travaux.

6.1.1. Plan de mission

Notre plan de travail qui se présente comme suit a permis d'indiquer à l'audité les objectifs visés par cette mission, l'étendue (champ et durée) et les moyens dont nous allons disposer.

C'est donc un document d'information qui permet de situer de façon sommaire aussi bien l'auditeur et que l'audité sur la portée de la mission.

Objectifs de la mission

- contrôler, vérifier et évaluer, l'efficacité du processus budgétaire de la LONASE ;
- tester la fiabilité et l'efficacité du logiciel BUDGET-ENGAGEMENT (PHEB et PHEBWEB)
- évaluer l'intégration du logiciel budget-engagement et du logiciel comptable SAGE-SAARI ;
- évaluer le processus entier afin d'aider les responsables budgétaires à avoir une visibilité des risques susceptibles d'empêcher l'efficacité du processus.
- analyser la pertinence des outils du suivi des réalisations

Méthodologie utilisée

Approche par les risques

Champ de la mission

- la procédure d'élaboration du budget ;
- la procédure d'engagement des dépenses et de suivi des recettes ;
- le suivi de l'exécution budgétaire.

Durée de la mission

Du 22 juillet au 20 septembre 2013.

Ressources de la mission

La ressource ici est le stagiaire qui lors de son séjour dans l'entreprise devra mettre ses compétences en pratique pour réaliser cette mission.

6.1.2. Identification des risques liés au processus budgétaire de la LONASE

A partir de notre revue de littérature et des informations recueillies sur les sites internet concernant le processus budgétaire en général, nous avons pu élaborer les tableaux des risques référentiels (TaRiR) du processus budgétaire de la LONASE. Ces zones à risque sont

présentés sous forme de TaRiR par procédure : procédure d'élaboration, d'exécution et de suivi. Il faut préciser qu'ici, ce sont des risques génériques, propres à tout système budgétaire.

Tableau 4 : TaRiR des risques liés à la procédure d'élaboration du budget

N°	Objets auditables	Objectifs de contrôle	Risques	Points de contrôle	Impacts	Bonnes pratiques
1	Note d'orientation budgétaire	S'assurer que les objectifs budgétaires font référence à des objectifs stratégiques de l'entreprise	1-objectifs budgétaires en décalage avec les objectifs généraux	<i>Note d'orientation budgétaire, entretiens, QCI</i>	-budget inefficace -déficit budgétaire	Elaborer un plan stratégique pour la LONASE
2		S'assurer de l'usage de documents budgétaires de synthèses identiques par tous les CRB	2-Absence ou insuffisance d'uniformisation des documents budgétaires des centres de responsabilité	<i>note d'information budgétaire, entretien, budget des CR</i>	Décalage entre les propositions budgétaires des centres	Définir les documents budgétaires de synthèses identiques pour tous CRB
3		S'assurer de l'existence d'un calendrier d'élaboration budgétaire précis	3-Absence ou imprécision du calendrier budgétaire	<i>Note d'information budgétaire</i>	Retard dans la conduite du processus	Joindre le calendrier du processus budgétaire à la note d'orientation
4	Pré-budget	S'assurer de l'existence de scénarii issus des simulations budgétaires	4-Absence de simulation	<i>Entretien avec le responsable du budget</i>	Processus en manque d'efficacité	construire des scénarii budgétaires par des simulations
5	Les budgets fonctionnels	S'assurer que les responsables des CR élaborent des plans d'actions et budgets qui respectent les objectifs fixés	5- Informations insuffisantes ou non fiables nécessaires à la construction des budgets	<i>Les budgets des CRB, plans d'actions et entretiens</i>	Déficit budgétaire	Appui des responsables du CG aux CRB dans l'élaboration des budgets
6		S'assurer que les hypothèses budgétaires sont présentées par les CR et chiffrés par le responsable du CG	6-chiffrages par les responsables des CR	<i>Entretiens responsables budget- budgets des CRB, QCI</i>	Dépassement budgétaire	Confier l'évaluation financière des budgets aux responsables CG
7		S'assurer de l'appui du contrôleur de gestion aux chefs	7-Absence d'implication du contrôleur de gestion	<i>budgets des CRB et plans d'actions</i>	Mauvaises prévisions	Appui des responsables du CG aux CRB dans l'élaboration des

		des CRB lors de l'élaboration des budgets				budgets
8	Les budgets fonctionnels	S'assurer que les budgets des CRB sont élaborés par les responsables de ces centres.	8-budget imposé	<i>Entretiens responsables budget et CRB</i>	Mauvaises prévisions	Confier l'élaboration des budgets des CRB à leurs responsables
9		S'assurer que la consolidation des budgets des CRB permet une cohérence interne et externe réciproque avec les autres budgets	9-Incohérence entre les budgets des CRB	<i>Entretien avec les responsable CRB, QCI</i>	Désintérêt des responsables de CRB pour la démarche	Instaurer une concertation entre responsables des CRB et du CG
10		S'assurer que l'arbitrage budgétaire tient compte des objectifs fixés et des avis du contrôleur de gestion	10-Réduction autoritaire des dépenses	<i>Entretien avec le responsable budget et CRB, QCI</i>	Inefficacité des budgets Déficit budgétaire	Approuver le budget en fonction des objectifs de la DG
11		S'assurer que les budgets des CRB sont mensualisés en tenant compte des variations saisonnières de l'activité passée	11-absence de mensualisation du budget des CRB	<i>Projet de budget, QCI</i>	Difficultés de suivi mensualisé des budgets	mensualiser le budget en fonction des variations saisonnières
12		S'assurer que le budget est ajusté en début d'exercice pour tenir compte des variations récentes de l'environnement	12- aucun réajustement en début d'année	<i>Entretien avec le responsable budget, QCI</i>	Incohérence du budget avec la réalité	Réajuster le budget au premier trimestre de l'année
13		S'assurer que le plan de trésorerie permet de résorber les déficits mensuels de trésorerie	13-tensions de trésorerie	<i>Budget et plan de trésorerie, QCI, recettes</i>	Endettement de la société	Elaborer un plan de financement en vue de prévenir les déficits de trésorerie

Source : nous-mêmes

Ces risques identifiés ne concernent que la procédure d'élaboration. En fonction des forces et faiblesses du système ces risques seront retirés ou confirmés dans le TFfa.

Tableau 5 : TaRiR des risques liés à la phase d'exécution du budget

N°	Objets auditables	Objectifs de contrôle	Risques	Points de contrôle	Impacts	Bonnes pratiques
14	Exécution budgétaire	S'assurer que les engagements concernent des besoins budgétisés	14-Validation d'engagements hors budget	<i>Situations d'exécution trimestrielle, QCI</i>	Dépassement budgétaire	Ne valider que des engagements prévus par le budget
15		S'assurer que l'accès au logiciel budget-engagement (PHEB) est protégé par codes d'accès	15-Accès libre aux données	<i>Liste des personnes habilitées à avoir accès au SI</i>	Perte de confidentialité	Etablir une liste des autorisations d'accès au SI
16		S'assurer que le processus de traitement des engagements par le logiciel budget-engagement est formalisé	16-absence de procédures formalisées	<i>procédures du traitement des engagements par le logiciel</i>	Lenteurs dans le processus	Formaliser une procédure de traitement des engagements
17		S'assurer que les acteurs de l'exécution sont bien identifiés	17- Action frauduleuses sur les données	<i>liste des personnes concernées</i>	Absence de détection des auteurs d'actions sur les données	Etablir la liste des intervenants du processus
18		S'assurer que les DA des CR sont satisfaites au moment souhaité	18-lenteurs dans le processus de préparation et validation des BC	<i>liste des responsables concernées</i>	Lenteurs dans le traitement des opérations	Faire des délégations de tâches au niveau des acteurs
19		S'assurer que les modifications et/ou suppressions d'engagements par le logiciel budget-engagement sont contrôlées	19- Action frauduleuses sur les données	<i>Entretien avec le responsable du budget</i>	Absence de détection des modifications des données sensibles, fraude	Définir le principe de séparation des fonctions (décision/réalisation)
20	Règlement des engagements	S'assurer que les règlements aux fournisseurs sont faits sur la base de documents justificatifs	20-Règlement de factures fictives	<i>Avis de règlement + facture fournisseur certifiées</i>	Pertes de trésorerie	Faire le règlement sur présentation des justificatifs
21		S'assurer de la cohérence des données des logiciels SAARI et budget-engagement (PHEB)	21-Ecart entre soldes budgétaires et soldes comptables	<i>Situation budgétaire</i>	Non fiabilité des résultats des situations d'exécution	Faire un lien entre les comptes et les lignes budgétaires

Source : nous-mêmes

Il s'agira de vérifier l'existence de ces risques dans le système mis en place par la LONASE.

Tableau 6 : TaRiR des risques liés à la phase de suivi des réalisations

N°	Objets auditables	Objectifs de contrôle	Risques	Points de contrôle	Impacts	Bonnes pratiques
22	Suivi budgétaire	S'assurer que le budget fait l'objet d'un suivi tout au long de l'exercice budgétaire	22-Suivi et contrôle budgétaire non régulier 23-Absence de suivi budgétaire périodique	<i>Rapport de suivi du budget</i>	Gaspillage des ressources	Formaliser une procédure de suivi du budget
23		S'assurer que les tableaux de bord des responsables sont pertinents au regard de leur niveau de prise de décision	24-indicateurs inefficaces	<i>Tableau de bord des responsables des CRB</i>	Résultats inexploitable pour l'analyse	Elaboration de tableau de bord à indicateurs efficace en collaboration avec les CRB
24		S'assurer que les actions correctives sont mises en œuvre tout au long de l'exercice	25- -Exploitation informelle des résultats du suivi 26- non communication aux responsables des CRB	<i>rapport d'exécution et situation d'exécution périodique</i>	Difficulté de maîtrise des charges	Formaliser une procédure de suivi et de mise en œuvre des actions correctives
25	Outils de la gestion budgétaire	S'assurer que les outils de la gestion budgétaire sont performants	27-Absence ou inadéquation des supports informatiques	<i>Observation participative des tests sur le logiciel, Entretien</i>	Lenteurs dans le traitement des opérations	Disposer d'applications et de matériel informatiques adéquat

Source : nous-mêmes

Nous vérifierons l'existence ou non de ces risques dans la procédure de suivi.

6.1.3. L'analyse des forces faiblesses apparentes du système (TFfa)

L'objectif de cette analyse est de rechercher les risques propres au processus budgétaire de la LONASE. Pour atteindre cet objectif, nous devons connaître les points forts et les points de dysfonctionnement du processus. Il existe des procédures formalisées de la gestion budgétaire. Néanmoins, certaines règles de gestion demeurent imprécises. Aussi, il y a une insuffisance dans l'archivage des documents budgétaires. Nos entretiens avec le chef du département budget, l'analyse de la grille de séparation des tâches (**Annexe 4**) et des flow charts ont permis de mettre en exergues les forces et faiblesses du processus de gestion budgétaire de la LONASE.

6.1.3.1. Les points forts et points faibles du contrôle

Tableau 7 : Points forts et points faibles du contrôle

Forces	faiblesses
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Au niveau de l'élaboration du budget - élaboration une note d'orientation et un calendrier budgétaire; - supervision du processus par le DCG ; - élaboration des plans d'action et des budgets des CR par leurs responsables. - consolidation des budgets des CR par la DCG. - réajustement du budget en juin; - budget arbitré par CAB et adopté par le CA ; ➤ Au niveau de l'exécution du budget - automatisation de l'exécution budgétaire ; - séparation des tâches de validation de la DA, de l'engagement et du BC. - validation ultime du BC par le DG. - imputation budgétaire après validation du BC; - facture fournisseur certifiée avant règlement ; - déversement des écritures du logiciel SAARI dans le logiciel budget-engagement; - réaménagements du budget par le CA ; - Accès au logiciel budget protégé par code ; - Les modifications ou suppressions d'engagement confiées à un administrateur ; - ➤ suivi des réalisations - suivi quotidien des réalisations sur le logiciel ; - suivi périodique par la situation d'exécution; - rédaction du rapport de suivi transmis au DG ; - transmission du rapport de suivi au CA ; 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ au niveau de l'élaboration - pas de plan stratégique ; - inexistence de simulation budgétaire - niveau de formation de certains chefs de CP; - insuffisance des budgets ; - budget des charges non mensualisé ; - Non-maitrise des charges par les dirigeants des CR; ➤ au niveau de l'exécution - non lancement de certains produits prévus dans le plan d'action commercial ; - poids important des charges de personnel ; - retards dans la préparation des engagements et commandes à cause de la surcharge de travail au niveau de la DAGE : 2 chefs de départements chargés de ces tâches ; - blocages constatés dans le processus de validation des BC, à cause du manque de reflexe de consultation périodique du logiciel par les responsables concernés et aussi des contraintes fonctionnelles liées aux responsabilités de ces acteurs ; - ➤ Au niveau du suivi - Absence de tableau de bord de suivi pertinent ; - l'incohérence entre des soldes comptes du logiciel comptable et les soldes des rubriques du logiciel budgétaire ;

Source : nous-mêmes

6.1.3.2. Les tableau des forces et faiblesses apparentes(TFfa)

Après une analyse des forces et faiblesses du système, il nous a été possible d'identifier en fonction de chaque procédure, les risques propre au processus budgétaire de la LONASE

Tableau 8 : TFfa de la procédure d'élaboration du budget de la LONASE

N°	Objets auditaibles	Objectifs de contrôle	Risques	Bonnes pratiques	Opinion			Commentaires
					F/f	Conséquences	Degré de confiance	
1	Note d'orientation budgétaire	S'assurer que les objectifs budgétaires font référence à des objectifs stratégiques de l'entreprise	objectifs budgétaires sans cohérence avec la vision à moyen et long terme	Elaborer un plan stratégique pour la LONASE	f	-Budget inefficace -déficit budgétaire	Très faible	Objectifs budgétaires sont imprécis, mesure de performance impossible
2	Pré-budget	S'assurer de l'existence de scénarii budgétaires issus des simulations budgétaires	Absence de simulation budgétaire	construire des scénarii budgétaires par des simulations	f	Processus en manque d'efficacité	Très faible	Sans scénarii, la construction du budget est faite sans évaluation préalable des perspectives d'avenir
3	Budget des CR	S'assurer que les responsables des CR ont les compétences pour élaborer leurs budgets	Informations insuffisantes nécessaires à la construction des budgets	Appui des responsables du CG aux CRB dans l'élaboration des budgets	f	Mauvaises prévisions	Moyen	Certaines charges sont insuffisamment définies
4		S'assurer de l'appui du chef département budget aux CRB lors de l'élaboration des budgets	Absence d'encadrement des dirigeants des CR par la direction du CG au cour de l'élaboration des budgets	Appui du chef département budget aux CRB dans l'élaboration des budgets	f	Déficit budgétaire	faible	l'appui du responsable du budget permet de mieux orienter les responsables des CRB
5		S'assurer que les budgets des CR sont élaborés par leurs responsables	Elaboration du budget des recettes par la DC sans les chefs agences	Associer les responsables de CR aux prévisions de recettes	f	Non atteinte des niveaux de recette prévus	faible	Baisse de la rentabilité de l'entreprise
6	Arbitrage	S'assurer que l'arbitrage budgétaire tient compte des objectifs fixés et des avis du contrôleur de gestion	Réduction autoritaire des budgets des CR lors de l'arbitrage	L'arbitrage doit être consensuel	f	Non atteinte des objectifs	moyen	un budget conforme au plan d'action permet un bon pilotage des objectifs visés

7	Mensualisation	S'assurer que les budgets des CRB sont mensualisés en tenant compte des variations saisonnières de l'activité passée	Absence de mensualisation du budget des charges des CRB	Mensualiser le budget des charges en fonction des variations saisonnières	f	Suivi inefficace du budget des charges	Très faible	Aucun moyen d'évaluer le niveau de maîtrise des charges
8	mise à jour du budget en début d'année	S'assurer que le budget est ajusté au premier trimestre pour tenir compte des variations récentes de l'environnement	Aucun réajustement du budget prévu dans le premier trimestre	Tenir compte de la réalité afin d'ajuster le budget premier trimestre de l'année	f	Déficit budgétaire	Très faible	le réajustement va permettre de remettre le budget à niveau
9	Plan de trésorerie	S'assurer que le plan de trésorerie permet de résorber les déficits mensuels de trésorerie	Tensions de trésorerie	Définir des solutions de financement efficace des déficits	f	Coûts financiers important Perte d'image	faible	Respecter le plan d'action commercial pour assurer le financement par les ressources internes

Source : nous-mêmes

En fonction de notre évaluation de la procédure d'élaboration du budget de la LONASE, ces risques identifiés pourront être évalués.

Tableau 9 : TFFa de l'exécution du budget

N°	Objets auditables	Objectifs de contrôle	Risques	Bonnes pratiques	Opinion			Commentaires
					F/f	Conséquences	Degré de confiance	
10	Exécution budgétaire	S'assurer que les engagements concernent des besoins budgétisés	Validation d'engagements hors budget	Ne Valider que des engagements prévus par le budget	f	Dépassement budgétaire	faible	l'entreprise court le risque de déficit budgétaire
11		S'assurer que les DA des CR sont satisfaites au bon moment	Lenteurs dans la préparation et de validation des BC	Formaliser une procédure journalière de validation	F	-manque de réactivité de certains acteurs -surcharge de travail de certains acteurs	Faible	La disponibilité et la réactivité sont les clés de la performance d'un système

Source : nous-mêmes

Au niveau de l'exécution, l'attention sera portée sur la validation des engagements et la célérité du système.

Tableau 10 : TFFa du suivi des réalisations du budget

N°	Objets auditables	Objectifs de contrôle	Risques	Bonnes pratiques	Opinion			Commentaires
					F/f	Conséquences	Degré de confiance	
12	suivi des réalisations	S'assurer de la cohérence des données comptables du logiciel SAARI et budgétaires du logiciel budget-engagement (PHEB)	Ecart entre certains soldes de la comptabilité budgétaire et les soldes comptables	Faire un lien entre les comptes et les lignes budgétaires	f	Non fiabilité des résultats des situations d'exécution	Très faible	Ces écarts de soldes entraînent des difficultés d'analyse des situations d'exécution
13		S'assurer que les tableaux de bord des responsables sont pertinents au regard de leur niveau de prise de décision	Absence d'indicateurs pertinents pour le suivi des réalisations	Elaboration de tableau de bord à indicateurs efficace en collaboration avec les CRB	f	Résultats non pertinents pour les prises de décision	Faible	Les tableaux de bord ne permettent pas aux responsables hiérarchiques un suivi efficace des activités
14		S'assurer que les actions correctives sont mises en œuvre tout au long de l'exercice	Non communication des résultats du suivi aux responsables des CRB	Formaliser une procédure de suivi et de mise en œuvre des actions correctives	f	Difficulté de maîtrise des charges	faible	Le déficit est accentué

Source : nous-mêmes

Après l'identification des risques spécifiques au processus budgétaire de la LONASE, nous avons vérifiés les dispositifs pratiques utilisés par l'entreprise pour contrôler le processus.

6.1.4. Evaluation des risques

Les risques sont évalués selon leur impact (gravité) et leur probabilité de survenance (occurrence). De ces deux (2) indicateurs, nous allons évaluer la criticité du risque ;
Criticité = probabilité x impact

L'évaluation se fera à partir des risques définis dans le tableau des forces et faiblesses.

Définissons d'abord les éléments de base de notre évaluation des risques : l'échelle de cotation et les critères retenus pour évaluer l'impact et la probabilité.

➤ **Choix des échelles de cotation**

Les échelles de cotations sont les indicateurs quantitatifs définis en fonction des critères qualitatifs retenus pour la qualification des niveaux d'occurrence et de gravité du risque.

Une note appelée « côte » est attribuée à chaque risque selon sa probabilité et une autre selon son impact sur le processus budgétaire.

Tableau 11 : Choix des échelles de cotation

Impact	Côtes	Probabilité
Faible	1	Improbable
Moyen	3	Probable
élevé	5	Probable à certain

Source : nous même

Le choix des échelles de cotation nous permettra de faire une évaluation quantitative des risques.

➤ **Choix des critères d'évaluation**

Ce sont des critères qualitatifs d'évaluation qu'il convient de définir.

Tableau 12 : Choix des critères pour la probabilité de survenance des risques

Probabilité	Critère de choix
improbable	Événements se produisent très rarement. Il est par conséquent difficile de les prévoir et d'anticiper leur survenance
Probable	Ce sont des événements qui se produisent rarement. Les contrôles sont adaptés et les acteurs budgétaires maîtrisent le processus.
Probable à certain	Les événements se produisent régulièrement à cause de l'absence des contrôles ou leurs inadaptations.

Source : nous-mêmes

Les critères qualitatifs permettront de faire une analyse des risques en terme de probabilité.

Tableau 13 : Choix des critères d'évaluation de l'impact des risques sur le processus

Impact	Critère de choix
Faible	La réalisation de ce risque n'aura pas de conséquences sur le processus budgétaire même en l'absence de contrôle. Pas de perte d'argent.
Moyen	Ces événements ont un impact significatif sur le processus budgétaire en l'absence de contrôle.
Elevé	la réalisation de ce risque est susceptible de provoquer de fortes perturbations sur le processus budgétaire et le budget. Il nécessite la mise en œuvre d'actions appropriées

Source : nous-mêmes

Tableau 14 : Détermination de la criticité du risque sur le processus

		Faible	Moyen	Elevé	Impact
		1	3	5	Cote
Probable à certain	3				
Probable	2				
Improbable	1				
Probabilité	Cote				

Source : nous-mêmes

Rouge : niveau élevé, l'impact du risque est important aussi bien que son occurrence.

Jaune : niveau moyen

Vert : niveau faible, risque se produisant rarement avec des conséquences insignifiantes

Le choix de ces différents critères permet de donner de chaque risque identifié sa fréquence d'apparition au cours du processus budgétaire et d'évaluer son impact. **Les tableaux 11 et 12** ci-dessus permettront d'attribuer des côtes aux risques contenus dans **les tableaux 8, 9 et 10** en fonction de leur probabilité et de leur impact sur le processus budgétaire. A partir de ces cotations, nous pourrons déterminer le niveau des risques à travers notre hiérarchisation.

A ce niveau, le rôle du le chef du département budget et planification est non-négligeable. En effet, il est le personnage central du processus. Il a la maîtrise du niveau de gravité et de survenance de certains événements dans le processus. Avec sa collaboration, nous évaluerons les risques.

6.1.4.1. Evaluation des risques

Tableau 15 : Evaluation des risques

N°	Objets auditables	Référence risques	Risques	Côtes		Criticité	Niveau
				Probabilité	Impact		
1	Elaboration	R1	objectifs budgétaires en décalage avec les objectifs stratégiques	5	5	25	Elevé
2		R2	Absence de simulation	3	3	9	Moyen
3		R3	Informations insuffisantes à la construction des budgets	5	5	25	Faible
4		R4	Absence d'encadrement des dirigeants des CR	3	3	9	Moyen
5		R5	budget des recettes défini par la DC	3	1	3	Faible
6		R6	Réduction autoritaire des budgets des CR	3	3	9	Faible
7		R7	Absence de mensualisation du budget des charges des CRB	5	3	15	Elevé
8		R8	Aucun réajustement en début d'année	3	1	3	Faible
9		R9	Tensions de trésorerie	5	3	15	Elevé
11		R11	Validation d'engagements hors budget	5	5	25	Elevé
12		R12	Lenteurs dans le processus de préparation et validation des BC	5	5	25	Elevé
13		Suivi	R13	Ecart entre certains soldes budgétaires des lignes budgétaires et soldes comptables	3	5	15
14	R14		Absence d'indicateurs pertinents pour le suivi	5	3	15	Moyen
15	R15		Non communication aux responsables des CRB	3	1	3	Faible

Sources : nous-mêmes

L'évaluation des risques permettra leur hiérarchisation en fonction de leur niveau de criticité.

6.1.4.2. Hiérarchisation des risques

L'hiérarchisation des risques permet de classer les risques selon leur occurrence et leur niveau de gravité sur le processus. Cette tâche sera réalisée en référence aux critères de gravités et de faiblesses présentés dans **le tableau 19**. A travers différentes couleurs, nous allons hiérarchiser les risques du processus budgétaire de la LONASE ;

Tableau 16 : Hiérarchisation des risques

Niveau du risque	Référence risques	Risques	Criticité
Elevé	R1	objectifs budgétaires en décalage avec les objectifs stratégiques	25
	R11	Validation d'engagements hors budget	25
	R12	Lenteurs dans le processus de préparation et validation des BC	25
	R3	Informations insuffisantes nécessaires à la construction des budgets	15
	R7	Absence de mensualisation du budget des charges des CRB	15
	R9	Tensions de trésorerie	15
	R13	Ecart entre certains soldes des lignes budgétaires logiciel budget engagement et soldes comptables SAARI	15
	R14	Absence d'indicateurs pertinents pour le suivi	15
Moyen	R2	Absence de simulation	9
	R6	Réduction autoritaire des budgets des CR	9
	R4	Absence d'encadrement des dirigeants des CR	9
Faible	R5	budget des recettes défini par la DC	3
	R8	Aucun réajustement en début d'année	3
	R15	Non communication aux responsables des CRB	3

Sources : nous-mêmes

L'hiérarchisation sera la base de travail de l'auditeur. Du point de vu de la criticité des risques, l'auditeur pourra cibler ses contrôles.

6.1.5. Rapport d'orientation

Le rapport d'orientation est l'aboutissement de la phase de préparation. L'auditeur va énoncer dans premier temps les objectifs généraux à atteindre dans un audit interne. Ensuite, à partir du tableau des forces et faiblesse apparentes et de la hiérarchisation des risques, nous allons présenter dans ce document synthétique les objectifs que nous poursuivons et les zones à risques que nous allons examiner. Nous présentons le rapport d'orientation suivant:

Les objectifs généraux de la mission consistent à s'assurer de :

- La maîtrise des risques;
- La protection du patrimoine;
- La qualité de l'information;
- L'amélioration des performances;
- La conformité aux lois, règlements, directives, procédures...

Éléments identifiés lors de la phase de prise de connaissance

- Absence de plan stratégique
- importance croissante des charges de personnel ;
- dépassement budgétaire;
- non respect du plan commercial ;
- blocages dans le processus de validation des BC ;

Champ d'action : axe de travail et d'investigation : Description des objectifs spécifiques

- S'assurer que les objectifs budgétaires font référence à des objectifs stratégiques;
- S'assurer que les DA des CR sont satisfaites au moment souhaité ;
- S'assurer que les engagements de dépenses concernent des besoins budgétisés ;
- S'assurer que les responsables de CRB ont les compétences pour élaborer leurs budgets ;
- S'assurer que les budgets des CRB sont mensualisés en tenant compte des variations saisonnières de l'activité passée ;
- S'assurer que le plan de trésorerie permet de résorber les déficits mensuels de trésorerie ;
- S'assurer de la cohérence des données comptables du logiciel SAARI et budgétaires du logiciel budget-engagement (PHEB) ;
- S'assurer que les tableaux de bord des responsables sont pertinents au regard de leur niveau de prise de décision ;

6.2. Réalisation des travaux

6.2.1. Programme de vérification

C'est le document sur lequel l'auditeur va décrire les diligences qu'il compte mettre en œuvre au cours de sa mission. Ainsi, les tâches seront décrites et les outils spécifiés. (**Annexe3**)

6.2.2. La définition du programme des tests

Tableau 17 : Programme de test

N°Ordre	Objectifs	Tests
1	S'assurer que les objectifs budgétaires font référence à des objectifs stratégiques	-vérifier l'existence d'un plan stratégique ; - vérifier la fixation d'objectifs stratégiques (3 à 5 ans)
2	S'assurer que les DA des CR sont satisfaites au moment souhaité	-vérifier la réalité des validations, de l'initiation de la DA à la création des BC, dans le volume de suivi du Logiciel PHEB. -vérifier les dates de validation des DA, de création et validation des engagements et BC afin d'évaluer l'efficacité du système;
3	S'assurer que les engagements de dépenses concernent des besoins budgétisés	-vérifier que la création d'engagement respecte les conditions: lignes budgétaires, disponibilité de crédit; -vérifier que les cas d'engagements créés hors budget respectent la procédure d'autorisation du Directeur général.
4	S'assurer de l'appui du chef du département budget au responsable de CRB lors de l'élaboration de leur budget ;	-s'entretenir avec les responsables de CR et du département budget pour vérifier d'éventuels appuis au cours de l'élaboration du budget ; -vérifier l'importance de l'appui du CG sur l'amélioration des propositions des CR.
5	S'assurer que les budgets des CRB sont mensualisés en tenant compte des variations saisonnières de l'activité passée;	-vérifier par le budget 2013 la mensualisation des charges; -vérifier si possible que cette mensualisation tient compte des variations saisonnières réelles des exercices passés.
6	S'assurer que le plan de trésorerie permet de résorber les déficits mensuels de trésorerie ;	-vérifier que le plan de trésorerie est cohérent avec les soldes du budget de trésorerie et l'existence d'un plan de financement ; -s'entretenir avec la DFC sur l'origine tensions de trésorerie.

7	S'assurer de la cohérence des données comptables du logiciel SAARI et budgétaires du logiciel budget-engagement;	-vérifier sur les soldes des situations d'exécution trimestrielles et comparer avec les soldes du logiciel budget -engagement -vérifier que les cause des incohérences ;
8	S'assurer que les tableaux de bord des responsables sont pertinents au regard de leur niveau de prise de décision ;	-vérifier auprès des responsables budgétaires l'existence de tableau de bord et s'assurer de leur la pertinence auprès des utilisateurs ;

Source : nous-mêmes

Le programme de tests ainsi établi indique les vérifications à effectuer par l'auditeur pour obtenir des preuves des constats effectués afin d'asseoir ses conclusions.

6.2.3. Tests conformité et d'efficacité

Dans le souci de nous assurer l'application des procédures comme décrits dans le manuel, nous allons pratiquer des tests. Ces tests nous permettrons de vérifier l'efficacité du système.

Ces tests seront pratiqués sur un échantillon choisi selon des critères définis.

Nous en compte d'une part la phase d'élaboration et d'autre part l'exécution du budget.

6.2.3.1. Test de conformité et d'efficacité de la procédure d'élaboration du budget

Les tests seront pratiqués sur les budgets 2009-2010-2012. Les documents d'appui sont les archives budgétaires des années susmentionnées.

Tableau 18 : Test de permanence et d'efficacité de la procédure d'élaboration du budget

Exercice budgétaire	Existence				
	Note d'orientation budgétaire	Budget des CR	Consolidation des budgets	Arbitrage budgétaire	Adoption par le CA
Exercice 2009	X	X	X	X	X
Exercice 2010	X	X	X	X	X
Exercice 2012	X	X	X	X	X

Source : nous-mêmes

Notre programme de vérification retient les points suivants :

- S'assurer que la date d'adoption du budget se situe avant le début de l'exercice N+1 ;
- S'assurer de la tenue d'un arbitrage budgétaire ;

- S'assurer de la réalisation d'une consolidation du budget ;
- S'assurer de l'existence des propositions de budget de tous les centres de responsabilité ;
- S'assurer de l'existence d'une note d'orientation budgétaire du directeur général ;

Résultat du test

De façon globale, les tests ont montré que l'élaboration du budget se déroule comme prévu par les procédures. Néanmoins une incohérence a été détectée : Les budgets de recettes des agences sont proposés par la DC et non les chefs d'agences comme prévus par le manuel.

6.2.3.2. Test de conformité et d'efficacité de la procédure d'exécution du budget

L'automatisation a permis d'effectuer nos tests informatiques sur le volume de suivi du logiciel. Le logiciel gardant une traçabilité de toutes les opérations.

Nous choisirons un échantillon 18 BC. Selon le chargé du suivi, les traitements tournent autour de 20 DA/jour soit 1800 DA/trimestre. Nous allons faire un prélèvement de 1% de cette population. Nous ferons deux (2) tests complémentaires :

- De la DA à la création du BC: un échantillon de 9 DA pris entre juillet-septembre 2013.
- la procédure de validation du BC : un échantillon de 9 BC sur les trois trimestres passés.

Tableau 19 : Test de conformité et d'efficacité de la DA à la création du BC

DA			Engagements			BC	
N°DA	Création	Validation	N°ENG.	Création	Validation	N°BC	Création
DAAR00018	03/07/13	05/07/13	ENGAR0014	05/07/13	12/07/13	C02000	12/07/13
DAAGD00030	07/06/13	11/06/13	ENGAGD0027	22/08/13	23/08/13	C02259	02/09/13
DAAP00035	11/07/13	15/07/13	ENGAP0018	29/08/13	09/09/13	C02346	04/09/13
DAAP00074	23/08/13	02/09/13	ENGPA0047	18/09/13	18/09/13	C02392	18/09/13
DAAR00019	07/08/13	12/08/13	ENGAR0015	23/08/13	28/08/13	C02257	30/08/13
DADSIE00188	01/08/13	02/08/13	ENGDSIE0157	06/08/13	06/08/13	C02219	26/08/13
DADFC	12/09/13	07/10/13	ENGDFC0076	08/10/13	22/10/13	C02481	22/10/13
DAAPL00049	04/09/13	12/09/13	ENGAPL0025	07/10/13	07/10/13	C02430	23/10/13
DAASL00040	03/09/13	10/09/13	ENGASL0025	10/09/13	10/09/13	C02370	10/09/13

Source : nous-mêmes

Le programme de notre test devrait nous donner les assurances suivantes :

- s'assurer de l'initiation de la DA par le CR et la validation par le responsable demandeur;
- s'assurer de la validation de la DA par le responsable du suivi Budgétaire ;
- s'assurer de la création de l'engagement par Chef du département budget ;
- s'assurer de la validation de l'engagement par le responsable du Contrôle de Gestion ;
- s'assurer de la création du BC par la DAGE.
- S'assurer que les validations se font dans un délai raisonnable d'une semaine.

Résultats du test

Pour notre l'échantillon de neuf (9) BC, les tests de conformité se sont avérés satisfaisants.

- les DA sont initiées par les secrétaires et validées par les responsables de centre.
- les engagements sont créés et validés au niveau du CG et les BC à la DAGE.

Néanmoins, en termes d'efficacité, des points de blocage apparaissent à certains niveaux:

- six (6) des engagements sur 9, soit 67%, sont validés plus d'une semaine après la DA ;
- Quatre (4) des engagements sur 9, soit 44%, sont transformés en BC plus d'une semaine après la création des engagements.

Notre programme de test confirme les retards constatés dans la création de BC.

Tableau 20 : Test de conformité et d'efficacité de la procédure de validation des BC

N° BC	Date création	Date de validation			
		DAGE	DCG	DFC	DG
C01286	05/03/13	05/03/13	06/03/13	06/03/13	22/03/13
C01410	18/03/13	19/03/13	19/03/13	19/03/13	19/03/13
C01412	18/03/13	19/03/13	19/03/13	19/03/13	19/03/13
C01520	02/04/13	10/04/13	11/04/13	11/04/13	12/04/13
C01931	24/06/13	24/06/13	24/06/13	24/06/13	25/06/13
C01958	28/06/13	13/08/13	14/08/13	14/08/13	13/09/13
C02056	24/07/13	25/07/13	25/07/13	25/07/13	31/07/13
C02229	28/08/13	28/08/13	29/08/13	30/08/13	13/09/13
C02238	29/08/13	30/08/13	30/08/13	30/08/13	13/09/13
C02343	12/09/13	23/09/13	24/09/13	07/10/13	08/10/13

Source : nous-mêmes

Pour ce test, notre programme de vérification a retenu les orientations suivantes :

- S'assurer de l'existence des signatures des acteurs de la validation sur les BC.
- Vérifier les dates de création des BC ;
- Vérifier les dates de validations des BC par les personnes habilitées ;
- Vérifier sur le logiciel, les DA et les engagements ayant permis la création des BC.

Résultats du test

Pour l'échantillon de 9 BC, compte tenu de la traçabilité du logiciel, nous avons pu vérifier que toutes les étapes de validation sont respectées.

En termes d'efficacité, nous constatons que 6 BC sur 9 (soit 67%) sont validés par le DG après une semaine. Notre constat du blocage dans la validation des BC est confirmé.

6.2.4. Formalisation des constats : les Feuilles d'Analyse de Risques (FAR)

Les FAR ci-après présentent les constats effectués, les causes et les conséquences de ces dysfonctionnements sur le processus. Après ces analyses sur les constats effectués, nous avons fait des recommandations afin de rendre le processus plus efficace.

6.2.4.1. Feuille d'Audit et de Recommandation (FAR) N°1

Tableau 21 : FAR N°1

FEUILLE D'ANALYSE DES RISQUES		
Papiers de travail	Entité : LONASE	Exercice : 2013
	Objet de la mission : Audit du processus budgétaire	FAR n° : 1/8
Risque : Objectifs budgétaires en décalage avec les objectifs stratégiques		
Constats/Faits :		
<ul style="list-style-type: none"> - Absence de plan stratégique ; - Objectifs budgétaires trop généraux ; - fixation d'objectifs annuels, à court terme ; - Note d'orientation ne faisant pas références à des orientations stratégiques ; - Inexistence de mesure de performance ; - dépassements budgétaire. 		
Cause :		
<ul style="list-style-type: none"> - inexistence d'orientation stratégique ; - vision à court terme du management ; - objectifs budgétaires de la direction générale non 		
Conséquences :		
<ul style="list-style-type: none"> - budget en décalage avec les objectifs de l'entreprise; - inefficacité du budget à atteindre les objectifs fixés ; - déficits budgétaires ; 		
Solutions/Recommandations:		
<ul style="list-style-type: none"> - fixation d'orientation stratégique et l'élaboration d'un plan stratégique sur 3 ou 5 ans ; - la déclinaison du plan stratégique en plan opérationnel sur 3 ou 5 ans ; - la définition de plans d'actions issus du plan opérationnel - fixation d'objectifs budgétaires chiffrés en termes de produits et charges. 		

Source : nous-mêmes

6.2.4.2. Feuille d'Audit et de Recommandation (FAR) N°2

Tableau 22 : FAR N°2

FEUILLE D'ANALYSE DES RISQUES		
Papiers de travail	Entité : LONASE	Exercice : 2013
	Objet de la mission : Audit du processus budgétaire	FAR n° : 2/8
Risque : Validation d'engagements hors budget		
Constats/Faits :		
<ul style="list-style-type: none"> - dépassements budgétaires - utilisation répétée de la procédure d'autorisation spéciale de validation d'engagement, DG, 		
Cause :		
<ul style="list-style-type: none"> - sous-estimation des budgets ; - mauvaises prévisions (Budgets mal élaborés) ; - réductions des projets de budgets lors de l'adoption par la CAB ; - mauvais ordonnancement de la gestion du budget par les responsables budgétaires. 		
Conséquences :		
<ul style="list-style-type: none"> - déficit budgétaire - baisse du rendement 		
Solutions/Recommandations:		
<ul style="list-style-type: none"> - renforcement des capacités des responsables de centre budgétaires à la gestion ; - réajuster les budgets à l'arbitrage en prenant en compte les plans d'action validés ; - faire un ordonnancement rigoureux de la gestion des budgets des CR. 		

6.2.4.3. Feuille d'Audit et de Recommandation (FAR) N°3

Tableau 23 : FAR N°3

FEUILLE D'ANALYSE DES RISQUES		
Papiers de travail	Entité : LONASE	Exercice : 2013
	Objet de la mission : Audit du processus budgétaire	FAR n° : 3/8
Risque : Lenteurs dans le processus de préparation et validation des BC sur le logiciel budget-engagement (PHEB)		
Constats/Faits : <ul style="list-style-type: none"> - retards dans la préparation des commandes ; - blocages dans le processus de validation des BC. 		
Cause : <ul style="list-style-type: none"> - surcharge de travail des 2 chefs de départements chargés de la préparation des BC ; - manque de reflexe de consultation périodique du système de validation des BC par les acteurs ; - absence de délégation pour certaines tâches au niveau des acteurs du système de validation ; - absence d'activation du mécanisme d'alerte intégré au système, pour la validation des DA, engagements et BC. 		
Conséquences : <ul style="list-style-type: none"> - impatience et mécontentement des bénéficiaires par rapport au système ; - inefficacité des Centres bénéficiaires. 		
Solutions/Recommandations: <ul style="list-style-type: none"> - faire des délégations d'autorité afin d'éviter les surcharges de travail des acteurs ; - activer le système d'alerte par messagerie prévu sur logiciel-budget engagement ; - faire des actions auprès des acteurs de la validation pour l'intégration de périodes de validation des BC dans leurs programmes quotidiens. 		

Source : nous-mêmes

6.2.4.4. Feuille d'Audit et de Recommandation (FAR) N°4

Tableau 24 : FAR N°4

FEUILLE D'ANALYSE DES RISQUES		
Papiers de travail	Entité : LONASE	Exercice : 2013
	Objet de la mission : Audit du processus budgétaire	FAR n° : 4/8
Risque : Informations insuffisantes pour l'élaboration des budgets		
Constats/Faits : budgets en dépassement		
Cause : <ul style="list-style-type: none"> - niveau de formation des chefs d'agences ; - non-maitrise des charges ; - non-maitrise de la gestion budgétaire ; - absence de suivi des responsables de centre lors de l'élaboration de leur budget 		
Conséquences : <ul style="list-style-type: none"> - budgets insuffisants pour atteindre les objectifs fixés - inefficacité des budgets élaborés ; 		
Solutions/Recommandations: <ul style="list-style-type: none"> - faire appuyer ces responsables par la Direction du CG au cours de l'élaboration du budget. - le Directeur du CG doit apprécier le degré de réalisme des hypothèses et objectifs budgétaires lors de la consolidation. 		

Source : nous-mêmes

6.2.4.5. Feuille d'Audit et de Recommandation (FAR) N°5

Tableau 25 : FAR N°5

FEUILLE D'ANALYSE DES RISQUES		
Papiers de travail	Entité : LONASE	Exercice : 2013
	Objet de la mission : Audit du processus budgétaire	FAR n° : 5/8
Risque : Absence de mensualisation du budget des charges des CRB		
Constats/Faits :		
<ul style="list-style-type: none"> - mensualisation du budget des recettes ; - non-mensualisation du budget des charges ; - difficulté de maîtrise de l'exécution des charges par la Direction du CG ; 		
Cause :		
<ul style="list-style-type: none"> - Difficulté d'éclatement de certaines charges de structures de nature périodique. 		
Conséquences :		
<ul style="list-style-type: none"> - suivi global de l'exécution des charges ; - difficulté d'analyse et d'interprétation des résultats en cours de période; - difficulté de prendre des décisions de réajustement en cours de période ; - pas de suivi mensualisé de l'exécution ; 		
Solutions/Recommandations:		
<ul style="list-style-type: none"> - Faire une mensualisation de ces charges en prenant en compte les variations saisonnières réelles de l'activité passée. 		

Source : nous-mêmes

6.2.4.6. Feuille d'Audit et de Recommandation (FAR) N°6

Tableau 26 : FAR N°6

FEUILLE D'ANALYSE DES RISQUES		
Papiers de travail	Entité : LONASE	Exercice : 2013
	Objet de la mission : Audit du processus budgétaire	FAR n° : 6/8
Risque : Tensions de trésorerie		
Constats/Faits :		
<ul style="list-style-type: none"> - non réalisation des recettes prévisionnelles ; - non-respect du plan de trésorerie ; - difficultés de règlement des fournisseurs dans les délais; 		
Cause :		
Non-réalisation en totalité du programme commercial : non lancement des nouveaux produits prévus;		
Conséquences :		
<ul style="list-style-type: none"> - non règlement des fournisseurs dans les délais ; - augmentation des dettes ; - recours excessifs aux découverts bancaires : augmentation des charges financières ; 		
Solutions/Recommandations:		
<ul style="list-style-type: none"> - faire appliquer scrupuleusement le plan d'action commercial - négocier des délais fournisseur nécessaire, en tenant compte des contraintes de la LONASE. - mensualisation des charges. 		

Source : nous-mêmes

6.2.4.7. Feuille d'Audit et de Recommandation (FAR) N°7

Tableau 27 : FAR N°7

FEUILLE D'ANALYSE DES RISQUES		
Papiers de travail	Entité : LONASE	Exercice : 2013
	Objet de la mission : Audit du processus budgétaire	FAR n° : 7/8
Risque : Erreurs sur l'interprétation des budgétaires du logiciel budget-engagement (PHEB et PHEBWEB)		
Constats/Faits : Ecart entre certains soldes des lignes budgétaires du logiciel budget-engagement (PHEB et PHEBWEB) et soldes comptables SAARI pour les mêmes opérations.		
Cause : - Liaison non parfaite entre rubriques budgétaires du logiciel budget-engagement et comptes du logiciel SAARI comptabilité;		
Conséquences : - imputations comptables non déversées parfaitement sur les rubriques budgétaires concernées ; - difficulté d'analyse des situations d'exécution par le département budget ;		
Solutions/Recommandations: - mener une concertation entre la direction du contrôle de gestion et la DFC afin de mieux établir des liaisons entre les rubriques budgétaires du logiciel-budget engagement (PHEB) et les comptes de SAARI comptabilité.		

Source : nous-mêmes

6.2.4.8. Feuille d'Audit et de Recommandation (FAR) N°8

Tableau 28 : FAR N°8

FEUILLE D'ANALYSE DES RISQUES		
Papiers de travail	Entité : LONASE	Exercice : 2013
	Objet de la mission : Audit du processus budgétaire	FAR n° : 8/8
Risque : Absence d'indicateurs pertinents pour le suivi		
Constats/Faits : - les tableaux de bord de certains centres de responsabilités n'ont pas d'indicateurs de mesure de performances. - les tableaux existants sont utilisés généralement pour les reporting ;		
Causes : - Les tableaux sont élaborés par les dirigeants de centres de responsabilités qui ne maîtrisent pas tous les indicateurs de performance du centre ; - Les tableaux fournis par la direction du contrôle de gestion n'ont pas été adoptés par les CR.		
Conséquences : - Utilisation de tableaux aux indicateurs non pertinents pour le suivi ; - Suivi inefficace des résultats des activités ; - Impossibilité de prise de décisions pertinentes sur la base des tableaux actuels ;		
Solutions/Recommandations: - Faire élaborer des tableaux de bord, à indicateurs pertinents par la direction du contrôle de gestion en collaboration avec les dirigeants des CRB.		

Source : nous-mêmes

6.3. Recommandations

Les constats effectués lors de nos travaux et les analyses ont permis de faire des recommandations dans le sens d'une amélioration du processus budgétaire. A cet effet, pour aider la LONASE à avoir une maîtrise de son processus et d'en améliorer l'efficacité, nos recommandations seront adressées à différents intervenants du processus.

6.3.1. A l'attention de la Direction Générale

➤ Du point de vue des objectifs budgétaires

Un constat de nos travaux a montré l'absence de plan stratégique et de gestion stratégique. La cause principale est l'inexistence d'orientation stratégique. La Direction fait une gestion à court terme. Le DG doit prendre toutes les dispositions nécessaires pour faire une planification stratégique de la gestion. Elle permettra de faire une analyse de la situation de l'entreprise et de son environnement. Ainsi, la LONASE se fixera des objectifs stratégiques et élaborera un plan stratégique sur 3 ou 5 ans. La gestion budgétaire sera donc l'aboutissement de cette planification à travers le plan opérationnel. En effet, les plans d'actions ne seront que la mise en œuvre de subdivisions annuelles du plan opérationnel. Ainsi des objectifs budgétaires cohérents, plus précis et efficaces pourront être fixés et mis en œuvre.

➤ Du point de vue des engagements hors budgets

Afin de maîtriser des engagements hors budget qui accentuent les dépassements budgétaires, la Direction Générale doit prendre des dispositions pour :

- renforcer les capacités des dirigeants des CR dans la gestion des ressources budgétaires afin de leur donner des outils de gestion et maîtrise des charges.
- prendre en compte lors de l'arbitrage budgétaire, les plans d'action, en cas de réajustement des budgets des CRB.

Il faut préciser que le réajustement n'est pas en cause mais toute action sur le budget doit être couplée avec le plan d'action pour garder la cohérence entre ces deux (2) variables.

6.3.2. A l'attention de la Direction du Contrôle de Gestion

➤ Du point de vue de l'insuffisance des informations pour l'élaboration des budgets

Dans le but d'obtenir, des chefs des CR, les bonnes informations pour élaborer des budgets plus efficaces, la Direction du Contrôle de Gestion doit prendre des dispositions afin de :

- mieux orienter les responsables des centres dans l'élaboration de leurs budgets ;
- appuyer les responsables des centres dans l'identification et la définition des charges.

Cet encadrement leur permettra d'élaborer des budgets dans tous leurs aspects significatifs.

➤ Du point de vue de la mensualisation des budgets des charges des CRB

Selon les responsables du contrôle de gestion, les charges budgétaires ne sont pas mensualisées du fait de la difficulté d'éclatement de certaines charges : charges de structures, charges conventionnées etc. Le budget étant une prévision sur l'avenir, les responsables de la Direction du Contrôle de gestion devront prendre des mesures afin de mensualiser le budget des charges en prenant en référence les variations saisonnières de l'activité réelle des exercices passés appliquées aux coefficients d'évolutions de l'activité. La mensualisation renforcera le suivi de l'évolution des charges. Des mesures correctives pourront être prises à temps pour corriger les déviations.

➤ Du point de vue des erreurs sur les soldes budgétaires du logiciel budget-engagement (PHEB et PHEBWEB)

L'imperfection des déversements des écritures comptables sur les rubriques budgétaires rend difficile l'exploitation des situations d'exécution périodique. L'objectif étant un meilleur suivi des réalisations budgétaires, la Direction du Contrôle de Gestion devra prendre les dispositions utiles afin d'organiser une concertation technique avec la DFC dans le but de faire une évaluation des déversements des écritures comptables sur le logiciel budget-engagement et une meilleure définition des liaisons des rubriques budgétaires du logiciel budget avec les comptes du logiciel SAARI. Cette concertation permettra de lever certaines incompréhensions concernant les écarts constatés entre les soldes.

➤ Du point de vue de l'absence d'indicateurs pertinents pour le suivi

Un suivi efficace repose sur des indicateurs pertinents adaptés au CR et à l'entreprise. Le manque d'indicateurs adaptés ne permet pas, aux responsables à divers niveaux, de connaître en temps réel les évolutions de l'activité et de prendre des décisions.

La direction du contrôle de Gestion devra s'organiser avec les responsables des centres budgétaires afin d'établir les tableaux de bord adaptés à chaque service et à chaque niveaux de responsabilités. Cette collaboration permettra de faire le choix d'indicateurs pertinents.

➤ **Du point de vue général**

En tant que personnage central du processus, le Directeur du Contrôle de Gestion doit prendre différentes mesures :

- **Sur les procédures budgétaires** : une revue des procédures montre quelques imprécisions. Il est nécessaire de prendre les dispositions pour réviser ces procédures afin de les améliorer et les mettre à jour en fonction les évolutions du système.
- **L'archivage** : la situation actuelle ne permet pas une bonne consultation et une recherche efficace en cas de nécessité. Le Directeur du CG devra prendre des mesures adéquats afin d'assurer un meilleur rangement des documents.

6.3.3. A l'attention de la Direction Commerciale

➤ **Du point de vue du non respect du plan de trésorerie**

La réalisation des produits prévisionnels est une assurance du financement par les ressources internes. Il y va de la réalisation du plan de trésorerie. En cela, le Directeur commercial doit prendre toutes les dispositions nécessaires pour assurer la mise en œuvre totale et efficace de son plan d'action commerciale. Ainsi, pourront être évités, les tensions de trésorerie.

6.3.4. A l'attention de la Directrice Financière et comptables

➤ **Du point de vue du non respect du plan de trésorerie**

Afin d'éviter des situations de non respect des engagements à causes des insuffisances de trésorerie, la DFC doit prendre toutes les dispositions nécessaires pour négocier des délais fournisseurs nécessaires et suffisantes, en tenant compte des contraintes de la LONASE.

Ceci permettra à la LONASE de mieux respecter ses engagements vis-à-vis des fournisseurs.

6.3.5. A l'attention des dirigeants de centre de responsabilité

➤ Du point de vue de l'élaboration des budgets dans tous leurs aspects significatifs

Le chef du CR a la charge d'élaborer et de suivre son budget. De ce point de vue, il est responsable des résultats de son centre. Il doit donc connaître et maîtriser toutes les charges de son centre. Il doit prendre toutes les dispositions nécessaires et appropriées pour identifier toutes les charges de son centre afin d'élaborer son budget dans tous ces aspects significatifs.

➤ Du point de vue de l'ordonnancement rigoureux de la gestion du budget.

Les dépassements budgétaires sont coutumiers à la LONASE. Les budgets s'épuisent avant la fin de l'exercice. Il ne suffit pas de bien élaborer son budget. L'efficacité de la gestion budgétaire est assurée par un ordonnancement rigoureux de l'exécution. A ce sujet, le responsable du centre doit adopter des attitudes d'efficacité et d'efficacités dans la gestion des ressources à sa disposition.

6.3.6. Le système informatisé d'exécution budgétaire

➤ Du point de vue des lenteurs dans la préparation des BC

La préparation des BC est assurée par des chefs de départements de la DAGE. Vu les retards constatés, dus à l'importance de la charge de travail de ces acteurs, le responsable de la DAGE devra prendre les dispositions idoines pour déléguer certaines tâches relevant de ces chefs de départements à d'autres agents afin que le processus retrouve sa célérité.

➤ Du point de vue des blocages dans la validation des BC

Vu sa simplicité, la validation des BC devrait se faire sans difficulté. Compte tenu des blocages révélés par notre étude, au niveau des acteurs, les dispositions doivent être prises :

- D'une part, par les acteurs principaux (DAGE, DCG, DFC, DG), pour réserver des temps de validations des BC dans leurs programmes quotidiens ;
- D'autre part, par l'administrateur du système pour l'activation de l'alerte par messagerie prévue sur logiciel et non activé.

La mise en œuvre de ces dispositions permettra une gestion fluide des engagements et BC.
En définitive, l'efficacité d'un système est fonction de la réactivité des acteurs.

Conclusion

Dans le cadre de la mise en œuvre de l'audit opérationnel du processus budgétaire de la LONASE, nous avons mis en œuvre la méthodologie de l'audit. A cet effet, nous avons utilisés un ensemble d'outils d'audit afin de faire des constats sur les dysfonctionnements éventuels du système. Les dysfonctionnements que nous avons relevés ont ensuite été analysés. Ce qui nous a permis de faire des recommandations aux différents acteurs du processus budgétaire afin d'améliorer son fonctionnement. La direction générale pourra prendre toutes les dispositions nécessaires afin de mettre en œuvre ces recommandations pour améliorer la gestion budgétaire de la LONASE.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

Une entreprise qui adopte un management basé sur la prévision doit adopter certaines attitudes lui permettant de mieux se projeter dans l'avenir. Elle doit se fixer des objectifs à atteindre dans un horizon assez éloigné mais précis, avoir un plan stratégique. C'est ce plan stratégique qui est décliné en plan opérationnel et en plans d'action financés par le budget. Une bonne budgétisation met en œuvre la stratégie mise en place par la Direction Générale.

La LONASE a une longue expérience de budgétisation. Les centres de responsabilités sont définis. Le budget est élaboré, adopté par le conseil d'administration, exécuté et suivi, sous la direction du DG et la supervision du responsable du contrôle de gestion.

L'audit du processus budgétaire de la LONASE nous a permis d'explorer un domaine de gestion qu'est le contrôle de gestion et plus particulièrement la budgétisation. Cette étude nous a relevé l'importance de l'audit dans l'évaluation des systèmes d'entreprise. Nous avons pu comprendre certaines procédures d'entreprise et aussi la difficulté de maîtrise de certains processus. L'audit, par son approche méthodologique permet d'évaluer tout système quelque soit sa complexité afin de relever les dysfonctionnements et de faire des recommandations pour le rendre efficace et efficient. Dans le cadre du processus budgétaire de la LONASE, nous avons pu mettre en œuvre les outils méthodologiques nécessaires à une bonne évaluation du système. Ce qui nous a permis de faire des constats sur la base d'éléments probants.

C'est donc à juste titre que nous avons conclu nos recherches par des recommandations à l'attention de différents acteurs du système.

Le système budgétaire de la LONASE et particulièrement l'exécution du budget dispose de certains avancés sur le domaine technologique, à travers son automatisation mais la mise en pratique se trouve confrontée à des insuffisances d'ordre humain qu'il faudra corriger. Malgré tout, la LONASE compte, à partir de l'exercice budgétaire 2014, informatiser tout son processus budgétaire, de l'élaboration à l'exécution et le suivi.

Nous osons espérer que la mise en œuvre de la technologie sera accompagner d'un renforcement des capacités des utilisateurs afin d'en faire un outil de performance.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

Annexe 1 : Questionnaires de Contrôle Interne (QCI)

Entité : LONASE Processus : Budgétaire Rubrique ou étape : La diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie	Question de contrôle interne			Exercice : 2013
Objectifs de contrôle interne : S'assurer que les objectifs budgétaires fixés sont en cohérence avec les objectifs stratégiques de l'entreprise				Folio 1/8
Questions	Oui	Non	N/A	Commentaires
La note d'orientation budgétaire est-elle diffusée à tous les responsables budgétaires ?	X			
La LONASE s'est elle fixée des objectifs à atteindre sur au moins 3 ans ?		X		
La LONASE a-t-elle élaboré : - un plan stratégique? - un Plan opérationnel ?		X		
La note d'orientation fait-elle référence aux objectifs stratégiques et plans d'actions de l'exercice budgétaire ?		X		
Le processus budgétaire de la LONASE est-il une déclinaison de son plan stratégique ?		X		
La LONASE s'appuie t-elle toujours sur des plans d'action pour élaborer son budget ?	X			
Les objectifs budgétaires sont-ils chiffrés ?		X		
Les termes de la note d'orientation sont-ils précis ?		x		
Etabli par : Le :			Validé par : Le :	

Entité : LONASE Processus : Budgétaire Rubrique ou étape : Conception et engagement	Question de contrôle interne			Exercice : 2013
				Folio 2/8
Objectifs de contrôle interne : S'assurer que les DA des CR sont satisfait à temps				
Questions	Oui	Non	N/A	Commentaires
La validation des BC est une tâche : - périodique ? - courante ?				
Existe-t-il un mode d'alerte pour la validation ?	X			
Comment les intervenants sont-ils informés de la présence de BC à valider : - vérification personnelle ? - appel téléphonique ?	X X			
La validation des BC est-elle une tâche : - périodique ? - courante ?				
Avez-vous un mécanisme pour valider les BC à temps ?	X			3 fois / jour
Arrivez-vous à valider tous les BC de la journée ?	X			
Arrive t-il que vous ayez des BC non encore validé en fin de journée,		X		
Recevez-vous des interpellations pour valider des BC ?	X			Les urgences
Interpellez-vous souvent des collègues pour valider des BC ?				
Pensez vous que le mécanisme actuel favorise la célérité du processus ?	X			-A condition de déconcentrer le traitement à la DAGE ; -installer le PHEB sur les mobiles
Comment faites vous pour concilier ce volet automatique du budget avec vos fonctions : - programmation quotidienne des interventions sur le logiciel ? - par à coup ?	x			3 fois/jour
Etabli par : BS Le : 24/09/13			Validé par : Le :	

Entité : LONASE Processus : Budgétaire Rubrique ou étape : <i>Conception et engagement</i>	Question de contrôle interne			Exercice : 2013
				Folio 3/8
Objectifs de contrôle interne : S'assurer que les engagements correspondent à des besoins budgétisés.				
Questions	Oui	Non	N/A	Commentaires
Qui est l'initiateur des DA au niveau des CR : - les secrétaires des responsables de centre ? - les responsables de centres ?	X			
Qui assure la validation finale de la DA dans les CR ? - Le responsable du centre - La secrétaire et le responsable du centre ?	X			
Le processus de validation des engagements de la LONASE est-il : - manuel ? - automatisé ?	X			
Qui crée les engagements ; - le chef du budget ? - le Directeur du CG ? - le DG ?	X			
Qui valide t-il les engagements à la LONASE : - le chef du budget ? - le Directeur du CG ? - le DG ? - le DAGE ?	X			
Les engagements de la LONASE sont validés si : - la ligne budgétaire existe et le crédit suffisante ? - la ligne budgétaire existe ?	X			
Les engagements validés sont-ils toujours budgétisés ?		X		
Les conditions de validation des engagements de la LONASE sont-ils toujours respectés ?		X		
Des cas de dépassement des engagements sont-ils autorisés ?	X			
Si des cas de dépassement sont autorisés, par qui : - le DG - Le DAGE - Le CG	X			
Etabli par : BS Le : 24/09/13			Validé par : Le :	

Entité : LONASE Processus : Budgétaire Rubrique ou étape : La mensualisation des budgets	Question de contrôle interne			Exercice : 2013
				Folio 5/8
Objectifs de contrôle interne : S'assurer que la mensualisation du budget tient compte des variations saisonnières de l'activité réelle.				
Questions	Oui	Non	N/A	Commentaires
Le budget de la LONASE est-il mensualisé?				Pour les charges
Le budget des charges est-il mensualisé ?		X		
Le budget des recettes est-il mensualisé ?	X			
Le budget est –il mensualisé : - au cours de son élaboration ? - après son élaboration ?	X			
Le budget est-il mensualisé en tenant compte : - des variations saisonnières de l'activité passée ? - Uniquement des estimations ?		X		
Etabli par : BS Le : 24/09/13			Validé par : Le :	

Entité : LONASE Processus : Budgétaire Rubrique ou étape : Plan de trésorerie	Question de contrôle interne			Exercice : 2013
				Folio 6/8
Objectifs de contrôle interne : S'assurer que le plan de trésorerie permet de résorber les déficits mensuels de trésorerie.				
Questions	Oui	Non	N/A	Commentaires
La LONASE élabore t-elle un budget de trésorerie ?	X			
Le budget de trésorerie de la LONASE permet-il de déterminer les soldes périodiques de trésorerie ?	X			
La LONASE élabore t-elle un plan de trésorerie ?	X			
Le plan de trésorerie de la LONASE est-il préparé : - par le contrôle de gestion ? - la DFC ?	X			
Le plan de trésorerie de la LONASE est-il préparé en référence au budget de trésorerie ?	X			
Le plan de trésorerie assure t-il le financement régulier de la trésorerie pour l'exercice ?		X		
Les soldes sont-ils souvent excédentaires ?		X		
Comment sont utilisés les excédents de trésorerie: -placement en banque ? - conservation en caisse ?				
Les déficits mensuels de trésorerie sont-ils courant à la LONASE ?	X			
Le plan de trésorerie de la LONASE permet-il de trouver des solutions aux déficits mensuels ?		X		
Quels sont les solutions de la LONASE pour la gestion des déficits : - découverts bancaire ? - cessions d'actifs	X			
Avez –vous eu des contentieux pour défaut de paiement dû au déficit de trésorerie	X			
Les salaires des agents sont-ils réguliers	X			
Le plan de trésorerie est –il respecté ?		X		
Etabli par : BS Le : 24/09/13			Validé par : Le :	

Entité : LONASE Processus : Budgétaire Rubrique ou étape : Suivi des réalisations	Question de contrôle interne			Exercice : 2013
				Folio 7/8
Objectifs de contrôle interne : S'assurer de la cohérence des données comptables du logiciel SAARI et des soldes budgétaires du logiciel budget-engagement (PHEB)				
Questions	Oui	Non	N/A	Commentaires
Les rubriques budgétaires sont –elles bien définies dans le PHEB ?	X			
Les comptes des rubriques budgétaires sont-ils identiques aux comptes de la comptabilité ?		X		
Les imputations comptables se répercutent-ils sur les soldes budgétaires ?	X			
Les déversements des imputations comptables sur logiciel budget-engagement se fait-il de compte à compte ?		X		
Les soldes déversés sont –ils toujours égaux aux soldes budgétaires des rubriques ?		X		
Etabli par : BS Le : 24/09/13			Validé par : Le :	

Entité : LONASE Processus : Budgétaire Rubrique ou étape : suivi des réalisations	Question de contrôle interne			Exercice : 2013
Objectifs de contrôle interne : S'assurer que les tableaux de bord des responsables sont pertinents au regard de leur niveau de prise de décision ;				Folio 8/8
Questions	Oui	Non	N/A	Commentaires
Chaque responsable de centre fait-il le suivi de l'exécution de son budget?	X			
Chaque Responsable de centre dispose t-il de tableaux de bord pour le suivi des réalisations?	X			
Les tableaux de bord ont-ils été élaborés : - par le responsable du centre ? - par le CG ? - par les deux ?	X			
Les indicateurs des tableaux de bord permettent-ils de suivre les évolutions de l'activité ?	X			
Les indicateurs des tableaux de bord permettent-ils de faire une bonne analyse de l'activité ?	X			
Peut-on prendre des décisions pertinentes sur la base de ces indicateurs ?	X			
Ces indicateurs sont-ils pris en compte par les responsables pour la prise de décision ?	X			
Pensez-vous que le Contrôleur de Gestion doit vous aider à élaborer des tableaux de bord plus pertinents ?		X		
Selon vous qui doit choisir les indicateurs des tableaux de bord? - le chef du CR ? - le CG et le chef du CRB ? - le CG		X		
Etabli par : BS Le : 24/09/13			Validé par : Le :	

Annexe 2 : Guide d'entretien

Guide d'entretien 1 : responsable du département budget et planification

Pouvez-vous nous parler du cadre de l'élaboration du budget de la LONASE ?

Faites vous des jeux de simulations pour voir les budgets possibles à retenir ?

Comment sont élaborés les budgets des centres de responsabilités

Le calendrier budgétaire est-il respecté ?

Quels ont les documents utilisés par les centres pour rédiger leurs budgets ?

La DCG a-t-elle mis des supports à la disposition des centres pour la présentation des budgets

Comment se déroule la consolidation des budgets ?

Le budget de la LONASE est-il mensualisé ?

La LONASE pratique-t-elle le réajustement en début de période ?

Comment se fait l'exécution du budget ?

Que dire des accès au logiciel ?

Comment s'opère le suivi des réalisations ?

Quelle utilisation faites vous des résultats des suivis ?

Quel est votre avis sur les outils du suivi ?

Guide d'entretien 2 : chef d'agence

Recevez-vous une note d'orientation pour la préparation du budget ?

Comment est élaboré le budget de votre agence ?

A qui adressez vous la proposition de budget de votre agence ?

Recevez-vous des appuis de la direction du contrôle de gestion ?

Votre plan d'action est-il respecté lors la réalisation du budget ?

Participez-vous à l'arbitrage budgétaire ?

Comment faites vous vos engagements de dépenses ?

Vos commandes sont-ils livrés au moment que vous souhaitez ?

Faites vous le suivi des réalisations de votre budget ?

Guide d'entretien 3 : responsable département vente

Comment est élaboration le budget de direction?

Comment se fait la consolidation des budgets ?

Le Directeur commercial participe t-il à l'arbitrage ? et les chefs d'agences ?

Comment se font les engagements de dépenses ?

Qui fait le suivi du budget et les réajustements ?

Quelles sont les produits commercialisés par la LONASE ?

Les agences ont-ils souvent des problèmes de budget ?

Les responsables de centres budgétaires ont-ils une maîtrise de l'élaboration du budget ?

Ces responsables ont-ils reçu une formation de la part de la LONASE ?

Recevez-vous des appuis du contrôle de gestion pour l'élaboration du budget ?

Guide d'entretien 4 : Directrice Financière et Comptable

Quel est votre appréciation de la note d'orientation budgétaire ?

Comment sont adoptés les budgets ?

Les budgets adoptés pour la DFC permettent-ils d'atteindre les objectifs de l'exercice ?

La LONASE accuse t-elle souvent des tensions de trésorerie ?

La LONASE a t-elle été déjà confrontés à des factures fictives ?

Le logiciel budget engagement permet-il d'atteindre les objectifs visés par sa mise en place ?

Quels sont les apports de l'intégration des logiciels budget-engagement-SAARI compta ?

A quoi est dû le retard dans la satisfaction des besoins des CR ?

Comment pourra t-on juguler ce problème de retard d'exécution des Demandes ?

Arrivé vous à assurer le suivi de votre budget ?

Comment jugez-vous l'implication du CG dans la pratique budgétaire ?

Guide d'entretien 4 : DAGE

Quels sont vos impressions sur le pilotage du processus budgétaire par le contrôleur de gestion ?

Selon vous quels sont les causes des déficits ? est-il dû à un processus budgétaire mal tenu ?

Concernant le logiciel de budget, son utilisation est-elle satisfaisante ?

Quels sont les causes des retards d'exécution des engagements ?

Pouvez vous donner des solutions pour rendre l'utilisation du logiciel plus efficace ?

Guide d'entretien 4 : chef de département de la DAGE

Quelles sont les de l'élaboration du budget de la DAGE ?

Comment jugez-vous l'implication du budget de la DAGE ?

Le budget accordé à la DAGE arrive t-il à couvrir tout l'exercice ?

Quels sont les tâches de validation de la DAGE dans le processus d'exécution du PHEB?

Qui valorise les DA ?

Le logiciel de budget gère t-il toutes les charges ?

Le logiciel à t-il apporté une efficacité à l'exécution du budget ?

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 3 : Programme de vérification

Etapes	Outils	Dates
Revue documentaire	Revue documentaire	07 au 17/08/13
approfondissement connaissance	Feuilles de couvertures	
Description du processus	Flow-charts	
séparation des fonctions	Diagramme de séparation des tâches	
Evaluation des contrôles	Questionnaire de contrôle interne (QCI)	20 au 27/08/13
Interview	Entretien	01 au 07/09/13
Revue Analytique	Analyse des résultats budgétaires des trois (3) derniers exercices et des situations d'exécutions trimestrielles	09 au 10/09/13
Piste d'audit	Tests d'existences et de permanence, tests informatiques	12 au 13/09/13

Annexe 4 : Grille d'analyse des tâches

<i>Entité : LONASE</i>	<i>Grille de séparation des tâches</i>										<i>Exercice : 2013</i>	
<i>Processus : budgétaire</i>											<i>Folio 01/01</i>	
<i>Objectif de contrôle interne : s'assurer d'une séparation adéquate des fonctions incompatibles.</i>												
<i>Tâches</i>	<i>Nature des tâches</i>	A	B	C	D	E	F					
La diffusion des orientations budgétaires de la hiérarchie	<i>AU</i>		X									
Les budgets fonctionnels	<i>EX</i>						X					
La consolidation des budgets fonctionnels	<i>EX</i>			X								
Les arbitrages de la direction	<i>AU</i>		X									
La mensualisation des budgets	<i>EX</i>			X								
La mise à jour en début d'exercice	<i>AU</i>	X										
Engagement(BC)	<i>AU</i>		X									
La phase d'exécution de l'engagement (produit/charges)	<i>AU</i>		X		X	X						
Le suivi des réalisations	<i>C</i>			X								
Exploitation des résultats du suivi	<i>EX</i>			X								
<i>Conclusion : il n'existe pas de cumul de fonctions incompatibles dans le processus budgétaire de la LONASE</i>												

A : Président du conseil d'Administration

B : Directeur Général

C : Directeur du Contrôle de Gestion

D : Directeur de l'Administration Générale et de l'Équipement

E : Directeur Financier et Comptable

F : Dirigeant de Centres de Responsabilité

Annexe 5 : Note d'orientation

LOTÉRIE NATIONALE SENEGALAISE
32, Boulevard de la République Dakar, le
B.P. 366 – Tél. : 221 839 38 00

 DAKAR
N-9431

LONASE /DG/CG/SBP/EM

A
Messieurs Les Chefs de Centre de responsabilité

OBJET : PREPARATION BUDGET 2014

Messieurs,

La circulaire N 008/PM/CF du 24 Janvier 1980 relative à l'instauration d'un système de contrôle budgétaire décentralisé par objectif fixe le début et la fin des opérations de préparation du budget respectivement à trois mois et à quinze jours avant la clôture de l'exercice en cours.

L'exercice budgétaire de notre société étant clôturé le 31 décembre, la préparation de son budget doit commencer au début du mois d'Octobre et se terminer au plus tard le 15 Décembre avec l'approbation des comptes prévisifs par le Conseil d'Administration.

Plus que les autres années, le budget de l'Institution au titre de l'exercice 2014, qui devra s'inscrire dans le cadre de la mise en place d'un système de management de la qualité, sera élaboré de manière décentralisée avant d'être consolidé à la suite des synthèses reçues des différents chefs de Centre de responsabilité de la société sous l'éclairage des objectifs fixés par la Direction Générale et aux recommandations de la circulaire primatorale citée supra.

Vous devrez préparer et transmettre via le logiciel PHEB à la Direction Générale sous le timbre du Contrôleur de Gestion avant la date limite du 31 Octobre 2014 :

- Votre plan d'actions devant définir de manière exhaustive et détaillée toutes les actions à mener, leur programmation dans le temps et dans l'espace ainsi que les choix opérés ;
- Votre projet de budget quantifié tout en ayant à l'esprit de tenir compte les objectifs principaux de la politique qualité-fixés par la Direction Générale- à savoir :
 - Respecter les exigences légales et réglementaires ainsi que celles de nos clients ;
 - Maitriser et optimiser les charges ;
 - Augmenter le chiffre d'affaires ;
 - Etre compétitif en améliorant de manière continue les performances ;
 - Etre attentif aux collaborateurs, développer leur compétence et leur motivation.

Le document tenu en annexe porte sur le calendrier de préparation des budgets sectoriels.

Je rappelle que le respect des délais de préparation et de présentation du budget est un critère de performance.

Amplifications

- Tutelle
- PCA
- Administrateurs
- SG

LE DIRECTEUR GENERAL

Nationale S

Annexe 6 : Bon de commande



LONASE

REPUBLIQUE DU SENEGAL
 LOTERIE NATIONALE SENEGALAISE
 32, Boulevard de la République
 Tel (221) 33839 39 00

BON DE COMMANDE

FOURNISSEUR

RAISON SOCIALE : _____
 N° DE LA SOCIÉTÉ : _____
 PAYS : SÉNÉGAL BP : _____ VILLE : _____
 TELEPHONE : _____ FAX : _____

N° de commande à rappeler obligatoirement sur toutes les factures

OBJET DE LA COMMANDE : _____
 DÉSIGNATION : _____
 DATE DE LIVRAISON : _____
 RESPONSABLE : _____
 NOM DU FOURNISSEUR : _____

ADRESSE DE LIVRAISON

RAISON SOCIALE : _____
 ADRESSE : _____
 BP : _____ VILLE : _____
 PAYS : _____ TELEPHONE : _____
 PERSONNE A CONTACTER : _____

ADRESSE DU DEMANDEUR : _____

Désignation des produits	Quantité	Prix Unitaire	Montant HT
oeuvre de travaux	1	20 000	20 000
ACQUISITION MATERIEL INFORMATIQUE	1	65 000	65 000
TOTAL HT			85 000
TVA			13 000
TOTAL			98 000

Le présent bon de commande à la somme en HT de : *quatre-vingt-huit mille six cents Francs CFA*

REMARQUE : mention inutile

de Règlement par chèque

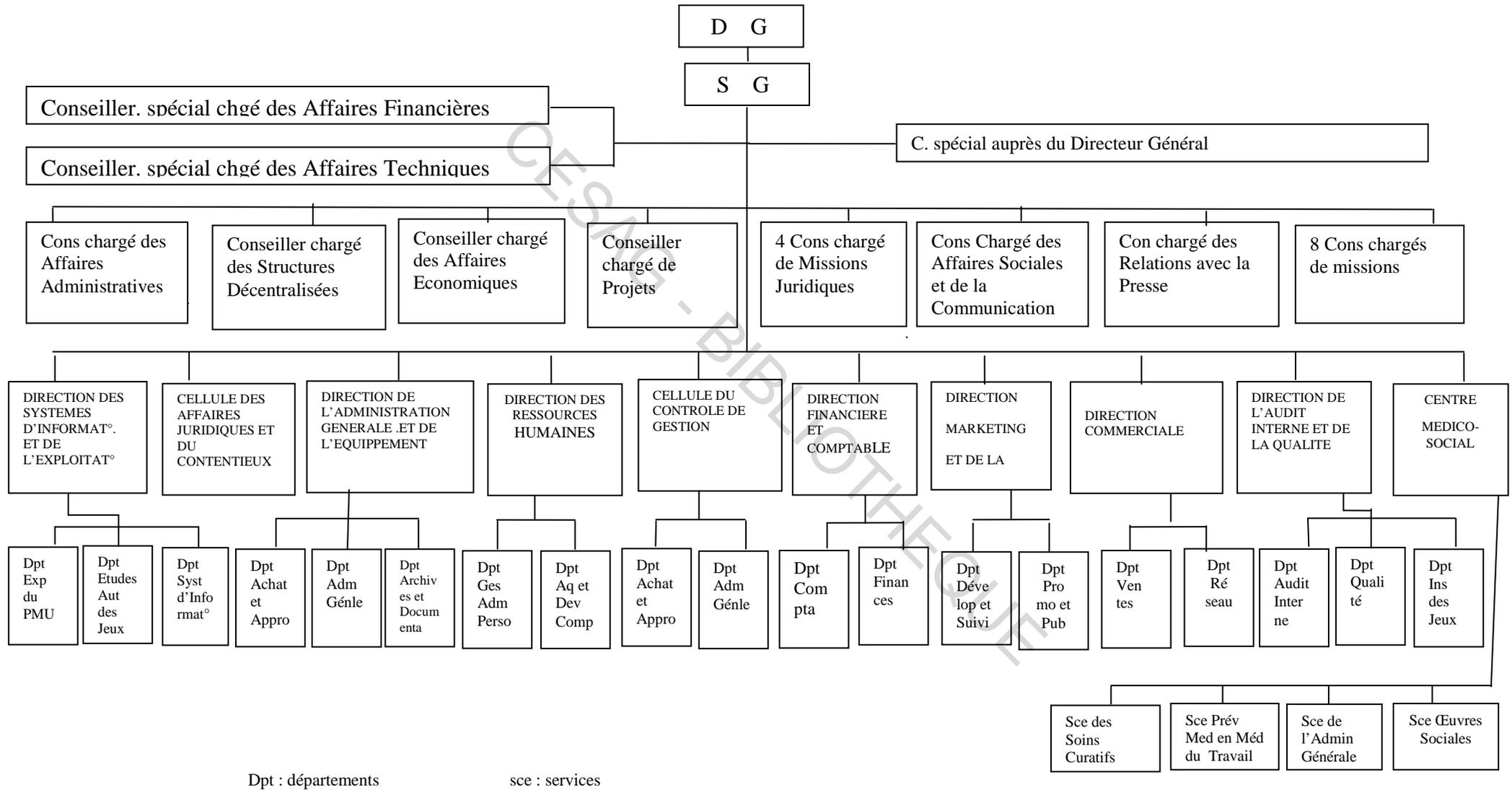
Service de l'Administration
 du Matériel et de l'Équipement
 013 18:46:04

Visa
 Contrôleur de Gestion
 24/09/2013 12:17:06

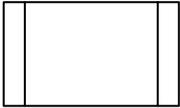
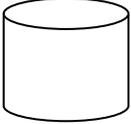
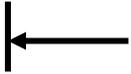
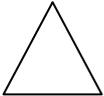
**Directeur Financier et
 Comptable**
 07/10/2013 12:38:50

Visa
 Directeur Général
 15/10/2013 11:11:46

Annexe 7 : Organigramme de la LONASE



Annexe 8 : Symboles des flow charts

	Point de départ d'un circuit
	Opérations administratives effectuées
	Création de documents
	Prise de décision, alternative
	Renvoi à la page suivante
	Fichier informatique
	Circulation d'information
	Circulation de documents
	Base de données informatique
	Traitement informatique des données
	Sortie du circuit : envoi au fournisseur
	Classement définitif de documents
	Renvoi en bas de page
	Jointure physique de documents

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

1. **AHOUANGANSI Evariste (2010)**, *Audit et révision des comptes : aspects internationaux et espace OHADA*, Editions Mondexperts, Abidjan-Cotonou, 923 pages.
2. **ALAZARD Claude & SÉPARI Sabine (2010)**, *DCG 11 Contrôle de gestion : Manuel et applications*, Editions Dunod, 2e éditions, Paris, 735 pages.
3. **BECOUR Jean-Charles & BOUQUIN Henri (2008)**, *Audit opérationnel : entrepreneuriat, gouvernance et Performance*, Editions Economica, Paris, 444 pages
4. **BERLAND Nicolas (2009)**, *Mesurer et piloter la performance*, e-book, www.management.free.fr.
5. **BERTIN Elisabeth (2007)**, *Audit interne : enjeux et pratique à l'international*, Editions Eyrolles, Paris, 320 pages.
6. **BOUQUIN Henri (2008)**, *Le contrôle de gestion*, Presse universitaire de France (PUF), 8^{ème} édition, Paris, 527 pages.
7. **DORIATH Brigitte & al (2008)**, *Comptabilité et gestion des organisations*, Editions Dunod, 6e édition, Paris, 357 pages.
8. **DORIATH Brigitte (2008)**, *Contrôle de gestion en 20 fiches*, Editions Dunod, 5^e édition, Paris, 155 pages.
9. **DUPLAT Claude-Annie (2004)**, *Analyser et maîtriser la situation financière de l'entreprise*, Librairie Vuibert, Paris, 186 pages.
10. **El Hadj FAYE (2009)**, *le contrôle de gestion par l'analyse des coûts et le système budgétaire*, Presse Universitaire de Dakar, 253 pages.
11. **FORGET Jack (2005)**, *Gestion budgétaire : Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise*, Paris, Editions d'organisations, 39 pages.
12. **GAVARD-Perret Marie-Laure & al (2011)**, *Méthodologie de la recherche : Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion*, Editions Pearson Education, Paris, 383 pages.
13. **GERVAIS Michel (2000)**, *Contrôle de Gestion*, Editions Economica, Paris, 719 pages.
14. **GIRAUD Françoise & al (2004)**, *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*, Gualino éditeur, 2ème édition, Paris, 421 pages.
15. **HONORAT Philippe (2009)**, *Le budget facile pour les managers : Démarche, indicateurs, tableau de bord*, Editions Eyrolles, 227 pages.
16. **HORNGREN Charles & al (2003)**, *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*, Editions Pearson Education, 2e édition, Paris, 420 pages.

17. **LÖNING Hélène & al (2008)**, *Le Contrôle de gestion*, Editions Dunod, 3^e Editions, Paris, 305 pages.
18. **LY Henry (2005)**, *L'audit technique informatique*, Editions Lavoisier, Paris, 230 pages.
19. **MALO Jean Louis & MATHE Jean Charles (2002)**, *L'essentiel du contrôle de gestion*, Editions d'organisation, 2^{ème} édition, Paris, 309 pages.
20. **MARGETEAU Eric (2001)**, *Contrôle de gestion*, Editions ellipses, Paris, 480 pages.
21. **MEIER Olivier (2009)**, *Dico du manager*, Editions Dunod, Paris, 229 pages.
22. **MITONNEAU Henri (2006)**, *Réussir l'audit des processus : un nouveau référentiel pour une nouvelle vision de l'audit*, Editions AFNOR, Paris, 114 pages.
23. **MOUGIN Yvon (2008)**, *les nouvelles pratiques de l'audit et du management QSEDD*, Editions AFNOR, Paris, 248 pages.
24. **MYKITA Patrick & TUSZYNSKY Jack (2002)**, *Contrôle de gestion : prévision et gestion budgétaire, Mesure et analyse de la performance*, Editions Foucher, Paris, 287 pages.
25. **OGIEN Dov (2008)**, *Maxi fiches de Gestion financière de l'entreprise*, Editions Dunod, Paris 192 pages
26. **PIGE Benoît (2003)**, *Audit et contrôle interne*, Editions Management & Société (EMS), Paris, 216 pages.
27. **PIGE Benoît (2003)**, *Reporting et contrôle budgétaire*, Editions Management & Société (EMS), Paris, 234 pages
28. **RENARD Jacques (2003)**, *l'audit interne : ce qui fait débat*, Editions maxima, Paris, 267 pages.
29. **RENARD Jacques (2010)**, *Théorie et pratique de l'audit interne*, Editions Eyrolles, 7^e édition, Paris, 470 pages.
30. **SARDI Antoine (2002)**, *Audit et contrôle interne Bancaire*, Edition AFGES, paris, 1099 pages
31. **SCHICK Pierre (2007)**, *Mémento d'audit interne*, Editions Dunod, Paris, 217 pages.
32. **SCHICK Pierre & al (2010)**, *Audit interne et référentiel de risques*, Editions Dunod, Paris, 339 pages.
33. **SELMER Caroline (2006)**, *Toute la fonction finance*, Edition Dunod, paris, 425 pages.
34. **SELMER Caroline (2001)**, *Construire et défendre son budget : Outils, méthodes et comportements*, Editions Dunod, Paris, 235 pages.

35. **STRATEGOR(2004)**, Editions Dunod, 4^{ème} édition, Paris, 878 pages
36. **THORIN Marc (2000)**, *L'audit informatique*, Editions HERMES, paris, 187 pages.

CESAG - BIBLIOTHEQUE