



**Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion**

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

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

**Promotion 2  
(2007-2009)**

**Mémoire de fin d'étude**

**THEME**

**ANALYSE CRITIQUE DU PROCESSUS  
DE GESTION BUDGETAIRE DU CESAG**

**Présenté par :**

**SESHIE Adjowa Délali**

**Dirigé par :**

**M. Alexis KOUASSI  
Enseignant associé au CESAG**

**Octobre 2011**

**DEDICACE**

A mes parents,

Je dédie ce mémoire pour le soutien indéfectible et les encouragements tout au long de ces années d'études.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## REMERCIEMENT

Je tiens à remercier :

- le responsable de la Sous Direction chargée du Budget et des Finances pour avoir bien voulu m'accepter dans son département ;
- le responsable de l'institut, Moussa YAZI pour m'avoir éclairé dans le choix de ce thème ;
- mon directeur de mémoire, Alexis KOUASSI qui, malgré un emploi du temps chargé n'a ménagé aucun effort pour un suivi permanent de notre travail ;
- tout le personnel administratif du CESAG surtout la SDBF pour l'accompagnement et la collaboration ;
- tout le corps enseignant du Master Professionnel en Finance et Comptabilité ;
- tous ceux qui, d'une manière ou d'une autre, ont contribué à la réalisation de ce document.

## LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

BCEAO	: Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest
CEAO	: Communauté Economique de l'Afrique de l'Ouest
CESAG	: Centre Africain d'Etudes Supérieures de Gestion
CG	: Contrôleur de Gestion
DED	: Demande d'Engagement de Dépenses
DFC	: Direction Financière et Comptable
DG	: Directeur Général
DGCL	: Direction Générale des collectivités Locales
EPSCP	: Etablissements Publics à Caractère Scientifique, Culturel et Professionnel
GFC	: Gestion Financière et Comptable
ILIF	: Institut de Langue et d'Ingénierie de la Formation
ISCBF	: Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et Finance
ISMEO	: Institut Supérieur de Management des Entreprises et autres Organisation
ISMS	: Institut Supérieur de Management de la Santé
LMD	: Licence Master Doctorat
MAM	: Master en Micro finance
MBF	: Master en Banque Finance
N.A.Bu. Co.	: Nouvelle Approche Budgétaire et Comptable
OHADA	: Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
OMS	: Organisation Mondiale de la Santé
OP	: Ordre de Paiement
PNUD	: Programme des Nations Unies pour le Développement
S.An.Re.Mo	: Système Analytique de Répartition des Moyens
SDFB	: Sous Direction de la Finance et du Budget
SRH	: Service des Ressources Humaines
TB	: Tableau de Bord
UEMOA	: Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

## LISTE DES FIGURES ET DE TABLEAUX

### LISTE DES FIGURES

Figure 1 : Représentation schématisée des buts de la planification .....	11
Figure 2 : Modèle des orientations stratégique vers la gestion opérationnelle .....	14
Figure 3 : Cycle de gestion.....	24
Figure 4 : Processus d'un plan d'action .....	30
Figure 5: Schéma descriptif de la gestion budgétaire .....	36
Figure 6: Schématisation de la hiérarchie budgétaire .....	46
Figure 7 : Modèle d'analyse du système de gestion budgétaire du CESAG .....	57
Figure 8: Organigramme du CESAG.....	69

### LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Modèle d'un plan d'action .....	32
Tableau 2 : Indicateurs de mesure des variables .....	60
Tableau 3 : Indicateurs de mesure des outils de contrôle budgétaire.....	61
Tableau 4 : Calendrier budgétaire .....	77
Tableau 5 : Analyse de l'état d'exécution du budget des deux premiers trimestres 2010 au CESAG.....	90
Tableau 6: La répartition des enquêtes sur l'élaboration du budget .....	93
Tableau 7: La répartition des enquêtes sur l'exécution budgétaire .....	93
Tableau 8: Répartition des enquêtes sur le contrôle budgétaire.....	94
Tableau 9 : Analyse comparative des forces et faiblesses de la gestion budgétaire du CESAG.....	94

Liste des annexes

Annexe 1 : Questionnaire.....	109
Annexe 2 : Demande d'achat.....	113
Annexe 3 : Demande d'engagement de dépenses.....	114
Annexe 4 : Ordre de paiement.....	115

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**TABLE DES MATIERES**

DEDICACE.....	i
REMERCIEMENT.....	ii
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS.....	iii
LISTE DES FIGURES ET DE TABLEAUX.....	iv
TABLE DES MATIERES.....	vi
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PARTIE THEORIQUE : REVUE DE LITTERATURE SUR LE PROCESSUS DE GESTION BUDGETAIRE.....	8
CHAPITRE 1 : PLAN STRATEGIQUE / PLAN OPERATIONNEL.....	10
1.1. Planification stratégique.....	11
1.1.1. Définition et objectifs de la planification stratégique.....	12
1.1.1.1. Définition de planification stratégique.....	12
1.1.1.2. Objectifs de la planification stratégique.....	13
1.1.2. Prémisses de la planification stratégique.....	14
1.1.3. Conditions d'une meilleure planification stratégique.....	15
1.1.4. Les modèles d'analyse stratégiques.....	16
1.1.5. Mise en œuvre d'un plan stratégique.....	18
1.2. Le plan opérationnel.....	19
1.2.1. Concept et sens du plan opérationnel.....	19
1.2.2. Structure d'un plan opérationnel.....	20
1.2.2.1. Planification des activités principales.....	20
1.2.2.2. Planification des activités de gestion.....	23
1.2.3. Le cycle de gestion.....	24
1.2.4. Les règles d'élaboration d'un plan stratégique.....	28
1.1. Le plan d'actions.....	29
1.1.1. Contenu du plan d'action.....	31
1.1.2. Contrôle du plan d'action.....	32
CHAPITRE 2 : LA GESTION BUDGETAIRE.....	34
2.1. Définition et objectifs de la gestion budgétaire.....	35
2.1.1. Définition de la gestion budgétaire.....	35
2.1.2. Les objectifs de la gestion budgétaire.....	36
2.2. Définition et rôles du budget.....	37

2.2.1.	Définition du budget.....	38
2.2.2.	Rôles du budget .....	38
2.3.	La planification budgétaire .....	39
2.3.1.	L'objectif de la planification budgétaire .....	39
2.3.1.1.	Le plan opérationnel .....	40
2.3.1.2.	Plans d'action.....	40
2.3.2.	Identification des centres de responsabilité.....	41
2.3.2.1.	Un centre de coût .....	41
2.3.2.2.	Un centre de revenu : .....	41
2.3.2.3.	Un centre de profit : .....	42
2.3.2.4.	Un centre d'investissement : .....	42
2.3.2.5.	Les centres de support.....	42
2.3.2.6.	Les centres de structures .....	42
2.4.	La pratique de l'élaboration budgétaire .....	42
2.4.1.	Les principes de base de l'élaboration budgétaire.....	43
2.4.2.	Les procédures de l'élaboration du budget.....	44
2.4.3.	Les acteurs et leurs rôles.....	45
2.5.	Exécution budgétaire .....	46
2.5.1.	Les grands principes de l'exécution budgétaire .....	46
2.5.2.	Les procédures d'exécution du budget.....	49
2.6.	Le contrôle budgétaire .....	51
2.6.1.	Le concept et les objectifs du contrôle budgétaire.....	51
2.6.1.1.	Le concept du contrôle budgétaire.....	51
2.6.1.2.	Les objectifs du contrôle budgétaire.....	52
2.6.2.	Les outils du contrôle budgétaire.....	52
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE .....		56
3.1.	Le modèle d'analyse .....	56
3.2.	La collecte des données .....	58
3.3.	La méthode d'analyse du processus.....	59
PARTIE PRATIQUE : PROCESSUS DE GESTION BUDGETAIRE DU CESAG.....		64
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU C ESAG.....		66
4.1.	Historique et mission du CESAG .....	66
4.1.1.	Historique .....	66
4.1.2.	Missions, domaines d'activité et objectifs de développement .....	67

4.1.2.1. Les missions.....	68
4.1.2.2. Domaines d'activités du CESAG.....	70
4.1.2.3. Objectifs de développement.....	71
4.2. Fonctionnement du CESAG .....	72
4.2.1. La Direction Générale .....	72
4.2.2. Le Secrétariat Général .....	73
4.2.3. Les Directions d'appui.....	73
4.2.4. Les instituts.....	73
4.2.5. Le projet autonome.....	74
4.3. La logistique d'appui du CESAG .....	74
Chapitre 5 : la mise en œuvre de la gestion budgétaire au CESAG .....	76
5.1. Les étapes de l'élaboration budgétaire.....	76
5.1.1. La phase de la communication .....	77
5.1.2. Le pré-arbitrage .....	78
5.1.3. L'arbitrage du comité budgétaire .....	79
5.1.4. L'arbitrage spécial.....	80
5.2. L'exécution budgétaire .....	80
5.2.1. Rôles des structures impliquées dans l'exécution budgétaire .....	81
5.2.1.1. La Direction Générale.....	81
5.2.1.2. Le Contrôleur de gestion.....	81
5.2.1.3. La Direction Financière et Comptable.....	81
5.2.1.4. Les Services Généraux et les Directions des Instituts .....	82
5.2.1.5. La sous direction chargée du budget et des finances.....	82
5.2.2. L'imputation budgétaire .....	82
5.2.2.1. Les opérations de dépenses.....	83
5.2.2.2. Les opérations de recettes .....	84
5.3. Le contrôle budgétaire .....	85
5.3.1. Les différents acteurs de contrôle.....	85
5.3.2. Les étapes du contrôle budgétaire .....	86
5.3.2.1. Le contrôle à priori.....	86
5.3.2.2. Le contrôle à postériori .....	87
CHAPITRE 6 : ANALYSES DE LA GESTION BUDGETAIRE ET	
RECOMMANDATIONS .....	89
6.1. Analyse de la gestion budgétaire .....	89

6.1.1. Indicateurs de mesure .....	89
6.1.2. 6.1.2. Questionnaire d'enquête.....	92
6.2. Analyse des résultats.....	98
6.2.1. Elaboration budgétaire.....	98
6.2.2. Exécution du budget .....	99
6.2.3. Contrôle du budget .....	99
6.2.4. Contrôle budgétaire à l'aide d'un outil de gestion .....	101
6.2.5. Synthèse.....	101
6.3. Recommandations.....	101
6.3.1. Au niveau de l'élaboration budgétaire.....	101
6.3.2. Au niveau de l'exécution budgétaire .....	103
6.3.3. Au niveau du contrôle budgétaire.....	103
CONCLUSION GENERALE .....	106
ANNEXES .....	108
BIBLIOGRAPHIE .....	116

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**INTRODUCTION GENERALE**

La modification imposée par le concept de la mondialisation et de la concurrence touche le système de gestion des entreprises et les obligent à s'y adapter. Cette mutation nécessite la mobilisation de ressources matérielles, humaines et financières, d'une part, et d'autre part, d'attention managériale adaptées aux normes l'internationales.

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

Ainsi, l'efficacité des méthodes de gestion sera remise en cause en fonction de la santé financière peu encourageante des entreprises.

Cependant, redéfinir des politiques de l'entreprise et doter l'entreprise d'instruments de gestion comme le budget seront nécessaires pour l'amélioration des performances opérationnelles et financières. Le budget étant l'un des outils les plus performants qui traduit les objectifs stratégiques de l'entreprise, la gestion budgétaire est donc un enjeu majeur dans un contexte économique instable et une mondialisation croissante des activités.

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

La gestion budgétaire dès lors, permet de cerner plusieurs domaines de la vie d'une entreprise, de la planification au contrôle des activités. Son efficacité réside dans la pertinence de l'élaboration (c'est-à-dire une conception ou évaluation rationnelle des budgets), d'une part, et d'autre part, dans le dynamisme du suivi et contrôle pendant et après l'exécution ou la réalisation des prévisions. Elle est donc un mécanisme qui vise à contrôler, mesurer et analyser l'activité d'une organisation. Cet outil de gestion doit apporter des éléments d'information décisifs au management quant à l'atteinte des objectifs fixés.

Il s'agit d'un contrôle non seulement au sens de vérification, mais aussi au sens de pilotage. Ainsi, un système de gestion budgétaire est un processus de gestion qui regroupe la planification, l'élaboration, l'exécution et le suivi ou le contrôle du budget.

Les organisations évoluent généralement dans un environnement instable tant au plan économique que social. Pour leur permettre alors d'aborder sereinement les difficultés qu'elles rencontrent sur le marché, il leur faut impérativement une organisation et une gestion méthodique dans la conduite de leurs activités.

Les responsables prennent des décisions en fonction des informations disponibles sur l'état des opérations. Celles-ci sont exécutées et permettent d'atteindre des résultats. Si les informations sont suffisantes, sincères et actualisées, les décisions pourraient être optimales et les résultats correspondraient parfaitement aux objectifs. Mais semble-t-il pratiquement illusoire d'obtenir des informations parfaites en entreprise et l'anticipation sur les événements ne s'avère pas toujours réalisable.

La difficulté d'appréciation des informations paraît doublement difficile dans les établissements d'enseignement en particulier dans l'appréciation des prévisions de recettes. Une simple admission ou une confirmation d'inscription ne peut permettre de s'assurer d'une recette prévisionnelle. En réalité, il faut attendre l'inscription effective voire l'encaissement définitif des recettes de formation pour s'en rassurer.

Pour ce faire, la prévision se présente comme un mode de gestion approprié qui permet de préparer l'avenir tout en résolvant dans les meilleures conditions les problèmes qui se posent au présent.

La prévision se matérialise sur le court terme par l'élaboration de budget dont la pertinence dépend non seulement du réalisme que reflètent les objectifs stratégiques poursuivis par l'entreprise mais aussi de la méthode utilisée. Il fait l'objet d'un suivi régulier des réalisations et de l'analyse des écarts. On parle alors d'un système de gestion budgétaire qui va de la prévision à la budgétisation pour aboutir au contrôle. Et pour pallier l'imperfection des informations et en particulier celles financières, il est nécessaire de mettre en place une méthode d'élaboration qui prenne en compte l'environnement interne et externe afin d'éviter ou de limiter rapidement les écarts entre les prévisions et les réalisations afin d'ajuster les dépenses au niveau de ressources disponibles.

Mais, il est à noter que la mise en place d'une gestion budgétaire ne suffit pas pour la prise en compte des aspects économiques et financiers de toute l'entreprise. L'efficacité de la gestion réside dans le suivi périodique des dépenses et recettes de l'entreprise.

Les budgets sont devenus un souci permanent de tous les responsables d'entreprise, car si les budgets sont mal préparés, toutes les prévisions s'avèreront fausses et les décisions issues de celles ci risquent d'aller à l'encontre des objectifs définis par l'entreprise.

Pour atteindre ses objectifs établis, le Centre Africain d'Etude Supérieures en Gestion (CESAG) met en place une situation prévisionnelle des dépenses et recettes attendues. Il met à la disposition de ses différents services, les moyens destinés à couvrir leurs besoins sur la base des ressources prévisionnelles attendues. L'exécution de ces différentes prévisions rencontre quelques problèmes en cours d'exercice.

En effet, nous avons constaté :

- un dépassement de la ligne budgétaire des honoraires versés aux vacataires et autres au cours de ces deux dernières années ;
- la non maîtrise de certaines charges et coûts comme les fournitures stockables et non stockables ;
- les difficultés de réalisation de certaines recettes budgétisées (MBA-IP, les langues, les séminaires).

Les conséquences inhérentes aux problèmes relèvent sont multiples :

- augmentation des déficits budgétaires : le CESAG engage les dépenses prévisionnelles mais n'arrive pas à réunir les ressources attendues ;
- objectifs de résultat non atteints ou partiellement atteints ;
- la faiblesse du système de gestion budgétaire ;
- la mauvaise gestion des ressources financières ;
- la permanence du déséquilibre entre les dépenses réellement effectuées et les ressources attendues ;
- mauvaise planification des dépenses.

Plusieurs causes sont à l'origine de ces différentes conséquences identifiées. Ce sont en particulier :

- la non maîtrise de l'environnement concurrentielle ;
- absence d'outils pertinents de prévision et de planification ;
- l'insuffisance du contrôle de gestion ;

- l'absence de stratégies basées sur les réalités internes et externes.

Ces lacunes constituent une entrave à la bonne exécution de la mission de l'institution et menacent sa position sur le marché aujourd'hui très concurrentiel de l'enseignement. Dans le souci de remédier aux dysfonctionnements du système miné de problèmes de gestion, plusieurs solutions sont envisageables :

- la maîtrise des charges par la mise en place d'une politique d'ajustement entre les prévisions de trésorerie et les besoins de chaque centre de profit ;
- l'ajustement des budgets en cours d'exécution en vue de prendre en compte la réalité des recettes réalisées ;
- révision des procédures et élaboration d'un manuel de procédures ;
- l'utilisation de ratios et d'outils pertinents pour le renforcement du système de gestion budgétaire.

Cette dernière solution retient notre attention et semble répondre aux problèmes exposés puisqu'elle propose un renforcement du système de gestion budgétaire. Nous sommes alors en droit de nous poser la question suivante :

Comment parvenir au renforcement du système de gestion budgétaire d'une institution de formation comme le CESAG ?

Pour mieux cerner ce questionnement général, il est nécessaire de trouver des réponses à certaines questions spécifiques que sont :

- en quoi consiste le système de gestion budgétaire existant ?
- quelles sont les procédures de gestion budgétaire mises en place ?
- quels sont les outils de contrôle budgétaire utilisés ?

C'est pour répondre à toutes ces questions que le présent mémoire s'intitule «Analyse critique du processus de gestion budgétaire du CESAG».

L'objectif général de cette étude est l'amélioration du système de gestion budgétaire du CESAG.

De façon spécifique, il s'agira :

- de faire une analyse critique du système de gestion budgétaire du CESAG en mettant en exergue ses avantages et inconvénients ;
- relever les forces et faiblesses du système de gestion budgétaire ;
- faire des propositions de solutions d'amélioration du système existant.

L'aboutissement de cette étude permettra au CESAG :

- de guider sa stratégie et d'en évaluer les choix ;
- de suivre la réalisation des objectifs fixés et d'évaluer les éventuels écarts pour mener des actions correctrices ;
- de procéder à une redynamisation de sa gestion.

En résumé, l'analyse du système de gestion budgétaire devrait aboutir non seulement à une amélioration du style de management au sein du CESAG mais aussi à un accroissement de son niveau de performance.

Pour le CESAG : les travaux effectués permettront non seulement d'attirer l'attention des décideurs sur la nécessité de la révision du système existant mais aussi de tracer une ligne de conduite dans l'évaluation de leur performance.

Pour les lecteurs : l'étude leur offrira une base de comparaison quant à la spécificité de cette école de gestion sous tutelle de la BCEAO en rapport avec une entreprise.

Pour le stagiaire : au terme de notre formation, ce cadre de travail sera pour nous le lieu d'opérer cette translation qui couronne toute formation technique : allier la théorie à la pratique.

Notre étude sera présentée en deux grandes parties ; la première portant sur le cadre théorique et la seconde sur le cadre pratique.

La première partie, reflet de la revue de littérature qui consiste en une analyse documentaire au niveau de la bibliothèque du CESAG, de l'internet et certaines revues spécialisées sur le sujet de l'étude sera composée de deux chapitres portant respectivement sur :

- planification stratégique / planification opérationnelle;
- la gestion budgétaire.

La deuxième partie, résultat du volet pratique de notre étude, sera subdivisée en trois chapitres concernant :

- la présentation du Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG) ;
- l'analyse du processus de gestion budgétaire en se basant sur des données collectées auprès de certains responsables du CESAG (auditeur interne, contrôleur de gestion, sous directeur chargé du budget et des finances) ;
- analyses et recommandations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**PARTIE THEORIQUE :**  
**REVUE DE LITTERATURE SUR LE PROCESSUS DE**  
**GESTION BUDGETAIRE**

Le budget est conçu comme un plan destiné à l'affectation des ressources et à l'assignation des responsabilités. Par souci d'efficacité, le système budgétaire doit naturellement être coordonné avec la procédure de planification sur la forme, (c'est à dire au niveau de la définition des documents et des calendriers) comme sur le fonds (au niveau des choix d'objectifs et des plans stratégiques, opérationnels et plan d'action) en vue d'assurer la cohérence des choix pour le court terme et des choix pour le long terme.

Ainsi, le système budgétaire dans l'entreprise doit être à la fois un système d'information fiable et un moyen efficace de coordination et d'incitation pour une meilleure appréciation de la situation réelle de l'entreprise. Il doit toutefois, dans la mesure, où il concerne un groupe d'individus être accepté pour être opérationnel. La connaissance du groupe humain auquel il s'applique est une condition essentielle de sa réussite.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## CHAPITRE 1 : PLAN STRATEGIQUE / PLAN OPERATIONNEL

La complexité, l'imprévisibilité et la discontinuité sont des notions qui caractérisent de façon croissante l'environnement dans lequel nous évoluons. Cet environnement résulte de plusieurs phénomènes interconnectés qui se renforcent mutuellement tels que la mondialisation des activités économiques et financières, l'intensification de la lutte concurrentielle, la rapidité des mutations technologiques, les interventions accrues des pouvoirs publics dans le jeu économique et enfin les évolutions socioculturelles récentes.

Dans ce contexte, ces nouveaux défis peuvent être relevés par un pilotage vigilant associé à un système de management qui adopte une démarche stratégique (qualité totale et gestion globale des risques) s'articulant sur une organisation par un processus orientée vers l'atteinte des objectifs fixés, (Saïssi, 2003 : 17).

En entreprise, la planification était essentiellement utilisée à des fins budgétaires jusqu'au milieu des années 1960. A cette époque, la plupart des grandes entreprises avaient alors adopté la planification comme méthode de travail. En moins de dix ans, la planification devient plus stratégique. Elle n'est pas réellement défendue pour ce qu'elle est mais pour ce qu'elle symbolise. Les efforts des planificateurs sont meilleurs que ceux d'autres personnes parce qu'ils ont pour produit des propositions de politiques générales qui sont systématiques, efficaces, coordonnées, cohérentes et rationnelles, (Wildavsky, 1973 : 32).

La démarche de planification commence par la mise en place d'un plan stratégique par lequel les dirigeants élaborent avec confrontation des responsables de chaque grande fonction de l'entreprise les objectifs généraux, les politiques et les stratégies qui faciliteront l'acquisition, l'utilisation, l'affectation des ressources et les moyens à utiliser pour exploiter ces ressources. Il permet de décrire le futur de l'organisation à long terme (3 à 5ans). Comme tout programme d'action, il doit être porté à la connaissance des responsables des unités décentralisés puisqu'ils doit servir de cadres à leurs actions et leur permettre des propositions de mise en œuvre qui seront intégré dans le plan opérationnel.

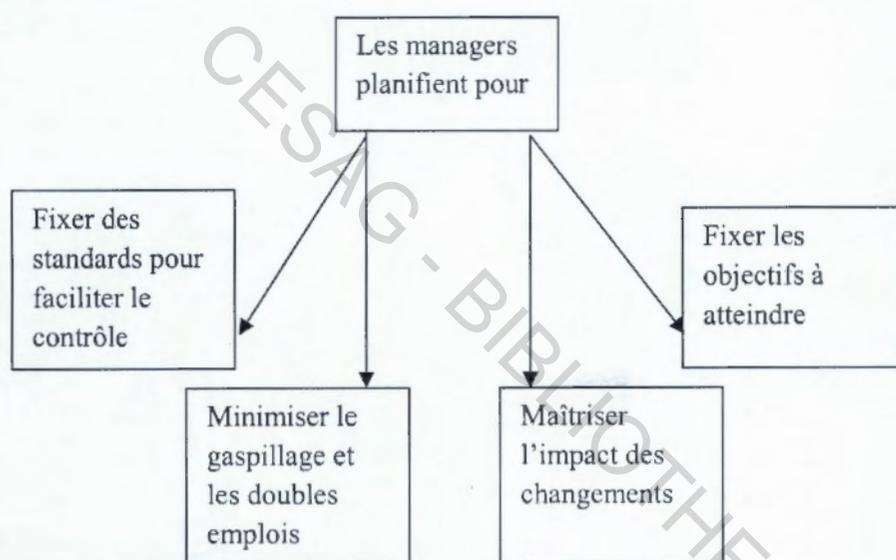
La planification est un mélange d'intuition, de connaissance et de prévision. Chaque vecteur est important mais la planification aimerait mieux reposer ses assises sur les connaissances et sur une orientation précise en ce qui a trait aux facteurs clés de réussite de l'entreprise et du secteur d'activité.

### 1.1. Planification stratégique

Faire croître une entreprise implique la prise de nombreuses décisions concernant le développement des opérations. La création d'un plan stratégique constitue une composante clé de la planification de la croissance. C'est une aide à l'établissement d'une vision réaliste concernant l'avenir de l'entreprise et peut maximiser le potentiel de croissance de votre entreprise.

#### Pourquoi planifier ?

Figure 1 : Représentation schématisée des buts de la planification



Source : Chamberlain, (1968 : 43).

Selon Gilmore (1970 : 112), la planification a des avantages qui concourent à la maîtrise du futur. On distingue :

- l'anticipation et la maîtrise des changements dans l'environnement par une attitude volontariste (plutôt que déterministe);
- coordination de l'ensemble des activités de l'entreprise pour atteindre les buts visés;
- réalisation d'une meilleure décentralisation des activités;
- contrôle efficace de la réalisation des objectifs poursuivis par rapport aux standards définis dans les plans.

Mais elle comporte aussi des risques tels que :

- risque d'obsolescence des plans lorsque l'environnement est instable, turbulent;  
Solution: la flexibilité et la capacité de gérer les crises;
- les plans ne peuvent pas remplacer l'intuition et la créativité;
- risque de développer une vision « court termiste » (Bidault, 1988 :45 ).

### **1.1.1. Définition et objectifs de la planification stratégique**

La stratégie est un plan, une direction, une trajectoire ou un guide pour l'action orienté vers le futur. La stratégie est une forme. C'est à dire une cohérence entre comportements au cours du temps. La stratégie est une position, c'est à dire une détermination de produits particuliers dans des marchés particuliers. La stratégie est une perspective, c'est à dire une façon qu'a l'organisation de faire les choses. La formation de la stratégie est un processus de planification.

La stratégie est créée à l'intersection d'une appréciation externe des menaces et des opportunités auxquelles une organisation fait face dans son environnement, considérée en termes de facteurs clés de succès, et d'une appréciation interne des forces et des faiblesses de l'organisation elle-même, distillée en un ensemble de compétences distinctives.

De Gaulle insiste sur l'importance de l'instinct pour le stratège. Pour lui, On peut établir des règles, apprendre les paramètres qui nous permettront de mieux opérer, mais il n'existe pas de substitut à l'expérience et à l'instinct (Mintzberg, 1994 : 23).

#### **1.1.1.1. Définition de planification stratégique**

Elaborer la stratégie de l'entreprise, c'est choisir les domaines d'activités dans lesquels l'entreprise entend être présente et allouer des ressources de façon à ce qu'elle s'y maintienne et s'y développe.

Selon Stratégor (1997 :76), la stratégie est un ensemble cohérent de choix à porté structurel quant aux buts et objectifs de l'entreprise et aux moyens pour y parvenir, compte tenu des ressources qu'elle peut y affecter et de sa situation par rapport à un environnement et évolution.

La planification stratégique est un processus par lequel les hauts responsables d'une organisation déterminent des objectifs généraux (mission, finalité, but) à atteindre pour une

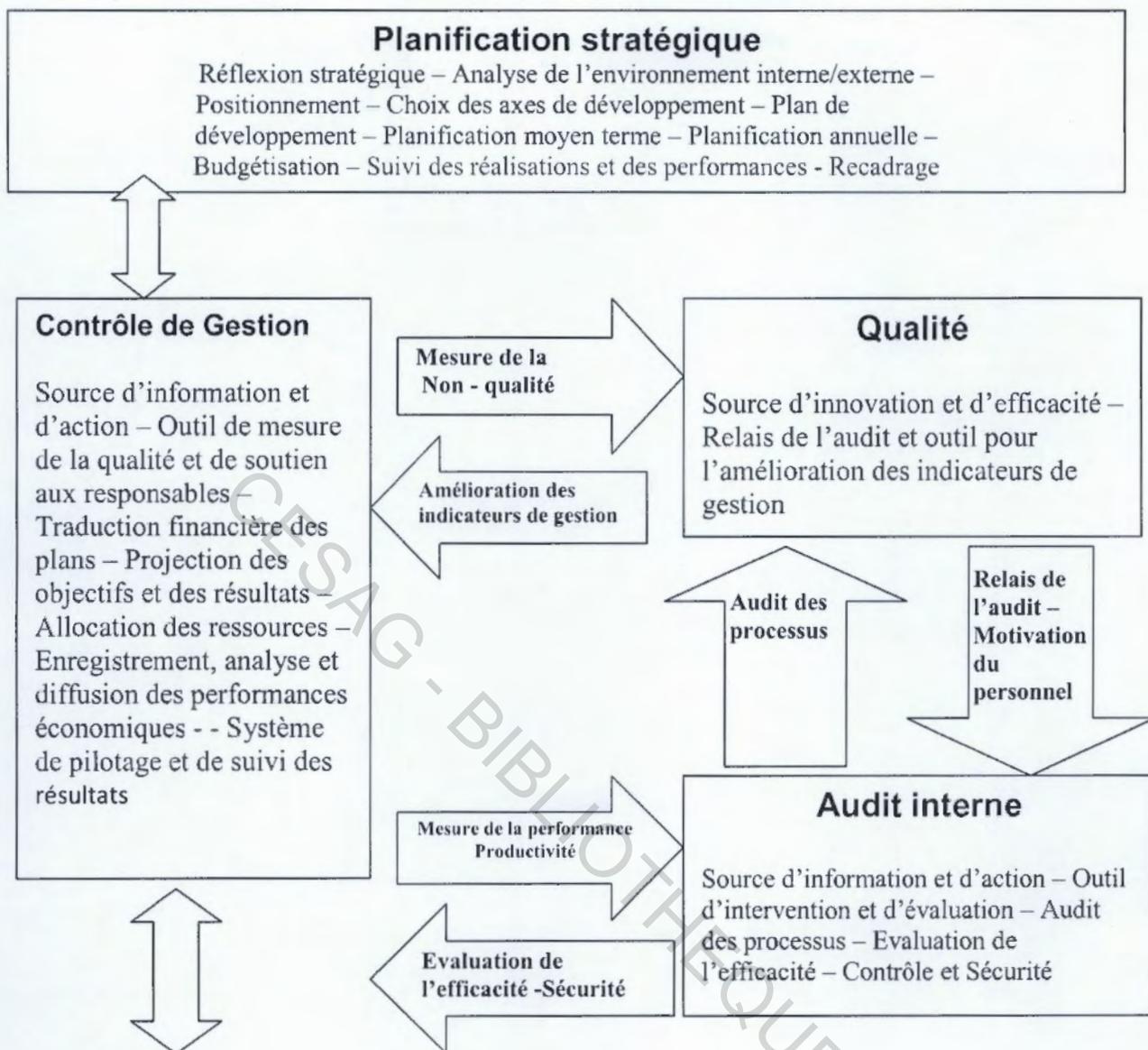
période de cinq ans et plus par exemple, ainsi que les politiques et les stratégies qui faciliteront l'acquisition, l'utilisation et l'affectation des ressources nécessaires à la réalisation desdits objectifs (Chandler, 1998 : 93).

Elle consiste à prévoir les meilleurs voies et moyens de réagir à l'évolution de l'environnement interne et externe de l'organisation

#### **1.1.1.2. Objectifs de la planification stratégique**

Le but de la planification stratégique est de fixer les objectifs globaux de l'entreprise et d'élaborer un plan pour les atteindre. Cela implique de prendre du recul par rapport aux opérations quotidiennes et s'interroger sur la direction de l'entreprise et ses priorités. À mesure que l'entreprise devient plus importante et plus complexe, la formulation de la stratégie deviendra plus complexe, à la fois pour soutenir la croissance et pour vous aider à rassembler le leadership et les ressources dont on a besoin pour que l'entreprise continue à se développer (Waters, 1982 :127).

Figure 2 : Modèle des orientations stratégique vers la gestion opérationnelle



Source : SAÏSSI, (2003 :43).

### 1.1.2. Prémisse de la planification stratégique.

Dès le départ, la direction de l’entreprise doit bien comprendre que c’est elle qui fait la réflexion et qui bâtit son plan stratégique, pour cela la responsabilité du processus doit rester entre les mains du PDG, car cette personne est le stratège et la formulation de la stratégie doit être un processus de pensée contrôlé et conscient, en concordance avec les buts, mission et objectifs de l’entreprise.

Selon Barthell (1999 : 158), il y a cinq étapes clés dans la conception d’un plan stratégique

- **analyse de la situation actuelle** : Détermination de la position de l'entreprise est une première étape importante que certains gestionnaires oublient ;
- **fixer une orientation stratégique claire** : Utilisation des énoncés de mission et de vision pour définir les objectifs, puis élaboration du plan d'action indiquant comment les atteindre. Mettre l'accent sur les avantages concurrentiels ;
- **définir un ensemble cohérent de stratégies** : Élaboration de 10 ou 15 stratégies et attribution de la mise en œuvre à des employés clés ;
- **établir un plan d'action détaillé** : détermination des points de repère et création des cartes de pointage qui permettront de suivre les progrès réalisés ;
- **communication du plan** : s'assurer de communiquer la stratégie à tous les employés en vue d'apporter des modifications éventuelles afin d'assurer la mise en œuvre.

Le modèle de formation de la stratégie doit rester simple et informel et les stratégies formulées doivent présenter des caractéristiques essentielles à une bonne mise en œuvre :

- les stratégies doivent être originales : les meilleures résultent d'un processus de conception créatif ;
- les stratégies doivent sortir du processus de conception complètement développées ;
- les stratégies doivent être explicites et, si possible, articulées, ce qui signifie qu'elles doivent rester simples ;
- les stratégies doivent être mises en œuvre (BELANGER & al, 1997 : 19).

### 1.1.3. Conditions d'une meilleure planification stratégique

Un exercice de planification rigoureux trace les grandes orientations de l'entreprise et définit, par la même occasion, ses besoins en termes de qualité de leadership et de besoins financiers. Que cet exercice soit effectué par les dirigeants, le conseil d'administration ou un comité de direction, il comporte au moins ces huit éléments.

- un appel à la mission et valeur de l'entreprise ;
- une mise au point sur la situation actuelle de l'entreprise. Au départ, il est important d'identifier les forces et faiblesses actuelles de l'entreprise et d'établir un diagnostic ;

- le potentiel de l'entreprise. Où va t – elle ? quelles sont les occasions d'affaires qu'elle pourrait saisir ? sont elle en lieu avec les valeurs et la mission actuelles de l'entreprise ;
- les contraintes, les menaces et les limites qui s'exercent sur le développement de l'entreprise, qu'il s'agisse des menaces présentes dans l'environnement d'affaire ou à l'interne ;
- les objectifs à cours, moyen ou long terme. S'agira t-il d'assainir les finances, de trouver de nouveaux débouchés, de développer de nouveaux produits d'exploitation ;
- les moyens pour atteindre ces objectifs, les ressources financières, la technologie, l'équipement, les compétences... ;
- la gestion des ressources humaines, les compétences et les moyens de susciter et d'accroître la collaboration des employés, de susciter leur engagement sur l'atteinte de buts communs;
- la mesure de la performance de l'entreprise : des échéances, des critères et les outils pour mesurer la performance de l'entreprise ainsi que l'identification des facteurs qui contribuent à l'atteinte de ces performances (Richer & al, 2007 : 56 )

La planification stratégique concernant le positionnement de l'entreprise de façon aussi efficace que possible au sein du marché. Il faut effectuer une analyse de l'entreprise ainsi que du marché, de façon aussi complète que possible.

#### 1.1.4. Les modèles d'analyse stratégiques

Il existe ici toute une gamme de modèles stratégiques que vous pouvez utiliser afin de vous aider à structurer votre analyse. Ces modèles fournissent une image abstraite et simplifiée de l'environnement de l'entreprise.

- l'analyse FFPM (forces, faiblesses, possibilités et menaces) constitue probablement le modèle le plus connu et est utilisé à la fois par les entreprises de plus petite taille et de taille plus importantes, aussi bien dans les secteurs à but lucratif que dans les secteurs à but non lucratif.
- Il existe d'autres modèles qu'on peut utiliser pour évaluer la position stratégique. L'analyse S.T.E.E.P.L.E., par exemple, décompose l'environnement commercial en les composantes suivantes :

- **Social** : les tendances démographiques ou les changements de style de vie ;
- **Technologique** : l'émergence de technologies concurrentes ou d'équipement améliorant la productivité de votre entreprise ;
- **Economique** : les taux d'intérêt, l'inflation et les changements de la demande des consommateurs ;
- **Environnemental** : les changements dans les attentes des consommateurs, des organismes de réglementation et des employés concernant le développement durable ;
- **Politique** : les changements concernant la fiscalité, les relations commerciales ou l'octroi d'aide aux entreprises juridique ;
- **légal** : les changements concernant le droit du travail ou la façon que votre secteur est règlementé ;
- **éthique** : les normes éthiques et morales régissant les politiques et les pratique (Greene, 2010 : 92).

L'analyse S.T.E.E.P.L.E. est souvent utilisée avec l'analyse FFPM pour aider à identifier les possibilités et les menaces.

- Une analyse FFPM implique l'identification d'un objectif d'une entreprise ou d'un projet, puis l'identification des facteurs internes et externes qui sont favorables et défavorables à l'atteinte de cet objectif. Ces facteurs sont pris en compte en utilisant quatre éléments :
  - **forces** - caractéristiques de l'entreprise pouvant aider à atteindre l'objectif ;
  - **faiblesses** - caractéristiques de l'entreprise pouvant représenter des obstacles à l'atteinte de l'objectif ;
  - **possibilités** - facteurs externes pouvant être utiles à l'atteinte de l'objectif ;
  - **menaces** - facteurs externes pouvant représenter des obstacles à l'atteinte de l'objectif.
- l'analyse des Cinq forces. Le modèle des cinq forces vise à aider les entreprises à comprendre les catalyseurs de la concurrence au sein de leurs marchés. Il identifie cinq déterminants clés qui prévoient comment l'exercice d'une activité dans un marché donné est susceptible de se présenter pour une entreprise :

- le pouvoir de négociation des consommateurs - plus il est élevé (peut-être en raison du petit nombre d'acheteurs importants pour votre produit ou votre service), plus ils seront en mesure d'exercer une pression vers le bas sur les prix et donc sur le chiffre d'affaires ;
- le pouvoir de négociation des fournisseurs - la capacité des fournisseurs de monter les prix (par exemple si vous dépendez d'une seule entreprise) peut avoir un impact significatif sur les coûts et la rentabilité ;
- la menace de nouveaux concurrents pénétrant dans votre marché ou dans votre industrie - davantage d'entreprises se faisant concurrence rend le fait de conserver une part de marché et de maintenir les niveaux de prix plus difficile ;
- la menace représentée par des consommateurs passant à des produits et services de substitution - on pourrait citer comme exemple la menace subie par des fabricants de télécopieurs en raison de la grande disponibilité du courrier électronique ;
- le niveau de concurrence entre les entreprises au sein du marché - cela dépend d'une large gamme de facteurs, y compris le nombre et la force relative des entreprises ainsi que le coût pour les consommateurs de passer d'une entreprise à l'autre (Porter, 1979 : 86).

#### **1.1.5. Mise en œuvre d'un plan stratégique**

Le plan stratégique, après élaboration doit être mis en œuvre et ce processus de mise en œuvre nécessite une planification.

La clé de la mise en œuvre des objectifs identifiés dans le plan stratégique est d'assigner des objectifs et des responsabilités accompagnés de budgets et de dates d'échéance aux responsables – des employés clés ou des chefs de service, par exemple.

La surveillance de l'avancement du plan de mise en œuvre et l'examen du plan stratégique par rapport à la mise en œuvre sera un processus continu. La correspondance entre la mise en œuvre et la stratégie peut ne pas être parfaite au départ et les implications de la mise en œuvre de la stratégie peuvent rendre nécessaire la modification du plan stratégique.

La surveillance de la mise en œuvre est primordiale. L'utilisation des indicateurs de rendement clés de performance (les IRC) et la fixation de cibles et de dates d'échéance sont une bonne façon de contrôler le processus d'introduction d'un changement stratégique (Mintzberg et Romelaer, 2004 : 154).

Le plan stratégique, une fois bouclé, conduira à la mise en place du plan opérationnel qui est la mise en œuvre de la planification stratégique.

## **1.2. Le plan opérationnel**

Un plan opérationnel ou plan de développement, s'appuie sur la stratégie définie préalablement, et constitue en quelque sorte sa mise en application. En effet, la définition d'une stratégie a permis de savoir comment parvenir à atteindre des objectifs, mais il reste à réfléchir plus précisément aux moyens à mettre en œuvre pour les atteindre.

Un plan opérationnel permet ainsi d'identifier les aspects pratiques, les priorités, et permet de les structurer de façon cohérente autour de délais réalistes et aide à comprendre l'interdépendance entre les différents éléments clés de l'entreprise.

Il est un instrument de gestion qui doit permettre de tirer les enseignements de toutes les étapes préalables, et autoriser certains réajustements. Un plan devra donc rester souple et définir des objectifs intermédiaires que l'entreprise devra réaliser. (Waters, 1982 : 107)

### **1.2.1. Concept et sens du plan opérationnel**

La planification opérationnelle consiste, pour l'institution, à examiner les informations et réflexions issues du processus de planification stratégique, et à établir des projections pour étudier la façon de mettre en œuvre la stratégie, en tenant compte des facteurs environnementaux et institutionnels identifiés. Ces projections doivent se fonder sur ce qui a déjà été accompli par l'institution, et refléter de manière réaliste le bilan des démarches passées (Bissonnais, 2000 : 73).

Un plan opérationnel est un document par lequel les responsables d'une organisation (que ce soit une entreprise, une institution ou un cabinet gouvernemental) fixent les objectifs qu'ils souhaitent voir accomplis et décident les démarches à suivre.

En ce sens, cette sorte de plan donne priorité aux initiatives les plus importantes pour atteindre les objectifs et relever les défis. Ces plan est dans une certaine mesure des guides offrant un cadre pour développer un projet.

En général, un plan opérationnel a une durée d'un an, d'où la désignation plan opérationnel annuel (POA). Le POA indique par écrit les stratégies idéalisées par les directeurs pour parvenir aux buts, soit les directives que doivent respecter les employés et subordonnés dans leurs tâches journalières.

À l'image de tous les plans du genre, un plan opérationnel permet de faire le suivi des actions pour en juger l'efficacité; au cas où les objectifs sont loin d'être satisfaits, le directeur a la possibilité de proposer de nouvelles mesures. (Jauch et Glueck, 1988 : 89)

Le POA comporte aussi les détails sur le moyen de réussir ce qui est prévu dans le plan stratégique. Ainsi, si l'objectif stratégique d'une entreprise est, par exemple, d'obtenir une facturation de 100.000 euros avant 2015, le POA établira chacun des objectifs annuels: 25.000 euros pour 2012, 25.000 euros pour 2013, 25.000 euros 2014 et 25.000 euros pour 2015. Par ailleurs, il mentionnera combien doit rapporter chacun des secteurs de l'entreprise.

### **1.2.2. Structure d'un plan opérationnel**

La structure du plan commence par la liste des étapes importantes et des dates cibles. Les étapes importantes marquent un événement significatif dans le cours du projet. Il est surtout essentiel de réfléchir aux différents aspects pratiques et organisationnels, ainsi qu'à leur évolution en fonction du niveau d'activité.

#### **1.2.2.1. Planification des activités principales**

Selon Gilmore (1970 : 14), la planification des activités principales se concentre essentiellement sur les activités de « contenu » c'est à dire les activités qui contribuent directement à la réalisation des objectifs. On note :

## **Plan marketing**

Ce plan renferme une étude des divers produits à mettre sur le marché, les prix à attribuer, les moyens et méthodes de communication à mettre en place ainsi que les techniques de distribution. Pour ce faire, le marketeur a besoin de répondre à des questions précises à chaque niveau.

- produit
  - quels sont les caractéristiques de mon offre / packaging ?
  - quelles prestations sont adaptées à ma cible ?
  
- prix
  - quel politique de prix adopter ?
  - mon prix est-il cohérent ?
  
- communication
  - quel plan de communication mettre en œuvre ?
  - quels sont les outils / messages les plus pertinents ?
  
- distribution
  - comment optimiser ma distribution / mon réseau de ventes ?
  - quels outils promotionnels utiliser ?
  
- **production**

Après l'étude du produit et ses différentes caractéristiques, il faut passer à l'étude des étapes et techniques de production, mais avant, les responsables doivent répondre aux questions qui suivantes :

- quels moyens de production sont nécessaires ?
- quels approvisionnements sont nécessaires ?
- quelle sera la production confiée à la sous-traitance ?
- quelles sont les étapes du processus et leur durée précise ?
- quels sont les aménagements et locaux nécessaires ?

- quelles sont les matières premières nécessaires ? Leurs coûts et les fournisseurs potentiels ?
- quels sont les besoins en stockage ? Quelles sont les solutions envisagées ?

➤ **équipements / investissements**

Les investissements constituent l'une des activités clés de l'entreprise. Une étude approfondie des paramètres est nécessaire à sa bonne gestion.

- quel est le calendrier des investissements ?
- quels sont les équipements nécessaires au bon fonctionnement de l'entreprise (machines, matériel, mobilier,...) ?
- quels sont les besoins de l'entreprise au plan immobilier (surface de locaux, etc.) ?
- quels sont les investissements correspondants à réaliser (aménagement spécifiques, etc.) ?
- quels sont les besoins de financement liés à la mise en œuvre de l'exploitation ?
- quel est le calendrier de mise en exploitation ou de mise en service ? Quel est le calendrier de mise sur le marché ?

➤ **partenariats / Fournisseurs**

La sélection des partenaires et fournisseurs doivent se faire en fonction des moyens de l'entreprise et des caractéristiques des produits à mettre sur le marché.

- des partenariats ont-ils été (ou seront-ils) conclus ? Auprès de qui ? A quel prix ?
- quels seront les fournisseurs de l'entreprise ? L'entreprise dépendra-t-elle d'un ou de plusieurs de ses fournisseurs ? Pourra-t-elle en changer ?
- les fournisseurs de l'entreprise seront-ils localisés en Sur le territoire? A l'étranger ? Et pourquoi ces choix ?
- quelles seront les conditions de paiement ? Les délais de livraison ?

➤ **ressources humaines**

Il est crucial pour le responsable d'avoir une idée de l'effectif du personnel qu'il dirige, ses capacités et compétences à atteindre l'objectif fixé.

- qui sont les membres clés de l'équipe ? Leurs compétences ?

- comment est organisée l'équipe de direction ?
- quels sont les effectifs actuels de l'entreprise ? Les effectifs nécessaires à atteindre ?
- quels sont les points forts et points faibles des effectifs actuels ? Les qualités ? Les complémentarités ?
- quelles sont les mesures à prendre pour remédier aux points faibles (recrutement, formation,...) ?
- un système d'intéressement des salariés sera-t-il mis en place (participation, stock options..)?

L'ensemble de ces plans constitue le document principal pour la planification opérationnelle. Toutefois, l'information qu'on retrouve dans ces principales activités n'est pas suffisante pour garantir une planification exhaustive. Il définit les grandes lignes de la planification au niveau des activités mais il ne garantit pas l'exécution.

La réussite d'une intervention ne dépendra pas de la réalisation (au sens strict) de ces activités, mais aussi de la qualité des activités de gestion qui impliquent la gestion des activités principales dans l'optique de l'efficacité et de l'efficacités. Nous pensons, à cet égard, par exemple, à la gestion financière, à la gestion du personnel, au timing des activités, au suivi des activités etc.

#### **1.2.2.2. Planification des activités de gestion**

Comme il a déjà été dit, ces activités de gestion sont nécessaires pour soutenir et gérer les activités de contenu. Selon Chamberlain (1968 : 99), il existe cinq groupes d'activités de gestion qui concernent chacun un aspect spécifique de l'intervention.

- activités liées à la gestion du temps ;
- activités liées à la gestion des finances ;
- activités liées à la garantie de la qualité de l'intervention ;
- activités liées au processus d'information (au sein de l'intervention, et entre l'intervention et son environnement) ;
- activités liées à l'organisation du personnel affecté à l'intervention.

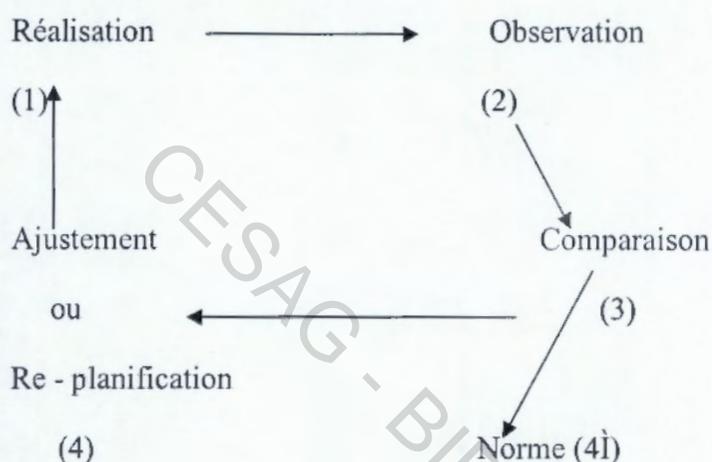
Les activités dans ce domaine peuvent être considérées comme des efforts pour guider les activités de contenu. En d'autres mots, chacune des activités de contenu peut être abordée

sous l'angle de chacun des cinq aspects de la gestion.(temps, finance, qualité, information, organisation du personnel).

### 1.2.3. Le cycle de gestion

Les cinq aspects de la gestion sont de préférence employés (tous ensemble ou séparément) suivant " le cycle de gestion " qui peut être présenté comme suit :

Figure 3 : Cycle de gestion



Source : South Research: guide méthodologique.GCP : doc II

1. réalisation d'un contenu d'activités
2. observation de la situation actuelle (concernant l'aspect de gestion ou les aspects en question); qu'est-ce qui a été atteint?
3. comparaison avec ce qui devait être atteint (selon la planification); quelles sont les différences entre la réalité et les normes?
4. ajustement ou re - planification découlant du résultat du niveau (3);
  - pas de changements
  - ajustement (essai d'introduire des changements de façon que les normes soient respectées dans le futur),
  - re-planification (changement de norme (le plan) visant à une meilleure correspondance avec la réalité (4),
  - arrêter le projet

Il est toujours préférable de ne pas changer la planification ; si non il y a risque de vouloir continuellement s'adapter aux réalités du terrain et de perdre de vue les objectifs et la finalité de l'intervention. D'où l'importance des prévisions durant la phase de planification et de la marge à la norme .En outre, une grande rigueur dans la fixation de normes pour un aspect demande une marge suffisamment large pour définir les normes des autres aspects.

Exemple:

Si les objectifs d'un projet doivent être atteints avant une date limite, (= norme rigide avec respect de l'aspect de gestion "temps"), une marge suffisante doit être prévue pour un autre aspect de la gestion (par exemple le budget qui doit être suffisamment important et/ ou la qualité des besoins qui sont relativement limités).

#### ➤ **Planification de l'aspect temps**

La planification de l'aspect " temps " (on parle souvent d'échelonnement) concerne les décisions qui doivent être prises en fonction du facteur temps. Le facteur temps intervient dans les décisions concernant les délais de réalisation, la date de commencement d'une activité et la question de savoir si plusieurs activités seront (pourront être) réalisées simultanément ou pas.

Cette planification doit :

- déterminer le temps nécessaire pour chaque activité et pour l'intervention dans sa totalité ;
- relier l'exécution des activités au calendrier (parallèlement ou consécutivement à d'autres activités) ;
- suivre la réalisation des activités selon le cycle de gestion (voir plus haut).  
Contrôler la mise en œuvre des activités suivant le cycle de gestion (voir plus haut).

Quelques instruments pour la planification du temps sont :

- le chronogramme "network planning" ;
- le chronogramme GANTT.

➤ **La planification de l'aspect " finances "**

Elle porte sur la planification financière de toutes les activités qui coûtent de l'argent et/ ou produisent un revenu.

Elle doit :

- fixer le coût total de l'intervention ;
- fixer le coût et le revenu de chaque activité (de contenu et de gestion) ;
- fixer les activités et procédures de la gestion financière (budget, comptabilité, caisse,) ;
- planifier les liquidités de l'intervention (dépenses et recette en fonction du calendrier) ;
- suivre la réalisation des activités de la gestion financière selon le cycle de gestion (voir plus haut)

Il existe une abondante littérature sur les techniques spécifiques de la gestion financière, aussi bien sur la planification financière au sens strict que sur l'évaluation financière et économique d'une intervention.

➤ **La planification de l'aspect information**

La gestion de l'aspect " information "est importante, aussi bien au sein de l'intervention-même que pour ses relations avec son environnement:

- au sein de l'intervention elle-même, chaque membre produit et reçoit des informations qui doivent être diffusées aux autres d'une part, d'autre part, chacun est dépendant de l'information des autres ;
- l'intervention est sensée fournir de l'information (par exemple: des rapports et programmes) à son environnement et dépend souvent pour son développement des informations venant de l'extérieur.

Dans cette optique, la planification de l'aspect " information " porte sur :

- la planification de la production et de la distribution au sein et en dehors de l'intervention) de toute l'information (nécessaire concernant les activités de l'intervention ;
- la planification de l'identification de l'information externe nécessaire et de la façon de l'obtenir.

La planification de l'information doit :

- déterminer l'information qui doit être enregistrée au sein du projet ;
- fixer les procédures de productions, de distribution et d'archivage de cette information ;
- suivre la réalisation des activités de gestion de l'information selon le cycle de gestion.

La gestion de l'information est devenue très importante ces dernières années. Il existe peu de techniques spécifiques concernant la gestion de l'information, sauf dans le domaine des systèmes de documentation et d'archivage.

➤ **La planification de l'aspect qualité**

La gestion de la qualité du projet a comme objectif de garantir que la qualité du projet corresponde aux exigences définies au préalable.

Il est important que les exigences relatives à la qualité de l'intervention soient formulées clairement (dans des termes mesurables) de sorte qu'une appréciation objective soit possible. Le cadre logique nous fournit des indications sur la qualité requise des objectifs et résultats intermédiaires et sur la façon de la vérifier (colonne des indicateurs objectivement vérifiables et les moyens de vérification).

La planification opérationnelle des activités de contenu définit les exigences relatives aux activités.

Un suivi régulier des indicateurs objectivement vérifiables et des activités sera cependant insuffisant pour garantir la qualité de l'intervention. D'autres mesures doivent y être ajoutées portant, entre autres, sur le suivi et les suppositions.

➤ **La planification de l'aspect qualité concerne:**

- la collecte d'informations concernant l'exécution des activités de contenu et de gestion (sont-elles exécutées comme prévu ?) ;
- la collecte d'informations sur l'obtention des résultats intermédiaires (est-ce que le projet va atteindre les résultats comme prévu ;
- le suivi de l'évolution des suppositions faites au moment de la planification ;

- la formulation des recommandations et des mesures pour garantir la qualité de l'intervention ;
- l'organisation des activités d'évaluation suivre la mise en œuvre du contrôle de la qualité selon le cycle de gestion.

➤ **Planification de l'aspect gestion du personnel**

La planification de la gestion du personnel a comme but d'assurer que toutes les tâches et responsabilités puissent être exécutées de façon appropriée par les personnes responsables.

La planification de l'aspect personnel concerne :

- la définition de l'attribution des tâches et responsabilités (au sein de l'organisation et dans sa relation avec l'environnement) ;
- les procédures de communication formelle au sein de l'organisation ;
- les mécanismes de prise de décision ;
- la motivation du personnel et la constitution des équipes de travail (team building) ;
- l'évaluation du personnel : sanctions / récompense.

Des instruments intéressants pour ce faire sont :

- les diagrammes spécifiant les responsabilités par activités ;
- la description des tâches et responsabilités ;
- les procédures de communication et de prise de décisions ;
- le plan d'activités par personne : chronogramme et budget (moyens) ;
- l'analyse des besoins en formation du personnel est le plan de formation ;
- des entretiens d'évaluation avec le personnel ;
- des sessions d'auto-formation.

#### **1.2.4. Les règles d'élaboration d'un plan stratégique**

Il est important d'être visionnaire et réaliste !!! Construire son plan opérationnel permet de bien identifier l'ensemble des actions à mettre en place, en prenant conscience des priorités et en s'organisant. C'est ainsi une manière d'anticiper les éléments pratiques de la mise en œuvre du projet, et constituer la base des éléments financiers prévisionnels.

Construire son plan opérationnel, c'est finalement s'imaginer quelques mois, quelques années plus tard dans le développement d'un projet, en prenant en compte tous les aspects pratiques. (Allen, 1985 :117)

Globalement, les règles d'un bon plan opérationnel sont les suivantes :

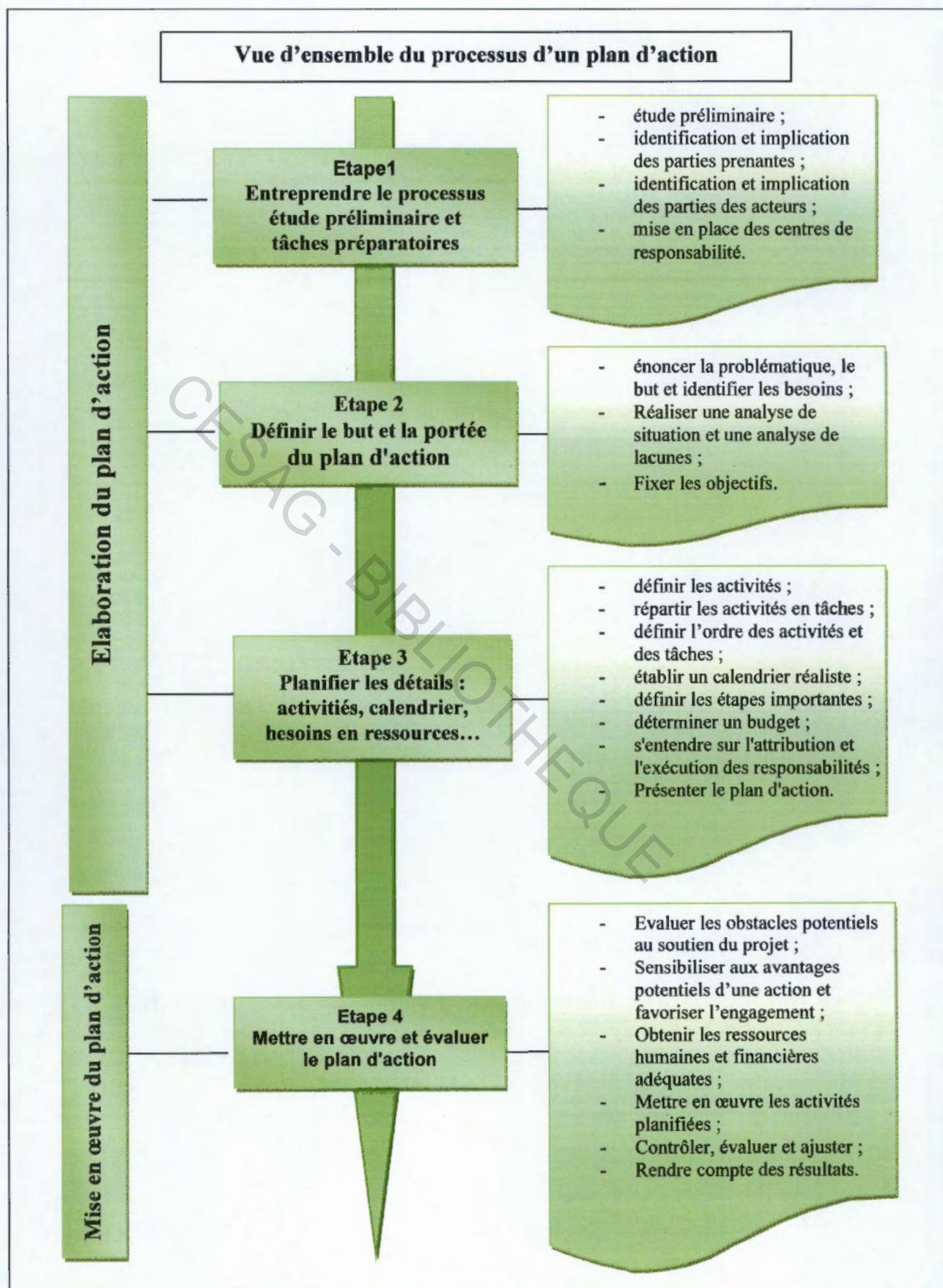
- 1) Etre rigoureux : ne rien oublier
- 2) Etre logique et faire preuve de sens pratique
- 3) Expliquer et justifier tous ses choix
- 4) Etre concis et clair aussi bien sur le fond que sur la forme
- 5) Etre le plus exhaustif possible

Le plan opérationnel est la mise en œuvre du plan stratégique mais on ne peut parler de planification sans faire mention de plan d'action car Tous les plans (d'action, opérationnel, stratégique) d'une entreprise doivent être assemblés et cohérents entre eux.

### **1.1.Le plan d'actions**

Un plan d'action est constitué comme une espèce de guide offrant un cadre ou une structure au moment où il y a lieu de mener un projet. Il propose un moyen de parvenir aux objectifs stratégiques établis au préalable et représente la démarche préalable à l'exécution effective d'une idée ou proposition. Dans une entreprise, un plan d'action peut engager plusieurs départements et secteurs. Ces plans doivent non seulement inclure les démarches devant être mises en place et le biais, mais ils doivent aussi considérer les possibles restrictions, les conséquences des actions et les futures révisions pouvant être nécessaires. Le plan établi, il y aura des responsables chargés de son exécution selon les modalités de forme et de temps.

Figure 4 : Processus d'un plan d'action



Source : document d'orientation du projet UNITAR, (2005 : 4)

**Etape 1. Entreprendre le processus : tâches préparatoires et étude préliminaire :**

expose brièvement certains des problèmes organisationnels qui peuvent se poser avant que l'équipe ne commence à élaborer le plan d'action.

**Etape 2. Définir le but et la portée du plan d'action :** conduit les participants à développer les « fondations » du plan d'action.

**Etape 3. Planifier en détail : les activités, le calendrier, les ressources, etc. :** aide les participants à accroître leur compréhension des différents éléments fondamentaux qui doivent être développés pour préparer un plan d'action complet.

**Etape 4. Mettre en œuvre et évaluer le plan d'action :** concerne la « commercialisation » du plan d'action, la sécurisation des ressources financières et humaines et le suivi nécessaire pour assurer une mise en œuvre réussie.

**1.1.1. Contenu du plan d'action**

Selon Noyé (2005 : 19), le plan d'action doit être correctement développé et mis à jour, un plan d'action peut aider à maintenir une équipe orientée c'est une carte de route des activités. Le plan d'action bien structuré constitue un outil d'une aide vraiment incroyable voire même une source de plusieurs idées pour relier un ou plusieurs produits ensemble. Il est nécessaire d'identifier, de caractériser et de définir le champ couvert par le plan d'actions. Il s'agit de cerner les différents facteurs de pénibilité présents dans vos activités.

- objectifs : se sont les objectifs spécifiques de chaque centre de responsabilité fixés sur la base des objectifs généraux de l'entité. Les objectifs devront être atteints au terme de la période couverte par le plan ;
- stratégies : les voies et moyens définis pour atteindre les objectifs fixés ;
- activités : les différentes activités à mener par le centre de responsabilité ;
- tâches : La liste des opérations clés à mener ;
- indicateurs objectivement vérifiables : ce sont indicateurs de performance qui sont définis pour mieux apprécier la réalisation du plan et des objectif;
- moyens de vérification : divers procédés mis en place pour permettre la vérification la fiabilité des indicateurs retenus ;
- délais ou périodes : le temps de réalisation nécessaire pour chaque activité;

- responsables : de activité La désignation des les personnes en charge de chaque opération ;
- ressources à engager : Le budget des dépenses prévues pour chacune de ces opérations ;
- ressources à mobiliser : l'ensemble des ressources disponible pour la réalisation de chaque activité;
- hypothèses : formulation des hypothèses.

**Tableau 1 : Modèle d'un plan d'action**

Objectifs	Stratégie	Activités	Tâches	Délai	Responsable	Ressources à utiliser	Ressources à générer

Source : Chamberlain, (1968 : 85).

### 1.1.2. Contrôle du plan d'action

En général, le plan d'action comprend également un mécanisme ou une sorte de méthode de suivi et de contrôle afin que les responsables puissent analyser si les démarches sont sur la bonne voie.

Il n'y a pas d'objectif, de stratégie ou de plan, sans contrôle. Le contrôle permet de mesurer la capacité de l'entreprise à réaliser sa stratégie et ses prévisions. Il permet de révéler les écarts entre les prévisions et la réalité.

Le contrôle du plan d'action doit avoir lieu aussi bien lors de son développement qu'à la fin. En réalisant un contrôle au cours du plan, le responsable a l'opportunité de corriger les détails s'éloignant des attentes. Concernant le contrôle à l'étape finale, le but est d'établir un bilan et de confirmer si les objectifs visés ont été atteints.

Un exécutif ou un PDG qui veuille se débrouiller sans aucun plan d'action perdra son temps puisqu'il finira par devoir étudier chacune des démarches pour découvrir s'il est sur la bonne voie (Camus, 2005 : 98).

## Conclusion

Il est nécessaire pour l'entreprise de connaître son environnement, son marché, ses clients, ses concurrents, ses fournisseurs, ses forces et atouts. Cela permet à l'entreprise de déterminer ce qu'elle veut faire et ce qu'elle peut faire avec des chances raisonnables de succès.

Toutefois, la planification garde encore aujourd'hui, beaucoup de sa pertinence et demeure un outil très important dans la gestion d'une entreprise surtout dans le processus de gestion budgétaire qui fera l'objet de notre second chapitre.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## CHAPITRE 2 : LA GESTION BUDGETAIRE

L'établissement des prévisions budgétaires a longtemps été considéré comme un outil de gestion interne relevant du bon vouloir de la direction. Il n'y avait aucune obligation en la matière, chaque entreprise étant libre d'apprécier l'intérêt que pouvait représenter l'introduction de procédures budgétaires dans son système de gestion.

Or depuis quelques années, il s'est produit une évolution considérable dans ce domaine, illustrée par l'introduction d'obligations nouvelles dans le droit comptable en matière de comptes prévisionnels.

L'origine de cette évolution est à rechercher dans le débat d'idées qui s'est instauré à la suite du célèbre rapport Sudreau et qui s'est focalisé à la fin des années 70 et au début des années 80 sur la nécessité de lutter contre les défaillances d'entreprises, la crise économique, le chômage. L'idée fondamentale qui fut avancée à l'époque était qu'un grand nombre d'entreprises en difficulté aurait pu échapper à leur sort funeste si elles avaient pu voir venir ces difficultés suffisamment tôt pour pouvoir réagir alors qu'il en était encore temps. Le raisonnement que l'on peut faire est en effet très simple : c'est l'absence de prévisions, et en particulier l'absence de prévision budgétaire ; qui empêche l'entreprise d'anticiper les difficultés.

Dans cette perspective, la gestion budgétaire apparaît comme un moyen de prophylaxie permettant de prévenir les défaillances et donc de sauvegarder l'emploi. Ces idées ont commencé à être mises en pratique par le biais de l'un des textes de lois consacrés à la réforme du droit de la faillite par BADINTER, alors garde des sceaux.

Notons aussi que dans les faits, les entreprises sont également obligées d'établir certaines prévisions : Les banquiers par exemple sont souvent en mesure d'exiger de leur clients la production d'un budget de trésorerie comme condition préalable à un soutien financier.

L'établissement des prévisions budgétaires et des comptes prévisionnels apparaît donc en fait de plus en plus comme une véritable obligation pour les entreprises, qui doivent donc investir dans la conception du système d'information permettant de satisfaire cette obligation (Leclerc, 1994 : 12).

## **2.1. Définition et objectifs de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire s'inscrit dans une démarche prévisionnelle vaste, incorporant différents niveaux de prévisions. Cette démarche prévisionnelle s'articule autour d'un plan stratégique et d'une planification opérationnelle sur des périodes plus courtes.

Le plan stratégique reprend les points de la stratégie, à savoir :

- les marchés, les produits et les technologies de l'entreprise ;
- les objectifs quantifiés, par exemple la part de marché, le niveau d'autonomie financière ;
- les moyens pour atteindre, par exemple la croissance externe, interne.....

Le plan opérationnel met en pratique les orientations au niveau des divisions fonctionnelles de l'entreprise et est établi pour une durée d'environ trois (3) ans. Il quantifie pour chaque division les objectifs à atteindre et les moyens nécessaires pour y parvenir.

Les budgets traduisent ensuite les objectifs des plans opérationnels ; leur horizon est généralement d'un an. Cependant, ils sont décomposés en périodes plus courtes (mois) pour un meilleur suivi. Ils s'appliquent à toutes les fonctions, division et services de l'entreprise. Les budgets reposent préalablement sur une décentralisation des responsabilités en centres de responsabilité avec autonomie de décision conférée aux responsables que nous allons détailler dans les points à suivre.

### **2.1.1. Définition de la gestion budgétaire**

Selon DORIATH (2001: 1) la gestion budgétaire est « une modalité de la gestion prévisionnelle traduite par :

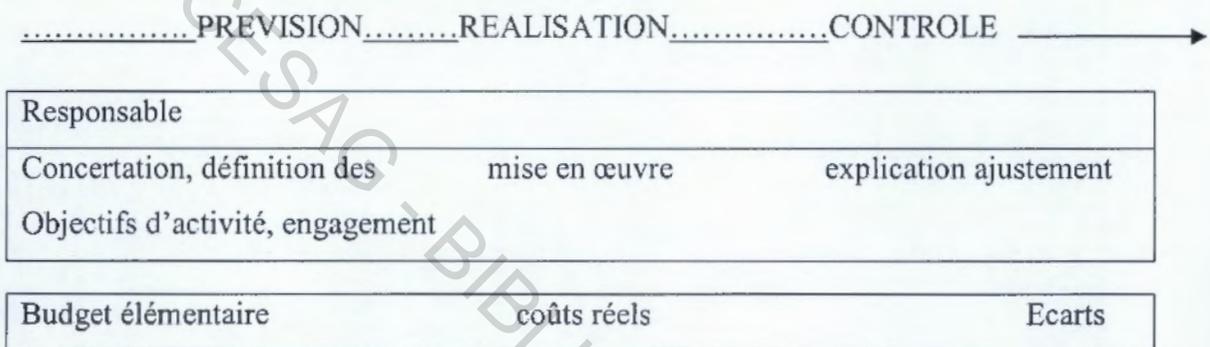
- la définition d'objectifs traduisant ce que l'entreprise souhaite pouvoir faire ;
- une organisation permettant la prévision, sous forme de budgets cohérents entre eux ; épousant l'organigramme de l'entreprise en englobant toutes les activités de l'entreprise (fonctionnelle et opérationnelle) ;
- la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

- 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).

DORIATH complète la définition de LAUZEL (1989 :17) qui insistait sur le fait que la gestion budgétaire est la traduction des programmes d'activités en budgets, ce qui veut dire que la gestion budgétaire constitue l'apothéose du processus de planification, plus spécifiquement de la planification opérationnelle.

Mais en fait, quels sont ses objectifs ?

**Figure 5: Schéma descriptif de la gestion budgétaire**



Source : DORIATH (2001 :3)

### 2.1.2. Les objectifs de la gestion budgétaire

Pour NORBERT (1989 : 246-248), l'objectif de la gestion budgétaire est l'amélioration des performances économiques de l'entreprise :

- dans le sens d'une amélioration de la communication interne car c'est avant tout une méthode de coordination favorisant les échanges entre les hommes et qui aide à atteindre cet objectif en montrant comment le profit est généré et en partie quelles sont les causes des résultats ;
- en s'assurant de la comptabilisation des différents budgets partiels à l'égard des objectifs généraux et des moyens de l'entreprise et de la cohérence entre les différents budgets.

En somme, la gestion budgétaire met sous tension l'activité de l'entreprise en comparant son activité effective à celle prévue puis budgétée, ce qui doit conduire à l'action pour améliorer les performances économiques.

LECLERE (1993 :28) de son côté indique les objectifs de la gestion budgétaire au sein d'une organisation :

- **Le budget comme un instrument de contrôle de gestion**

Dans ce cadre, le budget joue un rôle central puisqu'il explicite l'ensemble des prévisions considérées comme les normes à respecter. C'est ensuite le système comptable qui est chargé d'évaluer les performances effectives et de faire apparaître les écarts entre prévisions et réalisations, par le biais, par exemple, de l'utilisation de la méthode des coûts standards.

- **Le budget comme un instrument de simulation et d'aide à la décision**

En effet, pour être en mesure d'établir un budget, il faut avoir identifié les facteurs qui ont une influence sur le niveau des charges, des produits et des résultats de l'entreprise.

Dans cette optique, le budget peut être considéré comme un outil d'aide à la décision dans la mesure où il permet de chiffrer les effets de la mise en œuvre d'un programme.

- **Le budget comme un instrument de motivation et de gestion des conflits**

La procédure d'établissement des budgets joue également un rôle très important sur le plan de la psychosociologie des relations entre les différents acteurs associés au fonctionnement interne de l'entreprise.

Dans cette perspective, le budget remplit souvent une fonction essentielle : celle d'explicitement financièrement les termes du compromis permettant de garantir la paix sociale nécessaire au fonctionnement normal de l'entreprise.

## **2.2. Définition et rôles du budget**

Comme le disait Fayol, gérer c'est administrer qui peut signifier prévoir et « prévoir, c'est déjà supputer l'avenir et le préparer : prévoir c'est agir ». Le budget est un outil

essentiel de gestion prévisionnelle qui permet de repérer à l'avance les difficultés de choisir les programmes d'activité à partir de l'analyse de l'environnement pour assurer à l'entreprise la rentabilité souhaitée.

### 2.2.1. Définition du budget

MAHE de BOISLANDELLE (1998 : 44) présente le budget comme « un ensemble de prévisions chiffrées en termes monétaires, relatives à des dépenses et à des recettes concernant une entité (individu, organisation, sous-système) et relative à l'accomplissement d'une activité finalisée au cours d'une période tout au plus égale à une année ».

Selon EL HADJ (2003 : 108), le budget est « l'ensemble coordonnées des prévisions d'une entreprise exprimées en unités physique et en unités monétaires concernant son prochain exercice financier ».

De toutes ces définitions, celles proposée par HENRI (2001 : 312) et qui dit en substance que « le budget est l'expression comptable et financière des plan d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels », nous semble plus complète.

### 2.2.2. Rôles du budget

Divers rôles sont attribués au budget. Anthony résume les finalités du budget en cinq points (Anthony, 1988 :93):

- motiver les managers à dresser des plans ;
- informer les managers de ce qui est attendu d'eux ;
- obtenir un engagement des managers ;
- coordonner les différentes activités d'une organisation ;
- fournir un standard pour juger la performance réelle.

De manière plus complète, on peut dire que le budget est présenté comme un moyen d'évaluer la performance des managers, de motiver les responsables opérationnels, de communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques, de déployer la stratégie, de prévoir les besoins financiers, de gérer les risques, de coordonner et de piloter les différentes activités de l'entreprise, d'autoriser les dépenses, d'allouer les ressources et de

communiquer avec les acteurs externes de l'entreprise (actionnaires, créanciers...)  
(Ekholm & al, 2000 : 87)

### **2.3. La planification budgétaire**

L'ouverture du « chantier budget » nécessite l'observation de certaines règles de travail indispensables que sont :

- La méthode de travail : elle dépend de la culture de l'entreprise. Elle doit faire l'objet d'un choix délibéré de la direction générale. Dans d'autres cas ; le budget fera l'objet de travaux en lien étroit avec les responsables ;
- un calendrier de travail : quelque soit la taille de l'entreprise, la répartition des rôles, et la détermination des dates butoirs pour chaque service ou fonction sont indispensables ;
- la durée du processus budgétaire : elle est très variable d'une entreprise à l'autre : de un (1) à six (6) mois pour des processus trop lourds et peu automatisés. Dans tous les cas, il est nécessaire que le budget soit terminé avant le début de l'exercice concerné ;
- des orientations et hypothèses générales : les orientations peuvent être internes (évolution des types de produits et de marchés, modification des lieux de production mais aussi évolution des effectifs, données salariales.....) ou externes (croissance du marché pour le secteur de l'entreprise, niveau d'inflation, de taux d'intérêt, des taux de change,...).<sup>1</sup>

#### **2.3.1. L'objectif de la planification budgétaire**

L'objet de la planification est d'étudier et de choisir une stratégie puis de fournir des réponses concrètes à des questions opérationnelles mettant en jeu l'avenir de l'entreprise.

La procédure de planification peut être donc décomposée en deux phases permettant de définir d'une part le plan stratégique et d'autre part le plan opérationnel et plan d'action qui sont traduits en budget.

---

<sup>1</sup> Olivier AVRIL, 2007, budget annuel : du bon usage d'un outil de gestion essentiel, acting finance, dossier : gestion d'entreprises (23) page 1

### 2.3.1.1. Le plan opérationnel

Selon El Hadji (2003 : 85), selon son point de vue sur le système budgétaire définit le plan opérationnel comme étant un outil qui articule le plan stratégique et les plans annuels (budgets). Il doit être établi à partir des centres de responsabilité suivant une démarche analogue à celle du budget :

- orientation de la Direction Générale et confirmation des stratégies par fonction ;
- établissement des plans d'actions sectoriels et des besoins d'investissements en commençant par les plans de vente ;
- la synthèse sous forme de compte prévisionnel par les services chargés du budget ;
- la négociation entre les centres de responsabilités et la hiérarchie ;
- la description détaillée des différents plans d'actions (plan d'action commerciale, plan de production, plan des autres activités, plan d'investissement, plan de financement et plan des effectifs).

### 2.3.1.2. Plans d'action

La raison d'être d'un plan d'action est de fournir un programme d'action ou un plan directeur clair qui servira à mettre en place les activités traitant d'un problème préalablement défini. Ce type d'outil de planification est particulièrement utile pour les centres de responsabilités dans l'élaboration budgétaire ou lorsqu'une initiative rassemble un éventail de groupes et d'individus représentant des intérêts et perspectives divergents.

Un plan d'action bien préparé présente sommairement les buts et objectifs à atteindre, les activités connexes à entreprendre, les responsabilités qui en découlent pour les participants, le calendrier ainsi que les détails concernant les ressources et les méthodes d'évaluation. Il est toutefois important qu'un plan d'action ne soit pas considéré comme un instantané d'une situation donnée ou d'un évènement unique. Il peut être modifié selon les besoins d'un processus itératif.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> PNUD, 2005, Projet UNITAR PNUD/FEM sur l'élaboration de plans d'action, 72 page 6

### **2.3.2. Identification des centres de responsabilité**

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

Chaque centre de responsabilité dispose des outils classiques de contrôle à savoir :

- un objectif ;
- un budget ;
- et des rapports qui permettent de suivre ces objectifs.

La structuration en centres de responsabilités doit être adaptée à chaque entreprise compte tenu de son organisation générale en fonctions et en divisions de produits (ou géographiques) et à la stratégie de l'entreprise c'est - à -dire à l'orientation que la Direction Générale veut donner par rapport à certains marchés et certaines activités.

Comme le note Anthony (1988 : 83), dans management control system, on distingue quatre centres de responsabilité qui sont :

#### **2.3.2.1. Un centre de coût**

Un centre de coûts est un centre de responsabilité qui ne peut maîtriser que ses coûts. Les actions à entreprendre n'entraînent que des coûts.

Les centres de coûts peuvent être regroupés en deux catégories :

- un centre de coût productif dont on mesure l'output (ne serait ce qu'en quantité) pour mettre en rapport avec les moyens pour trouver la productivité ;
- un centre de coût discrétionnaire dont l'output n'est pas mesurable et dont le niveau des coûts est laissé à la direction des responsables.

#### **2.3.2.2. Un centre de revenu :**

Un centre de revenu est un centre de responsabilité dont l'out put essentiel est le chiffre d'affaires.

### **2.3.2.3. Un centre de profit :**

Les centres de profits ont à la fois la maîtrise de leurs coûts et leurs chiffres d'affaires. Le responsable est sensé contrôler les coûts et les recettes. Le critère de performance est donc le résultat.

### **2.3.2.4. Un centre d'investissement :**

Un centre d'investissement est un centre de responsabilité qui est chargé de maîtriser ses coûts, son chiffre d'affaires et ses actifs. On peut donc dire qu'un centre d'investissement est un centre de profit à qui on a délégué l'autonomie concernant la gestion de ses actifs.

En plus de ces quatre centres de responsabilité, HERVE (2001 : 17-20) ; BESCOS & DOBLER (1997 : 272-283) distinguent :

### **2.3.2.5. Les centres de support**

A la différence des centres opérationnels, l'activité des centres de support, aussi identifiés comme centre de services généraux ; est diversifiée et les prestations fournies sont non répétitives. En effet, elles répondent à des demandes ponctuelles ou spécifiques des centres utilisateurs. L'on y trouve des services comme Etudes et développement, informatique, maintenance, etc. (BESCOS 1997 : 277)

### **2.3.2.6. Les centres de structures**

Ces centres de coûts correspondent aux activités générales de soutien et de coordination qui sont le propre des services fonctionnels. Ils correspondent donc aux activités de la direction générale, du contrôle de gestion, d'audit, de gestion de ressources humaines, etc

## **2.4. La pratique de l'élaboration budgétaire**

Selon GERVAIS (2000 : 270), l'élaboration budgétaire permet de :

- aligner la stratégie à l'ensemble de l'entreprise ;
- transformer cette stratégie en plans pluriannuels puis en budgets ;
- suivre la réalisation par niveau de responsabilité ;
- réajuster les prévisions selon des événements.

L'élaboration budgétaire se fait en fonction de l'environnement de l'entreprise.

Dans un environnement turbulent marqué par une suite de ruptures et de crises, le budget est marqué par la recherche de la flexibilité, le recours aux assurances et l'emploi de la domination.

Toutefois, dans un environnement stable, le budget repose sur une estimation du niveau d'activité de la période future et la préparation de l'organisation de l'action.

Il s'agira de présenter les différentes démarches de l'élaboration des divers budgets et du budget global de l'entreprise dans l'environnement stable.

#### **2.4.1. Les principes de base de l'élaboration budgétaire**

Pour mieux atteindre ces objectifs dans un environnement stabilisé, GERVAIS (2000 : 275), LECLERE (1993 : 158) recommandent quelques principes que nous résumons ci après:

- le principe de non remise en cause de la politique générale de l'entreprise : le champ d'action du système budgétaire se situe dans le cadre de la politique générale arrêtée par l'entreprise et ne doit donc pas remettre en cause cette politique générale ;
- le principe de totalité du système budgétaire : dans une entreprise, les diverses actions conduisent au même objectif global. La réussite de ces actions demande une coordination des différents services de l'entreprise ;
- le principe de superposition du système budgétaire et du système d'autorité : ce principe concerne à la fois le découpage budgétaire et la présentation du budget. Le découpage budgétaire se réalise en fonction de la répartition de l'autorité entre cadres ;
- le principe de non-destruction de la solidarité nécessaire entre les départements : l'optimisation de la performance locale permet l'obtention de la performance globale ;
- le principe du couplage du système budgétaire avec la politique du personnel : l'efficacité d'un système budgétaire repose sur les forces inhérentes à la politique du personnel ;

- le principe d'actualisation des prévisions au regard de nouvelles informations : une révision des budgets est nécessaire dans les circonstances majeures de difficultés de réalisation des prévisions.

#### 2.4.2. Les procédures de l'élaboration du budget

Cette phase de budgétisation est plus ou moins longue selon les procédures budgétaires de l'entreprise. Selon ALAZARD & SEPARI (2001 :102) et BESCO et al (1993 : 203), la constitution des budgets est le reflet du mode de gestion de l'entreprise. Ainsi, il faut distinguer deux natures de budgets :

- les budgets imposés : la hiérarchie assigne à chaque responsable des objectifs à atteindre et lui affecte des moyens ;
- les budgets négociés : une procédure de navette est instituée entre les responsables opérationnels et leur hiérarchie sur les propositions d'objectifs.

Le processus d'élaboration du budget global se présente sous deux formes : la forme ascendante (c'est-à-dire à partir de la consolidation des budgets détaillés des différents centres de responsabilité en pré-budget global) et la forme descendante qui peut être analysée comme la démarche inverse du processus ascendant. (C'est-à-dire l'éclatement du pré-budget global en budget détaillés).

GERVAIS (2000 :281) suggère un cycle budgétaire qui peut se décomposer en six phases combinant les formes ascendantes du processus d'élaboration du budget suivant:

- la réalisation des études préparatoires qui consiste à faire des études et des analyses économiques générales devant permettre d'appréhender l'évolution de la conjoncture globale pour l'année à venir et son incidence sur l'entreprise ;
- le rappel ou la détermination des objectifs de l'entreprise pour l'année à venir (la lettre d'orientation générale) ;
- l'établissement de projets de budgets par les responsables qui intègrent les objectifs de vente et de production inscrits dans la lettre d'orientation générale ;
- le choix du projet qui deviendra le pré-budget consiste en la consolidation des différents projets de budgets permettant l'établissement de différentes simulations permettant à la direction générale, en comité du budget, de choisir celle qui apparaît meilleure. Celle choisie prend le nom de pré-budget (démarche ascendante) ;

- la construction et la négociation des budgets détaillés consistent à éclater l'option choisie (pré-budget) en budgets détaillés. Il s'agit pour les responsables d'adapter leurs objectifs quantifiés et leur plan d'actions à l'hypothèse retenue dans le pré-budget ;
- l'élaboration des prévisions définitives consiste à reprendre le projet du budget initial et y intégrer les réajustements intervenus à la fin des négociations.

#### 2.4.3. Les acteurs et leurs rôles

Selon Boisselier (1999 : 59), quatre acteurs rentrent dans le processus de l'élaboration budgétaire ce sont :

- **Le directeur général**
  - il établit les objectifs d'ensemble en s'assurant de leur compatibilité avec la mission, les intérêts de l'organisation et des parties prenantes et les principales caractéristiques de l'environnement ;
  - il quantifie ces objectifs et les exprime en fonction de la performance attendue de chacune des unités administratives.
- **Le contrôleur de gestion**
  - il conçoit les documents de collecte d'informations budgétaires;
  - rédige le manuel d'utilisation et les procédures qui aideront les responsables à produire et à fournir les réponses demandées ;
  - dirige les documents vers les unités concernées, les récupère, en fait l'analyse.
- **Les chefs de services**

Sur la base des échanges qu'ils auront fait avec les membres de leur équipe de travail, le personnel de leur unité administrative, la direction de l'organisation et leurs collègues, ils expriment, en les quantifiant, leurs objectifs, les actions à prendre pour les atteindre ainsi que les besoins en ressources pour réaliser les objectifs.

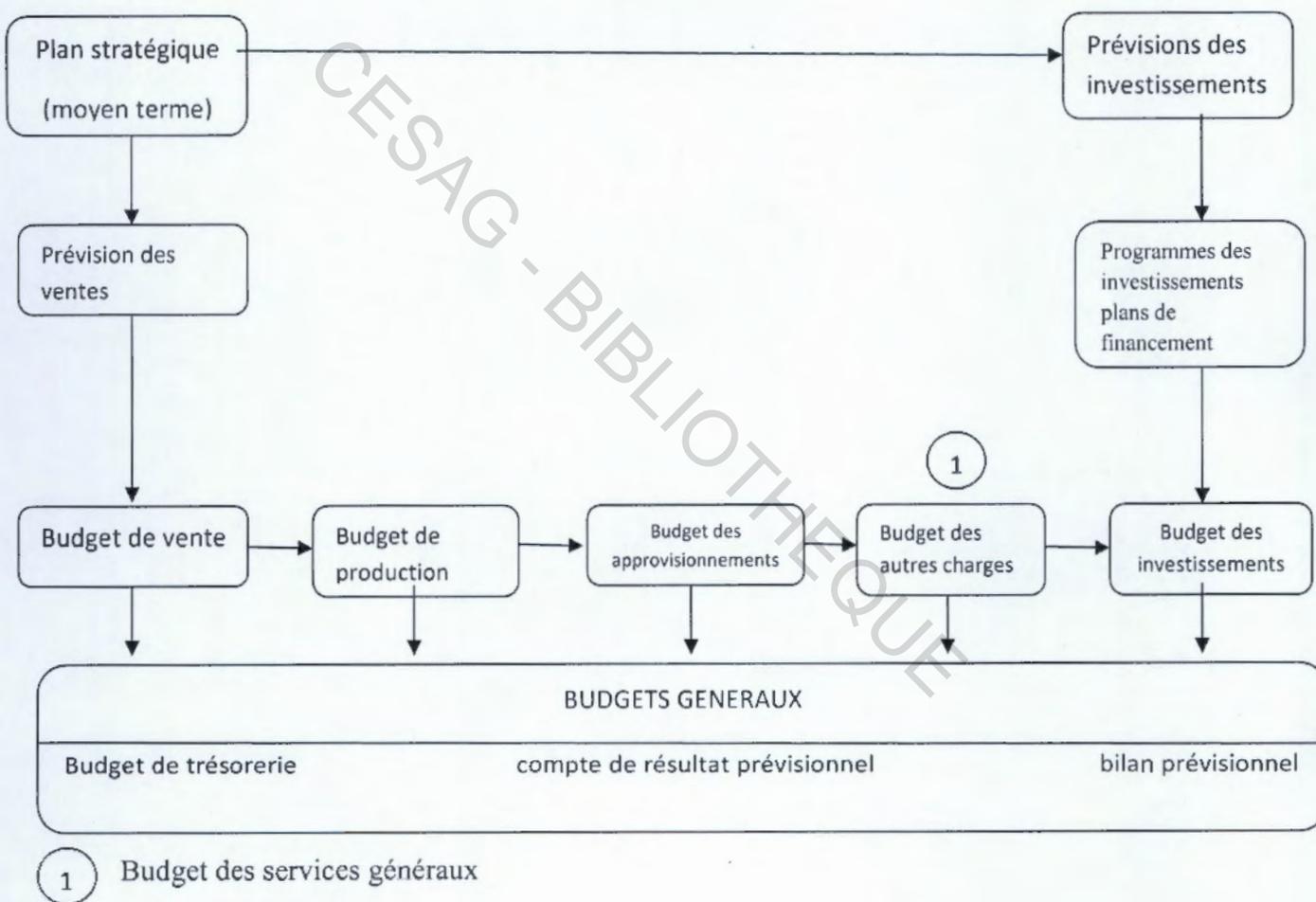
- **Le comité de budget**

Véritable comité de sages pour les arbitrages budgétaires entre les divers responsables d'unités administratives, il a pour avantage d'élargir le nombre d'intervenants qui partageront les choix de l'organisation, et protéger le contrôleur.

## 2.5. Exécution budgétaire

Après l'établissement du budget définitif, on entre dans sa phase de mise en œuvre appelée exécution budgétaire que DORIATH (2001 :12) définit comme une mise en œuvre des activités programmées par le budget de l'entreprise et la saisie en terme monétaire dans les différentes comptabilités (budgétaire, générale ; analytique). Pour assurer son bon déroulement et la bonne gestion financière de l'entreprise, l'exécution budgétaire repose sur des principes, des procédures et techniques de comptabilisation que nous étudierons.

Figure 6: Schématisation de la hiérarchie budgétaire



1 Budget des services généraux

Source : DORIATH (2001 :2)

### 2.5.1. Les grands principes de l'exécution budgétaire

Selon GERVAIS (2000 : 267) ajouté à notre documentation sur l'internet portant sur le régime budgétaire des établissements publics, nous avons énuméré quelques principes de l'exécution budgétaire.

- **le principe de comptabilisation** : la présentation et la comptabilisation des différents produits et dépenses sont regroupées dans une nomenclature budgétaire proche de la nomenclature de la comptabilité générale ;
- **le principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable** : ce principe signifie que le pouvoir de décider au cours de l'exécution budgétaire, d'ordonner une dépense ou une recette, appartient à un seul agent par centre, Tandis que le pouvoir de comptabiliser ces opérations (encaissement et décaissement) est confié à un autre agent distinct afin d'assurer le bon contrôle de ces opérations.
- **le principe de l'annualité du budget** : ce principe se rattache au budget correspondant à un exercice. Il signifie que l'autorisation concernant les dépenses et les recettes n'est valable que pour l'exercice donné ;
- **le principe de l'équilibre budgétaire** : il responsabilise les acteurs en les contraignant à la couverture des dépenses par les produits au cours de l'exécution du budget ;
- **le principe de la spécialisation des allocations budgétaires** : il concerne la non compensation entre les articles, rubrique et sous rubrique afin d'assurer un bon contrôle interne de l'exécution du budget. Tout dépassement doit être motivé et accordé par la Direction Générale ;
- **le principe de la limitation des autorisations des crédits** : en réalité, les crédits alloués dans le cadre de l'élaboration budgétaire et accordés sont limitatifs et prévisionnels. Ils constituent une autorisation et non une obligation de les dépenser.
- **le principe d'unité** :

Le principe d'unité recouvre deux règles :

- la règle de l'unité, qui exige que le budget de l'Etat soit retracé dans un document unique (la loi de finances). Il s'agit ainsi d'assurer aux parlementaires une bonne lisibilité du budget, et donc, un contrôle effectif sur les finances de l'Etat;
- la règle de l'exhaustivité, selon laquelle la loi de finances doit prévoir et autoriser l'ensemble des recettes et des charges de l'État.

Ces deux règles ne sont pas toujours respectées. D'une part, la règle de l'unité ne peut être appliquée au sens strict. En effet, le budget de l'État est certes articulé autour d'un document central, la loi de finances, mais celle-ci s'accompagne de très

nombreuses annexes qui en développent la portée (budgets annexes, comptes spéciaux). D'autre part, la règle de l'exhaustivité se voit régulièrement compromise par des débudgétisations qui permettent d'extraire certaines charges du périmètre du budget de l'État en créant, par exemple, des fonds spécifiques. Enfin, la création des lois de financement de la Sécurité sociale en 1996 a conduit à multiplier les transferts de crédits entre la loi de finances et la loi de financement de la Sécurité sociale, en raison notamment de l'implication croissante de l'État dans le financement des régimes sociaux.

- **le principe d'universalité**

Le principe d'universalité, selon lequel l'ensemble des recettes couvre l'ensemble des dépenses, se décompose en deux règles :

- la règle de non-compensation, qui interdit la compensation des dépenses et des recettes. Ainsi, il n'est pas possible de soustraire certaines dépenses de certaines recettes et de soustraire des recettes de certaines dépenses pour ne présenter que le solde des opérations ainsi "compensées", en dehors de certaines dérogations applicables, par exemple, aux comptes spéciaux. La compensation des ressources et des dépenses permettrait en effet de dissimuler certaines charges, ce qui nuirait à la lisibilité et à la sincérité du budget.
- la règle de non-affectation, qui interdit l'affectation d'une recette à une dépense déterminée. Elle implique de verser toutes les recettes dans une caisse unique où l'origine des fonds est indéterminée. Elle permet à l'autorité budgétaire de conserver son pouvoir de décision et de gérer les fonds publics en respectant les notions de solidarité et d'unité nationales. Elle connaît toutefois quelques dérogations (ex : les budgets annexes ou les comptes spéciaux qui retracent des dépenses bénéficiant d'une affectation particulière de recettes).

- **Le principe de sincérité**

La loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001 consacre un nouveau principe budgétaire. En effet, selon l'article 32, "les lois de finance présentent de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'État". Ce principe de sincérité budgétaire, inspiré du droit comptable privé, implique l'exhaustivité, la cohérence et l'exactitude des informations financières fournies par l'État. Toutefois, son application est

limitée par la nature prévisionnelle de la loi de finance (le dernier alinéa de l'article 32 prévoit que : "leur sincérité s'apprécie compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler") ;

- **La régulation budgétaire**

La régulation budgétaire est l'ensemble des opérations qui consistent, en fonction des difficultés de trésorerie, à modifier le rythme de la consommation des crédits ou des paiements, ou à procéder aux annulations de crédits nécessaires.

Les mises en réserves et les annulations sont souvent prévues par les lois de finances. D'autres procédés de la régulation sont plus informels : établissement de plan d'engagement, régulation par le Contrôle financier, régulation par le Trésor public.

**2.5.2. Les procédures d'exécution du budget**

L'exécution budgétaire se traduit par l'application des procédures de contrôle internes basées sur les principes sus-décrits. Selon LABIE (1992 : 61), il faut distinguer deux (2) types de procédures : la procédure d'exécution des recettes et celle de l'exécution des dépenses.

- l'exécution des recettes se fait suivant deux phases :
  - la phase administrative des recettes concerne l'établissement des titres de recettes qui aboutit, dans les entreprises commerciales, à la facturation des prestations fournies par l'entreprise à ses clients ;
  - la phase comptable des recettes concerne leur imputation dans le budget des recettes par les services comptables et financiers de l'organisation.

Certaines recettes sont exécutées selon des procédures dérogatoires : Il s'agit des recettes non définitives (avances, acomptes sur travaux) qui peuvent être encaissées sans liquidation. D'autres recettes peuvent être encaissées sans ordre de recette dans la mesure où elles ont été établies directement par le contribuable : par exemple, la TVA ou l'IS.

Il y a aussi le cas des régies de recettes dans lesquelles un régisseur exerce toutes les opérations d'exécution des recettes, y compris le recouvrement. Mais, cela se fait sous le contrôle d'un comptable.

S'agissant des recettes non fiscales, l'ordonnateur détermine le service rendu à l'utilisateur, en calcule le montant et émet un ordre de recette. Puis, le comptable exécute cet ordre de recettes.

- l'exécution des dépenses s'articule également autour de deux phases qui seront développées dans les points qui suivront.
  - la phase administrative des dépenses comprend trois opérations successives :
    - l'engagement de la dépense est l'acte par lequel une entreprise crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge. La décision d'engagement d'une dépense repose sur plusieurs conditions. la disponibilité des crédits ; la durée de l'autorisation et l'exacte imputation sur le principe de la spécialisation budgétaire ;
    - la liquidation de la dépense est l'opération qui a pour objet de vérifier la réalité de la dette et le montant de la dépense ;
    - l'ordonnancement est l'ordre de paiement de la dette de l'entreprise.
  - la phase comptable de la dépense correspondant aux opérations matérielles de paiement. Elle est de la responsabilité exclusive des services financiers. Cette phase est appuyée par le contrôle à posteriori des différentes opérations de dépenses qui reposent sur la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué ; la disponibilité des crédits et l'exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature et leur objet. Egalement, cette phase concerne la validité de la créance et le caractère libération de la dépense.

De même que les recettes, certaines dépenses aussi suivent des procédures dérogatoires.

- des dépenses non définitives peuvent être payées provisoirement sans liquidation. De même, des dépenses ayant un caractère urgent peuvent être payées sans ordonnancement, mais sous réserve d'un ordonnancement ultérieur ;

- des dépenses payables définitivement sans ordonnancement : le comptable se base sur les éléments de la liquidation ;
- les régies d'avances : même principe que les régies de recettes ;
- les fonds spéciaux et les fonds alloués aux pouvoirs publics constitutionnels : ici, les services gèrent eux-mêmes toute la procédure.

Le cadre traditionnel de l'exécution des recettes et des dépenses a été sérieusement affecté par la procédure d'informatisation de l'exécution du budget. Il s'agit ici de créer un cadre commun à toutes administrations pour exécuter le budget : s'agissant de la dépense il y eut le système ACCORD, puis actuellement le système CHORUS est en cours de déploiement; pour les recettes, il y a le système COPERNIC. De plus l'informatisation a eu des conséquences sur la procédure d'exécution du budget. Ainsi, du fait de l'automatisation des tâches, s'est substitué au contrôle a priori de la dépense, un contrôle dit hiérarchisé et partenarial. De plus, l'étape de l'ordonnancement de la dépense a été supprimée.

Pour le suivi des objectifs et le bon déroulement de l'activité, l'exécution budgétaire doit être couplée à un contrôle appelé contrôle budgétaire.

## **2.6. Le contrôle budgétaire**

Pour tendre vers les résultats escomptés, les budgets doivent être assortis d'une procédure de contrôle dont le but sera de suivre les réalisations et d'amener les responsables à déclencher des actions correctives.

### **2.6.1. Le concept et les objectifs du contrôle budgétaire**

Pour mieux cerner les objectifs du contrôle budgétaire, il convient de définir avant tout le concept du contrôle budgétaire.

#### **2.6.1.1. Le concept du contrôle budgétaire**

Il existe deux types de contrôle budgétaire : le contrôle à posteriori et le contrôle à priori.

Le contrôle budgétaire à posteriori est défini par MYKITA et TUSZYNSKI (2002 : 18) comme un contrôle budgétaire par les résultats. Il s'articule autour :

- de la recherche des causes des écarts ;
- de l'information des différents niveaux hiérarchiques ;
- de la prise des mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- de l'appréciation de l'activité des responsables budgétaire.

Quand au contrôle budgétaire à priori, il est selon LECLERE (1993 : 24) et PERCEBOIS et al. (1995 :48), une organisation du système permettent l'alerte des responsables le plus rapidement possible sur les possibilités de risques de dérapage. Il se manifeste à tous les niveaux de la gestion budgétaire et permet d'anticiper et de réagir par des mesures correctives.

#### **2.6.1.2. Les objectifs du contrôle budgétaire**

Plusieurs auteurs tels que KEISER (1995 : 24) et GERVAIS (2000 : 274) s'accordent sur quatre objectifs essentiels tels que :

- coordonner les activités des différents centres de responsabilité ;
- motiver les responsables tout en surveillant les délégations : une satisfaction des responsables naît de la confiance dont ils bénéficient auprès de la direction Générale ;
- mesurer et contrôler la performance de l'entreprise et des responsables des centres : le contrôle budgétaire permet d'apprécier les résultats de l'exécution budgétaire ; d'expliquer le niveau d'activité de l'entreprise, les écarts budgétaires et de prendre les éventuelles décisions d'anticipation nécessaires ;
- inciter au dialogue et à la communication : les responsables de centre doivent analyser et expliquer les écarts significatifs perçus entre les réalisations et les prévisions à l'adresse de la hiérarchie et leurs collègues.

#### **2.6.2. Les outils du contrôle budgétaire**

Ils sont composés de diverses approches de l'analyse des écarts et d'outils d'appui.

- **les approches de l'analyse des écarts** : elle commence avant tout par la détermination des écarts pertinents et significatifs. Selon GERVAIS (2000 : 556), un écart est pertinent lorsqu'il est utile, fiable, actuel obéissant à une logique économique et s'intégrant dans un ensemble plus large d'appréciation de la

performance. L'aspect significatif d'un écart se rattache quant à lui aux principes de contrôle par exception. On distingue cinq approches de l'analyse des écarts :

- l'analyse de la marge de manœuvre disponible : cette analyse mesure en pourcentage l'écart entre l'objectif budgétaire prévisionnel et l'objectif réalisé à une date donnée ;
  - l'analyse de la répartition des charges : elle met en relation chacun des postes de charges avec les chiffres d'affaire et permet ainsi de mettre en évidence les éléments pouvant menacer le bénéfice de l'exercice ;
  - l'analyse des écarts par poste budgétaire : cette analyse sert à identifier et à localiser les postes budgétaires, à un moment donné, qui dégagent des écarts en valeur absolue ;
  - l'analyse financière des écarts : elle est utilisée pour la comparaison de la situation réelle des principaux ratios d'analyse financière au regard de la situation financière prévisionnelle ;
  - l'analyse détaillée des écarts : cette analyse permet d'établir les véritables responsabilités (personnes, activités) ; de sensibiliser les responsables sur leur réalité et d'obtenir leur propre appréciation de la situation et leur propositions de mesures correctives.
- **les outils d'appui au contrôle budgétaire** : pour le renforcement des analyses produites, le contrôle budgétaire fait recours à d'autres outils tels que :
- le contrôle interne: il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci ;
  - la comptabilité analytique: selon BREMOND et GELEDON (1981 : 202), le but de la comptabilité analytique est de décomposer les coûts et les résultats financiers sur chacun des produits vendus ;
  - le tableau de bord: GESVAIS (1994 :165) le définit comme l'instrument qui permet au chef du service d'effectuer en permanence un contrôle sur les recettes et/ou les dépenses liées à sa zone de responsabilité ;
  - le reporting: l'unité contrôlée se doit d'établir, avec l'aide du service contrôle du budget, un compte rendu d'activité qui sera transmis au supérieur hiérarchique à date fixe. Ce rapport indique les variables de contrôle choisies et les cibles correspondantes, le résultat obtenu pour

chaque variable contrôlée, l'analyse des écarts qui a été faite et les mesures prises pour réorienter l'action vers la droite ligne de l'objectif ;

- la réunion de suivi budgétaire: au cours de celle-ci, les responsables budgétaires rendront compte de écarts constatés puis, après échange de vues, les actions correctives déjà mises en œuvre pour rattraper le budget seront harmonisées et d'autres seront éventuellement décidées ;
- l'outil informatique: il améliore ; en particulier, l'efficacité du système du contrôle budgétaire. Les logiciels de gestion budgétaire intégrée ajoutent une opportunité de croissance de la performance des applications informatiques.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## Conclusion

Au terme de notre développement sur la gestion budgétaire, il faut noter que les plans annuels tels que nous avons décrits sont assez éloignés des logiques budgétaires qui prévalent traditionnellement dans bon nombre d'organisations. Il n'est pas rare, en effet que le budget soit centré essentiellement sur la logique des moyens ou la logique du résultat.

Selon DEMEESTERE (2002 : 172), la logique des moyens est en un sens compréhensible, car la question de l'allocation des ressources dont il pourra disposer pour assurer les activités lui incombant.

La logique du résultat consiste à fixer des objectifs aux services et ensuite à leur demander d'élaborer des propositions de projets permettant d'atteindre ces objectifs, pour enfin sélectionner certains de ces projets, négocier leur contenu et les moyens nécessaires pour les réaliser et conclure sur un engagement de type objectifs/moyens ;

Elle a également le mérite de se préoccuper de l'efficacité, donc des résultats attendus de l'action et de ne pas se limiter à la gestion des moyens. Elle suscite des propositions et doit être conduite dans un cadre très clair pour éviter des déceptions, surtout dans le contexte des tensions budgétaires. Elle a également le mérite d'être incitative : elle encourage les propositions de nouvelles solutions, et peut conduire à une différenciation fondée sur le succès des différentes solutions proposées par les différents centres concernés.

Un tel système est très contingent dans la conception générale de sa gestion. Il a besoin d'être géré et piloté de façon permanente.

### CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Après la revue de littérature qui nous a permis de présenter le processus de gestion budgétaire en général et son application dans un établissement de formation public, nous définirons au cours de ce chapitre le modèle d'analyse qui servira de base à la réalisation de notre étude.

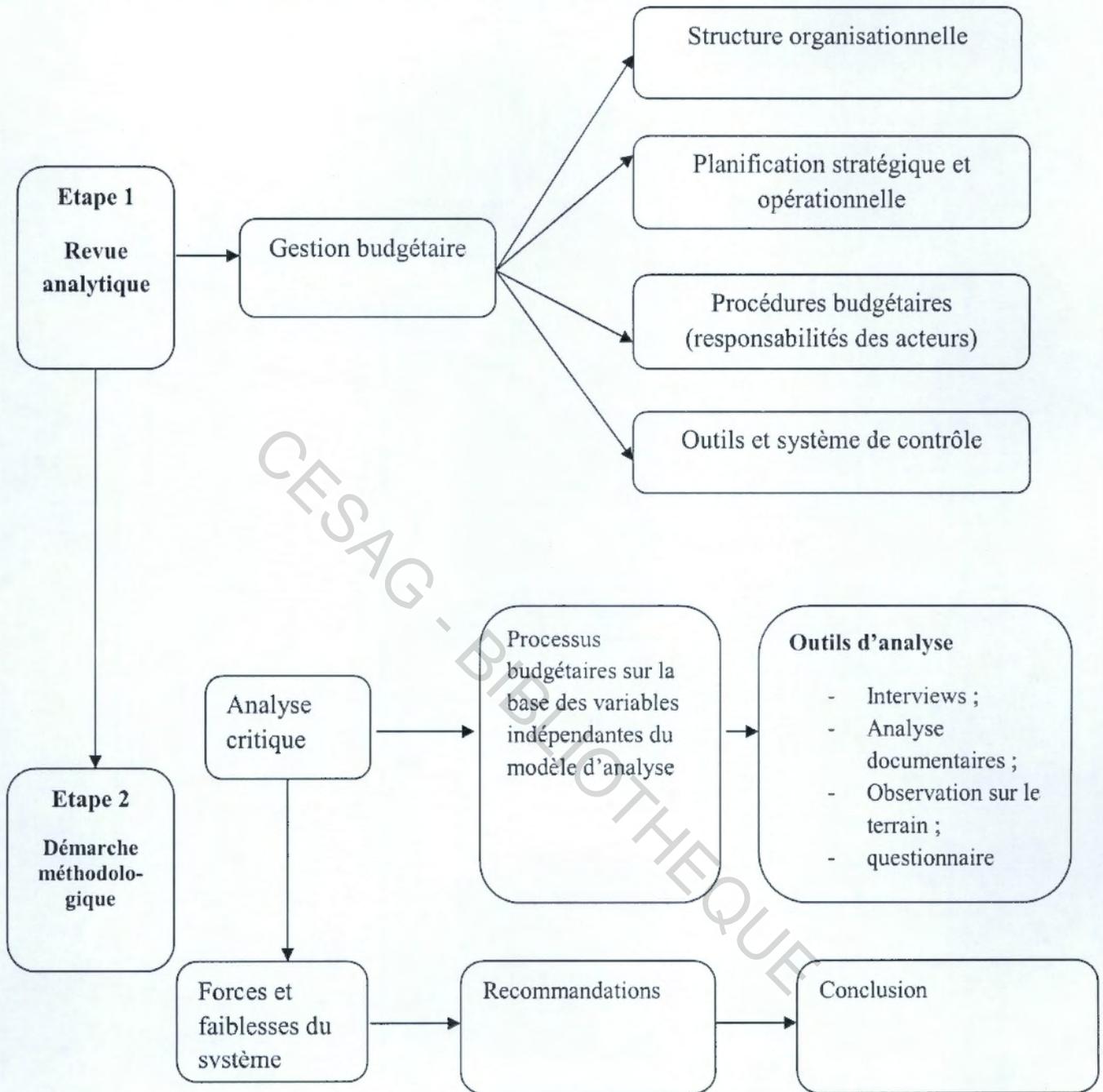
Le modèle d'analyse décrit la manière selon laquelle la démarche développée aux chapitres précédents sera mise en pratique. La définition de ce modèle d'analyse nous conduit à procéder à des choix méthodologiques. Ces choix porteront sur la méthode de recherche, les outils et les techniques de collecte des données ainsi que la méthode d'analyse des données collectées.

#### 3.1. Le modèle d'analyse

Selon NAMEE (1998 : 8), un modèle d'analyse, est un ensemble d'étapes régulières et repérables utilisé pour aider à la prise de décision.

La revue de littérature sur la gestion budgétaire nous permet de comprendre ce concept à travers les différentes définitions. La définition retenue éclaire notre choix sur le modèle d'analyse et sur les techniques de collecte de données.

Figure 7 : Modèle d'analyse du système de gestion budgétaire du CESAG



Source : nous même

### **3.2. La collecte des données**

Pour l'appréciation de tous les aspects importants du système budgétaire du CESAG, nous avons collecté les informations au moyen de technique telles que : les interviews, les observations sur le terrain et l'analyses documentaires.

#### **➤ Les interviews**

Elles ont été réalisées auprès des différents responsables des départements et de certains agents tels que les directeurs des instituts, la DFC, les auditeurs, le SDFB ; le SRH.... Le choix des agents s'est fait en tenant compte de l'organigramme du CESAG pour espérer circonscrire les diverses visions relatives aux interrogations effectuées. Les interviews sont effectuées sous forme de questionnaire en face à face et ont permis aux responsables de donner leurs opinions sur les aspects suivants de la gestion budgétaire actuelle du CESAG ;

- le degré d'implication des différents responsables dans le processus de gestion budgétaire ;
- la contribution de chaque agent à la construction d'un système efficace de gestion budgétaire ;
- la mise en place d'un système budgétaire devant renforcer les capacités des agents dans la recherche de l'autonomie financière du CESAG.

Les données recueillies de ces interviews ont fait l'objet d'analyse:

#### **➤ l'analyse documentaire**

Cette analyse consiste à consulter les documents susceptibles de nous aider à mieux comprendre le déroulement de la mission. les procédures budgétaire, les points d'exécution budgétaire, les rapports sur la gestion de la trésorerie, les bilans comptables ont permis d'appréhender la conception budgétaire du CESAG. Ainsi, l'analyse des procédures budgétaires ont révélé une forte lourdeur administrative dans l'exécution budgétaire ;

➤ **les observations sur le terrain**

En tant que stagiaire au département responsable du budget, nous avons pu constater les aspects de la pratique budgétaire de CESAG. Nous avons observé le niveau d'implication de la trésorerie dans la pratique de la gestion budgétaire. Ces observations nous ont permis de faire une analyse critique de la gestion budgétaire du CESAG.

➤ **Le questionnaire d'enquête**

Ce questionnaire est composé de questions ouvertes permettant aux agents d'exprimer librement leur implication dans le processus de gestion budgétaire. Ces interrogations nous permettront aussi de savoir:

- si le processus de gestion budgétaire est respecté ;
- le degré de participation des acteurs à l'élaboration budgétaire;
- l'impact de l'opinion des acteurs sur le budget final adopté.

Il est donc nécessaires que les questions soient bien choisies et ne s'écarte par du thème de l'étude. Les résultats du questionnaire seront présentés selon les étapes du processus budgétaire.

L'enquête menée permettra d'une autre part à la détermination des forces et faiblesses du processus qui seront présentées dans un tableau.

### **3.3. La méthode d'analyse du processus**

La revue analytique faite présentée dans le premier chapitre nous a permis de connaître la procédure à respecter ainsi que les règles à appliquées pour mener à bien une gestion budgétaire de l'élaboration jusqu'au contrôle.

Ces règles mises en place par divers auteurs connaisseurs et expérimentés du domaine, confronter à la pratique faite au CESAG nous ont permis de mettre en place une méthode d'analyse qui se déroulera comme suite :

D'abord, nous procéderons à la détermination des variables dépendants du processus et des outils de contrôle ainsi que leurs composants. Des indicateurs de mesure seront définis sur cette base et l'ensemble donnera lieu à deux tableaux intitulés:

- tableau des indicateurs de mesure des variables
- tableau des indicateurs de mesure des outils de contrôle

➤ **tableaux des indicateurs de mesure**

L'évaluation des indicateurs de mesures des variables dépendantes et des outils retenues nous permettra de faire l'analyse de la gestion budgétaire du CESAG. Ces différents indicateurs ont été appréciés grâce à des interviews, des observations sur le terrain et l'analyse des documents.

Il s'agit de confronter les données collectées aux indicateurs de mesure retenus pour analyser le processus de gestion budgétaire actuel du CESAG. Pour cela, les fondements théoriques de la gestion budgétaire constitueront le socle de notre analyse tout en tenant compte de quelques spécificités du CESAG.

**Tableau 2 : Indicateurs de mesure des variables**

<b>Variables</b>	<b>Composantes</b>	<b>Indicateurs</b>	<b>Mesures</b>
Planification stratégique et opérationnelle	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Objectifs stratégiques financiers ;</li> <li>- Plan opérationnel financier.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mises en œuvre des objectifs stratégiques;</li> <li>- Mise en œuvre des programmes d'action</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Etat de réalisation et pertinence des objectifs stratégiques ;</li> <li>- Pertinence du plan d'action</li> <li>- Etat de réalisation budgétaire.</li> </ul>
Structure de l'organisation	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Organigramme;</li> <li>- Centre de responsabilité.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Formalisation ou non formalisation ;</li> <li>- Délimitation des responsabilités.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Exhaustivité de l'organigramme;</li> <li>- Manuel de procédure ou fiche de poste.</li> </ul>
Compétence des acteurs du système budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Formation ;</li> <li>- Expérience professionnelle.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Niveau de formation ;</li> <li>- Poste occupée.</li> <li>- Ancienneté</li> <li>- Connaissance des outils et techniques</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Diplômes obtenus ;</li> <li>- Niveau de réalisation des tâches confiées ;</li> <li>- Qualité d'exécution des tâches.</li> </ul>
Système de contrôle	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Audit interne ;</li> <li>- Contrôle de</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Respect de la procédure</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nombre de faiblesses décelées</li> </ul>

Variables	Composantes	Indicateurs	Mesures
interne	gestion.	budgétaire ; - Suivi des objectifs budgétaires	par l'audit interne ; - Ecart sur les provisions ; - Degré d'implication de chaque agent.
Système de contrôle externe	- Conseil d'administration ; - BCEAO	Approbation du budget.	Arrêté d'approbation des budgets.

Source : nous-mêmes

**Tableau 3 : Indicateurs de mesure des outils de contrôle budgétaire**

Les outils de contrôle budgétaire			
Variables	Composantes	Indicateurs	Mesures
Tableaux de bord	- TB par service et par département ; - TB budgétaire.	- Rapport d'analyse des réalisations ; - Suivi des recettes et des dépenses en fonction du budget de trésorerie.	- Rapport d'analyse des réalisations ; - Existence de référence budgétaire ; - Existence d'indicateurs financiers.
Reporting	Collecte de données sur l'exécution budgétaire.	Rapport de synthèse périodique de gestion du budget.	- Quantité, exhaustivité et qualité des rapports ; - Respect des délais ; - Fiabilité des informations.
Analyse des écarts	- Ecart par rubrique ; - Ecart sur les réalisations de recettes ; - Localisation des responsabilités.	- Remaniement budgétaire ; - Ajustement budgétaire ; - Rapport des services.	- Effectivité des analyses des écarts ; - Mesures correctives.

Source : nous-mêmes

Ensuite, nous procéderons à l'analyse critique du processus de gestion budgétaire du CESAG sur la base des données collectées. Cette analyse donnera lieu à l'élaboration d'un tableau de forces et faiblesses.

➤ **Tableau des forces et faiblesses**

Il est parfois désigné « tableau d'identification des risques ». Cet outil nous permettra d'identifier clairement à chaque étapes du processus, les règles de la gestion budgétaire qui ont été respectées ou négligées. Sa construction va consister à :

- A déterminer le processus de gestion budgétaire ;
- A énumérer les différentes forces et faiblesses à chaque étape du processus.

Les forces correspondent à l'ensemble des bonnes pratiques du processus de gestion budgétaire observées durant le déroulement de la mission.

Les faiblesses résideront dans la mauvaise ou le non utilisation, le non respect des normes de gestion budgétaire ou encore de l'absence de certains éléments qui ont des impacts considérables dans la qualité et la réussite de la mission.

Enfin, nous formulerons, en fonction des faiblesses retenues, des recommandations à l'endroit des acteurs du processus.

**Conclusion**

Le système budgétaire constitue un outil de pilotage de l'entreprise. Cependant, Les informations recueillies lors de l'élaboration des budgets doivent être fiables. Certains instruments tels que le contrôle interne, les tableaux de bords les outils d'analyses des écarts et le reporting sont employés pour une amélioration de la qualité et la disponibilité des données budgétaires.

### **Conclusion de la partie théorique**

Le processus de gestion budgétaire est un ensemble de mécanisme élaboré et mis en place par une organisation afin de pourvoir à la planification, à l'exécution, au contrôle et au suivi budgétaire.

Il contribue à la performance de l'organisation en aidant le conseil d'administration, la direction et le personnel à :

- savoir si l'établissement dispose de ceux dont il a besoin pour réaliser ses objectifs ;
- identifier les questions à traiter ;
- identifier et articuler, au besoin, les plans d'action nécessaire à l'équilibre budgétaire.

Il englobe de nombreux aspects d'une gestion efficace, comme la détermination et la communication des objectifs ainsi que la détermination et la mesure des résultats en regard des cibles et des indicateurs de performance. Il procure également une assurance raisonnable que l'organisation réalisera ses objectifs de manière fiable.

Ce processus ne doit pas avoir pour effets d'enlever à l'organisation sa souplesse, c'est-à-dire sa capacité de réagir aux facteurs internes et externes. Il doit s'inscrire dans une démarche qui tient compte des orientations et des priorités du conseils d'administration, des contraintes et des comportement organisationnels, ainsi que les ressources disponibles.

Si de manière générale, les outils de gestion méritent des analyses supplémentaires quant à leur fonction dans l'entreprise (Saussois, 1999), ceux que l'on adapte dans les établissements publics ne constituent pas de simples indicateurs d'une rationalité instrumentale avec lesquels les acteurs manœvreraient. Ils procèdent d'une nouvelle représentation sociale et renvoient à une analyse des compétences intangibles des individus dans ces organisations.

**PARTIE PRATIQUE :**  
**PROCESSUS DE GESTION BUDGETAIRE**  
**DU CESAG**

Pour mieux comprendre le thème de notre étude, il convient préalablement de connaître le cadre choisi: le Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG).

La Direction Générale, soucieuse de son bon fonctionnement, a mis en place une organisation solide dans la perspective de maintenir la compétitivité du centre, d'assurer sa croissance mais surtout d'assurer sa survie à travers son objectif.

Dans ce chapitre, nous présenterons le CESAG à travers son cadre historique, juridique et institutionnel, sa structure organisationnelle, ses missions et domaines d'activités. Ensuite, nous ferons une description de son système budgétaire suivie d'une analyse du processus mis en place.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU C ESAG**

Ce chapitre est consacré à la description générale du Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG).

D'une part, historique énonce les étapes de l'acquisition du centre par l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA). Il montre par conséquent, que le CESAG renferme des agents, ressortissants des pays de l'UEMOA (Bénin, Côte d'Ivoire, Burkina Faso, Guinée Bissau, Mali, Niger, Sénégal et le Togo) et permet de comprendre la diversité culturelle des agents.

D'autre part il s'agira de présenter les missions et l'organisation de l'institution.

### **4.1. Historique et mission du CESAG**

Cette partie nous retrace le CESAG depuis sa création jusqu'aujourd'hui ainsi que ses différents buts en tant que organe de l'UEMOA.

#### **4.1.1. Historique**

Le Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG) est une institution postuniversitaire de formation, de perfectionnement, de consultation et de recherche en gestion. il a été créé en application d'une décision prise par les chefs d'Etat de la Communauté Economique de l'Afrique de l'Ouest à la conférence de Bamako en 1978.

L'objectif visé était de doter les pays membres d'une école communautaire, capable de former des gestionnaires efficaces tout en tenant compte des réalités de l'environnement africain.

Entré en activité en 1985, le CESAG s'est imposé comme principale grande école de formation en management en Afrique francophone au Sud du Sahara.

Créé à l'origine pour servir les pays de la communauté, le CESAG s'est progressivement ouvert à l'ensemble de la sous-région et au continent Africain. Suite à la dissolution de la CEAO en 1994 et à la liquidation de ses institutions spécialisées, le CESAG a été rétrocédé en novembre 1995 à la Banque Centrale des Etat de l'Afrique de l'Ouest (BCEAO).

Depuis lors, le CESAG s'est engagé dans le processus de restructuration et de dynamisation de ses activités pour mieux répondre aux besoins et attentes de ses partenaires et clients<sup>3</sup>.

C'est ainsi que depuis la rentrée universitaire 2006, le CESAG a amorcé la mise en place du système Licence-Master-Doctorat (LMD). Lequel système est pratiqué dans les universités américaines et européennes. Il est encouragé et soutenu par l'organe de tutelle du CESAG, qui est le Conseil Africain et a été créé par la Communauté l'Afrique de l'Ouest (CEAO), en vue du renforcement des capacités humaines et institutionnelles et de l'amélioration des performances des entreprises et des organisations de la sous région.

Le centre débute effectivement ses activités en 1985 comme institution spécialisée de la CEAO. Il a pour vocation première de mettre à la disposition des états membres, un centre d'excellence, destiné à accompagner le processus d'intégration régionale en Afrique de l'Ouest et de fournir des cadres de haut niveau aux entreprises et administrations de la sous région. Mais très vite les activités du CESAG se sont étendues à d'autres pays d'Afrique.

A la suite de la création de l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine (UEMOA) le 11 janvier 1994, la conférence des chefs d'états de la CEAO, qui s'est tenue à Ouagadougou le 15 mars 1994, a annoncé la dissolution de la structure ainsi que celle de ses Institutions spécialisées dont le CESAG.

La Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest (BCEAO) décide, en accord avec les autorités de la communauté, essentiellement le Conseil des Ministres de reprendre les activités et les immobilisations du CESAG.

Dès lors, le CESAG devient un établissement public spécialisé dans le domaine de la formation, de la consultation et de la recherche. Il est dirigé par un Conseil d'Administration présidé par le Gouverneur de la BCEAO.

#### **4.1.2. Missions, domaines d'activité et objectifs de développement**

Le CESAG était à l'origine un établissement public international de formation universitaire. Cependant, compte tenu de la réforme universitaire dont le but final est

---

<sup>3</sup>[http://www.cesag.sn/index.php?option=com\\_content&view=article&id=4&Itemid=183](http://www.cesag.sn/index.php?option=com_content&view=article&id=4&Itemid=183)

d'orienter toutes les formations vers un système LMD (Licence, Master, Doctorat), le CESAG a intégré ce système depuis novembre 2006 et accueille des étudiants bacheliers.

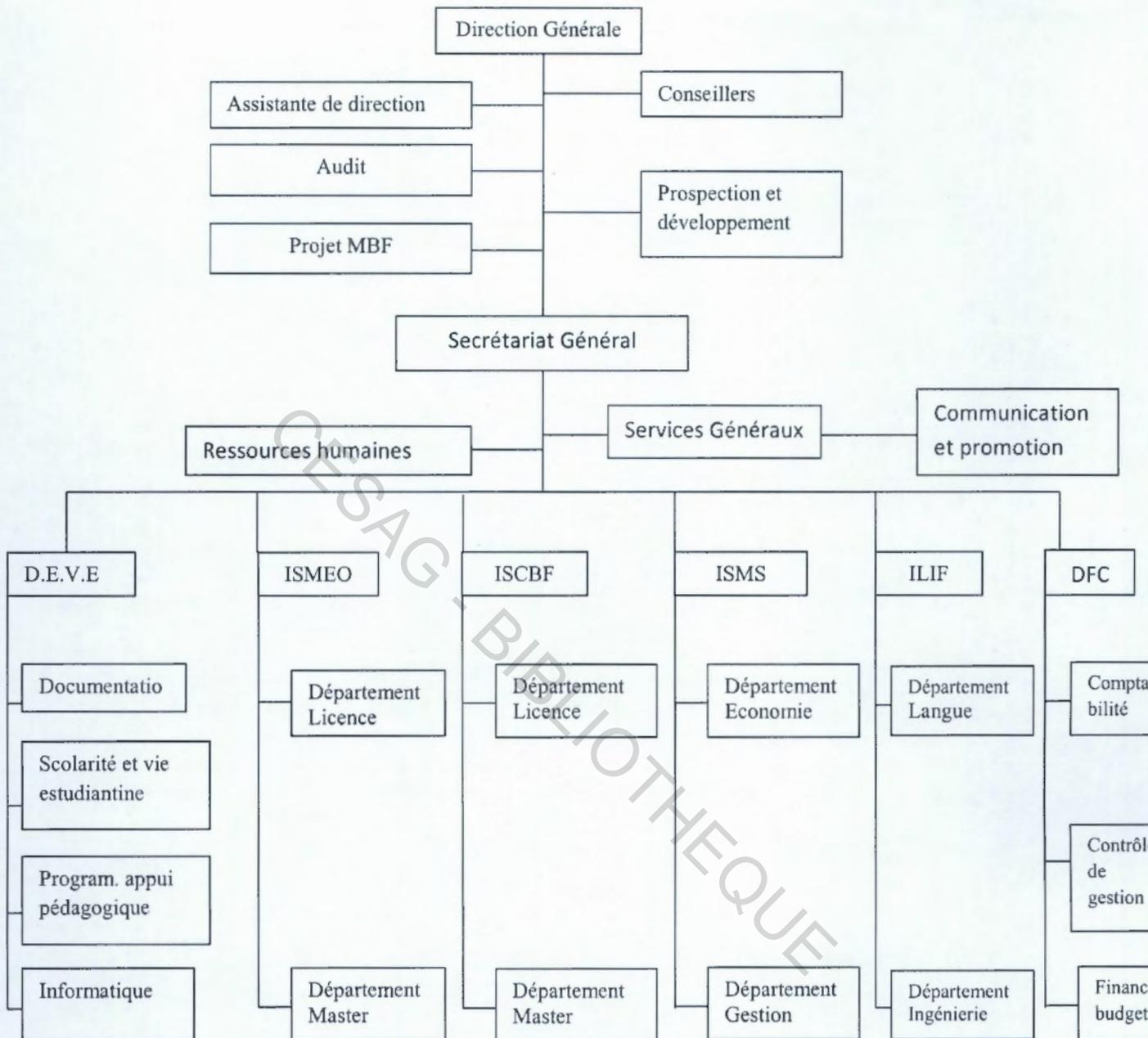
#### 4.1.2.1. Les missions

Le CESAG a pour mission principalement de

- former les cadres des entreprises privées et publiques des administrations et des organisations diverses avec une vision régionale et africaine ;
- être une institution post universitaire et complémentaire des institutions existantes ;
- Perfectionner et recycler les cadres en matière de gestion ;
- former des formateurs pour les institutions de formation en gestion de la région ;
- être un centre africain d'information et de recherche appliquée dans les domaines de la gestion ;
- fournir des services de consultation et de recherche en gestion aux entreprises privées et publiques, aux administrations et organisations diverses, et des services de formations aux institutions de formation.

Pour les conduites des missions qui lui sont confiées, la Direction Générale s'est dotée d'un organigramme qui se veut opérationnel.

Figure 8: Organigramme du CESAG



Source : CESAG (direction des ressources humaines : 2010)

#### 4.1.2.2. Domaines d'activités du CESAG

Le portefeuille du CESAG est constitué d'activités principales et d'activités connexes. Les activités principales concernent la formation, la consultation et la recherche dans le domaine de la gestion.

En plus des formations diplômantes, le CESAG offre des formations qualifiantes constituées d'un éventail de séminaires et de formations à la carte. Les formations qualifiantes sont organisées en collaboration avec les différents partenaires, sous forme de programmes spécialisés de recyclage et de perfectionnement de courte durée.

En marge de ses activités principales, le CESAG développe des activités connexes :

- location de salles et de résidences ;
- location de fournitures et de matériels audiovisuels, etc.

##### ➤ Les formations diplômantes

Le CESAG avait initialement fait le choix de recevoir des étudiants de formation postuniversitaire, avec une expérience professionnelle. Ces étudiants obtenaient un diplôme de fin de formation après une ou deux années de formation selon le niveau d'entrée dans le centre. Cependant, depuis octobre 2006, le CESAG a intégré le système LMD.

Les différentes formations sont déclinées avec 18 programmes logés dans trois principaux instituts. Les formations dispensées sont des programmes de premier, deuxième et troisième cycles.

##### ➤ Les formations qualifiantes

Ces formations concernent :

- les séminaires programmés ou institutionnels: en dehors des programmes de longue durée, le CESAG organise des formations de courtes durée sous forme de séminaires de mise à niveau et de perfectionnement. Il organise également des séminaires de langue par sessions. Un planning de ces séminaires est établi et diffusé chaque année. Les thèmes recouvrent différents domaines de gestion ;

- des séminaires à la carte : à la demande de certaines entreprises ou organisations, le CESAG organise des séminaires pour répondre à des besoins précis de formation. Des séminaires de langues sont organisés par l'Institut de Langue et d'Ingénierie de la Formation (ILIF) pour répondre au besoin de renforcement des capacités en langue.

➤ **La consultation**

Le centre fournit des services de consultation et de conseils aux entreprises. Il met à la disposition des entreprises, administrations et particuliers un centre d'information, de documentation et de ressources multimédia dans le domaine du management.

Le CESAG est souvent sollicité par des organismes (OMS, PNUD etc) pour des consultations.

➤ **La recherche**

Les domaines de recherche sont variés. Ils vont de la recherche fondamentale à la recherche appliquée à la gestion.

Les activités de recherche du CESAG sont organisées autour de grands pôles de recherche. Il s'agit notamment de domaines tels que le marketing et la stratégie, l'ingénierie de la formation, la gestion des ressources humaines, la gestion des entreprises, la comptabilité, les systèmes d'information et la santé. Des enseignants font des publications relatives à ces pôles.

La recherche prend aussi en compte les travaux de recherche effectués par les étudiants pour la rédaction de leur mémoire de fin de formation.

Les activités de recherche sont centralisées et animées par le comité de recherche. Ce comité coordonne les activités de recherche et analyse les projets de recherche des enseignants pour décider de leur faisabilité et de leur financement.

#### **4.1.2.3. Objectifs de développement**

L'objectif principal du centre est d'assurer la formation et le perfectionnement des cadres de haut niveau. A cet objectif principal s'ajoutent des objectifs spécifiques tels que

déclinés dans les statuts du CESAG (statuts du CESAG faits à Dakar le 25 juin 1997). Il s'agit notamment de :

- former les cadres des entreprises et des organisations avec une vision régionale africaine et internationale et fournir des services de consultations et de conseil aux entreprises ;
- réaliser des études sur les problèmes de gestion liés à l'amélioration des capacités institutionnelles des pays de la région ;
- créer, ou adapter au contexte africain, développer et diffuser les nouvelles techniques de gestion capable d'améliorer les performances des entreprises et autres organisations de la sous-région ;
- devenir un centre international d'information, de documentation et de conseil dans divers domaines de la gestion ;
- collaborer avec les institutions nationales, régionales et internationales, œuvrant pour l'amélioration des capacités de gestion en Afrique.

#### **4.2. Fonctionnement du CESAG**

Le centre compte au 1<sup>er</sup> janvier 2010 84 agents qui sont encadrés par une équipe de direction composée du Directeur Général et du Secrétaire Général. Depuis sa restructuration en 2006, le CESAG dispose des structures suivantes :

- la Direction Générale ;
- le secrétariat Général ;
- la Direction Financière et Comptable ;
- les instituts (ILIF, ISCBF, ISMS, ISMEO) ;
- le Master Africain en Micro finance ;
- le projet autonome de Master en Banque et Finance.

En dehors de leurs agents permanents, les différents services font souvent appel à des collaborateurs externes en période d'intense activité.

##### **4.2.1. La Direction Générale**

Elle est conduite par le Directeur Général nommé par le conseil d'administration, sur proposition de son président. Elle comprend outre le Directeur Général, les conseillers

pédagogiques et de développement, les auditeurs internes, l'assistant de direction et les secrétaires. Le personnel en charge du projet autonome de Master en Banque Finance (MBF) est rattaché à la direction générale.

Le directeur général organise, coordonne et dirige les activités du centre. Il soumet au conseil d'administration au cours de ses deux réunions annuelles, les résultats financiers et l'évolution de la gestion administrative du centre.

#### **4.2.2. Le Secrétariat Général**

Le Secrétaire Général seconde le Directeur Général dans la coordination des activités administratives du centre. Le service des ressources humaines, les services généraux et le service de la communication et de la promotion sont rattachés au Secrétariat Général.

#### **4.2.3. Les Directions d'appui**

Il existe au CESAG deux Directions d'appui :

- la Direction Financière et Comptable qui s'occupe de la gestion financière du centre. Elle renferme la sous direction du contrôle de gestion (le contrôleur de gestion participe à la définition des prévisions budgétaires et des objectifs financiers du centre et de ses départements, il veille à leur respect au cours de l'année, analyse les écarts et propose les mesures correctives); la sous direction de la comptabilité et la sous direction chargée du budget et finances ;
- la Direction des Etudes et de la Vie Etudiante assure le suivi des activités de la scolarité, du centre informatique et des ressources documentaires et des archives. Elle travaille en étroite collaboration avec les instituts. Elle dispose de quatre sous directions (ressources documentaires et archives, scolarité et vie étudiante, programmation et appui pédagogique et la sous direction de l'informatique).

#### **4.2.4. Les instituts**

Les instituts sont au cœur des programmes de formation. Ils coordonnent tous les programmes de formations du centre.

Chaque institut est dirigé par un Directeur qui garantit le suivi administratif ainsi que le suivi des activités de formation, de consultation et des séminaires. Il est le chef de file pour

les activités de conseils et de recherche qui relèvent de son domaine. Les instituts constituent le centre opérationnel. Le personnel des instituts est composé outre le Directeur ; d'enseignants permanents, d'assistants de programmes et d'assistantes de Direction. Le CESAG est constitué de quatre instituts :

- l'Institut Supérieur de Management des Entreprises et autres Organisations (ISMEO) ;
- l'Institut Supérieur de Comptabilité de Banque et de Finance (ISCBF) ;
- l'Institut Supérieur de Management de la Santé (ISMS) ;
- l'Institut de Langue et d'Ingénierie de la Formation (ILIF) ;

Le Master Africain en Micro Finance (MAM) qui travaille en partenariat avec l'ONG Internationale AQUADEV.

Chaque institut est spécialisé dans l'enseignement d'une discipline et de disciplines connexes des sciences de gestion.

#### **4.2.5. Le projet autonome**

Ce projet expérimente de nouvelles filières avant d'être intégrés le cas échéant, à un ou plusieurs pôles de compétence existants ou érigés en institut à part entière. Le CESAG héberge à ce jour :

- le Master en Banque et Finance (MBF) qui existe depuis 2001 en partenariat avec la Banque de France, la Fondation pour le Renforcement des Capacités en Afrique (ACBF), la BCEAO, l'Union Européenne, la Banque des Etats de l'Afrique Centrale (BEAC), l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA), l'Agence Française de Développement (AFD), la Banque des Règlements Internationaux (BRI) et la Bundesbank.

#### **4.3. La logistique d'appui du CESAG**

Les différentes activités du CESAG notamment es formations se déroulent avec un important logistique composé de :

- vingt six (26) salles de cours avec une capacité totale d'accueil de mille cinq (1500) étudiants ;

- auditorium de trois cent cinquante (350) places avec matériel de traduction simultanée ;
- laboratoire informatique de cinquante huit (58) micros – ordinateurs ;
- laboratoire de langue de trente (30) places ;
- résidence hôtelière de soixante quatre (64) chambres pour accueillir les séminaristes;
- salle de marché école pour permettre aux étudiants de suivre l'évolution des marchés à temps réel ;
- bibliothèque de six mille sept cent cinquante huit (6758) ouvrages.

### Conclusion

Cette description détaillée nous permet de voir que le CESAG a mis en place les divers moyens techniques et humains nécessaires en vue de mener à bien sa mission. Dans le chapitre à suivre nous allons décortiquer le processus de gestion budgétaire afin de déceler les éventuels dysfonctionnements qui peuvent constituer un frein pour le système.

## **Chapitre 5 : la mise en œuvre de la gestion budgétaire au CESAG**

Le CESAG a mis sur pied après la réforme de 1998 un système de gestion budgétaire qui est opérationnel depuis janvier 2001.

Ce système budgétaire est fondé sur l'idée d'une mise à la disposition des opérationnels d'un certain nombre d'outils utiles au processus de management. Il s'agit :

- de la définition d'objectifs clairs, précis et réalistes ;
- la préparation de plans d'actions économes ;
- un suivi rapide centré sur l'objectif grâce à la communication régulière des résultats suite à un rapprochement entre ce qui se fait et ce qui devrait être fait.

L'objectif de ce chapitre est de décrire le système de gestion budgétaire du CESAG qui s'articule autour de trois phases :

- la phase de l'élaboration budgétaire ;
- la phase de l'exécution budgétaire ;
- la phase de suivi budgétaire.

### **5.1. Les étapes de l'élaboration budgétaire**

Notre enquête sur le processus de gestion budgétaire du CESAG nous révèle que le budget est établi par centre budgétaire sur la base de :

- plans stratégiques qui sont mis en place par la direction générale en fonction des opportunités du marché et des objectifs pour les années à venir (le plan stratégique actuel est établi sur quatre (4) ans :2008-2011);
- plans opérationnels qui sont mis en place par des directeurs en collaboration avec les agents afin d'avoir une visibilité sur l'avenir. Ces plans sont ajustés chaque année afin de les adapter aux réalités et aux objectifs fixés ;
- plans d'actions qui sont le fait des chefs de services, des responsables de service et les agents qui au regard de la stratégie de l'institut font des propositions concrètes qu'ils soumettent à leur directeur. Cette étape reste capitale car le réseau de la formation est très concurrentiel au Sénégal de nos jours.

### 5.1.1. La phase de la communication

Le contrôleur de gestion envoie une lettre de cadrage budgétaire aux différents responsables. Cette lettre contient des mentions liées aux allocations de certaines lignes budgétaires compte tenu de la sensibilité de ces lignes et au calendrier pour la période budgétaire. Le calendrier budgétaire en théorie couvre la période de juillet à octobre mais la pratique dépasse largement l'échéance à cause du retard accusé par certains agents.

**Tableau 4 : Calendrier budgétaire**

PERIODE	ETAPE D'ELABORATION DE BUDGETS
<b>LES PREVISIONS</b>	
Juillet	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Transmission de la note d'orientation générale et des tableaux d'élaboration budgétaire ;</li> <li>- Elaboration des plans d'action et des projets de budgets</li> </ul>
<b>LES DISCUSSIONS</b>	
Fin Septembre - début octobre	Pré arbitrage budgétaire avec le comité budgétaire la DFC
Début octobre à mi-octobre	Transmission des budgets et plans d'action après prise en compte des recommandations du comité de budget de la DFC, au Directeur financier ; contrôleur de gestion avec copie au Secrétaire Général
Mi-octobre à fin octobre	Préparation
<b>ARBITRAGE</b>	
Octobre	Arbitrage budgétaire par le comité budgétaire du CESAG sous la direction du directeur Général
<b>ADOPTION</b>	
Fin d'année	L'adoption du budget par le conseil d'administration

Source : nous même à partir de la lettre de cadrage de l'exercice 2010

### **Les centres budgétaires**

Le CESAG définit ses centres budgétaires non seulement sur la base des stratégies et du domaine d'activités dans lequel il évolue mais aussi en fonction de l'utilisation rationnelle des ressources. On distingue essentiellement vingt six (26) centres budgétaires au CESAG qui sont : la direction générale, assistance de direction, conseillers, audit, prospection et développement, secrétariat générale, ressources humaines, services généraux, communication et promotion, DEVE, documentation, scolarité et vie estudiantine, programme d'appui pédagogique, informatique, ISMEO, département licence ISMEO, département master ISMEO, ISCBF, département licence ISCBF, département master ISCBF, ISMS, département économie, département gestion, ILIF, département langues, département ingénierie, DFC, comptabilité, contrôle de gestion, finance et budget.

A la réception de la lettre de cadrage budgétaire, la majorité des responsables de ces centres nous ont confirmé qu'ils convoquent une réunion au niveau de leur centre respectif afin d'informer leurs collaborateurs du début de la période budgétaire et du contenu de la lettre de cadrage. Ils établissent leur plan d'action en fonction duquel ils élaborent leur projet de budget. Chaque ligne budgétaire est estimée soit en fonction de chiffres des années précédentes, soit sur « une base zéro » ou soit par rapport à l'expérience du centre. Ils veillent à une estimation rationnelle des besoins afin d'éviter une éventuelle suppression ou la réduction d'une prévision au cours de l'arbitrage. Toute estimation doit être utile et justifiée par des pièces justificatives telles que les factures pro forma, copies des contrats antérieurs, notes de services ayant servi de base pour le paiement.

#### **5.1.2. Le pré-arbitrage**

Le pré-arbitrage ou le premier arbitrage regroupe tous les centres de budget. Il est dirigé par le contrôleur de gestion et le chargé du budget. Chaque centre budgétaire en plus de son budget amène les documents descriptifs des voies et moyens dans la mise en œuvre des réalisations afin d'atteindre les objectifs fixés : le plan d'action. Cet arbitrage est organisé pour vérifier la conformité du budget produit par les différents centres budgétaires par rapport au contenu des lignes budgétaires de la nomenclature officielle du CESAG et la rationalité des allocations mentionnées.

- une première consolidation est faite après les remarques et corrections nécessaires afin de déterminer le budget global provisoire ;

- les différents soldes du budget sont analysés et interprétés afin de faire ressortir la nature du solde budgétaire global provisoire. Si le budget est déficitaire, le CG procède à un retraitement en vue de baisser le déficit ou de l'équilibrer ;
- si malgré les efforts de réduction, le déficit demeure considérable, le budget global est arrêté et transmis au Directeur Général accompagné d'une note explicite mettant en exergue les lignes sur lesquelles le CG n'a pas pu négocier ;
- les copies des budgets et plans d'action des centres de budget après prise en compte des recommandations formulées lors de l'arbitrage, sont transmis à la DFC, au Contrôleur de Gestion avec une copie au Secrétaire Général.

### **5.1.3. L'arbitrage du comité budgétaire**

Le Directeur Général, à la réception du budget et des observations du CG fait, ses propres appréciations et décide de la date de tenue du comité budgétaire qui est généralement court en termes de durée d'arbitrage. Il est composé de :

- le Directeur Général qui est l'arbitre ou le médiateur ;
- le CG ;
- les Directeurs des instituts ;
- un Auditeur ;
- Directeur financier ;
- et les responsables des centres de budget qui défendent leur dossier respectif.

Dans le cas où le budget transmis au DG est déficitaire, il prend la décision qui s'impose en demandant aux différents centres budgétaires de revoir à la baisse une nouvelle fois les budgets respectifs avant la convocation du comité budgétaire.

L'arbitrage au niveau du comité budgétaire est prévu normalement pour le courant du mois d'octobre comme l'indique le calendrier budgétaire mais se fait souvent vers la fin d'année à cause des retards accusés dans le processus de l'élaboration des plans d'actions et des propositions de budgets. Cet arbitrage consiste non seulement à opérer des modifications par des ajustements à la baisse mais c'est aussi une nouvelle opportunité donnée à chaque responsable de convaincre ses « pairs » afin que son budget soit retenu. Sa spécificité réside dans l'analyse des plans d'action des budgets correspondants au regard des objectifs fixés par le DG. Cet arbitrage présidé par ce dernier peut avoir lieu autant de fois que

possible afin d'aboutir au mieux à un budget équilibré sinon à un budget déficitaire mais minoré à l'extrême.

Le sous directeur CG et le chargé de budget, Après l'arbitrage du comité de budget, effectue des modifications nécessaires sur les différents budgets pour en produire le projet du budget général consolidé.

#### **5.1.4. L'arbitrage spécial**

Le projet de budget émergeant des travaux du comité budgétaire subit un arbitrage spécial à la BCEAO siège. Il sera défendu par les conseillers du CESAG. La BCEAO, face à un budget déficitaire, selon ses moyens et vue l'analyse de la défense des conseillers, peut décider de subventionner le CESAG à hauteur du déficit ou de procéder à la réduction des dotations afin que les subventions octroyées permettent d'obtenir un équilibre budgétaire.

La fin de la période budgétaire est marquée par l'adoption du budget retenu au cours de l'arbitrage spécial par le conseil d'administration du CESAG

Une réunion du conseil d'administration est organisée afin de rendre compte des décisions prises au cours de l'arbitrage final aux membres du conseil et au Gouverneur. Il est permis aux membres du conseil de faire des amendements par rapports aux décisions prises pendant l'arbitrage. La fin de ce conseil donne l'autorisation officielle pour l'engagement des dépenses. Le CG prépare une notification à chaque centre pour un respect strict des règles budgétaires.

#### **5.2. L'exécution budgétaire**

L'exécution budgétaire constitue la réalisation des éléments prévue au budget. Elle s'effectue selon les lignes budgétaires prévues pour chaque centre et concerne les dépenses d'investissement et les charges ou dépenses de fonctionnement d'une part et les produits ou recettes de fonctionnement d'autre part.

Un logiciel de gestion budgétaire adapté aux étapes d'exécution budgétaire à été mis en place par le CESAG pour l'organisation des tâches opérationnelles en vue de la réalisation des objectifs assignés. Ce progiciel développé pour le compte du CESAG est fonctionnel depuis janvier 2001 en remplacement du système d'imputation manuel existant, afin de

mieux cerner la gestion budgétaire à travers les possibilités offertes par ce dernier par rapport aux états des situations budgétaires. Parmi ces états, on peut citer les états des dépenses, des recettes aussi bien par rapport à une période donnée qu'à une structure ou centre d'activité donnée.

La nomenclature utilisée, est identique pour tous les centres d'activités et un code est affecté à chacun d'eux.

### **5.2.1. Rôles des structures impliquées dans l'exécution budgétaire**

L'imputation budgétaire est un travail effectué par le chargé du budget. Il a besoin de l'autorisation et des informations fournies par certaines structures pour mener à bien sa mission.

#### **5.2.1.1. La Direction Générale**

- le Directeur Général donne son autorisation avant l'engagement de toutes les dépenses, qu'elles soient budgétisées ou non ou qu'il existe du crédit sur la ligne budgétaire ou pas ;
- il approuve les DED et les OP en y posant sa signature avant les opérations de décaissement.

#### **5.2.1.2. Le Contrôleur de gestion**

Il est le premier responsable de l'exécution budgétaire.

- il analyse toutes les demandes d'achat et appose son avis avant de les transmettre au DG. Tout achat jugé inutile par le CG est immédiatement rejeté sans recourir à l'avis du DG. ;
- analyse les rapports mensuels de l'exécution budgétaire préparé par l'agent chargé de budget et procède à une synthèse trimestrielle qui sera transmise au DG.

#### **5.2.1.3. La Direction Financière et Comptable**

Son rôle consiste à affecter à la sous direction chargée du budget et des finances les dossiers et les courriers pour les imputations budgétaires et le suivi et contrôle de ces imputations. Elle cosigne les DED et les OP pour le respect de la phase financière.

#### **5.2.1.4. Les Services Généraux et les Directions des Instituts**

Ils envoient au CG, les demandes de dépenses tout en veillant à donner les informations nécessaires à la bonne imputation : l'objet de l'achat ou de l'acquisition par exemple.

#### **5.2.1.5. La sous direction chargée du budget et des finances**

C'est ce département qui collecte, centralise et traite toutes les informations budgétaires et financière. C'est une structure importante qui s'occupe de tous les aspects de budget et de la finance en étroite collaboration avec toutes les autres structures du CESAG en l'occurrence la DFC dont elle dépend et le CG.

Elle s'occupe de la comptabilité budgétaire, des imputations et présente l'état mensuel d'avancement de l'exécution et le soumet au CG pour analyse.

Elle renferme :

- la trésorerie

Elle s'occupe de la gestion de toutes les opérations financières en matière de mouvement de fonds ou flux monétaires et aussi du recouvrement des créances clients..

- la comptabilité budgétaire

Elle s'occupe de l'imputation budgétaire des recettes et dépenses de fonctionnement et d'investissement puis du suivi et de l'analyse budgétaire.

- les recettes de fonctionnement

Il s'agit dans ce cas de constater les produits par imputation budgétaire sur la base des factures clients, des reçus d'encaisses et autres pièces de constatation des recettes.

#### **5.2.2. L'imputation budgétaire**

Cette phase consiste à exécuter les opérations concernant les dépenses et recettes à l'aide du logiciel de gestion budgétaire propre au CESAG.

### 5.2.2.1. Les opérations de dépenses

Il s'agit des opérations de décaissements en espèce ou par chèque selon le montant de la prestation, de l'achat ou l'acquisition concerné.

Toutes demandes de dépenses qui sont transmises à la SDBF ne font pas spontanément l'objet de traitement. Il y a certaines dépenses qui nécessitent l'autorisation du DG. La SDBF, avant l'imputation budgétaire, procède à l'analyse suivante :

- quelle est la nature de la dépense ?
- la dépense, est elle budgétaire ou non budgétaire ?

Avant de parler du traitement des différentes opérations, il serait opportun de décrire l'instrument qui aide à ce traitement.

#### ➤ Le logiciel de gestion budgétaire du CESAG

Ce progiciel renferme trois niveaux de traitement des opérations qui sont codés :

- le code 100 : ce niveau permet d'engager les dépenses en y rentrant des informations concernant la pièce justificative de cette dépense. Cette étape se solde par l'impression de la DED qui fera l'objet de signature par le sous directeur chargé du budget et finances ; la DFC ; le CG et le DG ;
- le code 200 : à ce niveau, on fait sortir les informations concernant la pièce justificative afin de pouvoir imprimer l'OP ;
- le code 300 : ce niveau concerne la trésorerie. Il permet d'établir les quittances de paiement lorsqu'il s'agit de paiement par chèque.

Les opérations budgétaires sont traitées selon leur nature :

#### ➤ Traitement des opérations budgétaires

Il s'agit des opérations qui concernent le budget du CESAG. Ils sont au nombre de quatre

On distingue :

- les opérations liées aux ordres de mission du personnel : elles sont enregistrées dans la rubrique « ordre de mission »

- les opérations liées aux contrats de vacation, de collaboration extérieure et de travail : à la réception de la demande de dépense accompagnée du contrat, on vérifie dans un premier temps si le contractant fait partie de la base des fournisseurs, sinon on l'enregistre dans la base en y mettant juste son nom.
- les opérations liées aux factures fournisseurs : ces opérations sont traitées selon le type de facture et les dépenses les concernant font l'objet d'autorisation du DG. La SDBF établit la fiche de demande d'achat (sur la base de la pièce justificative de dépense qui lui est parvenue) qui sera signé par le DG, l'autorisant à engager la dépense.

➤ **Traitement des opérations hors budget**

Les opérations hors budget sont des opérations qui ne concernent pas le CESAG. Il s'agit essentiellement des remboursements des surplus de scolarités des étudiants, les frais de subsistances pour les boursiers ; les dépenses concernant le PMBF (le budget est a part) puis les frais virés dans le compte du CESAG par des organismes pour la couverture des dépenses de séminaires qu'ils organisent dans les locaux du CESAG.

Ces opérations ne donnent pas lieu à l'établissement d'une DED, seule l'OP est établi et envoyé à la signature puis au paiement.

➤ **Les autres budgets gérés par le CESAG**

Le CESAG gère à part les budgets des différents projets qu'il héberge. Il s'agit du budget du DECOFI du PMBF et du MA M. les agents du CESAG qui interviennent dans ce département ne font plus l'objet de la signature d'un contrat vu qu'ils ont déjà un contrat avec le CESAG.

**5.2.2.2. Les opérations de recettes**

Le CESAG dispose de plusieurs sources de revenus à savoir :

- les produits des formations diplômantes : regroupent les produits de Licences, Mastères et DESS ;
- les produits des formations qualifiantes : concernent les langues, les formations à la carte et les modules ouverts ;

- les produits des séminaires qui sont les frais des séminaires institutionnels logés au CESAG ;
- les produits des consultations et de la recherche : regroupent les contrats de consultations et de recherches effectués par le CESAG ;
- les recettes de la résidence et de la location des salles ;
- et les subventions qui sont octroyées par la BCEAO.

### 5.3. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire permet une comparaison entre le réel et le prévu compte tenu d'objectifs globaux de l'institution et des budgets mis en place. Le progiciel de gestion budgétaire du CESAG permet de dégager automatiquement les écarts budgétaires par ligne budgétaire après les opérations d'enregistrement, ce qui permet de relever les dépassements à tout moment.

#### 5.3.1. Les différents acteurs de contrôle

- **la Direction Générale** : donne son autorisation en se basant sur la fiche de demande d'achat qui lui est soumis avant tout décaissement concernant les achats de fonctionnement ou d'investissement. Cette fiche permet de faire un contrôle en amont. Il apposera ensuite sa signature sur les DED et OP afin de confirmer sa décision ;
- **le contrôle de gestion** : Le contrôleur de gestion : il est l'animateur principal du système de contrôle budgétaire. Il a pour rôle de faire le diagnostic de la situation budgétaire du centre ; d'animer la réunion du suivi budgétaire et de conseiller les responsables sur les mesures de redressement à entreprendre ;
- **la Direction Financière et Comptable** : donne son accord pour les dépenses en le matérialisant par son visa sur les DED et OP et fait aussi un suivi des opérations financières et budgétaires ;
- **la SDBF** : renseigne la fiche de demande adressée au DG, veille à l'imputation des opérations financières et budgétaires et appose son visa sur les différents documents émis ;
- **les services généraux** : veillent à ce que les factures clients et autres pièces justificatives soient établis et acheminés vers la SDBF pour une imputation régulière des dépenses pour une meilleure gestion.

- **l'auditeur interne** : il a un rôle marginal au bénéfice du CG. Il participe aux réunions périodiques pour le remodelage du budget. Il apparaît à travers le fonctionnement du comité de budget.

### 5.3.2. Les étapes du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire, composé d'un contrôle à priori et à posteriori est généralement basé sur un certain nombre de points ou éléments nécessaires pour une prise de décision ou pour l'appréciation des écarts que sont : l'opportunité de la dépense, la prévision de la dépense ; la comptabilité de la dépense avec la nature des prévisions et la disponibilité de crédit au poste budgétaire convenable. Il se fait par centre budgétaire pour aboutir à un contrôle général.

#### 5.3.2.1. Le contrôle à priori

Le contrôle est fait au niveau des dépenses et des recettes

- Au niveau des dépenses

Le contrôle à priori des dépenses consiste à la vérification de l'utilité de toutes les demandes d'achat. Avant leur transmission au DG. Toute demande jugée inutile est rejetée.

- Au niveau des recettes

Le contrôle de ces recettes se fait de façon trimestrielle en vue de déterminer la recette potentielle du centre. Les recettes provenant de la scolarité des étudiants sont contrôlées sur la base des listes de présence dans les salles et les inscriptions au niveau de la DEVE (Direction des Etudes et de la Vie Etudiante). Ces listes permettent de déterminer le nombre d'étudiants présents et inscrits. Ce nombre sera multiplié par le montant dû par chaque étudiant selon le programme auquel il est inscrit afin d'obtenir la recette prévisionnelle du centre.

Les recettes générées par la résidence ou la location des salles sont contrôlées sur la base de la liste des occupants des chambres/salles ou de ceux qui ont réservés. Le nombre des occupants ou des réservations sera majoré du nombre de jour d'occupation et multiplié par le prix journalier pour déterminer un chiffre d'affaire prévisionnel.

### 5.3.2.2. Le contrôle à postériori

#### ➤ Au niveau des dépenses

Le chargé de budget et le contrôleur de gestion alertent les responsables des centres régulièrement sur l'état d'exécution budgétaire. Des réunions trimestriellement sont prévues afin de débattent sur l'état d'exécution du budget où chaque responsable sera mis face à ses responsabilités mais elles ne se tiennent presque pas. l'agent chargé du budget établit un rapport mensuel de gestion qui comporte une analyse détaillée sur l'état d'exécution du budget de chaque centre d'activité, présentée sous forme de tableau de bord qui est adressé au contrôleur de gestion qui, sur la base de ces informations établit un rapport destiné au DG pour son appréciation. la SDBF en accord avec le CG prend des mesures correctives qui s'imposent après analyse des états d'exécution. Ces actions correctives vont se matérialiser par des ajustements à la fin de l'année.

Il arrive des situations qui peuvent entraîner des ajustements budgétaires en cours d'année à conditions que les dépenses à engager soient opportunes et génèrent des recettes conséquentes.

#### ➤ Au niveau des recettes

Le contrôle à postériori des recettes permet de savoir d'une part si les recettes attendues sont encaissées et d'autre part si les recettes correspondent aux nombres d'inscriptions enregistrés. Le contrôle est fait sur la base des montants facturés et imputés par la direction financière. Ces données permettront de rapprocher les montants facturés et les recettes d'une part et d'autre part le nombre d'étudiants inscrits et les montants facturés afin de déterminer d'éventuels écarts. Ces écarts feront l'objet d'analyse afin d'obtenir un équilibre.

A la clôture des comptes, un rapprochement est fait entre les données de la comptabilité générales et celles de la comptabilité budgétaire pour certains postes ou lignes budgétaires qui présentent des écarts à cause des comptes de bilan qui ne sont pas utilisés lors de l'imputation budgétaire. Toutes ces données feront l'objet d'un reporting.

## Conclusion

Le processus budgétaire du CESAG suit des étapes bien définies selon la nature de l'opération et de la ligne budgétaire afin qu'il y ait un suivi et une cohérence de le traitement des données.

Suite à cette description du processus, nous allons nous appesantir sur les méthodes d'analyses à appliquer pour détecter les dysfonctionnements du système et les recommandations nécessaires pour y remédier.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## CHAPITRE 6 : ANALYSES DE LA GESTION BUDGETAIRE ET RECOMMANDATIONS

Ce chapitre est consacré à l'analyse du processus de gestion budgétaire pratiqué au CESAG. Cette analyse vise à relever les dysfonctionnements du processus grâce aux outils retenus. Nous terminerons nos travaux par des recommandations à l'endroit des acteurs du processus en vue d'une amélioration du système budgétaire.

### 6.1. Analyse de la gestion budgétaire

Cette partie présentera les aspects de la gestion budgétaire et les résultats de notre enquête. La démarche consiste d'abord à déterminer des variables dépendantes du processus ainsi que des indicateurs permettant de les mesurer. Ensuite présenter les forces et faiblesses apparentes et les résultats de notre enquête. Ces données nous permettront de faire une analyse du processus et proposer des recommandations.

#### 6.1.1. Indicateurs de mesure

Les variables ont été retenues en fonction des besoins et des exigences du processus budgétaire.

#### Utilité des variables retenues

Ces variables sont indispensables pour l'analyse du déroulement du processus de gestion budgétaire.

- La planification stratégique et opérationnelle : La stratégie c'est la manière dont l'entreprise investit des ressources au mieux de ses avantages compétitifs et de la finalité qu'elle poursuit compte tenu des changements attendus dans son environnement.
- La structure de l'organisation : l'organigramme permet de déterminer comment les ressources humaines ont été affectées et quels sont les rôles de chacun dans l'atteinte des objectifs fixés.
- La compétence des acteurs : il est important de connaître la capacité de chaque personne affectée à un poste. L'homme qu'il faut à la place qu'il faut.

- Le système de contrôle : il est indispensable car il est important de vérifier si les procédures et règles mises en place sont respectées.

**Utilité des outils retenus ?**

Les outils de base utilisés dans le cadre du contrôle pour faciliter le suivi des procédures et rendre compte du déroulement du processus.

- Le reporting : c'est un outil de gestion interne. Il permet l'analyse de l'activité et intègre les données financières et opérationnelles. Il comprend l'ensemble des dimensions d'analyse nécessaire à la bonne compréhension des résultats ;
- Le tableau de bord : c'est un instrument de gestion nécessaire pour rendre compte d'une situation donnée au moment opportun sur la base des indicateurs pertinents ;
- Analyse des écarts : il s'agit d'un outil de pilotage permettant de repérer les anomalies afin d'aider, le cas échéant, à choisir les actions correctives appropriées.

Le tableau qui suit est un exemple d'analyse des écarts. (Les chiffres n'apparaissent pas pour cause de confidentialité).

**Tableau 5 : Analyse de l'état d'exécution du budget des deux premiers trimestres 2010 au CESAG**

ETAT D'EXECUTION DU BUDGET DES DEUX PREMIERS TRIMESTRES						
INTITULE	REALISATIONS	PREVISIONS	ECARTS FIN MARS		ECARTS FIN JUIN	
			MT	%	MT	%
<b>DEPENSES D'INVESTISSEMENT</b>						
Immobilisations incorporelles	-	-	-	0,00%	-	8,31%
Terrains	-	-	-	-	-	-
Bât, Instal, Agencements	-	-	-	7,29%	-	15,83%
Matériels et mobiliers	-	-	-	2,39%	-	5,51%
<b>TOTAL (1)</b>		-	-	3,45%	-	9,00%
<b>DEPENSES DE FONCTIONNEMENT</b>						
Achat de biens et services	-	-	-	11,62%	-	41,04%
Transports et déplacements	-	-	-	5,21%	-	34,48%

ETAT D'EXECUTION DU BUDGET DES DEUX PREMIERS TRIMESTRES						
INTITULE	REALISATIONS	PREVISIONS	ECARTS FIN MARS		ECARTS FIN JUIN	
			MT	%	MT	%
Services extérieurs A	-	-		23,50%	-	46,45%
Services extérieurs B	-	-	-	24,60%	-	47,95%
Impôts et taxes	-	-	-	65,03%	-	108,70%
Autres charges	-	-	-	0,12%	-	25,90%
Frais de personnel	-	-	-	18,08%	-	39,15%
<b>TOTAL</b>	-	-	-	19,80%	-	42,88%
<b>TOTAL GENERAL (2)</b>	-	-	-	18,99%	-	41,20%
<b>RECETTES</b>						
Prod. des form. Diplômantes	-	-	-	91,68%	-	94,46%
Prod. Des form. Qualifiantes	-	-	-	75,78%	-	79,91%
Produits Des séminaires	-	-		6,54%	-	47,26%
Prod. Des consult. Et rech.	-	-	-	0,00%	-	5,68%
<b>TOTAL DES ACT. PRINC</b>		-	-	72,60%	-	81,76%
Hébergement	-	-	-	12,71%	-	24,70%
Produits accessoires	-	-	-	2,13%	-	4,36%
Revenus financiers	-		-	0,00%	-	200%
<b>TOTAL DES ACT. CONNEXES</b>	-	-	-	6,81%	-	28,59%
<b>TOTAL GENERAL RECETTE</b>		-	-	69,64%	-	79,37%

Source : nous même à partir de l'état d'exécution budgétaire des deux premiers trimestres de l'exercice 2010 fourni par la sous direction chargée du budget et des finances du Cesag.

Cette analyse fait ressortir la marge de manœuvre disponible qui mesure en pourcentage l'écart entre l'objectif budgétaire à atteindre et l'objectif réalisé à date. Elle permet de repérer très rapidement les endroits où les efforts devront porter.

### **Calcul des écarts**

Écarts en valeur absolue : (prévisions – réalisations)

Écarts en valeur relative : (montant de la réalisation/montant prévu)

Selon l'état d'exécution du budget, on remarque qu'il y a eu beaucoup de décaissements au second trimestre comparativement au premier trimestre, toutefois sans qu'il n'y ait pas de dépassement. Sauf pour les impôts et taxes qui enregistrent un dépassement total de 8,70%.

Concernant les recettes, il ya certains produits qui jusqu'à la fin du premier trimestre n'ont pas vu la moitié de leur prévision réalisée.

#### **6.1.2. 6.1.2. Questionnaire d'enquête**

Le questionnaire soumis est composé de 27 questions ouvertes et concernent l'élaboration budgétaire, l'exécution budgétaire, et le contrôle budgétaire. Ces questions ont permis de comprendre le fonctionnement du budget au CESAG.

##### **➤ Présentation des résultats de l'enquête**

L'échantillon choisi est composé de Directeurs ; de chefs de département et d'agents. Ces derniers interviendront sur la gestion budgétaire. Il est composé de 10 personnes, tous intervenants dans le budget de façon directe ou indirecte.

##### **• Elaboration du budget**

Seuls les répondants intervenant ou pas dans l'élaboration budgétaire ont répondu :

La SDBF ; le CG ; la DFC les auditeurs ; les directeurs des instituts et les agents

**Tableau 6: La répartition des enquêtes sur l'élaboration du budget**

Elaboration du Budget	Réponse	Pourcentage (%)	Commentaire
Manuel de Procédure	Pas de manuel de procédure	65%	Sur un total de 100, 65 soutiennent qu'il n'y a pas de manuel de procédure : guide de travail
Participation au budget	Participation active au budget	20%	Sur un total de 100, seul 20 participe réellement au budget.
Rôles et fonctionnement du budget	- Planifier les dépenses - Limiter les dépenses aux ressources	20% 30%	Sur un total de 100, 20 pensent que le budget sert à planifier les dépenses alors que 30 disent que c'est pour un équilibre ressources-dépenses

Source : nous mêmes

- **Exécution budgétaire**

Seuls les répondants intervenant dans l'exécution du budget ont répondu : la SDBF ; le CG

**Tableau 7: La répartition des enquêtes sur l'exécution budgétaire**

Exécution budgétaire	Réponses	Pourcentage (%)	commentaire
Comment sont exécutés les différents budgets	- Exécuter en fonction des besoins de chaque centre et de la ligne budgétaire prévue.	50	Sur 100 personnes interrogées, seule la moitié sait comment l'étape de l'exécution fonctionne ; l'autre moitié renvoie à l'agent chargé du budget
	- Renvoie à un autre agent	50	

Source : nous mêmes

• **Contrôle budgétaire**

Seuls les répondants intervenant dans le contrôle du budget ont répondu

**Tableau 8: Répartition des enquêtes sur le contrôle budgétaire**

contrôle budgétaire	Réponse	Pourcentage	commentaire
Comment s'opère le contrôle	Par le contrôleur de gestion et A l'aide des outils de contrôle et par centre budgétaire	100	Toutes les personnes pensent que le contrôle budgétaire est de la responsabilité du contrôleur de gestion

Source : nous même

L'enquête menée nous a permis de déterminer les forces et faiblesses du système de gestion budgétaire qui seront présentées dans le tableau ci-dessous.

➤ **Les forces et faiblesses**

L'analyse des forces et faiblesses du système de gestion budgétaire du CESAG, fera apparaitre un certain nombre de points positifs qui seront retenus, voir renforcés pour accentuer les influences de la gestion globale du budget.

**Tableau 9 : Analyse comparative des forces et faiblesses de la gestion budgétaire du CESAG**

FORCES	FAIBLESSES
<b>Au niveau de l'élaboration budgétaire</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Budget par centre de responsabilité : cela permet à chaque centre d'exprimer ses besoins en fonction des objectifs fixés et de les défendre.</li> <li>- Existence de pré budget adapté au plan pluri annuel. construction d'un pré budget permet de :</li> <li>- éviter que la construction des budgets détaillés, par centre de responsabilité, ne soit anarchique;</li> <li>- Éviter que la construction des budgets détaillés, par centre de responsabilité, ne conduise pas à un</li> </ul>	<p>Absence de participation des agents à l'élaboration budgétaire. La procédure concernant les acteurs impliqués dans le cycle budgétaire et leurs rôles respectifs n'est pas observée car il ya une absence de manuel de procédure de gestion budgétaire.</p>

<p>budget général qui ne serait que la consolidation des budgets particuliers, élaborés de manière autonome, parfois sans référence aux objectifs de l'entreprise.</p> <p>Pour ces raisons, le pré-budget global est établi à titre de guide.</p>	
<p>Pré arbitrage budgétaire : ce système est instauré en vue d'une vérification de conformité des divers budgets par rapport à la lettre de cadrage avant l'arbitrage du comité budgétaire.</p>	<p>- Absence de méthode unique d'élaboration : La méthode de budgétisation d'une dépense dépend des informations disponibles sur cette dernière.</p>
<p>Respect des étapes de la gestion budgétaire : les dépenses planifiées se matérialisent par l'élaboration d'un budget qui sera mis en exécution après validation et suivi au fur et à mesure pour éviter les dépassements</p>	<p>Seuls deux agents sont totalement impliqués dans le processus de gestion budgétaire : le contrôleur de gestion et l'agent chargé du budget</p>
<p>Existence de calendrier budgétaire bien détaillé qui renseigne clairement les acteurs du budget.</p>	<p>Le calendrier budgétaire est généralement cours comparativement à la norme en terme de période vue les étapes de l'élaboration budgétaire.</p>

Source nous même

FORCES	FAIBLESSES
<b>Au niveau de l'exécution budgétaire</b>	
<p>Imputation budgétaire suivant les normes : la comptabilisation des dépenses suit les principes établis à savoir : l'autorisation du DG, émission de DED et de l'OP et le paiement pour l'acquittement des dettes contractées.</p>	<p>Dépassements budgétaire significatif enregistré : on note des écarts budgétaires dépassant 50% sur certaines lignes budgétaires.</p>
<p>Informatisation de la gestion budgétaire : conception d'un logiciel de gestion budgétaire pertinent propre au CESAG. ce logiciel permet de faciliter l'exécution ainsi que le contrôle budgétaire.</p>	<p>Absence de rapport périodique adressé aux responsables de centre budgétaire : le contrôleur de gestion doit élaborer des rapports périodiques personnalisés, adressés aux différents chefs de services et à la direction générale. En principe, chaque responsable doit avoir, en temps réel, une idée de sa marge de manœuvre disponible ainsi qu'un feed-back sur sa performance budgétaire avant la convocation du comité budgétaire.</p>

Source nous même

FORCES	FAIBLESSES
<b>Au niveau du contrôle budgétaire</b>	
<p>- Contrôle à priori : chaque dépense avant d'être faite suscite beaucoup d'interrogations : Cela se fait au moyen de la fiche de demande d'achat adressée au DG pour son autorisation</p> <p>- Contrôle à postériori : Le budget est-il respecté (comparaison des prévisions et des réalisations) ? Si non, calculer l'écart global ; Proposer des mesures de correction/ajustement ;</p>	<p>- La périodicité du contrôle est aléatoire voire irrégulière pendant le cycle budgétaire : il n'est pas fait à temps réel pour éviter que les centres budgétaires ne fassent des demandes de dépenses supérieures aux crédits disponibles ;</p> <p>- Existence d'une faille dans le contrôle des recettes à priori et à postériori.</p>
Analyse de la marge de manœuvre disponible : cette analyse montre globalement les progrès accomplis au regard des objectifs de départ et à repérer les éléments les plus préoccupants.	L'analyse de la marge de manœuvre n'est pas régulièrement utilisée comme outils.
Appui de l'audit interne et exploitation exhaustive du tableau de bord, utile aux marges de manœuvre budgétaire et à la prise de décisions de gestion nécessaire.	Existence de chamboulement dans l'ordre des choses : la réunion du conseil d'administration autorisant l'exécution budgétaire se tient en cours d'année après le démarrage des décaissements.
Existence de communication entre les responsables des centres budgétaires et les acteurs du budget matérialisé par des réunions de comité organisées en vue de discuter de l'état d'avancement des choses.	Absence de révision des prévisions non réalisées en cours de période budgétaire: les prévisions devenues irréalistes doivent être révisées afin d'éviter des écarts énormes en fin d'exercice.
Présentation de tableau de bord et du reporting	Non utilisation optimale des ratios et outils de contrôle tels que : le tableau de bord, le reporting.

Source nous même

A partir de ce travail, nous allons présenter les résultats selon les contours de notre modèle d'analyse.

## 6.2. Analyse des résultats

A l'analyse des commentaires, il ressort que :

- qu'il n'y a pas de manuel de procédure servant de guide de travail ;
- seuls les directeurs et chef de département participent activement à l'élaboration du budget et de ce fait, sont amenés à planifier les dépenses ;
- le contrôle budgétaire n'est pas pertinent.
- les soucis de maîtrise des coûts, des dépenses et de l'utilisation rationnelle des ressources disponibles ne reposent que sur quelques agents.

### 6.2.1. Elaboration budgétaire

La plupart des personnes représentant l'échantillon affirme qu'il ne connait pas l'existence d'un manuel de procédure. Le service d'audit déclare qu'il a belle et bien un manuel mais les procédures doivent être actualisées. Ce manuel, même s'il existe n'est pas mis à la disposition du personnel vu qu'il ne connait même pas son existence.

L'inexistence du manuel de procédure crée un vide dans le centre, un manquement aux documents obligatoires dont doivent disposer les sociétés régis par l'OHADA, entraîne le non formalisation du budget et donc la difficulté pour chaque Direction et pour le personnel de prendre connaissance du budget.

Le personnel ne connait pas le processus budgétaire et les voies de recours au cas où son Directeur ne prendrait pas en compte sa proposition budgétaire. Cela crée une ignorance et un désintéressement au regard du budget et de la part du personnel.

La participation active à l'élaboration du budget est généralement limitée aux directeurs, sous directeurs, et aux chefs de département. Le personnel est seulement consulté pendant l'élaboration du budget pour l'établissement de la liste de leur besoin qui la plupart du temps n'est pas retenue lors de l'arbitrage pour des raisons qu'il ne connait généralement pas.

Cette situation crée un état d'isolement pour le personnel qui ne connait pas la voie de recours au cas où sa proposition budgétaire n'est pas retenue. Et il n'y a généralement pas de revendications.

Pour ceux qui participent au budget, la gestion budgétaire sert à planifier les dépenses, c'est un instrument de gestion mais pour les autres, le budget est voté pour faire face à toutes les dépenses.

### **6.2.2. Exécution du budget**

Hormis les Directeurs, sous Directeurs et les chefs de départements, 50% des personnes interrogées ont répondu ne pas savoir ce qu'est le processus d'exécution du budget.

L'absence d'un référentiel budgétaire est l'une des causes de la méconnaissance de l'exécution même du budget.

Le budget est exécuté en fonction du besoin de la Direction en tenant compte de la rubrique et du crédit affecté à cette activité. Néanmoins, il existe des dépenses dites « incompressibles » dont l'exécution ne dépend ni de la rubrique ni du montant disponible sur la ligne budgétaire.

Le budget pour une année donnée est communiqué après le début de l'année aux opérationnels. Cela engendre une exécution anticipée du budget qui entraîne inévitablement des dépassements budgétaires diminuant ainsi le résultat annuel.

### **6.2.3. Contrôle du budget**

De notre analyse ; il ressort que :

Le contrôle du budget est centralisé au niveau du contrôle de gestion. Les centres budgétaires ne disposent de l'état d'exécution de leur budget que s'ils en font la demande. Il est important que la SDBF mette à la disposition des centres, ne serait ce que de façon trimestrielle, l'état d'exécution de budget. Cela leur permettra de faire un suivi personnel et surtout d'éviter les dépassements exagérés qui pénalisent les autres centres.

Nous donnons l'exemple de l'année académique 2008-2009, où le dépassement des fournitures de bureau était tellement élevé que les centres ont été privés pendant les mois d'octobre et de novembre de fournitures alors que certains centres n'avaient même pas consommés la totalité du crédit sur cette lignes.

L'informatisation de la gestion budgétaire au CESAG a permis l'instauration d'un véritable système de gestion adapté au besoin du Centre et facilite le contrôle qui est opéré à l'aide du progiciel de gestion budgétaire produisant à la demande, l'état d'exécution à une date donnée ainsi que les différents écarts. Ces résultats ne sont pas exploités de façon optimale.

L'analyse des écarts constatés se fait, certes, par poste budgétaire mais en fonction du budget global du CESAG.

Le contrôle de conformité se limite à la vérification de disponibilité de crédit et à la bonne imputation budgétaire, mais n'empêche malheureusement pas les dépenses inopportunes et surtout les dépassements budgétaires. Les causes de ces dépassements sont souvent d'origine interne qu'externe.

Le caractère significatif des écarts dépend de l'énormité ou de l'importance des écarts en termes de valeur absolue ou de pourcentage.

Il y a certes un contrôle budgétaire mais, d'après notre étude l'analyse de l'écart manque d'exhaustivité à cause de la défaillance du contrôle de gestion. Grâce à un stage à la comptabilité, nous avons remarqué des manquements dans le contrôle de gestion qui se répercute gravement sur la gestion budgétaire.

Nous avons constaté qu'il y a des étudiants enregistrés comme régulièrement inscrits qui ne versent pas la totalité de leur scolarité avant la fin d'année académique. Ces scolarités ne sont payées que des années après ou demeurent impayées, de même que les factures clients malgré l'existence d'un service de recouvrement. Or ces produits font partie des recettes budgétisées. Mais, comment le CESAG équilibre-t-il son budget alors ?

Il serait souhaitable pour le CESAG de mettre en place une comptabilité analytique, ce qui aidera le contrôleur à mieux :

- analyser et valoriser les flux internes ;
- contrôler les réalisations ;
- déterminer qui consomme quoi afin d'éviter le gaspillage et l'exagération.

#### 6.2.4. Contrôle budgétaire à l'aide d'un outil de gestion

Il s'agit du tableau de bord budgétaire et du reporting du budget. Il n'existe pas de tableau de bord budgétaire ou de reporting budgétaire pertinent.

- il nous paraît important d'établir un tableau de bord pertinent qui pourrait servir d'outil de travail au contrôle de gestion
- le reporting, outil d'appui au contrôle budgétaire n'est pas établi
- le contrôle budgétaire est plus orienté sur un suivi du budget qui a été voté. Cela est l'une des conséquences des dépassements budgétaires observés en fin d'année.
- l'inexistence de la comptabilité analytique, outil essentiel du contrôle de gestion constitue une insuffisance à la maîtrise de coûts prévisionnels et pour faire « simple », c'est une analyse détaillée de la comptabilité générale. La comptabilité analytique est un outil puissant de contrôle des charges du fait de la fiabilité et de la précision des informations fournies.

#### 6.2.5. Synthèse

De ces différentes analyses ressortent les dysfonctionnements suivants:

- la communication tardive du budget au opérationnel ;
- la méconnaissance de la situation budgétaire réelle au niveau des opérationnels ;
- l'entrave à la motivation du fait de la méconnaissance du budget ;
- la centralisation du contrôle de gestion budgétaire au niveau de deux agents ;
- l'inexistence d'une comptabilité analytique entraînant des défaillances dans le contrôle.

### 6.3. Recommandations

A la suite de notre analyse de la situation du système de gestion budgétaire du CESAG, nous estimons qu'il est aussi de notre devoir de faire quelques propositions élémentaires de solutions aux problèmes soulignés.

#### 6.3.1. Au niveau de l'élaboration budgétaire

C'est l'étape au cours de laquelle chaque centre définit son plan d'action sur la base duquel le budget sera établi. Il est donc nécessaire qu'il y ait des règles relatives au processus afin

que le budget soit formalisé et les objectifs fixés soient atteints d'où : l'importance de doter tous les centres d'un manuel sur les procédures de gestion budgétaire ;

➤ **A l'endroit des responsables des centres budgétaires**

- l'élaboration budgétaire ne doit en aucun cas être considérée comme une tâche attribuée au responsable ou au spécialiste au sein du centre : Responsabiliser le personnel sur l'importance et le respect des rubriques budgétaires. Cette amélioration doit permettre le respect du calendrier budgétaire ;
- l'implication de tous les agents dans le processus d'élaboration budgétaire : Le personnel doit non seulement connaître le processus budgétaire mais le maîtriser cela lui permettrait de connaître les voies de recours afin de pouvoir défendre sa position budgétaire face à son responsable. Les problèmes d'ignorance et de désintéressement au regard du budget seront donc résolus ;
- mise en place d'une méthode d'élaboration budgétaire commune à tous les centres de responsabilité.

Il existe de nos jours de véritables applications de gestion budgétaire, plus structurées, offrant donc une meilleure performance. Elles permettent pour l'élaboration du budget de :

- faciliter la construction et la maintenance d'un référentiel budgétaire ;
- tester différents scénarios ;
- diminuer la collecte de données ;
- mettre en œuvre un travail collaboratif avec les notions de « top down » (les objectifs fixés par le siège et partagés sur les différentes entités) ou de « bottom up » (les informations budgétaires sont collectées à la base et remontées en central) ;
- affiner les prévisions de résultat en fin d'année ;
- sécuriser et pérenniser le système.

Nous prendrons comme exemple le « tableau de bord équilibré ou balanced scorecard » qui est un modèle d'analyse élaboré pour faciliter l'aide à la décision stratégique. Il prend en compte des indicateurs à la fois financiers et non financiers. Il est donc incontournable pour l'élaboration budgétaire.

### **6.3.2. Au niveau de l'exécution budgétaire**

#### **➤ A l'endroit de la sous direction chargée du budget et des finances**

Il est important que tous les agents responsables de cette étape du budget remplissent leurs obligations afin d'atteindre le résultat escompté :

- le budget doit être clôturé et adopté avant les décaissements ; Le budget pour une année donnée doit être communiqué avant le début de l'année aux opérationnels. Cela permettrait d'éviter une exécution anticipée du budget entraînant des dépassements budgétaires diminuant ainsi le résultat annuel ;
- pour palier les déficiences de la gestion budgétaire du CESAG, résultant de la conjugaison de certains facteurs défavorables tels que l'inadéquation de la structure organisationnelle de l'entreprise, le non maîtrise des indicateurs de la gestion budgétaire, il faudra mettre en place des outils essentiels pertinents ;
- de la révision des prévisions budgétaires en cours d'exercice

Lorsque les conditions environnementales qui ont servi de base pour les prévisions changent, il est important de réadapter les estimations à la nouvelles situation afin d'éviter les écarts trop élevés en fin d'année d'une part et de suivre l'évolution réelle de l'atteinte des objectifs d'autre part.

### **6.3.3. Au niveau du contrôle budgétaire**

#### **➤ A l'endroit du contrôleur de gestion**

- le contrôle est un outil puissant de pilotage des objectifs à destination de l'ensemble du personnel d'une entreprise. Pour se faire :
  - le conseil d'Administration doit avoir des informations sincères sur le déroulement de l'activité afin d'apprécier les nouvelles orientations ;
  - la direction générale doit savoir à tout moment le déroulement de l'activité de l'entreprise afin de prendre des décisions d'amélioration qui conduisent aux objectifs fixés ;
  - les responsables opérationnels doivent connaître leur niveau d'exécution budgétaire afin de prendre des mesures idoines pour les écarts inhérents. Ils auront donc besoin d'un état mensuel d'exécution budgétaire.

- l'ensemble du personnel doit adapter les comportements au niveau de l'activité à travers une implication volontariste de tous à l'atteinte des objectifs ;
- l'utilisation exhaustive du reporting : l'unité contrôlée se doit d'établir, avec l'aide du service contrôle du budget, un compte rendu d'activité qui sera transmis au supérieur hiérarchique à date fixe. Ce rapport indiquera les variables de contrôle choisies et les cibles correspondantes, le résultat obtenu pour chaque variable contrôlée, l'analyse des écarts qui a été faite et les mesures prises pour réorienter l'action vers la droite ligne de l'objectif ;
- inciter au dialogue et à la communication : les responsables de centre doivent analyser et expliquer les écarts significatifs perçus entre les réalisations et les prévisions à l'adresse de la hiérarchie et leurs collègues ;
- doter le contrôle de gestion d'un segment comptabilité analytique ;

Pour rendre plus dynamique le contrôle budgétaire du CESAG, nous préconisons la mise en place d'une comptabilité analytique qui va se charger des tâches relevant de ses compétences en renforçant le système de contrôle existant.

La comptabilité analytique aura pour mission :

- l'élaboration du processus budgétaire qui prendra en compte toutes les activités de l'entreprise nécessitant un décaissement;
- coordonner le processus budgétaire en fonction des flux de trésorerie ;
- suivre l'exécution budgétaire en procédant régulièrement à la comparaison des réalisations par rapport aux prévisions en vue de déterminer les écarts et de proposer des mesures correctives ;
- élaborer le pré-budget en fonction des données de comptabilité analytique, de la comptabilité budgétaire, de l'audit interne, des tendances du marché et de la concurrence car l'entreprise évolue dans un environnement très concurrentiel ;
- veiller à l'élaboration d'un tableau de bord exhaustif

### Conclusion de la partie pratique

Le tableau de bord est un instrument de contrôle qui aidera le contrôleur de gestion, s'il est bien conçu dans ses prises de décision.

La prise en compte des recommandations suggérées et leurs applications sont nécessaires à une bonne politique budgétaire.

Cette acception nous a permis de faire une analyse critique du processus de gestion budgétaire du CESAG en basant sur l'existant et les résultats de notre questionnaire.

Les résultats issus de cette analyse ont mis en évidence des carences tant au niveau de la division chargée du budget et du contrôle qu'au niveau des d'un référentiel du contrôle budgétaire. Notamment le manque de manuel de procédure.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**CONCLUSION GENERALE**

Il est nécessaire d'adapter les stratégies de gestion budgétaire de l'entreprise dans le temps et dans l'espace pour atteindre les objectifs escomptés.

Toutefois, les techniques comptables et budgétaires renouvelées, même si elles constituent une avancée dans les procédures de gestion, peuvent s'avérer insuffisantes pour initier une réflexion managériale. Intégrer dans des contextes qui perdent de leur stabilité, les établissements universitaires seront conduits à privilégier l'étude de mécanisme de réponses aux demandes de leurs divers partenaires et d'adaptation à un environnement animé, voire à l'émergence de marché.

L'organisation universitaire ne peut plus être perçue comme un ensemble de centres fonctionnels autonomes activés selon des routines invariables. Les composantes constitueraient alors un réseau, qui dans une perspective fonctionnaliste, nécessiterait une gestion d'interfaces et un système de communication. Ces derniers, à la disposition des acteurs, leur permettraient de traiter, de manière dynamique (au sens de K.E. Weick, 1979), les ressources et les informations.

En ce qui concerne le CESAG, il est tant d'adopté un nouveau style de gestion budgétaire en l'occurrence un système budgétaire basé sur des études analytiques à travers le renforcement du département contrôle d'un service de comptabilité analytique.

La prise en compte de nos propositions de solutions et leur mise en œuvre devront, à notre avis, engager le CESAG dans un processus d'amélioration continue basé sur une meilleure répartition des responsabilités et une bonne perspective d'économie des ressources par une maîtrise des coûts, un engagement optimum des dépenses et une amélioration substantielle des recettes pour une plus grande liquidité de la trésorerie. Ces recommandations conduiront essentiellement à la création d'un cadre favorable à la solvabilité continue.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**ANNEXES**



.....  
.....  
7) Le budget élaboré et vous est soumis répond t-il en général à vos attentes ?.....  
.....  
.....

8) Quel rôle assignez vous au budget ?.....  
.....  
.....

9) Définissez nous brièvement les rapports existants entre les éléments suivants et l'élaboration du budget ?

La stratégie du CESAG .....

Le management de l'entreprise.....

La responsabilité et la décision de ceux qui exécutent le budget.....

La motivation du personnel.....

La mesure de la performance de chaque direction.....

10) Comment sont élaborés les budgets?

Définition du cadre budgétaire.....  
.....  
.....

Lancement du processus budgétaire.....  
.....  
.....

Les étapes lors de l'élaboration

budgétaire.....

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

Existe-t-il des clés de répartition ?.....

.....  
.....

..... Quelles sont les investigations qui sont menées pour le choix des différents investissements à budgétiser ?.....

.....  
.....

### EXECUTION BUDGETAIRE

11) Comment sont exécutés les différents budgets ?

Les principes d'exécution.....

.....

Les méthodes d'exécution.....

.....  
.....

### CONTROLE BUDGETAIRE

12) Comment s'opère le contrôle

budgétaire ?.....

.....à priori

.....  
.....à postériori ET analyse des écarts

.....  
.....

..... Les objectifs du

contrôle.....

.....  
.....

13) Quelles sont les sources d'information du

contrôle ?.....

.....  
.....

.....

- 14) Comment le budget est il ajusté en cours d'année ?.....  
.....  
.....  
.....
- 15) Établissez-vous des rapports d'analyse ?.....  
.....
- 16) Comment le budget est réajusté en cours d'année ?.....  
.....  
.....  
.....
- 17) D'om proviennent les principales causes des écarts ?.....  
.....  
.....  
.....
- 18) Comment ces écarts sont ils corrigés ?.....  
.....  
.....
- 19) Utilisez vous un tableau de bord pour les budgets ?.....  
.....  
.....
- 20) Le tableau vous aide t-il à communiquer avec votre hiérarchie ?  
comment ?.....  
.....  
.....
- 21) Le tableau de bord est il mis à jour ?  
.....  
.....
- 22) Quels sont les acteurs dans son élaboration ?.....  
.....  
.....  
.....
- 23) Les opérationnels ou leur chefs établissent ils des rapports de synthèse sur les budgets ?.....  
.....
- 24) Le reporting est-il pour vous un outil d'aide à la décision ?.....  
.....  
.....  
.....

**Annexe 2 : Demande d'achat**

CENTRE AFRICAIN D'ETUDES SUPERIEURES EN GESTION		A Dakar, le .....		
<b>DEMANDE D'ACHAT N° .....</b>				
IDENTIFICATION DU DEMANDEUR		RENSEIGNEMENTS BUDGETAIRES		
1- Direction / Instituts ..... .....		4- Exercice budgétaire ..... .....		
2- Sous-Direction / Département ..... .....		5- Rubrique ..... .....		
3- Nom et signature du Responsable ..... .....		6- Crédit ouvert ..... .....		
.....		7- Engagements antérieurs ..... .....		
.....		8- Demande d'engagement ..... .....		
.....		9- Cumul engagements ..... .....		
.....		10- Crédits disponibles ..... .....		
.....		11- Cumul engagements / Article ..... .....		
.....		12- Crédits disponibles / Article ..... .....		
13- Motif de l'achat : ..... ..... .....				
14- Désignations et caractéristiques	Q	PU	Montant	Fournisseur choisi
15- OBSERVATIONS / SERVICES GENERAUX ..... ..... .....				
16- OBSERVATIONS / SERVICES FINANCIERS ..... ..... .....				
<u>Avis du Contrôleur de Gestion</u> ..... .....		align="center"> <b>RENSEIGNEMENTS BUDGET GENERAL CESAG</b>		
.....		17- Crédits disponibles / Rubriques ..... .....		
.....		18- Crédits disponibles / Article ..... .....		
.....		19- Cumul engagements / Rubrique ..... .....		
.....		20- Cumul engagements / Article ..... .....		
Pièces jointes : .....				

**Annexe 3 : Demande d'engagement de dépenses**

CENTRE AFRICAIN  
D'ETUDES SUPERIEURES EN GESTION  
CESAG

N° 46980

**DEMANDE D'ENGAGEMENT DE DEPENSES (DED)**

Titre II  
Budget Budget de Fonctionnement (charges)  
Chapitre Services extérieurs A  
Article Frais de télécommunications  
Rubrique Téléphone  
Sous-rubrique  
N° Compte 62810000

Exercice 2011

Code	Structure
0M	Charg. Communes

Fournisseur SONATEL

REF PC	Désignation	Qté	Prix Unit.	Montant
facture N° H0001783210 du 10/09/2011	Paiement consommation téléphone ligne 77 569 30 79 Mois d'Août 2011	1	84 600 F	84 600 F

Montant HT = 84 600 F  
Montant TVA = 0 F  
Montant TTC = 84 600 F

Arrêté la présente DED à la somme de  
*Quatre Vingt Quatre Mille Six Cents Francs*

<input type="checkbox"/> CREDITS OUVERTS	0 F
<input type="checkbox"/> ENGAGEMENTS ANTERIEURS	15 013 748 F
<input checked="" type="checkbox"/> DEMANDE D'ENGAGEMENT	84 600 F
<input type="checkbox"/> CUMUL DES ENGAGEMENTS	15 098 348 F
<input type="checkbox"/> CREDITS DISPONIBLES	-15 098 348 F

Dakar, le 09/09/2011

Le Directeur Financier  
et Comptable

Le Contrôleur de Gestion

Le Directeur Général

**Annexe 4 : Ordre de paiement**

CENTRE AFRICAÏN D'ETUDES SUPERIEURES EN GESTION CESAG	<h2 style="margin: 0;">ORDRE DE PAIEMENT</h2> <p style="margin: 0;">N° 46243</p>	Date d'émission... 03/10/2011 Gestion.....2011 DED N° 46980      du 03/10/2011 Compte à créditer 62810000														
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 15%;">Titre</td> <td>II</td> </tr> <tr> <td>Budget</td> <td>Budget de Fonctionnement (charges)</td> </tr> <tr> <td>Chapitre</td> <td>Services extérieurs A</td> </tr> <tr> <td>Article</td> <td>Frais de télécommunications</td> </tr> <tr> <td>Rubrique</td> <td>Téléphone</td> </tr> <tr> <td>Sous-rubrique</td> <td></td> </tr> <tr> <td>N° Compte</td> <td>62810000</td> </tr> </table>			Titre	II	Budget	Budget de Fonctionnement (charges)	Chapitre	Services extérieurs A	Article	Frais de télécommunications	Rubrique	Téléphone	Sous-rubrique		N° Compte	62810000
Titre	II															
Budget	Budget de Fonctionnement (charges)															
Chapitre	Services extérieurs A															
Article	Frais de télécommunications															
Rubrique	Téléphone															
Sous-rubrique																
N° Compte	62810000															
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 35%;">OBJET DE LA DEPENSE</th> <th style="width: 30%;">DESIGNATION DU CREANCIER</th> <th style="width: 15%;">MONTANT</th> <th style="width: 20%;">REF. REGLEMENT</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Paiement consommation téléphone ligne 77 569 30 79 Mois d'Août 2011</td> <td>SONATEL</td> <td align="right">84 600 F</td> <td>chèque</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: right;"><b>TOTAL</b></td> <td align="right"><b>84 600 F</b></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>			OBJET DE LA DEPENSE	DESIGNATION DU CREANCIER	MONTANT	REF. REGLEMENT	Paiement consommation téléphone ligne 77 569 30 79 Mois d'Août 2011	SONATEL	84 600 F	chèque	<b>TOTAL</b>		<b>84 600 F</b>			
OBJET DE LA DEPENSE	DESIGNATION DU CREANCIER	MONTANT	REF. REGLEMENT													
Paiement consommation téléphone ligne 77 569 30 79 Mois d'Août 2011	SONATEL	84 600 F	chèque													
<b>TOTAL</b>		<b>84 600 F</b>														
Arrêté le présent ordre de paiement à la somme de <i>Quatre Vingt Quatre Mille Six Cents Francs</i>																
<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 45%;"> <p>Visa Directeur Financier et Comptable</p> </div> <div style="width: 45%; text-align: right;"> <p>A Dakar, le 03/10/2011</p> <p>Le Directeur Général</p> </div> </div>																

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**BIBLIOGRAPHIE**

1. ALAZARD & SEPARI, (2001), *contrôle de gestion : manuel et application*, 2<sup>ème</sup> éditions Dunod, Paris, 752 pages ;
2. ALI Garmilis, (2001), *contrôle de gestion en action*, 2<sup>ème</sup> éditions Dunod, Paris, 320 pages ;
3. ANTHONY, (1988), *management contrôle systems*, 1<sup>ère</sup> édition irwin, 280 pages,
4. BESCO et al (1993), *contrôle de gestion et management* ; 3<sup>ème</sup> Editions Montchrestien EJA, 472 pages ;
5. BOISSELIER, (1999), *Contrôle de Gestion*, Editions Vuibert,
6. BOUQUIN, (1997), *le contrôle de gestion*, *presse universitaire de France*, collection gestion Vendôme, 220 pages ;
7. BRECHET ET MEVELLE, (1997), *pour une articulation dynamique entre stratégie et contrôle de gestion*, *revue française de gestion*, 153 pages ;
8. BREMOND et GELEDON, (1981), *dictionnaire économique et social*, 1<sup>ère</sup> Editions Hâtier, 252 pages ;
9. DEMEESTERE, (2002), *le contrôle de gestion dans le secteur public*, 3<sup>ème</sup> Editions L.G.D.J, 410 pages ;
10. DEMEESTERE, LORINO et MOTTIS, (1997), *contrôle de gestion et pilotage* ; 2<sup>ème</sup> Editions NATHAN, 365 pages ;
11. DORIATH, (2001), *express: contrôle de gestion*, 3<sup>ème</sup> Editions Dunod 192 pages ;
12. EL HADJ Faye, (2003), *le contrôle de gestion par l'analyse des coûts et le système budgétaire*, Presses Universitaires de Dakar ,2003 ;
13. EKHOLM et VALLIN, (2003), *is the annual budget really dead*, the european accounting review, 36 page;
14. GERVAIS Michel, (2000), *contrôle de gestion par le système budgétaire* ; 3<sup>ème</sup> Editions Vuibert Entreprise, 187 pages ;
15. HATCHUEL, (2001), *les nouvelles fondations des sciences de gestion*, 1<sup>ère</sup> éditions Vuibert, 295 pages ;
16. HERVE Arnaud, (2001), *contrôle de gestion action*, 2<sup>ème</sup> édition Liaison, 504 pages ;
17. JAUCH et GLUECK , (1988), *business policy and strategic management, instructor* 2<sup>ème</sup> édition ;
18. K.E. WEICK, (1979), *the social psychology of organizing*, publisher Addison-Wesley, 389 pages;

19. KEISER, (1995), *contrôle budgétaire et décisions* 1<sup>ère</sup> Editions ESKA ; 520 pages ;
20. LABIE, (1992), *la commune et sa gestion budgétaire*, 2<sup>ème</sup> Editions Liaisons, 356 pages ;
21. LAUZEL Pierre, (1989), *contrôle de gestion et budget*, éditions Sirey, 356 pages ;
22. LECLERE Didier, (1994), *gestion budgétaire*, 3<sup>ème</sup> Editions Eyrolles, 426 pages;
23. MAHE de BOISLANDELLE, (1998), *dictionnaire de gestion*; 3<sup>ème</sup> Éditions d'organisation, 352 pages;
24. Mc NAMEE David, (1998), *assessing risk*, 1<sup>ère</sup> edition, the institute of internal auditors, Altamonte Springs ,155 pages;
25. MINTZBERG, (1994), *grandeur et décadence de la planification stratégique*, 1<sup>ère</sup> édition Dunod ;
26. MOISDON ET ALII, (1997), *mode d'existence des outils de gestion*; 1<sup>ère</sup> éditions Seli arslan, 326 pages;
27. MYKITA et TUSZYNSKI, (2002), *prévision et gestion budgétaire : mesure et analyse de la performance*, 3<sup>ème</sup> édition dunod, 584 pages ;
28. NORBERT Guedj,(1989), *le contrôle de gestion pour améliorer les performances de l'entreprise*; 4<sup>ème</sup> édition d'organisation, paris 458 pages;
29. PERCEBOIS et al., (1995), *dictionnaire des finances publiques* ; Edition ARMAND COHIN, 385 pages;
30. SAUSSOIS, (1999), *le management aujourd'hui*, 2<sup>ème</sup> éditions découverte 295 pages;
31. SYSCOA, (1996), *plan comptable général des entreprises* ; 2<sup>ème</sup> Editions Foucher ; 259 pages
32. WILDAVSKY, (1973), *the new politics of budgetary process*, 2<sup>ème</sup> édition, New york harper Collins publishers, 587 pages;
33. YAZI, (2003), *cours de contrôle de gestion* ; Master finance comptabilité.

### webographie

- 1 Cesag, [www.cesag.sn/cesag1/historique.asp](http://www.cesag.sn/cesag1/historique.asp), 2009 ;
- 2 Info entrepreneurs, planification stratégique, [www.infoentrepreneurs.org](http://www.infoentrepreneurs.org), 2009
- 3 Business link, Document original, Strategic planning, [www.businesslink.gov.uk](http://www.businesslink.gov.uk), copyright 2009;