



UNIVERSITÉ CHOUAÏB DOUKKALI
École Nationale de Commerce et de Gestion
EL JADIDA



Filière : Gestion Financière et Comptable

Semestre : 10

Rapport de stage de fin d'étude

Sous le thème :

LA GESTION BUDGETAIRE DANS LES ETABLISSEMENTS
PUBLICS : ENTRE PILOTAGE DE PERFORMANCE
ET RATIONALISATION DES DEPENSES
CAS de la MAP

Année universitaire 2016-2017

RESUME

L'importance qu'accordent les entreprises à la gestion budgétaire n'est pas passée sous silence. Elle occupe une place primordiale dans chaque structure, particulièrement l'établissement bénéficiant d'un financement étatique.

En effet ces établissements sont soumis à des contraintes, notamment l'obligation qui leur est faite d'établir des budgets sincères, et d'optimiser la performance par une utilisation rationnelle des ressources allouées.

La MAP (Maghreb Arabe Presse), étant un établissement public n'en fait pas exception et fait face à des difficultés qui ont trait à la gestion budgétaire.

De ce fait, la politique budgétaire de la MAP objet de notre réflexion doit être axée sur la rationalisation dans la gestion de ses ressources et sur le contrôle par l'utilisation d'outils de pilotage adaptés, dans le but d'atteindre les objectifs attendus.

Mots clés : Gestion budgétaire, établissement public, performance, outils de pilotage.

ABSTRACT

The importance that companies place on budgetary management is not to be overlooked. It occupies a prominent place in each structure, particularly the institutions receiving state funding.

These institutions are subject to constraints, in particular the obligation to establish sincere budgets, and to optimize performance through the rational use of allocated resources.

The MAP (Maghreb Arab Press), being a public institution is no exception and faces difficulties related to budgetary management.

Consequently, the MAP's budgetary policy, which is the subject of our reflection, should be focused on rationalizing its resources and on the control through the use of adapted management tools in order to achieve its desired objectives.

Keywords: Budget management, public institution, performance, management tools.

REMERCIEMENTS

SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE	1
• Chapitre 1 : la procédure budgétaire.	4
<i>Section 1 : Les aspects fondamentaux de la gestion budgétaire</i>	<i>5</i>
<i>Section 2 : La procédure budgétaire</i>	<i>15</i>
• Chapitre 2 : Le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise.	31
<i>Section 1 : le lien entre le contrôle budgétaire et la performance.</i>	<i>32</i>
<i>Section 2 : Source d'informations et outils d'appui du contrôle budgétaire.</i>	<i>37</i>
• Chapitre 3 : Contribution à l'amélioration de la gestion budgétaire de la MAP	53
<i>Section 1 : La pratique budgétaire au sein de la MAP</i>	<i>54</i>
<i>Section 2 : Méthodologie de la recherche</i>	<i>66</i>
<i>Section 3 : Contribution à l'amélioration de la Gestion budgétaire de la MAP</i>	<i>69</i>
CONCLUSION GENERALE	91

ABREVIATIONS

ABB	Activity Based Budgeting
ABC	Activity Based Costing
BBZ	Budget à base zéro
DFCG	Direction finance et contrôle et de gestion
DG	Directeur Générale
MAP	Maghreb Agence Pesse

INTRODUCTION GENERALE

Dans le contexte actuel caractérisé par la complexité et l'incertitude, l'entreprise se trouve soumise à plusieurs contraintes qui sont entre autres la contrainte de performance, de rentabilité et de gestion pérenne des ressources. Ainsi se doter d'un système de gestion adéquat et d'une bonne gestion prévisionnelle constitue un besoin indispensable pour les entreprises qui se veulent dynamiques et performantes.

Dès cet instant, la gestion budgétaire devient une stratégie indissociable de l'avenir de l'entreprise et une composante essentielle de contrôle de gestion conçue afin d'intervenir à différents niveaux en vue d'atteindre l'efficacité et l'efficience

L'efficacité de la gestion budgétaire réside, d'une part, dans la pertinence de l'élaboration qui se manifeste par l'évaluation rationnelle des budgets, et d'autre part dans le dynamisme du processus du suivi et du contrôle permettant d'apprécier les résultats d'exécution budgétaire.

Ainsi disposer d'un ensemble d'outils de contrôle budgétaire fiables et performants s'avère être nécessaire pour une gouvernance budgétaire renforcée.

Dans cette optique la gestion budgétaire constitue un facteur d'amélioration de la performance de l'entreprise qui permet d'apporter des éléments d'informations décisives aux dirigeants quant à l'atteinte des objectifs fixés pour initier des mesures correctives nécessaires

La gestion budgétaire se révèle donc être une nécessité absolue, son rôle est omniprésent dans chaque structure, particulièrement dans l'établissement bénéficiant d'une protection étatique (les subventions qu'elle reçoit de l'état).

Ces établissements sont soumis à des contraintes, notamment l'obligation qui leur est faite d'établir des budgets sincères, et d'optimiser la performance par une utilisation rationnelle des ressources allouées

La MAP (Maghreb Arabe Presse), étant un établissement public n'en fait pas exception et fait face à des difficultés qui ont trait à la gestion budgétaire :

- L'inefficacité des méthodes de prévisions utilisées qui engendre des écarts entre prévisions et réalisations
- La réalisation fréquente de dépassements budgétaires qui en résultent des demandes permanentes de modifications de crédits budgétaires
- L'absence d'outils de contrôle flexibles et fiables pour apprécier le pilotage de l'entreprise.

De ce fait, soucieux d'une bonne gestion économique, les dirigeants ont pris conscience de la nécessité de mettre en place des mesures d'amélioration de leur système prévisionnel et de disposer d'outils de pilotage adaptés pour atteindre les objectifs assignés à l'entreprise.

Ainsi mener une étude axée sur la rationalisation des ressources et sur la mise en place d'un contrôle performant présente un intérêt à deux niveaux :

Pour la MAP, il s'agit de contribuer à l'amélioration de sa gestion budgétaire par une évaluation de ses outils dans le but de rendre sa direction du budget et du contrôle de gestion plus performante.

Pour nous-même : cette étude nous permettra de mettre en pratique les connaissances théoriques acquises et de cerner la problématique actuelle du contrôle budgétaire dans un établissement public.

L'objet de cette recherche sera donc de répondre à la problématique suivante : Comment peut-on améliorer la gestion budgétaire au sein de la MAP ?

L'analyse primaire de cette question principale, suscite les préoccupations suivantes :

- Quelles sont les pratiques budgétaires de l'établissement ?
- Quels sont les outils et méthodes de contrôle budgétaire mises en œuvre pour aboutir à la performance ?
- Comment parvenir au renforcement du système de gestion budgétaire de l'établissement ?

Ce sont autant de questionnements auxquels nous tenterons de répondre dans cette étude à travers ce thème :

«La gestion budgétaire dans les établissements publics : entre pilotage de performance et rationalisation des dépenses, Cas de La MAP »

La présente étude est subdivisée en 3 chapitres :

- le premier chapitre concerne essentiellement les fondements théoriques de la procédure budgétaire enrichis des concepts généraux sur la gestion budgétaire.
- le deuxième chapitre consiste à décrire le processus du contrôle budgétaire et sa contribution à la performance de l'entreprise en faisant l'état des outils de contrôle de pilotage.
- le troisième chapitre quant à lui sera consacré au cadre pratique de notre étude dans lequel seront analysées les pratiques de la gestion budgétaires mises en place par la gestion budgétaire et qui donneront lieu à des propositions et recommandations.

● **Chapitre 1 : La procédure budgétaire.**

Introduction

Dans toute entreprise, les dirigeants sont appelés à prendre des décisions assurant le bon fonctionnement et la continuité de leurs activités. Toutefois certaines décisions imprudentes peuvent être prises par manque de planification et constituent par conséquent un obstacle à l'atteinte des objectifs de l'entreprise et à son développement.

De ce fait la mise en place d'une procédure budgétaire dans son système de gestion présente un intérêt crucial, car elle permet non seulement d'atteindre les objectifs attendus mais également d'anticiper les difficultés pouvant nuire à la rentabilité de l'entreprise.

Ainsi, pour une gestion budgétaire efficace, la procédure budgétaire doit englober tous les aspects prévisionnels de l'activité de l'entreprise. C'est donc un mode de pilotage et de mesure de performance qui garantit une gestion saine et rationnelle des ressources.

L'objet de ce chapitre est de présenter la procédure budgétaire. Après avoir défini le budget et la gestion budgétaire, nous identifions les différentes méthodes de budgétisation, ensuite nous présenteront les différents étapes d'élaboration et d'exécution du budget.

Section 1 : Les aspects fondamentaux de la gestion budgétaire

Paragraphe 1 : Définition et rôles d'un budget

On peut proposer deux définitions du budget, l'une extraite du code général de normalisation comptable, l'autre proposé par Loning & all ;

Le Code Général de Normalisation Comptable (CGNC) définit le budget comme une " prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à un programme déterminé "

"Le budget est la traduction monétaire, économique du plan d'action pour chaque responsable, correspondant à l'utilisation des ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négocié pour une période donnée et dans le cadre d'un plan."

En résumé nous pouvons dire que le budget est donc un système prévisionnel à court terme permettant de repérer à l'avance les difficultés, et de choisir les programmes d'activité, en vue d'atteindre la performance souhaitée.

1.1. Rôles des budgets :

Le budget composant essentiel du système de contrôle de gestion joue de multiples rôles (LECLERE.D, 2011, p : 10-11)

1.1.1. Le budget comme instrument de contrôle de gestion

Le budget apparaît tout d'abord comme l'une des pièces essentielles du système de gestion de l'entreprise, tout du moins dans la perspective classique du contrôle de gestion .En fonction des objectifs de l'entreprise et des informations disponibles sur l'état de la situation, le gestionnaire prend des décisions. Ces décisions sont ensuite exécutées et permettent d'atteindre certains résultats. Si l'information était parfaite, les décisions pourraient être optimales et les résultats correspondraient parfaitement aux objectifs. Or le gestionnaire est toujours en situation d'information imparfaite, car une information parfaite .Il faut donc s'attendre à ce que les résultats effectifs aient tendance à s'écarter des résultats attendus.

Pour s'opposer à cette dérive inéluctable, il est nécessaire de mettre en place un système d'information permettant de détecter le plus rapidement possible les écarts entre les prévisions et les réalisations, et d'induire de façon rétroactive des décisions correctrices

selon un processus de régulation, de pilotage, que l'on peut qualifier de « cybernétique »

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. Ce mécanisme de contrôle budgétaire, qui est au cœur des procédures de contrôle dans la plupart des entreprises, suppose bien évidemment l'établissement de prévisions budgétaires.

1.1.2. Le budget comme instrument de simulation et d'aide à la décision

Indépendamment du problème du contrôle de la réalisation, l'établissement du budget est un exercice permettant d'éclairer certains choix, en utilisant le modèle comptable analytique sous-jacent comme un outil de simulation.

En effet, pour être en mesure d'établir un budget, il faut identifier les facteurs qui ont une influence sur le niveau des charges, des produits et des résultats de l'entreprise. Une comptabilité analytique en direct costing, par exemple », permet de faire une analyse de la structure en charges fixes et charges variables et d'établir un modèle de l'exploitation. Ce modèle permet de faire des projections de charges prévisionnelles en fonction des niveaux d'activités prévisionnels retenus. Effectué pour les besoins de l'établissement des prévisions budgétaires, il peut être utilisé, par exemple, pour tester plusieurs hypothèses et mesurer l'impact qu'aurait telle ou telle décision sur le résultat prévisionnel.

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. Autrement dit, le budget définitif de l'entreprise peut être considéré comme l'une des multiples variantes ayant été testées en amont avant que les orientations définitives pour l'exercice budgétaire à venir ne soient finalement décidées : la mécanique budgétaire peut ainsi tourner à blanc plusieurs fois afin de tester différentes hypothèses.

1.1.3. Le budget comme instrument de motivation et gestion de conflits

Au-delà des aspects de pure technique comptable et budgétaire, 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.

En effet, certaines entreprises peuvent jouir d'un climat consensuel, chacun adhérant pleinement aux objectifs mis en avant par la direction. Toutes les approches actuelles dans le domaine du management visant à faire émerger une forte culture d'entreprise facilitant l'identification des salariés aux valeurs et aux objectifs de l'entreprise, toutes les méthodes utilisées en gestion des ressources humaines cherchant à développer la participation vont dans ce sens. Mais la plupart du temps, l'entreprise reste un milieu très conflictuel dans lequel les oppositions entre les services, entre les différentes catégories professionnelles, entre la direction et les organisations syndicales servent de toile de fond aux relations quotidiennes entre les individus. Dans cette perspective, le budget remplit souvent une fonction essentielle : celle d'explicitier financièrement les termes du compromis permettant de garantir la paix sociale nécessaire au fonctionnement normal de l'entreprise. En ce sens, le budget joue le rôle d'un « quasi-contrat » facilitant la convergence des motivations de tous les agents concernés. Toute la politique en matière de salaires, par exemple, trouve son expression dans les documents budgétaires, et le fait d'associer de façon décentralisée les représentants du personnel à l'élaboration des prévisions budgétaires est un facteur important assurant la transparence de la gestion et la possibilité d'obtenir un consensus.

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 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 & wallin,2000,p :519)

Paragraphe 2 :La gestion budgétaire

1.1. Définition

le C.G.N.C définit la gestion budgétaire comme « *mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables* »

A cette définition s'ajoute celle d'ALAZAR&SEPARI qui aborde un aspect supplémentaire : celui du contrôle à posteriori des réalisations avec ces mêmes prévisions, par la mise en évidence des écarts significatifs qui doivent entraîner des actions correctives.

1.2. Objectifs de la gestion budgétaire

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 les objectifs fixés en montrant comment le profil est généré et en identifiant les causes des résultats.
- En s'assurant de la comptabilisation des différents budgets partiels à l'égard des objectifs généraux, des moyens de l'entreprise et de la cohérence entre les différents budgets.(Norbert, 1989, p:246-248,)

En somme, la gestion budgétaire met sous tension l'activité de l'entreprise en comparant son activité effective à celle prévue et budgétée pour faire apparaître des écarts qui devront déboucher par la suite sur des actions correctives afin d'améliorer les performances économiques .

1.3. Typologie des budgets

2.3.1. Le budget des ventes

L'élaboration du budget des ventes est l'une des phases les plus importantes du processus budgétaire, car l'ensemble des autres budgets et le résultat final reposent sur la prévision qui en a été faite.

La prévision à court terme correspondante est déterminée à partir des éléments suivants :

- volume des ventes passées ;
- objectifs de vente pour l'année à venir ;
- études de marché ;
- actions de promotion et politique de prix ;
- situation de la concurrence.

A partir de ces canaux, chaque responsable au sein de l'organisation commerciale établira des prévisions de ventes en quantités, qui feront apparaître constamment.

- les quantités prévues pour chaque produit, mois par mois ;
- les produits en lancement ou en cours de suppression ;

- les niveaux de stocks de produits finis prévus pour chaque mois.

Ces prévisions quantitatives seront ensuite valorisées sur la base des tarifs prévus, afin d'obtenir une prévision de chiffre d'affaires par mois. Les prix de vente des nouveaux produits seront déterminés selon les règles en vigueur et, en ce qui concerne les produits existants, les prix de vente prévisionnels seront établis à partir d'une politique générale des prix et de la situation concurrentielle des produits. Cette prévision d'évolution des prix est fonction des conditions du marché et de la concurrence.

2.3.2. Le budget de production

Dans une entreprise industrielle, l'élaboration du budget de production est l'une des tâches essentielles à l'intérieur du cycle budgétaire ; c'est certainement là que se situe le travail le

plus important du contrôle de gestion, et c'est aussi le budget à l'établissement duquel travaillent le plus grand nombre de responsables.

L'élaboration du budget de production se décompose en plusieurs étapes successives, au cours desquelles la concertation entre les différents services concernés est indispensable.

- Détermination des quantités de produits à fabriquer
- Elaboration du budget achats / approvisionnements
- Elaboration du budget de la main d'œuvre productive et des frais des ateliers de fabrication
- Elaboration du budget des frais généraux d'usine.

2.3.3. Le budget d'approvisionnement

Le budget des achats de matières est établi en quantités et en valeurs d'après les prévisions de production élaborées précédemment et en fonction de l'évolution souhaitée du stock matières.

Les quantités sont issues des nomenclatures techniques des produits et tiennent compte des évolutions technologiques prévues, tant par le bureau d'études, que par le marketing.

Les prix d'achats prévisionnels sont fixés en fonction d'une évolution probable des prix et des politiques de vente des fournisseurs. Ils tiennent compte des remises, rabais et

autres ristournes, et il y a lieu de vérifier que leur évolution est cohérente avec celle des prix de vente.

Notons pour mémoire, que le budget d'achats élaboré par le service responsable des achats doit aussi intégrer le coût des transports sur achats, le coût des services achats et autres frais d'approvisionnement et des prévisions mensualisées des niveaux de stocks matières, valorisés en fonction des prévisions.

2.3.4. Le budget des investissements

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

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

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

L'objectif de ces procédures peut être de :

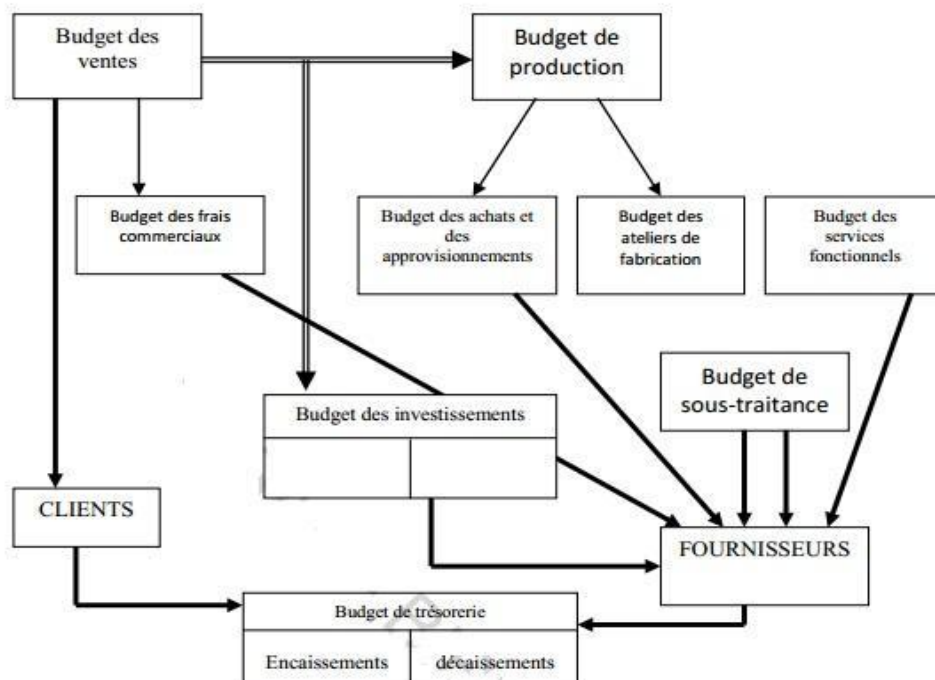
- Choisir entre projets alternatifs dans un domaine où les décisions ne peuvent pas s'appuyer sur des phénomènes d'apprentissage (le développement d'un produit est différent du lancement du produit précédent) et où les univers dans lesquels se positionne la décision sont incertains : les outils d'aide à la décision peuvent aider le gestionnaire dans ses choix ;
- S'assurer que les projets d'investissements proposés par les responsables opérationnels sont cohérents avec le développement à long terme et la stratégie de l'entreprise : c'est l'objet du plan de financement.
- S'assurer de la validité des projets sur les plans commerciaux, techniques, financiers et légaux pour en cerner les avantages et les risques et en déterminer la rentabilité : c'est le but des méthodes d'évaluation des investissements.
- Suivre la mise en œuvre des investissements pour faire respecter les prévisions de dépenses telles qu'elles sont budgétées dans le budget des investissements.

(DAYAN &al, 2004,p : 833)

2.3.5. Le budget de trésorerie

Le budget de trésorerie est la transformation des charges et produits de tous les budgets précédents en encaissements et décaissements, notions qui privilégient l'échéance des flux monétaires, il ne peut donc être établi qu'une fois l'ensemble de la démarche budgétaire d'un exercice élaboré et les différents budgets approuvés.

Figure 1. Budget de trésorerie



Source : TINGUINT (2007 : 29)

Dans une optique strictement budgétaire, le budget répond à deux impératifs :

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

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

- La collecte des informations nécessaires ;
- La préparation des budgets partiels de trésorerie ;
- L'élaboration et l'ajustement du budget récapitulatif de trésorerie(DAYAN& Al, 2004, p : 833 :)

1.4. Les méthodes de budgétisation

2.3.6. La technique classique de reconduction ajustée

La technique de reconduction ajustée consiste à prendre le budget de l'année précédente comme base pour l'élaboration du budget de l'année à venir, puis à intégrer des augmentations de prix et de salaires dans un cadre global fixé par la Direction. Les propositions sont ensuite discutées lors des navettes budgétaires et c'est souvent le plus habile en négociation qui va emporter la mise.(CABANE, 2014, p:281).

Nous pouvons dire que c'est une technique qui consiste à élaborer le budget de l'année à venir en se basant sur l'exercice antérieure auquel des réajustements seront apportés en fonction de l'évolution du coût de vie ou des changements intervenus au cours de l'exercice budgétaire .

2.3.7. La méthode du budget à base zéro

La BBZ est une méthode de budgétisation qui a pour principe de construire un budget uniquement fondé sur les objectifs à atteindre, indépendamment de toute référence au budget de l'année N-1. Cela signifie que chaque dépense doit être justifiée et que par principe la reconduction d'un budget d'une année sur l'autre , en se référant aux acquis du passé, n'est pas obligatoire.(CABANE, 2014,p:281)

Le terme budget base zéro ne signifie pas que les budgets sont remis à zéro chaque année. Il s'agit plutôt d'une procédure de mise sous tension du management afin de mieux définir les objectifs à atteindre, d'évaluer les alternatives et les actions à accomplir, d'établir l'ensemble des possibilités de financement et d'évaluer la charge de travail et les indicateurs de mesure de la performance. Enfin, il s'agit surtout de forcer les managers à prioriser leurs choix et à parvenir à établir rationnellement ces choix. (BERLAND,2009,p : 90)

Cette méthode vise donc à éviter que les budgets successifs ne soient que la reconduction des budgets des années précédentes et implique un réexamen systématique des activités à inscrire dans le budget de l'année à venir.

2.3.8. Activity Based Budgeting ABB

La méthode de construction budgétaire ABB (« Activity Based Budgeting ») dérivée de « l'Activity Based Costing » s'appuie sur une modélisation des coûts par activités et par services.

En effet cette méthode est en liaison directe avec les méthodes ABC et ABM et constituent au même titre qu'eux un outil pertinent de mesure de la performance de l'activité de l'entreprise. L'ABB consiste à prendre comme point de départ les activités nécessaires pour réaliser les objectifs de vente et de production afin de pouvoir faire une budgétisation des ressources qui seront consommées par ces méthodes, et pour cela l'entreprise devra procéder suivant ces étapes:

- Estimer les volumes de vente et de production (comme pour un budget normal en insistant sur les produits qui ont des caractéristiques différentes)
- Prévoir la charge de travail de chaque activité.
- Evaluer et budgétiser les ressources qui seront consommées par les activités.
- Déterminer la capacité de chaque activité.

Cette méthode a pour intérêt de concentrer ses efforts sur une amélioration de la productivité en vue d'une optimisation des ressources utilisées par les activités au lieu de recourir à une négociation avec les responsables pour une éventuelle réduction des frais . Les budgets ne sont plus des instruments des coûts, mais des outils permettant de déterminer les causes et les effets des variations inattendues des paramètres.

2.3.9. Le budget performance

Il est construit en portant attention à diverses responsabilités assumées par l'unité administrative en cause, puis en regroupant les coûts selon leur vocation plutôt que selon leur nature. Le budget performance est simple, respecte la structure de coûts adoptée par la comptabilité financière en la rendant toutefois plus explicite. Ici les frais généraux sont répartis en fonction d'une base arbitraire (Wigman, 2006, p : 120)

Cette méthode a pour avantage de fournir une image fidèle de la situation financière de l'entreprise et permet une meilleure appréciation des coûts d'un établissement.

2.3.10. Le budget programme

Le budget programme organise les choix budgétaires autour des politiques publiques, compare les coûts et les résultats des programmes et n'en retient que les plus efficace par

rapport aux priorités. Un programme ne vaut donc que par sa capacité à résorber un déficit, accroître des capacités, réduire un fléau. Sous cet angle, le budget est l'étape finale qui passe par la prospective, la planification et la programmation, avant la budgétisation. Il est centré par les objectifs que l'on cherche à atteindre (sorties ou 'out-come') plutôt que sur des rubriques classiques de dépenses pour des activités ou des moyens (centrées ou input). (GEORGES, 2000, p:8).

En d'autres termes, le budget programme est le reflet d'un processus qui met en valeur des fins à atteindre et les traduit en dépenses nécessaires. C'est un instrument de politique économique et sociale qui revêt un caractère hautement technique au niveau de son élaboration.

1.5. Les acteurs impliqués et leurs rôles

Le processus budgétaire implique l'intervention de plusieurs acteurs qui remplissent différentes missions dans le but de réussir le budget. Ainsi il est essentiel de les identifier de sorte qu'en cas de dysfonctionnement dans le processus, il soit clairement identifié.

2.3.11. La direction générale.

Elle est l'organe de la société .Elle établit le plan stratégique et retrace les objectifs généraux en s'assurant de leur compatibilité avec la mission et l'intérêt global de l'entreprise. La direction générale chiffre ses objectifs et les exprime en fonction de la performance attendue de chaque centre de responsabilité.

2.3.12. Le contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est un acteur important pour le bon déroulement du processus budgétaire. Il participe à la conception des documents de collecte d'informations budgétaires et en assure la diffusion et le suivi durant la période d'exploitation retenue. Enfin le contrôleur procède à la consolidation du budget global et participe avec la direction à l'élaboration du calendrier budgétaire et l'arbitrage du budget.

2.3.13. Les responsables des centres de responsabilité budgétaires

Les responsables des centres de responsabilité budgétaire jouent un rôle essentiel dans l'élaboration du budget, ils communiquent des informations pertinentes sur les réalités du marché du fait de leurs relations et échanges avec l'ensemble du personnel.

Les responsables des services expriment, en quantifiant :

- leurs objectifs
- les actions à mettre en œuvre
- ainsi que les besoins en ressources à allouer.

2.3.14. Le comité du budget

Le comité du budget se compose des divers responsables, d'unités administratives et opérationnelles, il a un rôle de médiateur au sein du comité et veille à la préservation de la convergence des idées dans le but de sauvegarder les intérêts de l'entreprise.

Il a pour avantage d'élargir le nombre d'intervenants qui partageront le choix de l'organisation. Il a aussi pour mission de protéger le contrôleur de gestion perçu comme le porteur de mauvaises nouvelles.

Section 2 : La procédure budgétaire

Paragraphe 1 : Définition et objectifs

« La procédure budgétaire peut être vue avant tout comme un découpage de divers budgets, correspondant au découpage de l'entreprise en centre de responsabilité »
(LONING et al, 2008, p: 95)

La procédure budgétaire est la démarche de budgétisation poursuivie par l'entreprise. Elle correspond à la phase de la gestion budgétaire qui consiste à définir à court terme l'action de l'entreprise en terme de moyens et d'objectifs. Ainsi Chaque responsable se voit attribuer un budget qu'il conçoit, chiffre et propose à la direction ; après discussion et acceptation par la direction, le responsable assure l'exécution de son budget.

Afin de mieux appréhender la notion de procédure budgétaire, il est primordial de comprendre l'objectif qu'il vise dans une organisation.

L'objectif que vise la procédure budgétaire, est la mise en place d'un réseau de budgets qui couvre toutes les activités de l'entreprise, et respecte l'interaction existante entre les sous-ensembles qui la constituent. Dans le cadre d'une procédure budgétaire, les objectifs sont définis annuellement par la direction générale.

La procédure budgétaire avait aussi pour objectif de gérer et de responsabiliser les employés. Elle pouvait également être perçue comme un facteur de satisfaction (BOISVERT, 2007, p : 12,)

Paragraphe 2 : La planification budgétaire

Le budget est un outil essentiel de planification dans la gestion budgétaire. Il a pour objet de choisir une stratégie puis de fournir des réponses concrètes à des questions opérationnelles mettant en jeu l'avenir de l'entreprise.

La planification est alors une démarche qui consiste, à partir d'une connaissance de l'entreprise, ainsi que de ses forces et faiblesses (diagnostic), à faire des choix concernant l'avenir à long terme (plan stratégique), et à définir les moyens permettant de concrétiser ces choix (plan opérationnel). (GARMILIS et Al,1992, p:11)

La planification a des avantages qui contribuent à la maîtrise du futur. On distingue :

- L'anticipation et la maîtrise des changements dans l'environnement par une attitude volontariste.
- La coordination de l'ensemble des activités de l'entreprise pour atteindre les buts visés
- La réalisation d'une meilleure décentralisation des activités
- Le contrôle efficace de la réalisation des objectifs poursuivis par rapport aux standards définis dans les plans(GILMORE, 1970,P:112)

Mais elle présente aussi des risques tels que :

- Risque d'obsolescence des plans lorsque l'environnement est instable, turbulent ;
- Les plans ne peuvent pas remplacer l'intuition et la créativité ;
- Risque de développer une vision 'court termiste ' (BIDAULT, 1988, p : 45)

La procédure de planification se déroule en trois étapes :le plan stratégique, le plan opérationnel et le plan d'actions et budget.

1.1. Le plan stratégique :

Le plan stratégique est un processus qui fixe les grandes orientations stratégiques, les grands objectifs et les principaux choix : couple produits /marchés, spécialisation/diversification, internalisation/investissement.(CORHAY & MBANGALA, 2008,p : 261)

Il consiste à faciliter l'acquisition, l'utilisation et l'affectation des ressources nécessaires à la réalisation desdits objectifs (CHANDLER, 1998,p: 93,).

Le plan est souvent établi pour une période de 5 ans et exprimé sous forme de texte traçant les orientations générales de l'entreprise.

L'objectif 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 de s'interroger sur la direction de l'entreprise et ses priorités. A 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,p : 127)

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 meilleurs résultats d'un processus de conception créatif ;
- Les stratégies doivent émaner d'un processus de conception complètement développés ;
- Les stratégies doivent être explicites et, si possible articulées, ce qui signifie qu'elles doivent rester simples ;
- Les stratégies doivent être mises en œuvres (BELANGER, 1997, p : 19,)

La surveillance de l'avancement du plan de mise en œuvre et l'examen du plan stratégique doit être assuré en permanence. La mise en œuvre de la stratégie peut impliquer des modifications du plan stratégique pour garantir un meilleur alignement avec les objectifs prédéterminés et les dates d'échéances .

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 soit une bonne façon de contrôler le processus d'introduction d'un changement stratégique (MINTZBERG ET ROMELAER, 2004,p : 154)

Le plan stratégique une fois terminé, conduira à la mise en place du plan opérationnel.

1.2. Le plan opérationnel :

Le plan opérationnel décline les orientations stratégiques en allouant des moyens et en assignant des objectifs aux principales fonctions ou divisions de l'organisation. Ces plans sont donc détaillés et quantifiés pour un horizon à moyen terme (1 à 3 ans) d'où la désignation plan opérationnel annuel (POA). Ce type de plan constitue un instrument de coordination entre les différentes fonctions et s'établit à partir des centres de responsabilité, selon la démarche suivante :

- l'orientation de la direction générale ;
- l'établissement des plans d'action sectoriels ;
- la négociation budgétaire ;
- la description détaillée des différents plans d'actions. (CORHAY & MBANGALA, 2008, p : 261)

Laplanification opérationnelle consiste alors pour une organisation 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,p : 73)

Cependant l'élaboration du plan implique le respect de certaines règles à savoir :

- bien identifier les actions à mettre en place ;
- prendre conscience des priorités et faire preuve de sens pratique ;
- être concis et clair aussi bien sur le fond que sur la forme ;
- prendre compte de tous les aspects pratiques et être le plus exhaustif possible.

1.3. Le plan d'actions et budget :

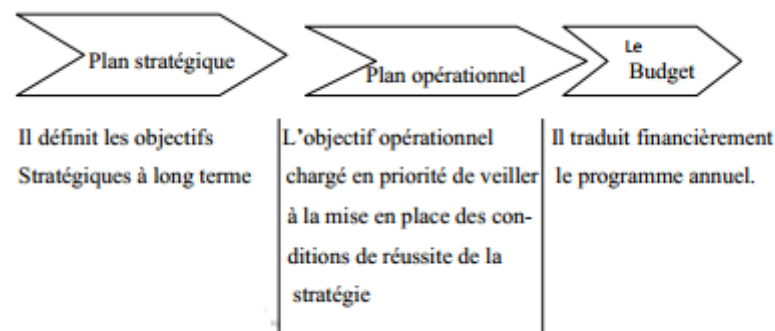
Le plan d'actions est classiquement élaboré par centre de responsabilité en s'appuyant sur l'identification des variables d'action. Il prend en compte les orientations de la direction générale et en décline les stratégies au niveau des centres de responsabilité et des fonctions .il conduit donc à établir des plans sectoriels et à chiffrer les besoins d'investissement compte tenu des objectifs à atteindre , des hypothèses d'environnement, des actions à entreprendre et des plans de rechange à mettre en œuvre en cas d'écart sur les hypothèses. Il entraine alors le chiffrage des moyens nécessaires, compte tenu du calendrier des actions à entreprendre, et les comptes prévisionnels. (LONING,2008,,p :93).

En ce sens, 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. Un 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 ouvert par le plan d'actions. Il s'agit de cerner les différents facteurs présents dans les activités de l'entreprise.

- Objectifs : ce 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 les indicateurs de performance qui sont définis pour mieux apprécier la réalisation du plan et des objectifs ;
- Moyens de vérification : divers procédés mis en place pour permettre la vérification et la fiabilité des indicateurs retenus ;
- Délais ou périodes : le temps de réalisation nécessaire pour chaque activité ;
- Responsables : la désignation des personnes en charge de chaque opération ;
- Ressources à engager : le budget des dépenses prévus pour chacune de ces opérations ;
- Ressources à mobiliser : l'ensemble des ressources disponibles pour la réalisation de chaque activité ;
- Hypothèses : formulation des hypothèses (CHAMBERLAIN, 1986,p:85)

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 et mesurer la capacité de l'entreprise à réaliser ses prévisions et sa stratégie. Un exécutif 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, p : 98)

Figure 2 .Processus de planification budgétaire



Source : Dayan & al (2004 ,831)

Paragraphe 3 :L'élaboration du budget

L'élaboration de budget est une phase essentielle du processus budgétaire, elle se fait en fonction de l'environnement de l'entreprise. Face à un environnement complexe et incertain marqué par une évolution rapide, 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.

1.1. Les principes d'élaboration du budget

Pour atteindre son efficacité l'élaboration du budget doit respecter six grands principes :(GERVAIS, p : 275 ,2000)

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

Le système budgétaire doit concorder avec les objectifs de la politique générale de l'entreprise.

Il intervient à la fois comme un moyen de mise en œuvre à court terme et un outil de contrôle des plans préalablement élaborés par l'entreprise.

En effet à partir des repérages des signaux faibles, d'une analyse de l'environnement et d'une étude du potentiel de l'entreprise, une stratégie est habituellement définie, c'est-à-dire des objectifs à long terme : un mode d'action pour y parvenir, plus une allocation des ressources par grandes masses .Cette stratégie engendre, dans un deuxième temps, une répartition des rôles, et l'élaboration des plans à long et moyen termes. Le système budgétaire qui est à la fois un moyen de mise en œuvre à court terme et un moyen de contrôle de ces plans, ne peut se situer que dans leur contexte, il ne remet pas en cause la réflexion à long terme.

- Principe de la totalité du système budgétaire.

Le système budgétaire doit couvrir l'ensemble des activités de l'entreprise. En effet, pour que les différentes fonctions soient coordonnées et en équilibre les unes par rapport aux autres, il est important de définir les missions des différents services et éviter que leur action respective ne se contrecarre pas. Ainsi les diverses actions devront conduire au même objectif global et garantir sa réalisation.

- Principe de superposition du système budgétaire et du système d'autorité.

Le découpage et la présentation des budgets doivent se calquer sur le système d'autorité, c'est à dire en fonction de la répartition de l'autorité entre les cadres, car les plans d'action sont le fait des responsables de l'organisation. Cependant, l'entreprise peut être organisée par services fonctionnels, par produits, par zones géographiques ou par projets. Quel que soit le type de partage de l'autorité, le système budgétaire se calque dessus.

- Principe de non-destruction de la solidarité nécessaire entre les Départements.

L'identification claire des responsabilités ne doit pas nuire à l'esprit d'équipe et aux solidarités interdépartementales nécessaires. Ainsi, chaque responsable doit chercher à optimiser sa performance locale sans que cela empêche l'obtention d'une performance globale.

En effet le système budgétaire repose sur un principe d'organisation qui consiste à ce que la hiérarchie intervienne pour assurer la coordination entre les différentes unités si l'interrelation entre eux est faible et à passer à la phase de négociation qui permettra à chaque responsable de prendre conscience des contraintes des autres .

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

Un système budgétaire n'est efficace que si une bonne politique du personnel existe. Le personnel doit avoir une orientation à peu près compatible avec le système de l'entreprise et doit s'impliquer avec motivation dans la réalisation des actions selon la logique budgétaire. Il s'agit de trouver un système d'animation dont l'orientation convient avec les mentalités ambiantes et la logique budgétaire. Une gestion budgétaire ne peut réussir, que si le système d'incitation qui lui est associé correspond à la culture dominante du personnel.

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

Chaque fois que des nouvelles informations significatives apparaissent, une révision budgétaire est nécessaire. Il s'agit d'adapter ses points de repère aux réalités changeantes, de façon à toujours être informé sur la situation actuelle.

Il est cependant recommandé de prévoir des situations dans lesquelles les prévisions budgétaires seront actualisées (changements importants intervenant sur une ou plusieurs variables considérées comme facteurs exogènes) et dans ce cas il conviendra de réaliser les modifications éventuelles.

1.2. Les étapes d'élaboration du budget

Plusieurs auteurs ont abordé le processus budgétaire sous ses différents angles, nous essayons dans ce qui suit de présenter une démarche en sept étapes énumérées ci-dessous.

2.3.15. la réalisation des études préparatoires

Cette étape consiste à mener une analyse générale sur les tendances économiques du marché pour l'année à venir et son incidence sur l'évolution de l'entreprise.

Cette étude doit porter sur :

- l'élaboration des états estimatifs des ventes pour les activités nouvelles ;
- les prévisions des charges commerciales et techniques qui en découlent ;
- l'examen de l'investissement à réaliser ;
- la révision des décisions pouvant modifier la répartition des tâches et donc structure du budget. (HUTIN, 2010,p : 47)

Cette étude est pilotée par la direction générale qui peut désigner un comité de cadre ou faire appel à un cabinet spécialisé pour la réalisation de ce travail.

2.3.16. la diffusion de la note d'orientation générale

La direction générale transmet à toutes les centres de responsabilités un document sous forme de guide où figurent les orientations et l'objectif à atteindre pour l'année à venir.

L'un de ses rôles est d'assurer dès le début la coordination entre les budgets et les plans opérationnels en faisant du budget l'expression quantifiée d'une politique. (HENOT ; 2007,p : 71)

Le document d'instruction budgétaire (ou lettre d'orientation générale) doit mentionner :

- les hypothèses à retenir ;
- la liste des documents à utiliser ;
- les nouvelles principes et normes budgétaires ;
- le calendrier budgétaire.

Le contrôle de gestion aide la direction générale dans la formulation des objectifs généraux ou dans la détermination des hypothèses.

2.3.17. l'élaboration des budgets fonctionnels

Chaque centre de responsabilité est amené à confectionner son propre budget tout en veillant au respect des orientations définies par la direction générale.

Il revient donc aux responsables de chaque centre de :

- établir des budgets conformes aux instructions figurant dans la note d'orientation
- s'assurer de la bonne articulation des différents postes budgétaires (personnel, matériel, investissement, fonctionnement)

Ces pré-budgets détaillés des centres de responsabilité sont ensuite transmis à la hiérarchie (Direction générale, comité budgétaire ou contrôleur de gestion) pour consolidation.

2.3.18. le pré-budget

A partir des données des études préparatoires et des prévisions des services fonctionnels (marketing, direction technique...), le service de contrôle de gestion va estimer par grandes masses les résultats possibles pour l'année à budgéter. Ce travail oblige à tester les différentes simulations faites par les responsables en comité budgétaire afin de retenir le projet budget qui apparait le meilleur.

Le recours à un modèle de simulation informatisé est nécessaire pour éviter des calculs fastidieux. (CABANE,2005, p : 229)

Les caractéristiques du pré-budget sont :

- un budget global.
- non mensualisé
- préparé par le service budgétaire ou par le service de contrôle de gestion (GIRAUD, 2003,P: 121)

Le pré-budget constitue donc le véritable lien entre la planification stratégique et la planification à court terme, en étant la charnière entre la stratégie et la mise en œuvre opérationnelle

2.3.19. consolidation des budgets

Cette phase qui est assurée par le contrôleur de gestion a pour objectif principal de vérifier le réalisme et la cohérence interne des propositions des différents services. Elle aboutit à la confection de l'avant-projet de budget en vue des négociations budgétaires

Il revient donc au contrôleur de gestion de :

- faire remonter les discussions tout au long de la ligne hiérarchique ;
- consolider pour avoir une vue d'ensemble de l'entreprise ;
- vérifier de la cohérence interne (prix de cession interne notamment)
- apprécier le degré de réalisme des hypothèses et de leur sensibilité aux variables (BOUQUIN, 2001, P:382)

2.3.20. les arbitrages de la direction

Elle correspond à une phase de négociation entre la direction générale et les responsables de centre lors de réunions afin de parvenir à un accord sur les objectifs d'activités ,de recettes,de cout et d'investissement qui seront retenus au niveau de chaque centre .

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

2.3.21. l'adoption par le conseil d'administration

Une fois le budget est validé , une approbation du projet par le conseil d'administration s'impose .Cette étape demeure importante dans la mesure où le conseil est le seul organe habilité à autoriser l'exécution du budget et à apporter des modifications sur les résultats obtenus. C'est pourquoi la direction générale doit suivre constamment les phases antérieures pour que les corrections éventuelles ne bouleversent pas totalement le travail

effectué. On obtient ainsi un budget définitif, qui théoriquement, doit être arrêté avant la fin de l'exercice.

Il est à noter que ce budget étant établi en N peut faire l'objet des réajustements compte tenu des réalités de l'exercice $n+1$.

1.3. Le calendrier budgétaire :

L'élaboration d'un calendrier budgétaire est une étape essentielle pour préparer l'exécution d'un budget. A ce niveau, disposer d'une procédure de planification revêt une grande importance.

En effet en l'existence d'un processus formel de planification, les objectifs et politiques déterminées par le plan opérationnel sont terminées en juin. Ce qui permet d'examiner dès cette période les hypothèses et les grandes lignes du plan d'action de l'année budgétaire à venir fixés préalablement par les responsables opérationnels.

En général, le processus budgétaire doit débuter en septembre pour être complètement terminé avant le début de l'année budgétaire.

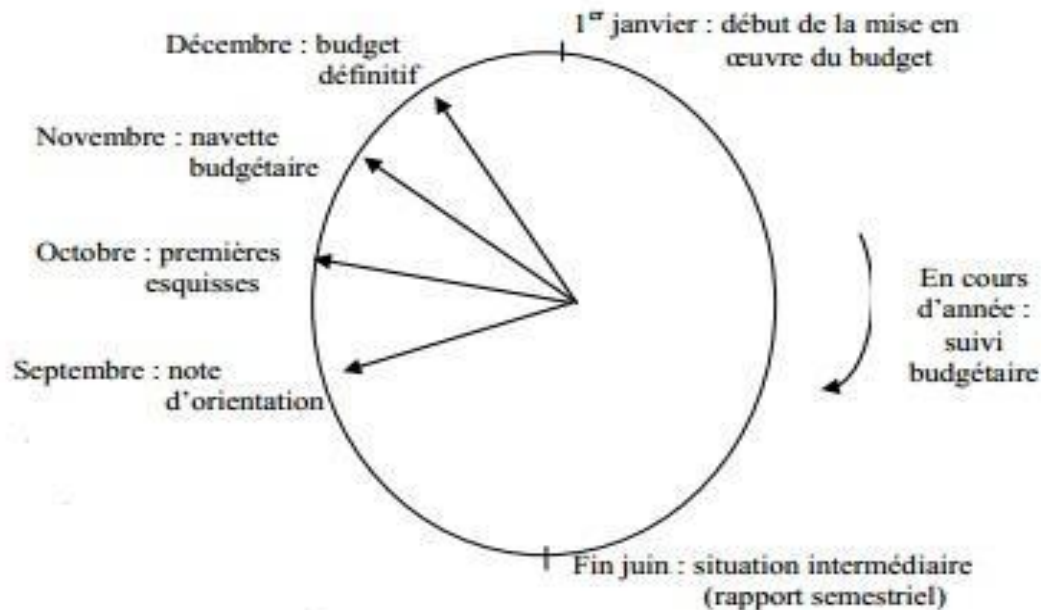
L'objectif principal du travail consiste pour les opérationnels à faire concorder les objectifs et le plan d'action avec la conjoncture économique et à mensualiser les chiffres budgétaires pour faciliter le suivi. Le travail d'élaboration des budgets est donc facilité et beaucoup plus court.

Cependant ; en absence de processus formel de planification, l'élaboration du budget prend beaucoup plus de temps et le travail démarre un peu tard puisque les responsables opérationnels doivent fixer les stratégies et les politiques.

Le calendrier doit préciser pour chaque poste le travail budgétaire à faire en indiquant toutes les informations nécessaires et les opérations budgétaires à effectuer à chaque stade :

- Qui collecte l'information ?
- Qui la transmet, à quelle date et à qui ?
- Quelle instance est autorisée à prendre telle décision ?

Figure 3 – Le cycle budgétaire



Source : (Leclere, 1994,p: 18)

Paragraphe 4 :L'exécution budgétaire

Après l'établissement du budget définitif, vient la phase de mise en œuvre appelée exécution budgétaire qui se définit comme une mise en œuvre des actions programmées conformément aux budgets conçus par l'entreprise et la saisie en terme monétaire, dans les différents comptabilités (budgétaire, générale ; analytique). Pour assurer son bon déroulement et la bonne gestion financière de l'entreprise, l'exécution budgétaire doit respecter certains principes : (Doriath ; 2001)

1.1. Les grands principes règlementaires¹

Il s'agit des règles d'or qui réglementent la préparation des budgets fonctionnels. De manière générale, elles sont destinées à encadrer l'action de l'entreprise en matière de dépenses et de recettes. Al'origine, ces principes sont au nombre de quatre :

¹Ministère de l'économie et des finances *Les principes des finances publiques*, [www .lof.finances.gov.ma](http://www.lof.finances.gov.ma) (consulté le 10 Mars 2017)

- **le principe d'annualité budgétaire**

Le principe de l'annualité vise à ce que les prévisions de recettes et de dépenses contenues dans le budget ne soient pas établies pour une période trop longue. Ainsi l'exécution doit s'effectuer entre le 1er janvier et le 31 décembre de chaque année.

- **le principe de spécialité budgétaire**

C'est le principe, selon lequel les dépenses ne sont accordées que dans le cadre d'un budget. Les crédits sont ainsi ouverts de manière détaillée, et sont spécialisés par chapitre groupant les dépenses selon leur nature ou selon leur destination.

Le principe de spécialité des dépenses des budgets consiste alors à n'autoriser une dépense qu'à un service et pour un objet particulier.

- **le principe d'unité budgétaire**

Le principe stipule que l'ensemble des recettes et des dépenses doivent être retracées dans un document unique. Il s'agit ainsi de s'assurer de la bonne lisibilité du budget, et donc, avoir une vision précise et globale de la situation financière.

- **le principe d'universalité budgétaire**

Ce principe recouvre deux règles : celui de non-compensation et celui de non-affectation.

- La règle de non-compensation, qui interdit la compensation des dépenses et des recettes. Ainsi, les ressources et les charges sont comptabilisées chacune de son côté, il est donc pas possible de soustraire certaines dépenses de certaines recettes.
- La règle de non-affectation, qui interdit l'affectation d'une recette à une dépense déterminée. Autrement dit, l'ensemble des recettes devrait servir à la couverture de l'ensemble des dépenses, et ce de façon indifférenciée.

À ceux-ci s'ajoute le principe moderne de sincérité budgétaire, introduit par la loi relative aux lois de finances :

- **Le principe de sincérité budgétaire**, renvoie à la sincérité budgétaire et à la sincérité comptable
- la sincérité budgétaire implique une sincérité dans les évaluations opérées, ce qui interdit les sous-estimations des dépenses et les surévaluations des recettes, et une sincérité des informations fournies

- la sincérité comptable exige le respect des principes et des règles comptables et implique l'exactitude et la régularité de des comptes qui doivent donner une image fidèle et sincère de la situation financière.

1.2. La procédure d'exécution du budget ²

L'exécution du budget se traduit par la mise en œuvre des procédures internes, conformément aux principes budgétaires sus -mentionnées et la comptabilisation des réalisations budgétaires.

Une fois le budget est adopté, il y a lieu de procéder à :

- La ventilation des dotations budgétaires par centre de responsabilité
- La mensualisation des budgets
- La définition des délégations à accorder aux différents responsables de centre pour l'exécution de leurs budgets (crédits ouverts)

L'exécution de budget constitue dès lors un document financier obligatoire qui doit être strictement appliqué et qui nécessite une série d'opérations administratives aussi bien en matière de recettes que de dépenses, c'est à dire des décaissements et des encaissements.

2.3.22. L'exécution des recettes:

L'exécution des recettes se fait suivant deux phases :

- La phase administrative des recettes concerne l'émission de l'ordre de recettes en vertu duquel le comptable pourra recouvrer la créance. Cet ordre doit indiquer les bases de la liquidation, qui correspond, dans les entreprises commerciales, à la facturation des prestations fournies par l'entreprise à ses clients ;

- La phase comptable des recettes consiste en la prise en charge et le recouvrement des ordres de recettes par les services comptables et financiers de l'organisation. Préalablement à la mise en recouvrement, le comptable doit s'assurer de la régularité de ceux-ci, en vérifiant notamment l'existence de l'autorisation.

² Les procédures d'exécution des recettes et des dépenses, <http://www.fallaitpasfairedudroit.fr> (consulté le 20 Avril 2016)

Certaines recettes peuvent s'exécuter selon des procédures dérogatoires. C'est le cas des recettes encaissées sans émission d'un titre de recettes puisqu'elles ont été établies directement par le contribuable: par exemple, impôts indirects ou des droits de douanes. Les opérations de liquidation et de recouvrement étant, ici, assurées par la même administration. D'autres recettes non définitives, telles que des avances ou des acomptes sur travaux, peuvent également être encaissées sans liquidation.

Il y'a aussi le cas des régies de recettes dans lesquelles un régisseur effectue toutes les opérations, y compris le recouvrement sans l'intervention d'un comptable mais qui reste, cependant, sous son contrôle.

2.3.23. L'exécution des dépenses

L'exécution des dépenses s'articule également autour de deux phases suivantes :

- 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 découlera 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 commence par le contrôle a posteriori des différentes opérations de dépenses et de la présence des pièces justificatives. Plusieurs éléments sont, ainsi, examinés : qualité de l'ordonnateur, bonne imputation budgétaire de la dépense, disponibilité des crédits, validité de la créance.

Cette phase correspond à l'opération matérielle de paiement. Elle est de la responsabilité exclusive des services financiers. Également, 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 payables définitivement sans ordonnancement ; le comptable se base sur les éléments de la liquidation.

- 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 ;
- Les régies d'avances : même principe que les régies de recettes, il existe ainsi des régies de dépenses dans lesquelles un régisseur effectue toutes les opérations, y compris le paiement.

Par conséquent, les données budgétaires doivent être centralisées et comptabilisées et chaque responsable doit informer sa hiérarchie des valeurs réalisées par son service ainsi que les écarts significatifs observés et les mesures de corrections prévues afin d'assurer le suivi des objectifs et le bon déroulement de l'activité qui ne peut s'effectuer qu'en la présence d'un processus de contrôle budgétaire.

Conclusion

Enfin, à travers cette présentation théorique de la gestion budgétaire, nous pouvons dire que la prévision et la planification sont les éléments les plus importants de la procédure budgétaire. Les rôles attribués à celle-ci apparaissent généralement comme des déterminants de coordination, de rentabilité et de performance au sein de l'entreprise.

En effet en cas d'incompatibilité entre les différents budgets, ce sont plutôt les perspectives de l'entreprise qui sont remises en cause.

Ainsi pour une gestion susceptible de contribuer à la viabilité et la rentabilité de l'entreprise, la procédure budgétaire doit être adjointe à un système de contrôle budgétaire efficace et régulier. C'est dans ce sens que nous allons aborder dans un deuxième chapitre les étapes, les principes et les techniques de contrôle à mettre en œuvre afin d'aboutir à la performance de l'entreprise.

- **Chapitre 2 : Le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise.**

Introduction

Dans l'optique d'une meilleure performance économique et financière, l'entreprise est dans l'obligation de suivre en permanence son activité en identifiant et évaluant les risques pertinents pouvant influencer le bon déroulement du budget et menacer sa continuité.

Cependant le fait de se donner un budget précis avec des objectifs à atteindre ne garantit toujours pas l'obtention des résultats souhaités, vu l'instabilité et la complexité de l'environnement qui le rend imprévisible. C'est pourquoi il est nécessaire de mettre en place une procédure de contrôle budgétaire efficace dans le but de repérer les éventuels écarts qui conduiront à déclencher les actions correctives nécessaires.

Il propose donc une réponse à un certain nombre de problèmes constatés pour lesquels la recherche des solutions s'impose, en fournissant les éléments de diagnostic à la fois opérationnels et facilement compréhensibles.

Le présent chapitre a pour objectif de présenter la mise en œuvre du contrôle budgétaire, et sa contribution dans l'amélioration de la performance, qui requiert à son tour un bon usage des différents outils que nous abordons dans ce qui suit.

Section 1 : le lien entre le contrôle budgétaire et la performance.

Paragraphe 1 : Définition et objectifs du contrôle budgétaire

1.1. Définition du contrôle budgétaire

« Le contrôle budgétaire est une comparaison entre les résultats réels (réalisations) et les prévisions budgétaires afin de rechercher le (ou les) causes d'écarts, prendre les mesures correctives adéquates, apprécier l'activité des responsables budgétaires » (Pige et Lardy, 2007, p : 92)

Cette définition présente quelques limites dans la mesure où, elle n'aborde qu'un seul aspect celui du contrôle a posteriori, il convient donc d'intégrer la vision à priori du contrôle budgétaire (qui commence dès la phase d'élaboration du budget) tant recommandé par les gestionnaires.

Le contrôle budgétaire à priori se définit alors comme une organisation du système permettant l'alerte des responsables le plus rapidement possible sur les possibilités de risques de dérapage par rapport aux prévisions. Il intervient à tous les niveaux de la gestion budgétaire et permet d'anticiper et de réagir par des mesures correctives (LECLERE, 1994, p : 24)

1.2. Objectifs du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire, pour être efficace, doit assurer l'atteinte de certains objectifs qui se résument ainsi:

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

Le contrôle budgétaire doit assurer une certaine cohésion entre les différents services de responsabilité et évaluer la maîtrise du processus de décentralisation

- **motiver les responsables en surveillant les délégations**

La motivation des responsables est souvent liée au plaisir que procure la délégation d'autorité accompagnant le processus de décentralisation

Une satisfaction des responsables résulte de la confiance dont ils jouissent auprès de la direction générale. Toutefois, le contrôle budgétaire doit assurer le suivi permanent des délégations qui d'ailleurs oblige le délégant à s'assurer du respect de l'exercice des compétences transférées au délégataire.

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

Le contrôle budgétaire doit aider l'entreprise à l'allocation des ressources aux axes stratégiques et à apprécier les résultats d'exécution budgétaire qui reflètent un degré de maîtrise des principaux facteurs clés de succès de l'entreprise. Il est donc considéré comme un facteur d'amélioration de la performance de l'entreprise

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

Le contrôle budgétaire doit fournir aux différents centres de responsabilité les informations nécessaires à la mise en œuvre d'un ensemble de moyens permettant l'analyse et l'explication de leurs réalisations et leurs déviations par rapports aux prévisions. Les échanges entre les responsables d'unités concernés et la hiérarchie doivent induire des mesures correctives pour pallier les déviations éventuelles perçues, ainsi que les informations communiquées à l'attention du personnel sur les résultats budgétaires constituent des plages importantes de dialogue et de communication.

Paragraphe 2 : Définition de la performance

La performance de l'entreprise peut se définir comme le degré de réalisation du but recherché.' Machesnay¹¹ (1991) :

Une organisation est performante lorsqu'elle est efficace, efficiente et économique .Elle est efficace lorsqu'elle atteint les objectifs poursuivis et, est efficient lorsqu'elle maximise les quantités ou les valeurs obtenues à partir d'une quantité de moyens donnée .L'économie suppose l'acquisition des ressources à moindre coût, quantité et qualité conformes à une norme établie à des moments et à des lieux opportuns. (JACQUOT ET AL, 1999,p : 24)

Ainsi le concept de la performance intègre les trois notions suivantes :

L'efficacité : correspond à le fait d'orienter les actions entreprises vers l'atteinte d'un objectif fixé.

Pour cela, l'objectif doit être :

- en accord avec la finalité de l'entreprise ;
- préalablement défini et mesurable ;
- spécifique et permet d'atteindre le résultat souhaité.

L'efficience :correspond à une meilleure gestion possible des ressources mises en œuvre afin d'obtenir les résultats attendus au moindre coût.

De ce fait la performance renvoie à la capacité de mener une action à son terme en minimisant au maximum le coût des ressources mis en œuvre.

L'économie : la performance intègre également la notion de l'économie qui correspond à l'acquisition des ressources d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.

Longing & al associe à ces trois notions, une quatrième notion à savoir **la pertinence**, qui est le rapport entre les moyens mis en œuvre et les objectifs fixés. Pour évaluer la pertinence il faudra répondre à la question suivante : les moyens mis en œuvre correspondent-ils aux objectifs ?

Paragraphe 3 : Le lien entre contrôle budgétaire et performance

Le contrôle budgétaire est considéré comme un outil de maîtrise et de pilotage de performance. Sa mise en place permet à l'entreprise d'atteindre les objectifs fixés efficacement et officiellement et faire face aux turbulences de l'environnement. Ce pilotage de performance est atteint par le biais de plusieurs outils :

- **La planification** : qui correspond à la mise en œuvre des objectifs à long et moyen terme et allouer les ressources nécessaires pour leur atteinte. La planification permet ainsi d'atteindre la performance souhaitée grâce à l'atteinte des objectifs.

- **Les tableaux de bord** : qui constituent des outils d'aide à la décision et qui donnent lieu à des indicateurs de performance qui peuvent aider à l'amélioration du processus budgétaire, et qui apportent des solutions aux dérives constatées. Ces tableaux sont souples et modulables et peuvent être modifiés à n'importe quel moment, selon les besoins et les contraintes du contexte

- **Les budgets** : l'élaboration des budgets permet à l'entreprise de gérer ses ressources de manière efficace et efficiente et de réguler l'activité en fonction de ses besoins. Le respect du budget permet ainsi aux responsables une meilleure gestion budgétaire dans un environnement stable et incertain.

Le contrôle budgétaire sert donc à la fois à mesurer la performance financière de l'entreprise, et à motiver les responsables en coordonnant le travail de différentes unités.

Paragraphe 4 : Utilité du contrôle budgétaire.

- Il est tout d'abord utile aux opérationnels, car il constitue un guide dans leur action quotidienne et leur permet de prendre conscience des conséquences financières de leurs choix techniques.

- Il permet également aux dirigeants d'obtenir une synthèse des diverses activités de l'entreprise, et aux responsables financiers de disposer de chiffrages en valeurs.

- Il permet de vérifier, à travers l'élaboration des budgets, l'atteinte des résultats souhaités, et alerte les responsables en cas de détection d'écarts, des actions correctives à envisager

- Il favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une délimitation des responsabilités.

- Il permet une amélioration la productivité et la rentabilité de l'entreprise.

Paragraphe 5 : Principes du contrôle budgétaire

1.3. Pertinence d'écarts

Avant de rechercher la signification des résultats constatés, il faut tout d'abord s'assurer de la pertinence des écarts et apporter une précision sur la qualité des éléments de référence (les budgets). Cependant le caractère changeant et incertain de l'environnement oblige les entreprises à fonder les actions correctives sur les éléments prévisionnels.

1.4. Objectifs de localisation des performances

La mise en place des budgets est souvent accompagnée par une décision de décentralisation des responsabilités, par la création de différents centres de responsabilités.

Chaque responsable se voit ainsi contraint à :

- Respecter les consommations des ressources pour les responsables de centre de coûts ;
- Dégager le surplus pour les responsables de centre de profit, tout en respectant l'objectif de volume (Alazard & al, 2007,p : 476)

1.5. Gestion des exceptions

Ce principe consiste à définir des seuils en dessous desquels les écarts sont considérés comme normaux, et pour lesquels aucune action n'est entreprise. Ainsi les responsables du centre ne s'intéresseront qu'aux rubriques faisant apparaître des écarts significatifs supérieurs à ces seuils, tandis que les écarts exceptionnels seront transmis au niveau hiérarchique supérieur pour détermination des actions d'amélioration à entreprendre.

Paragraphe 6 :Les différentes étapes du contrôle budgétaire

1.6. Contrôle avant l'action

Le contrôle à priori se définit comme une prévision chiffrée, calculée par l'analyse des écarts entre une réalisation et une prévision afin de cerner les couts de l'activité et orienter les décisions de gestion.(PIGE, 2003, p: 127-129)

Ce contrôle a pour but :

- D'améliorer la préparation de l'action pour les opérationnels en simulant les conséquences de leurs décisions.
- De s'assurer que les dépenses engagées s'inscrivent dans le cadre budgétaire
- De vérifier que les hypothèses retenues sont compatibles avec les objectifs à moyen et à long terme (plan opérationnel et plan stratégique)

1.7. Contrôle pendant l'action

Pour la mise en œuvre du contrôle pendant l'action, elle consiste à fournir de façon permanente et rapide aux opérationnels les informations sur les réalisations et cibler l'origine des problèmes en utilisant la technique des écarts suivi de la mise en œuvre des actions correctives. Il s'agit de faire une mesure et une évaluation des performances à travers :

- La mesure des réalisations
- Les contraintes du système budgétaire
- Les indicateurs de performance (Dayan, p : 862,2004)

1.8. Contrôle après l'action

L'objectif du contrôle après l'action n'est plus à corriger les actions mais de présenter un bilan final de la période .Ce bilan final permet :

- D'expliquer les écarts
- De mettre à jour les normes techniques et de réfléchir sur la fiabilité des prévisions.
- De mesurer la performance des responsables qui s'inscrit dans le processus de l'entreprise (DAYAN, 2004, p : 327)

Section 2 : Source d'informations et outils d'appui du contrôle budgétaire.

Paragraphe 1 : Source d'informations du contrôle budgétaire

1.1 La comptabilité générale

La comptabilité générale est une source importante d'information de gestion, elle permet de procéder à un contrôle automatique des opérations économiques et financières effectués et de garder les traces de celles-ci par documents.

- De constater les charges et les produits par nature de la période budgétaire considérée et déterminer le résultat qui en découle ;
- De dresser à la fin de chaque exercice, un état de sa situation patrimoniale, à un moment donné(bilan) ;
- De fournir en annexe tout commentaire.

En outre, la comptabilité générale permet de fournir aux dirigeants des données utiles au contrôle budgétaire : d'identifier les causes de leurs malaises et de prendre les mesures correctives à fin de rétablir la situation. Donc elle sert d'aider les administrations de mieux planifier, suivre et contrôler les opérations quotidiennes de l'entreprise.

1.2 La comptabilité de management

La comptabilité de gestion a pour objectif principale de connaître les coûts des différentes fonctions de l'entreprise.

La CM doit alors fournir au décideur toutes les informations sur les coûts et les éléments d'analyse facilitant la prise de décisions. Elle est le moyen pour définir la stratégie et assurer son suivi de façon précise et permanente.

1.3 La comptabilité budgétaire

la comptabilité budgétaire est un outil de vérification et de contrôle qui permet de faire face aux différentes exigences des techniques de budgétisation, elle ne porte que sur les dépenses et recettes et fait abstraction des créances, dettes, actifs et passifs : c'est pourquoi elle néglige les opérations de trésorerie et de financement.

La comptabilité budgétaire porte essentiellement sur le contrôle des autorisations, elle assure le suivi permanent de l'exécution du budget et fournit des éléments nécessaires à l'analyse des écarts.

Ainsi la comptabilité doit sa performance au respect de conditions suivantes :

- Faire apparaître les écarts dès qu'ils existent : cette condition suppose une saisie d'engagement
- Permettre l'identification de leurs causes : cela exige qu'il y ait autant d'écarts que d'hypothèses budgétées. Par exemple si le budget d'approvisionnement intègre les hypothèses de coûts des matières, de volume de moyens des commandes, de remises obtenues, de niveau de stocks moyens, il faut suivre trois catégories d'écarts ;
- Les faire connaître à ceux qui peuvent agir en conséquence et ou en sont responsables.

Paragraphe 2 : Outils d'appui du contrôle budgétaire

2.1 Le tableau de bord

2.1.1. Définition

Le tableau de bord est un outil de contrôle, de pilotage et d'aide à la décision. C'est un outil de mesure favorisant l'anticipation, la prévention et facilitant la détection des dérapages et la compréhension de ses causes.

Le TBest constitué d'un ensemble d'indicateurs renseignés périodiquement et destinés au suivi de l'état de l'avancement d'une orientation ou d'une politique commerciale(DHENIN, 2004,p: 159,)

C'est un outil qui indique au manager, comment fonctionne son organisation, et ce qui s'y passe afin d'engager les actions idoines en vue d'atteindre les objectifs désirés. (LEROY, 1998, p : 37)

Il permet de repérer les perturbations, les comparer aux données réelles et les présenter de manière synthétique afin d'entreprendre les mesures d'orientation nécessaires à l'atteinte des objectifs.

2.1.2. Evolution des rôles du tableau de bord

Le tableau de bord, remplit plusieurs fonctions dans l'entreprise il constitue non seulement un instrument de contrôle et de comparaison, mais aussi un outil de dialogue, de communication et d'aide à la décision

- Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison

Le tableau de bord permet à tout moment de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux prévisions dans le cadre de la démarche budgétaire. Il attire l'attention sur les dérives éventuelles et propose des correctifs nécessaires pour s'aligner aux objectifs.

Il doit permettre de faire un diagnostic pour ressortir les points faibles et déterminer ses conséquences sur le résultat de l'entreprise.

La qualité de cette fonction de comparaison et de diagnostic dépend évidemment de la pertinence des indicateurs retenus.

- Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication

Le tableau de bord, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques. Il doit faire l'objet de discussions qui devront porter sur l'analyse des résultats, l'explication des dérives et les actions correctives entreprises.

Il permet également de développer la cohérence entre les responsables en leur donnant un langage commun et en les orientant vers l'atteinte des objectifs communs.

- Le tableau de bord, aide à la décision

Le tableau de bord donne des informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages possibles mais il doit surtout être à l'initiative de l'action.

La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme. Ce n'est que sous ces conditions que le tableau de bord peut être considéré comme une aide à la décision et prendre sa véritable place dans l'ensemble des moyens du suivi budgétaires

2.1.3. Les indicateurs de tableau de bord

2.1.3.1. Les caractéristiques d'un indicateur

Un bon indicateur doit impérativement respecter certains critères détaillés ci-après, il doit être :

- **Pertinent** : l'indicateur doit contribuer à l'atteinte d'un objectif précis et prédéterminé. Il doit avoir une signification dans le contexte d'étude ou de gestion.

-**De qualité** : L'indicateur doit être bien formulé, précisément défini, ses paramètres bien établis et le tout bien documenté.

-**Fiable** : Les données qui servent à le calculer doivent être parfaitement contrôlées et validées par un responsable.

-**Actualisé** : Il doit être fondé sur des informations récentes, remontant au plus à quelques semaines.

2.1.3.2. Les Indicateurs de mesure de la performance :

Une fois la stratégie précisée, il faut définir des indicateurs de performance pertinents et mesurables. Ces indicateurs doivent être cohérents avec la logique de régulation

Les indicateurs de performance sont d'excellents outils pour piloter l'activité d'une entreprise. Ils permettent d'évaluer la performance des actions mises en place par rapport aux objectifs définis afin d'intervenir et corriger les erreurs qui se sont révélées ou poursuivre et accroître son développement.

Ils représentent donc un moyen pour mesurer le degré d'alignement entre les objectifs stratégiques et les objectifs opérationnels et pour s'assurer que les actions décidées en comité de direction soient déclinées au niveau de l'ensemble des services.

En effet établir une liste d'indicateurs de performance permet de donner au chef d'entreprise un aperçu global de l'état de santé de son entreprise.

De manière générale on peut catégoriser ces indicateurs de performance en deux grandes catégories :

- Les indicateurs de performance financière

Il s'agit d'un ensemble d'indicateurs utilisés pour avoir un aperçu global sur la santé financière de l'entreprise. Ils concernent la solvabilité ou encore la croissance de l'activité.

Ces indicateurs financiers permettent ainsi de comparer les performances d'une entreprise par rapport à son secteur d'activité, et ainsi de déceler les opportunités de développement.

Par exemple :

- les délais de règlement clients et fournisseurs
- Besoin de fonds de roulement ;
- Excédent brut d'exploitation ;
- Le résultat courant avant impôt

On trouvera également des ratios de performance du type :

Tableau n°1 : Ratios de la performance financière

Indicateurs	Formules
ROE	Résultat net /Capitaux propres
Equilibre financier	Capitaux permanent / Actif immobilisé
Délais de règlements des créances clients	(Créances clients * 360) / ventes TTC
Délais de règlements fournisseurs	(Dettes fournisseurs * 360) / achats TTC
Ratios de CA	Valeur ajoutée / CA
	EBE / CA

Source : nous même

• Les indicateurs de performance non financière

Ces indicateurs abordent des dimensions autres que financiers, ils sont divers et présentent des spécificités de calcul qui dépendent de leurs nature, ils concernent plus

particulièrement l'étude de la qualité des processus internes et de l'évaluation des ressources humaines dans un but d'amélioration de la rentabilité et de l'efficacité du service ou de l'organisation

Par exemple, on trouvera des indicateurs de performance axé sur le bon déroulement des opérations et la performance du personnel

2.1.3.3. La démarche de conception d'un tableau de bord

1. Définir les objectifs

La démarche doit partir du niveau le plus haut de la hiérarchie. C'est La direction générale qui détermine les conditions que doit remplir le tableau de bord pour qu'il soit un outil de pilotage et d'aide à la décision. Ainsi que d'établir le plan d'actions et de déterminer les objectifs de l'entreprise qui seront consignés dans les tableaux de bord. Il est souhaitable que tous les utilisateurs du tableau soient en parfaite connaissance des objectifs de ce nouveau système.

2. Formaliser les missions des responsables

Pour réussir la construction d'un tableau de bord, il est indispensable d'effectuer, pour l'entreprise toute entière, un retour aux sources en se basant sur les données critiques qui contribuent à la réussite de son activité et à son développement stratégique. Pour cela il faut redéfinir les missions de poste de travail pour déterminer les missions du dit poste , et la place qu'il occupe au sein de l'organisation .

3. Analyser les besoins des utilisateurs

Cette étape consistera à recenser les besoins et faire l'inventaire des informations existantes. Pour ce faire des entretiens doivent être effectués avec les utilisateurs des tableaux de bord qui auront par la suite à les alimenter en données. Cependant, au cours de cette phase des besoins inadéquats peuvent y être insérés. Les responsables devraient

alors s'assurer de la pertinence des besoins exprimés et vérifier leur cohérence avec les objectifs de la direction.

4. Architecturer le réseau de tableau de bord

Le réseau de tableau de bord doit être architecturé pour assurer une cohérence des informations et définir les règles de remontée des informations. Dès lors il est nécessaire pour chaque niveau de responsabilité de retenir ses propres indicateurs et de concevoir son propre tableau de bord. Il s'agira de préciser les points clés de la mission ou du processus, de trouver des paramètres de mesure et de formuler des indicateurs.

5. Normaliser les mesures de performance

Les indicateurs de performance peuvent montrer le niveau d'atteinte des objectifs fixés, toutefois ils ne permettent pas comprendre comment la performance a été réalisée ni sur quel axe le responsable doit agir pour rectifier le trajectoire. Il est donc nécessaire d'établir un lien entre le pilotage et la performance afin de sortir avec des indicateurs pertinents

6. Unifier les modes de présentation des indicateurs

Afin de faciliter l'utilisation et l'exploitation des tableaux de bord, il est nécessaire d'unifier le mode de présentation des indicateurs.

7. Utiliser un système informatique adapté

L'outil informatique rend la mise en place d'un réseau de tableau de bord plus facile et plus lisible. Il permet l'automatisation de la gestion et la réduction du temps de réponse

8. Structurer le tableau de bord

Cette étape concerne la structure du tableau de bord et la définition de ses conditions de production et d'exploitation (Selmer,2003,p : 175-180,)

La mise en forme des informations dans un tableau de bord peut-être très variée, mais la présentation pédagogique la plus connue prend la forme suivante :

Structure d'un tableau de bord

Indicateurs	Objectifs	Résultats	Ecart	Commentaires	
-------------	-----------	-----------	-------	--------------	--

Ce modèle de tableau de bord fait apparaître cinq zones :

- « Indicateurs » : comprend les différents indicateurs retenus comme essentiels au moment de la conception du tableau.
- « Résultats réels » : ces résultats peuvent se présenter par période ou/ et cumulés. Ils concernent des informations relatives à l'activité au niveau quantitatif et qualitatif.
- « Objectifs » : dans cette zone apparaissent les objectifs qui avaient été retenus pour la période concernée.
- « Écarts » : c'est l'écart entre les réalisations (résultats) et les prévisions. Ils sont exprimés en valeur absolue ou relative.
- « Commentaires » : l'ensemble des remarques et faits marquants qui expliquent une situation lorsque l'écart entre les réalisations et les objectifs est significatif.

Tableau n°2 : Modèle de tableau de bord budgétaire :

Lignes budgétaires	Situation du mois				Situation cumulée			
	budget prévu	réalisation	Ecart		Budget annuel	Réalisation s cumulées	Taux de réalisation	
			Absolu	relatif				

Observations

s

.....

.....

Source : nous –même

2.2 . Lereporting

Lereporting est l'ensemble des rapports, des comptes rendus, des fiches signalétiques et autres informations indispensables, relatives aux réalisations d'une période donnée et destinés aux dirigeants de l'entreprise. Ces rapports indiquent les variables de contrôle choisis, les cibles correspondantes ainsi que le résultat des analyses effectuées.

le reporting est basé sur trois principes :

- **le principe d'exception** : pour faciliter la vérification de la direction générale, un seuil de tolérance est fixé pour chaque rubrique, l'alarme ne se déclenche que quand ce clignotant est au rouge
- **le principe de contrôlabilité** : ce sont surtout les rubriques qui dépendent réellement du responsable de l'unité qui seront suivies, ce qui évitera d'évaluer le responsable sur la base d'indicateur qu'il ne maîtrise pas
- **le principe de correction** : en cas d'écart, le responsable du centre doit être en mesure de proposer une action corrective

2.3 L'outil informatique :

Avec l'évolution massive des technologies et la mondialisation, toute entreprise se voit contrainte de suivre les évolutions du monde extérieur. Dès lors se doter des outils informatiques modernes et performants est devenu une nécessité.

En effet les outils informatiques facilitent la mise en œuvre de la construction budgétaire et permet :

- d'accroître la qualité la précision et la rapidité du traitement de l'information
- de faciliter les simulations de consolidations en phase d'élaboration des budgets
- de disposer en temps réel des informations sur les réalisations
- de faciliter la construction et la présentation des tableaux de bord

- **Au niveau de la saisie de l'information**

L'outil informatique doit pouvoir assurer la rapidité de la saisie de l'information au moment de la réalisation de l'opération (comptabilité des engagements, facturation

électronique). la mise à jour des informations stockées doit également être techniquement facile à réaliser (recours à des mémoires temporaires pour des évaluations provisoires, actualisation permanente des comptes d'inventaires et d'amortissement pour afficher un résultat d'exploitation mois par mois ...)

- **Au niveau du traitement de l'information**

Une grande partie du travail en contrôle budgétaire nécessite construction des tableaux. De ce fait l'outil informatique doit faciliter la conception, l'insertion des données, la réalisation des calculs nécessaires, leur vérification et leur correction.

Or, la capacité mémoire du matériel et le mode de programmation doivent être prise en considération dans le choix d'outils pour tenir en compte de la quantité élevée des données traitées.

- **Au niveau de communication de l'information**

La diffusion de l'information sûre et de qualité doit être assurée de façon rapide. Il est donc important de garantir sa pertinence et d'organiser les circuits d'informations afin de permettre l'accès direct aux articles recherchés et limiter l'accès à d'autres considérées comme confidentielles.

En réponse à ces différents besoins plusieurs sociétés informatiques ont conçu des logiciels et tableurs tel que :

- les logiciels intégrés

les logiciels intégrés ou ERP (comme open Access, symphony) permettent de Standardiser les processus d'une entreprise via une base de données unique qui centralise toutes les informations

Ces applications ont pour afin d'assurer la transversalité et la circulation de l'information entre les différents services de l'entreprise à partir de référentiels communs

- les logiciels de modélisation financière

les logiciels de modélisation financière (FCS) ont des fonctionnalités proches des tableurs ou des logiciels intégrés, mais, étant bien souvent disponibles sur de gros systèmes, des mini et /ou des micro-ordinateurs, leurs performances s'en trouvent accrues.(GERVAIS,1990, p:190)

- les tableurs

Les tableurs ont pour but de répondre aux besoins de traitement des informations interfacés et intégrés à une base de données et un traitement de texte, ils résolvent la plupart des problèmes rencontrés en gestion budgétaire.

Les tableurs sont de véritables feuilles de calcul électroniques. Ils évitent l'usage de la règle du crayon et de la calculatrice pour dessiner remplir de longs tableaux de calcul (VOYER;1999,p:33)

Paragraphe 3 : Analyse des écarts et mesures correctives

3.1 Les principes de détermination des écarts significatifs

La comparaison des réalisations et des prévisions font apparaître des écarts qui doivent être à la fois pertinents et significatifs. un écart est dit pertinent lorsqu'il est utile, fiable,actuel, et obéissant à une logique économique et s'intégrant dans un ensemble plus large d'appréciation de la performance .(GERVAIS, 2000,p :556)

L'aspect significatif d'un écart est lié quant à lui aux principes suivants :

- **Le contrôle par exception :**

La règle du contrôle par exception consiste à n'expliquer que les écarts qui dépassent un seuil de tolérance préalablement défini, le problème étant bien évidemment de fixer ce seuil. Ainsi chaque responsable doit apprécier rubrique par rubrique le niveau de ces seuil en fonction :

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

- Le contrôle flexible

Une analyse pertinente des écarts suppose d'avoir défini la part respective des frais fixes et des frais variables dans chaque rubrique budgétaire, afin de pouvoir estimer des budgets flexibles par niveaux d'activité, et de déterminer ainsi les causes de la variation constatée (problèmes de capacité, de rendement, etc)

3.2 Les différentes approches d'analyse des écarts

Il existe plusieurs approches pour faire apparaître les écarts entre les données budgétaires et les résultats réels. (YAZAN, 2002) proposent cinq approches qui permettent d'apprécier globalement l'avancement accomplis au vue d'objectifs prédéfinis, à identifier les éléments les plus alarmants et à entreprendre les mesures nécessaires.

3.2.1. L'analyse de la marge de manœuvre disponible

Cette analyse consiste à mesurer en pourcentage l'écart entre l'objectif budgétaire prévisionnel et l'objectif réalisé à une date donnée. Elle permet de repérer les rubriques ou les efforts devront être portés et de maîtriser les charges discrétionnaires.

3.2.2. L'analyse de la répartition des charges

Le concept de cette analyse est similaire à celui de l'analyse précédente à la seule différence qu'elle lie chacun des postes de charge au chiffre d'affaires, permettant ainsi de localiser les éléments pouvant influencer négativement le bénéfice de l'exercice.

3.2.3. L'analyse des écarts par poste budgétaire

L'analyse des écarts par poste budgétaire permet de calculer en pourcentage et en valeur absolue les écarts par poste budgétaire à un moment donnée, cette analyse sert à identifier et à mettre en évidence les écarts

3.2.4. L'analyse financière des écarts

Cette analyse sert à faire une comparaison entre la situation réelle des principaux ratios d'analyse financière et la situation prévue .elle permet de faciliter l'analyse des écarts des postes de bilan.

3.2.5. L'analyse détaillée des écarts

Il s'agit ici de mener une analyse plus précise des causes des écarts significatifs repérés dans le but de :

- d'identifier les véritables causes des écarts constatés (personne, activité)
- de sensibiliser les responsables sur leur réalité
- d'obtenir leur propre appréciation de la situation et leurs propositions de mesures de correction.

Pour cela,il convient de décomposer les écarts en deux groupes : les écarts sur coûts et les écarts d'efficacité.

Ainsi, lorsque les écarts significatifs sont localisés, on cherche les facteurs à l'origine de ces dérapages et on établit des relations de cause à effet entre ces facteurs et les écarts relevés. Les personnes habilitées proposent alors les mesures correctives appropriées en fonction du phénomène en question.

3.3 Le calcul des écarts

3.3.1. Calcul de l'écart de résultat

L'écart de résultat est l'écart de base du contrôle budgétaire .il traduit en terme financier la performance globale de l'entreprise car il apporte une première information sur la réalisation de l'objectif global de rentabilité. Il se calcule comme suit : (DORIATH, p : 202,2011)

Ecart de résultat = Résultat réel –Résultat préétabli



Résultat réel = Chiffre d'affaire réel-coût réel

- Résultat préétabli = Chiffre d'affaire préétabli-coût préétabli

3.3.2. Calcul des écarts sur chiffre d'affaires

Il s'agit de procéder aux contrôles budgétaires des centres revenus en N-1 à partir des prévisions de vente ; les services commerciaux de l'entreprise ont établi un budget des ventes .celui-ci constitue un chiffrage prévisionnel du chiffre d'affaire de l'entreprise pour l'année N.(Naro & al ,p :172,2011)

L'écart sur chiffre d'affaire se détermine comme suit :

$$E/CA = CA \text{ réel} - CA \text{ prévisionnel}$$

Cet écart se divise en deux sous écart :

3.3.3. Calcul des écarts des activités fonctionnelles

L'écart des activités fonctionnelles se détermine de la manière suivante :

$$E/CF(\text{en valeur}) = \text{charges réelles} - \text{charges prévisionnelles}$$

$$E/C.F (\text{en pourcentage}) = (\text{charges réelles} - \text{charges prévisionnelles}) / \text{charges prévisionnelles}$$

Ces différentes formules peuvent être regroupées sous la forme du tableau suivant :

	Charges réelles	Charges prévisionnelles	Ecart (en valeur)	Ecart %
Charges du personnel				
Frais de téléphone				
Frais de déplacement				
Total charges				

Source : (YAZAN, 2002 , p :83)

Les charges fonctionnelles d'une entreprise sont divisés en centre de dépenses : comptabilité, informatique, administration, etc. au niveau des activités fonctionnelles, le contrôle budgétaire est axé sur les frais généraux : masse salariale, frais de téléphone , frais informatique , frais de publicité , etc. .Cependant, une remise en cause du niveau des frais généraux nécessite l'utilisation des méthodes plus lourdes et épisodiques (BBZ, analyse de la valeur...) qui correspond à un audit complet des fonctions (DAYAN& al, 2004,p :872)

3.4 L'interprétation des écarts

Le contrôleur de gestion ne doit pas se contenter d'effectuer un suivi des budgets ligne par ligne, il est tenu de faire une analyse profonde en prenant en considération la possibilité de compenser un écart positif sur une ligne par un écart négatif sur une autre ligne.

Il se doit de mener une analyse méticuleuse des faits avec le gestionnaire pour savoir si les éléments favorables ou défavorables sont temporaires ou permanents et de détecter les éléments favorables mais accidentels, qui cacheraient un élément défavorable, mais permanent.

Le rôle du contrôleur de gestion dans l'interprétation des écarts se révèle donc comme très important. Son travail ne doit pas se limiter à donner des chiffres et construire des tableaux, Il doit procéder à un suivi des actions passées et évaluer l'impact de ces actions sur l'avenir, Il doit également porter un jugement neutre, mais crédible grâce à la connaissance qu'il a de l'entreprise dans laquelle il évolue

3.5 Mise en œuvre des actions correctives

3.5.1. Nature des actions de corrections

Mener une analyse sans savoir ce qu'il faut faire, qui va le faire et comment il le fera est une perte de temps et de moyens pour l'entreprise. Il est essentiel, après avoir identifié les causes d'écart, de pouvoir expliquer à son hiérarchie la nature des mesures et actions à entreprendre pour rattraper l'écart par rapport au budget.

Les actions qui seront mises en œuvre pour réajuster le budget devront être consignées par écrit afin que, lors des réunions suivantes, on puisse examiner l'avancement des mesures correctives décidées. Il est préférable que le temps consacré à l'étude des éléments passés sera moins important que celui attribué à la projection sur l'avenir.

Ainsi, les écarts constatés permettront à rechercher les causes de déviation et à entreprendre les décisions correctives. En effet l'action corrective peut consister tout d'abord à la révision de la prévision devenue irréaliste et ensuite à mettre en œuvre des actions d'amélioration visant à :

- infléchir le résultat attendu (contrôle dit à priori : l'action corrective est mise en œuvre avant même que l'opération soit complètement terminée).
- influencer les réalisations ultérieures (dit à posteriori : Les modifications entreprises vont être prises en considération dans le déroulement des tâches nouvelles, ainsi la mesure corrective ne concernera que les actions à venir) (MICHEL, 2000,p:563)

Dans certains cas, il arrive de ne rien faire, il s'agit d'un écart exceptionnel dû à un phénomène conjoncturel qui n'a aucune relation avec le processus sous contrôle.

3.5.2. Caractéristiques d'une bonne action corrective

Pour être efficace, une action corrective doit se caractériser par :

- **La rapidité** : l'intervalle de temps entre la détection des écarts et la mise en œuvre de l'action doit être réduit au maximum, car une action corrective trop tardive peut avoir un effet contraire sur le système sous contrôle. Toutefois l'interprétation des écarts peut prendre du temps et peut induire des retards, même en l'existence d'un système d'information très rapide. Il est donc important de chercher à diminuer la période de temps entre l'apparition de la déviation et sa correction.

- **L'adaptabilité** : l'action corrective doit porter sur le facteur qui exerce la plus grande influence sur les résultats. Il est nécessaire d'utiliser une mesure adéquate de correction afin d'aboutir aux résultats espérés. La correction ne doit être ni trop forte, ni trop faible.

Conclusion

En général, ce chapitre nous a permis de prendre conscience de l'importance du contrôle budgétaire comme un système de gestion qui contribue à l'amélioration et la performance de l'organisation à travers le bon usage de ses différents outils.

En effet, dans un souci constant d'efficacité et d'efficience, le contrôleur de gestion est appelé à mettre à la disposition des responsables opérationnels des outils d'aide au pilotage qui permettent non seulement d'établir un état comparatif entre résultats réels et prévisionnels mais aussi de suivre la réalisation des opérations engagées et d'alerter sur les écarts afin d'agir au moment opportun pour rectifier la trajectoire et atteindre les objectifs fixés.

● **Chapitre 3 :Contribution à l'amélioration de la gestion budgétaire de la MAP**

Introduction

Gérer une entreprise, c'est prévoir, allouer des ressources, contrôler les risques, et motiver les hommes pour atteindre les objectifs fixés.

En ce sens la prévision apparaît comme l'une des pièces essentielles du système de gestion de l'entreprise qui intervient dans la réalisation, le suivi et le contrôle des prévisions et des moyens utilisés, et qui permet par le biais de l'exploitation du système d'information d'apporter des éléments d'information décisives au management.

Dès cet instant, la gestion budgétaire se révèle être un moyen indispensable pour chaque organisation et plus particulièrement aux établissements publics qui sont, à cause de leur dépendance financière à l'état, tenues à établir des budgets sincères, et d'optimiser la performance par une utilisation rationnelle des ressources allouées.

De ce fait, la politique interne de l'établissement Maghreb Arabe Presse objet de notre réflexion doit être axée sur la rationalisation dans la gestion des ressources et sur le contrôle par l'utilisation d'outils de pilotage adaptés, dans le but d'atteindre les objectifs attendus.

C'est dans cette perspective que notre étude s'engage à apporter des éléments de réponse à la problématique actuelle, celle de l'amélioration de la pratique budgétaire

Ainsi les objectifs assignés à cette étude consistent à :

- Décrire le processus budgétaire de la MAP
- Faire le diagnostic du système de gestion budgétaire en mettant en évidence ses forces et faiblesses
- Proposer des pistes d'amélioration

Section 1 : La pratique budgétaire au sein de la MAP

Paragraphe 1 : Présentation de la MAP

1.1. Historique et activité de la MAP

Crée en 1959 comme une entreprise d'information privée .La MAP est passé sous la tutelle de l'état en 1977 et devient un établissement public doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière.

En effet la MAP constitue l'une des plus importantes agences de presse du monde arabe du 21^è siècle .Jouant un rôle central dans le paysage médiatique national la MAP a su conquérir son public en revitalisant sa ligne éditoriale, grâce à son expertise rédactionnelle appuyée par l'intégration des nouvelles technologies de l'information et de la communication.

La MAP fournit une information vérifiée, recoupée, complète, répondant aux normes professionnelles en cinq langues (arabe, amazighe, française, anglaise et espagnole), 24/7, et reconnues sous plusieurs formats :

- 82% Dépêche
- 12% Audio / Vidéo
- 5% Photo / Infographie
- 1% Services et Pub

Fort de ses réseaux de correspondants en région et dans le monde, elle est aujourd'hui l'outil incontournable de l'information nationale et régionale à haute valeur professionnelle et déontologique.

Le réseau de la MAP compte aujourd'hui près de 14 bureaux nationaux dispersés sur toutes les régions du pays et 18 bureaux regroupés en 5 pôles internationaux :

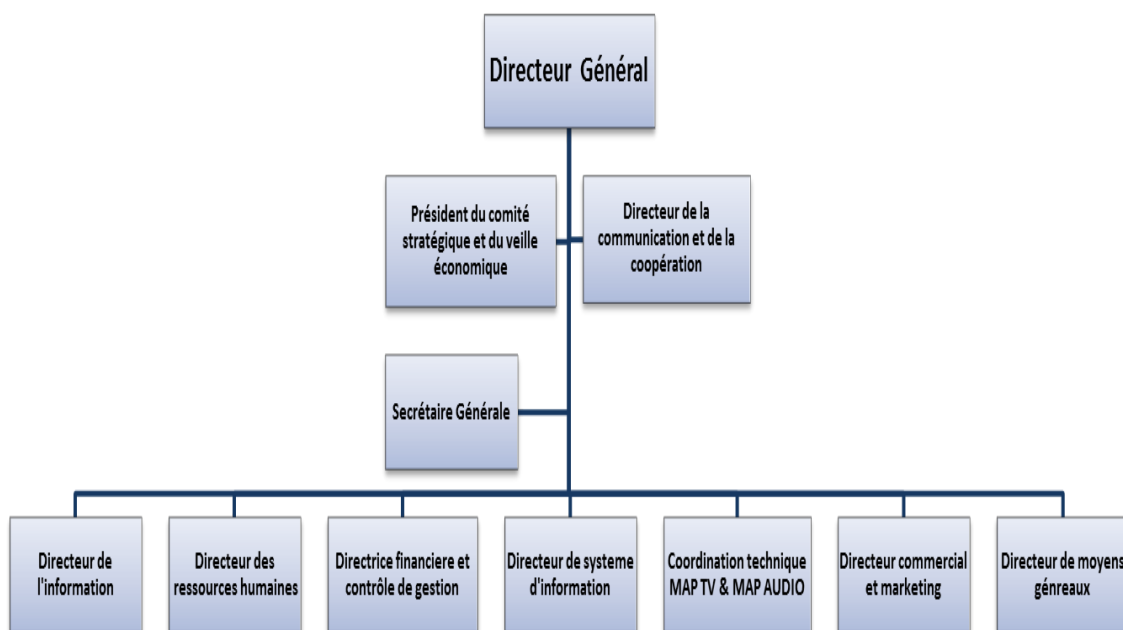
- Amérique du Nord
- Amérique du Sud
- Monde arabe
- Afrique de l'Ouest
- Europe de l'est

1.2. La structure organisationnelle

La MAP est placée sous la double tutelle du ministère de la culture et de communication (tutelle technique et administrative) et du ministère de l'économie et des finances (tutelle financière).

La structure organisationnelle actuelle de la MAP se décline à travers les différents niveaux hiérarchiques suivants :

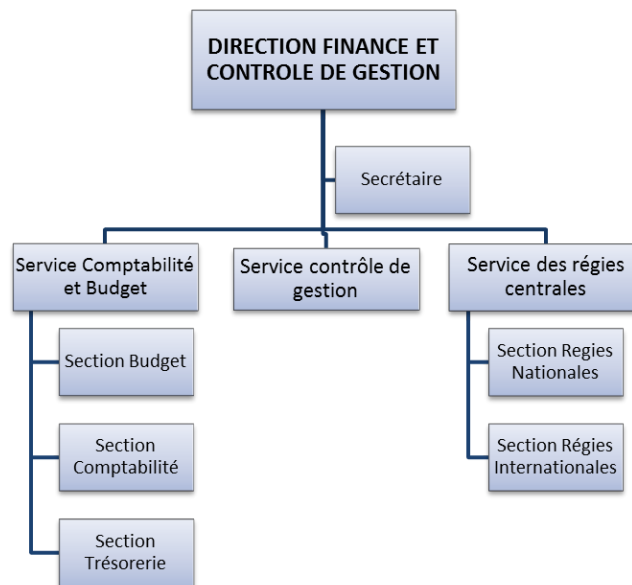
Figure n°4 : L'organigramme général de la MAP



Source : adapté (Rapport de performance de la MAP, 2015, p5)

1.3. Présentation de la direction finance et contrôle de gestion

Figure n° 5 : L'organigramme de la Direction Finance et Contrôle de Gestion



Source : direction finance et contrôle de gestion

La DFC a pour mission d'assurer la gestion efficace des ressources administratives, de proposer à la direction générale l'ensemble des politiques financières et comptables et de s'assurer de leur application. Elle est subdivisée en trois services :

- Service de comptabilité et budget : Ce service se scinde en 3 sections :
 1. Section budget : assure l'élaboration et l'exécution des budgets de fonctionnement et d'investissement, de manière à déterminer les moyens nécessaires pour la réalisation des objectifs assignés à l'Agence Maghreb Arabe Presse (MAP).
 2. Section comptabilité : chargée de la tenue de la comptabilité générale et arrêté des états de synthèse, ainsi que l'élaboration des déclarations fiscales.
 3. Section trésorerie : qui se charge de l'élaboration du budget de trésorerie et la gestion du budget de trésorerie.

- Service contrôle de gestion : a pour mission d'établir des reportings mensuels et annuels et maintenir à jour le fichier de suivi de la situation budgétaire (suivi des engagements et des ordonnancements) ainsi que d'analyser et expliquer les écarts entre les prévisions et les réalisations budgétaires.
- Service des régies centrales : qui a pour mission
 - La création d'une régie de dépenses à l'occasion de l'ouverture d'un bureau au niveau national ou international de la MAP et la mise en œuvre des démarches nécessaire pour sa création.
 - Le bon fonctionnement des régies : en assurant la gestion des dépenses (contrôle et saisie des dépenses à l'application, établissement des états récapitulatifs des dépenses) et la gestion des alimentations (transmission des fonds aux régisseurs de bureaux, établissement et envoi des ordres de virement et de paiement à la banque)
 - La création d'une régie spéciale afin de répondre à un besoin ponctuel : à l'occasion de la couverture d'un événement exceptionnel (visite royale, événement, ou dans le cadre de l'aménagement d'un bureau)
 - Elaboration des états estimatifs du budget : qui consiste à s'assurer que les besoins exprimés par les différents bureaux sont justifiés. Ainsi que de s'assurer que l'analyse des consommations est correctement effectué.

Paragraphe 2 : Description de la pratique budgétaire au sein de la MAP

2.1. Procédure d'élaboration du budget

2.1.1. Élaboration du budget global

A l'approche de la période de prévision budgétaire, la Direction générale formule les orientations générales ainsi que les objectifs quantitatifs et qualitatifs formalisés dans une lettre de cadrage.

Cette lettre est transmise par la suite aux différents départements et services de l'Agence, par le directeur administratif et financier ou le directeur général adjoint. Elle donne les directives à observer en matière de prévision budgétaire ainsi que les consignes à respecter pour chaque entité concernée par l'élaboration du budget.

Sur la base de cette lettre de cadrage les différents départements et services de l'Agence, procèdent à l'établissement de leurs prévisions d'activités en déterminant les moyens nécessaires et leurs prévisions financières.

Le chargé de la comptabilité budgétaire procède ensuite à :

- l'édition de l'état d'exécution du budget relatif à l'exercice N-1, de l'état des restes à mandater, de l'état des restes à payer et des restes à recouvrer.
- la centralisation et consolidation des différents états de budgets émanant des différentes entités de l'Agence

Le budget ainsi constitué est envoyé à la DFCG pour préparation du projet de budget sur la base des besoins des différents départements, des subventions à recevoir et des recettes prévisionnelles. Deux types de budget sont à distinguer :

- Budget d'investissement : pas de restes à recouvrer. Les projets sont reportés et modifiés entre 3 et 5 ans sous forme d'un plan d'investissement (report de crédit. Ces besoins en financement sont financés par les subventions à recevoir (subvention d'état et subvention du fond audio-visuel) et par les recettes prévisionnelles.
- Budget de fonctionnement : les projets sont annuels, les crédits de fin d'année sont annulés pas de report de crédit. Ces besoins sont financés par les recettes prévisionnelles.

Le projet de budget est soumis ensuite au Conseil d'Administration pour approbation et au directeur de l'Agence pour validation et signature.

Une fois validé, le DFCG présente le projet budget au Ministère des finances pour visa.

- En cas d'avis favorable, la commission budgétaire arrête les crédits définitifs inscrits pour chaque rubrique budgétaire et approuve le budget définitif de l'Agence et envoie le document final au Directeur de l'Agence pour signature.
- En cas d'avis défavorable, l'Agence a 15 jours maximum pour modifier son budget et le représenter à la commission budgétaire.

Après la procédure d'approbation, le directeur de l'Agence reçoit le budget définitif pour signature.

Ainsi 2 exemplaires seront renvoyés à l'Agence pour exécution par le Ministère des Finances :

- le 1^{er} exemplaire est destiné au Directeur de l'Agence;

- le 2^{ème} exemplaire est destiné au Trésorier Payeur ;
- 1 Copie pour information au contrôleur d'état
- Deux copies sont conservées par le Ministère des Finances.

Dès son retour approuvé par le Ministère des Finances, le budget est transmis au Chargé de la Comptabilité Budgétaire par voie hiérarchique.

Tous ceux-ci terminés, le DFCG procède à l'établissement des budgets des bureaux internationaux, des bureaux régionaux, du budget du siège et du budget des correspondants.

2.1.2. Préparation et élaboration des états estimatifs du budget

Au mois d'octobre, le service des régies centrales envoie une note d'informations à l'ensemble des régisseurs des bureaux nationaux et internationaux, pour qu'ils expriment leurs besoins budgétaires. Cette note est accompagnée de la lettre circulaire du 1er ministre et l'enveloppe budgétaire de l'agence.

Les régisseurs des bureaux nationaux et internationaux formulent donc leurs besoins et les communiquent au service des régies centrales dans un délai d'un mois à compter de la réception de la note d'informations.

A la réception des besoins budgétaires des différentes régies, les chefs de section des bureaux nationaux et internationaux procèdent à l'analyse des besoins établis par les régisseurs sur la base des deux derniers exercices et sur la base des dépenses réelles.

Par la suite le service des régies centrales établit un état estimatif des dépenses pour chaque bureau et procède à la centralisation et à la consolidation des besoins exprimés par les différentes régies au sein d'une matrice qui regroupe l'ensemble des besoins des bureaux nationaux et internationaux.

Ces états estimatifs et la matrice regroupant l'ensemble des besoins des bureaux nationaux et internationaux sont transmis au directeur financier et au contrôleur d'état pour approbation.

Après approbation des états estimatifs des bureaux nationaux et internationaux par le DFCG et le contrôleur d'état, le service comptabilité inscrit le montant total au niveau du budget global par ligne budgétaire en distinguant les nationaux des internationaux des

correspondants et envoie les états estimatifs aux régisseurs, trésorier payeur et au service des régies pour information et suivi .

2.1.3. Préparation et approbation du budget modificatif

Après la clôture de l'exercice (vers mars), la section comptabilité et budget dispose de :

- La situation de trésorerie,
- La situation client (reste à recouvrer),
- La situation caisse et régies de dépenses,
- la situation de banque

L'ensemble de ces éléments doit couvrir le reste à mandater. L'excédent est affecté aux autres rubriques budgétaires.

L'établissement d'un budget modificatif doit prendre en compte les situations de clôture mentionnées ci-dessus. En général, il y a un seul budget modificatif sauf cas exceptionnel (situation en interne, décision gouvernementale...).

Le budget préparé par l'Agence dispose d'une « rubrique vivier » par chapitre. Les modifications sont puisées dans cette rubrique.

Tout budget modificatif doit être soumis au Directeur Général de l'Agence pour signature et au trésorier payeur pour validation, exécution et contrôle du budget.

2.2. [procédure d'Exécution et de contrôle](#)

2.2.1. Procédure d'exécution

2.2.1.1. Gestion des engagements

La gestion des engagements se déroule en plusieurs étapes :

- Réception d'une copie d'une fiche de réservation de crédit (ou autre pièce justificative) émanant de la direction des moyens généraux par le Chargé de la Comptabilité Budgétaire.
- Vérification de la disponibilité des crédits restant à engager par le Chargé de la Comptabilité Budgétaire qui s'assure de la possibilité d'engager le montant de l'achat relatif à la dite fiche d'engagement (rapprochement du montant de l'achat avec le reste à engager)

- Si les disponibles budgétaires le permettent, il y a lieu de formaliser la pièce de pré-engagement (fiche d'engagement) et procéder à l'engagement.
- Si les disponibles budgétaires ne le permettent pas, la direction administrative et financière annule la demande, diminue le besoin ou revoie le budget (Cf. Procédure Modification Budgétaire).
- Annulation et formalisation de la pièce d'engagement (marché, contrat, bon de commande...) par la section budget.
- Etablissement dès réception des factures ou autres pièces justificatives, des pièces de paiement (ordre de paiement, ordre de virement, chèque) par le Service comptabilité et budget.
- Envoi de l'ensemble des pièces de paiement à l'ordonnateur ou sous ordonnateur pour signature.
- Transmission des pièces de paiement au Trésorier Payeur pour visa.
- Enregistrement et comptabilisation des écritures de paiement par le chargé de la Comptabilité budgétaire.
- Classement et archivage du dossier accompagnés des copies de virement ou du chèque par le chargé de la Comptabilité Générale.

2.2.1.2. Suivi des engagements

Afin d'assurer un suivi permanent le chargé de la Comptabilité Budgétaire au niveau du service comptabilité et budget doit établir un état trimestriel :

- des prévisions
- des réalisations
- des règlements
- du disponible
- du reste à payer

Ces états font l'objet par la suite d'une vérification et analyse par le service contrôle de gestion afin d'expliquer les éventuelles écarts constatés entre les prévisions et les réalisations

Une fois vérifiés, les états sont transmis par le chef de Division budget et équipements au DFCG pour contrôle et signature puis au directeur de l'Agence pour information.

Le DFCG envoie une copie de ces états au Contrôleur d'Etat, Trésorier Payeur et les différentes entités de la MAP.

2.2.1.3. Suivi des réalisations des régions

Après l'approbation des états estimatifs du budget par le DFCG et le contrôleur d'état, les chefs de section des bureaux nationaux et internationaux procèdent à la transmission des états estimatifs du budget aux régisseurs des bureaux et aux correspondants.

Mensuellement (ou bimensuellement), les régisseurs envoient un bordereau détaillant l'ensemble des factures payées ainsi que l'ensemble des pièces justificatives au service des régions centrales.

Après réception des bordereaux les chefs de section des bureaux nationaux et internationaux procèdent au pointage de chaque dépense en les rapprochant avec les pièces justificatives, et au Contrôle de l'existence des éléments suivants au niveau de la facture :

- Libellé au nom de la MAP
- Date de la dépense
- Visa du Régisseur
- Niveau de détail de la facture
- Réalité de la dépense et rattachement à l'activité

Les chefs de section doivent également s'assurer du respect des rubriques budgétaires et des bonnes imputations comptables par rapprochement avec le budget alloué. En effet toute dépense non prévue ou en dépassement du budget fait l'objet d'un rejet.

Après contrôle des pièces justificatives, les chefs de section procèdent à la saisie des pièces justificatives au niveau de l'application et impriment les états suivants : (Etat des opérations diverses, état récapitulatif des dépenses

libellées en MAD et en devises, et un ordre d'imputation) pour transmission au le DFCG pour visa

Après validation des pièces comptables, les chefs de section établissent une situation budgétaire et un état de trésorerie pour chaque bureau.

Si l'analyse de la situation budgétaire démontre que les consommations réelles sont supérieures aux dépenses budgétées, le service des régies doit procéder ainsi :

- Dans le cas d'une sous-estimation des dépenses par le service des régies centrales, une modification du budget peut être envisagée. La régie concernée transmet l'ensemble des justificatifs nécessaires et un nouvel état estimatif et une note explicative sont établis.
- Dans le cas où les régisseurs ne respectent pas les budgets alloués, envoi d'une lettre de rappel

En outre Les chefs de section des bureaux nationaux et internationaux élaborent, à chaque fin de mois, des tableaux de bord relatifs à la situation budgétaire des différents bureaux et procèdent à l'analyse des écarts. Et préparent en fin année une situation budgétaire consolidée de toutes les régies.

2.2.1.4.Modification des engagements

En cas d'insuffisance du budget ou de charges non prévues le chargé de comptabilité et budget procède à l'établissement d'une note expliquant le motif de la modification budgétaire (transfert de compte à compte ou relèvement budgétaire) accompagnée d'un tableau de virement de compte à compte

La note est soumise par la suite au Chef de service Budget pour examen puis acheminement vers le DFCG pour contrôle et approbation.

Une fois visée, la note est transmise au Directeur de l'Agence pour information et signature, en cas d'approbation la note est soumise ensuite au DFCG pour l'envoi au Ministère des Finances pour approbation.

2.2.1.5.Arrêté Mensuel de la Comptabilité budgétaire

Le chargé de la Comptabilité Budgétaire est tenu d'établir des états mensuels nécessaires à l'élaboration du rapport périodique de la comptabilité budgétaire

- le tableau de suivi des engagements,
- le tableau de prévisions des dépenses,
- le tableau des actions correctives et de suivi, préparé en concertation avec le Chef de division Budget et Equipements.

Le Chef de service Comptabilité et Budget établit un rapport périodique de la comptabilité budgétaire (qui à moyen terme pourra intégrer des analyses de type écarts entre les prévisions et les réalisations) qui fait l'objet d'un examen par le DFCG pour examen et validation puis à l'ordonnateur pour information et prise de décision.

Le rapport périodique et les fiches de suivi des actions correctives, subissent des mises à jour, et ce, en fonction des commentaires de l'ordonnateur.

Après mise à jour, le Chef de service comptabilité et budget édite le rapport périodique définitif puis le transmet au DFCG pour validation qui le transmet à son tour au directeur de la MAP pour information.

2.2.2. Contrôle et suivi budgétaire

La démarche du contrôle budgétaire de la MAP peut être résumée en 9 étapes :

1. Editer le reporting mensuel de la situation budgétaire

- Chaque début de mois, le chef du service contrôle de gestion édite le reporting de la situation budgétaire de la MAP du mois précédent.
- Le rapport de la situation budgétaire doit faire ressortir :
 - pour les dépenses par rubrique : le total du crédit, le total des engagements, le pourcentage de réalisation, le total des paiements, le total restant à payer.
 - pour les recettes par rubrique : le total des montants à percevoir, le total des encaissements, le pourcentage des encaissements, le total restant à percevoir.
 - les dépassements enregistrés durant le mois et leur traitement des commentaires et analyses sur la situation budgétaire

- Le chef du service contrôle de gestion vise puis transmet le rapport de la situation budgétaire au chef de service budget pour validation.

2. Contrôler puis signer le reporting mensuel de la situation budgétaire

Suite à la réception du reporting de la situation budgétaire, le chef de la division budget et comptabilité contrôle puis signe le reporting de la situation budgétaire.

3. Diffuser le reporting budgétaire

Le chef du service contrôle de gestion diffuse le reporting mensuel de la situation budgétaire au Directeur Général et aux chefs de directions.

4. Classer le rapport mensuel de la situation budgétaire

Suite à la diffusion du reporting budgétaire, le chef du service contrôle de gestion classe le reporting mensuel de la situation budgétaire.

5. Editer la situation budgétaire de fin d'année et identifier les écarts

Chaque fin d'année, le chef du service contrôle de gestion édite la situation budgétaire de fin d'année. Il compare les réalisations aux prévisions budgétaires et identifie les écarts (dépassements de budgets, rubriques budgétaires non épuisées, dépenses restant à payer, recettes non encaissées).

6. Analyser les écarts

Suite à l'identification d'un écart entre les réalisations et les prévisions budgétaires, le chef du service Contrôle de Gestion consulte les chefs de directions et les chefs de divisions pour obtenir des explications relatives aux écarts relevés. Les explications fournies doivent être communiquées par écrit de manière à garder leur traçabilité.

7. Rédiger le rapport de la gestion budgétaire

Suite à l'analyse des écarts budgétaires, le chef du service Contrôle de Gestion rédige le rapport annuel de la gestion budgétaire sur lequel il mentionne :

- la situation budgétaire de fin d'année
- les écarts relevés et leurs explications
- les incidences des écarts sur le prochain budget
- des analyses et commentaires sur le système de gestion budgétaire

- des recommandations pour améliorer la gestion budgétaire de la MAP

Le rapport annuel de la gestion budgétaire est transmis au chef de division budget et équipement pour validation.

8. Valider le rapport de gestion budgétaire

- Suite à la réception du rapport annuel de la situation budgétaire, le directeur finance et contrôle de gestion complète puis valide le rapport annuel de la gestion budgétaire.
- Il transmet le rapport annuel de la gestion budgétaire validé au Directeur Général pour information et au chef du service contrôle de gestion pour classement.

9. Classer le rapport de la gestion budgétaire

Le chef du service contrôle de gestion classe le rapport annuel de la gestion budgétaire

Section 2 : Méthodologie de la recherche

Après la revue littéraire qui nous a permis d'appréhender les aspects théoriques relatifs à la gestion budgétaire et sa contribution à la performance de l'organisation, il convient de faire une présentation de différentes démarches poursuivies pour la réalisation de notre étude

Paragraphe 1 : Les outils de collecte de données

Pour réussir au mieux notre analyse sur le processus budgétaire au sein de la MAP nous avons utilisé des outils de collecte de données à savoir l'observation, l'entretien, la revue documentaire)

- La revue documentaire :

L'analyse documentaire a constitué la première étape de notre étude et nous a permis de mieux enrichir nos connaissances générales sur l'établissement.

Cette méthode consiste à l'examen des documents internes nécessaires à la compréhension du processus budgétaire (Manuel de procédures, organigramme, budget de fonctionnement ...)

Le recours à cette analyse nous a permis non seulement de ressortir les points faibles et les points forts de la démarche budgétaire mais aussi de justifier le besoin d'opter pour d'autres outils de contrôle budgétaire, dans le but de mieux répondre aux besoins d'un pilotage rapide et permanent.

- L'observation :

Au cours de notre stage à la MAP nous avons eu l'opportunité d'assister aux travaux préparatoires du budget de l'exercice 2017 au niveau de la DFCG,

L'observation de ces aspects de la pratique budgétaire de la MAP nous ont permis d'apprécier toutes les étapes importantes du processus budgétaire et de recueillir les informations essentielles y relatives afin de mener à bien notre analyse critique.

- L'entretien :

Cette technique nous a permis d'apporter une richesse et une précision bien plus grande dans les informations recueillies, grâce notamment aux possibilités d'interactions dans la communication avec l'interviewé.

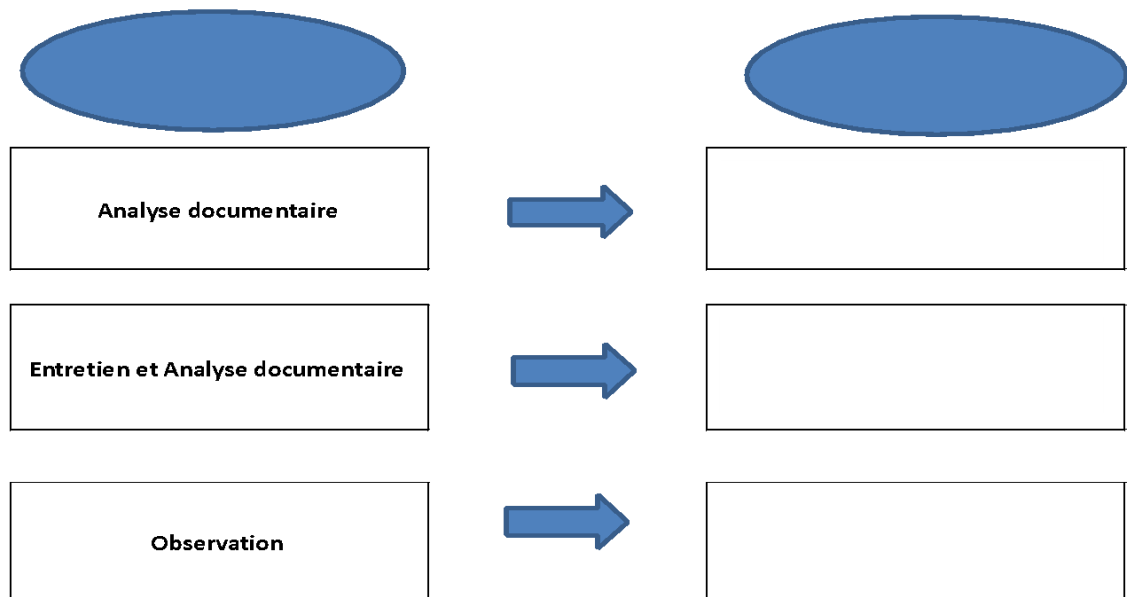
Les entretiens que nous avons eus ont été réalisés auprès des responsables contrôle de gestion et de chefs de sections du service régies centrales (voire guide d'entretien annexe I). Leurs réponses aussi claires et concises nous ont permis de nous éclairer au maximum sur le fonctionnement générale de la direction financière et contrôle de gestion et d'avoir des informations plus approfondies sur :

- Les outils de contrôle de gestion mises en place
- Les procédures et les règles budgétaires à respecter
- Les étapes à suivre pour le suivi de la situation budgétaire

Paragraphe 2 : Modèle d'analyse

L'utilisation de ces différents outils, nous a permis d'élaborer le modèle d'analyse ci-dessous qui nous facilitera l'analyse de la présente étude

Figure n°6 : Modèle d'analyse du diagnostic du processus budgétaire



Source : nous même

Paragraphe 3 : L'analyse des résultats

Les informations et appréciations obtenues à l'aide des techniques de collecte de données utilisées feront l'objet d'une analyse approfondie axée sur les points clés de la gestion budgétaire.

En effet en s'appuyant sur le modèle d'analyse conçu ci-dessus nous allons effectuer notre diagnostic qui nous aidera à identifier les forces et faiblesses.

Les forces correspondront aux atouts de la pratique budgétaire observée durant le déroulement de notre mission et les faiblesses indiqueront les défaillances et risque encourus et leur impact sur l'organisation.

Enfin les résultats obtenus seront présentés dans des tableaux, des graphiques pour observer l'évolution des données dans le temps et leur donner, simplement, une présentation à la fois schématique et synthétique .

.

Section 3 : Contribution à l'amélioration de la Gestion budgétaire de la MAP

Paragraphe 1 : Evaluation du système budgétaire

1.1. Analyse de la procédure d'élaboration du budget.

1.1.1. Forces au niveau de la procédure d'élaboration du budget.

- Existence d'un manuel de procédures

L'agence dispose d'un manuel de procédure servant de guide de travail pour tous les services prévoyant, notamment :

- La définition des tâches de chacun des intervenants
- Les procédures de saisie d'information
- Les modalités du contrôle comptable
- Les documents utilisés
- La description des procédures d'inventaire
- Les règles d'évaluation et les options comptables retenues
- Le classement et l'archivage des pièces

- Système de vérification

Avant d'être adopté, le budget doit passer par un long système de vérifications de conformité, ainsi le projet budget élaboré par la direction financière et contrôle de gestion est soumis :

- au conseil d'Administration pour approbation
- au directeur de l'Agence pour validation et signature.
- au ministère des finances pour visa.

Ce système est instauré pour s'assurer que la construction de budget a été faite conformément aux normes et règles applicables et éviter que le budget global ne soit que la consolidation des budgets détaillés élaborés de manière autonome.

- Découpage du budget

Le Découpage du budget global : en budget siège, budget des bureaux régionaux, et budget des bureaux internationaux, facilite à l'agence le recensement des besoins et la gestion des ressources allouées pour assurer le fonctionnement de ses activités.

1.1.2. Faiblesses au niveau de la procédure d'élaboration du budget

- la méthode de prévision utilisée

Une observation de budget de fonctionnement des trois dernières années démontre que la méthode de prévision utilisée est empirique et se base sur une reconduction quasi systématique de celle de l'année précédente.

En effet l'élaboration des prévisions de l'année se fait en se référant aux données de l'exercice antérieur auquel des réajustements peuvent être effectués .cette méthode nous paraît insuffisante dans la mesure où elle ne permet pas une prise en compte des mesures correctives et engendre une augmentation de risques d'erreurs qui entraînerons sans doute des conséquences plus tard sur le processus budgétaire.

L'exemple des bureaux internationaux confirme ce fait. La consommation des budgets prévus n'a jamais dépassé la barre de 60% sur toute la période d'étude ce qui est dû principalement à une surestimation de certains postes budgétaires

De plus plusieurs montants de l'année N ont été reportés à l'année N+1 avec des modifications mineures sans prise en compte de la réalité du budget sur le terrain, laissant ainsi apparaître de grandes disparités entre prévisions et réalisations.

C'est le cas pour les charges de maintenance (613350) et de réception (614360) dont le budget a été augmenté sans que les réalisations augmentent pour autant.

Tableau n°3 : Etat d'exécution de budget des bureaux internationaux

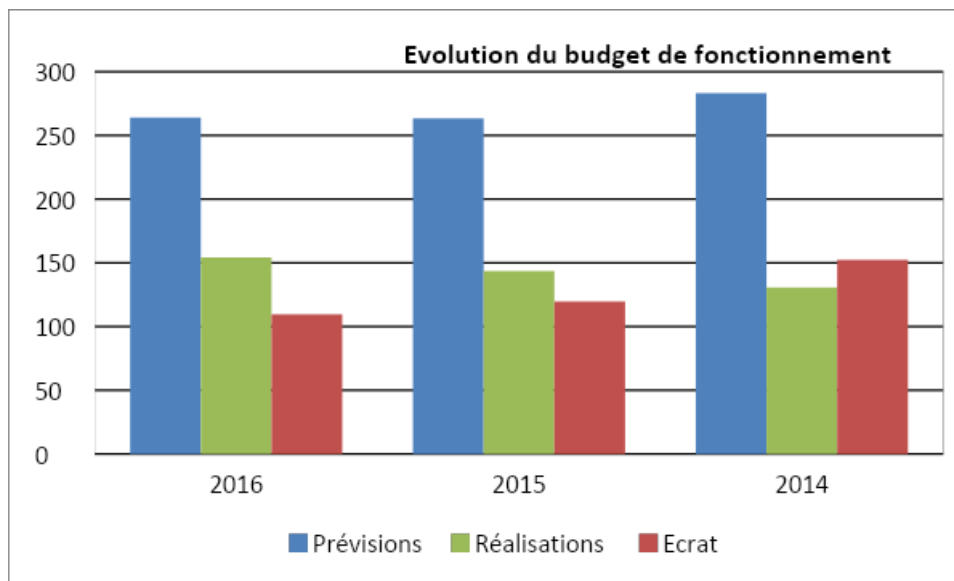
compte	2016		tx de réalisation	2015		tx de réalisation	2014		tx de réalisation
	Crédits ouverts	Réalisations		Crédits ouverts	Réalisations		Crédits ouverts	Réalisations	
612210	83 900	3 392	4%	104 770	5 776	6%	84 000	28 743	34%
612510	166 700	131 206	79%	175 200	92 412	53%	285 650	146 619	51%
612520	35 500	7 328	21%	36 000	12 410	34%	41 200	13 280	32%
612530	69 500	7 947	11%	65 700	20 825	32%	60 650	23 184	38%
612540	146 700	52 183	36%	132 600	72 455	55%	81 500	17 278	21%
612630	237 500	126 421	53%	204 500	159 018	78%	227 000	166 077	73%
612632	76 650	74 228	97%	136 500	127 883	94%	-	-	
612636	237 000	148 289	63%	276 000	197 780	72%	-	-	
613120	2 220 000	1 584 441	71%	2 340 000	1 949 483	83%	3 695 000	2 439 127	66%
613130	-	-		-	-		-	-	
613180	68 500	34 696	51%	-	-		-	-	
613310	62 000	7 642	12%	54 900	9 161	17%	400 200	264 495	66%
613322	93 000	47 115	51%	119 500	41 201	34%	122 000	90 772	74%
613350	88 800	15 533	17%	131 200	15 728	12%	74 100	27 790	38%
613410	110 000	70 510	64%	88 000	47 067	53%	59 000	44 645	76%
613450	61 500	29 165	47%	60 000	43 289	72%	59 500	39 085	66%
613480	-	-		-	-		-	-	
613600	9 000	-	0%	19 000	-	0%	49 450	29 085	59%
614100	491 500	155 688	32%	598 500	216 657	36%	453 750	230 748	51%
614211	66 500	21 890	33%	75 500	30 537	40%	77 000	33 695	44%
614280	-	-		-	-		-	-	
614310	1 059 950	556 561	53%	1 165 600	408 385	35%	704 300	361 525	51%
614360	85 700	34 331	40%	81 700	40 718	50%	79 000	30 443	39%
614480	-	-		-	-		-	-	
614510	201 500	83 204	41%	191 600	97 076	51%	131 400	60 812	46%
614550	1 178 400	550 863	47%	1 351 800	554 687	41%	996 900	528 494	53%
614560	465 400	207 970	45%	549 500	234 554	43%	336 500	142 641	42%
614610	136 000	27 033	20%	122 300	23 096	19%	69 600	14 944	21%
614730	94 500	47 372	50%	88 600	52 611	59%	66 400	28 357	43%
616000	102 300	50 401	49%	107 530			85 300	54 705	64%
total	7 648 000	4 075 410	53%	8 276 500	4 514 251	55%	8 239 400	4 816 545	58%

Source : adapté à partir « suivi d'exécution de budget des bureaux internationaux »
fourni par la direction finance et contrôle de gestion

De même pour le budget global de fonctionnement .Lorsqu'on examine l'ensemble des charges du budget de fonctionnement, on constate que les réalisations sont loin d'atteindre le niveau des prévisions ce qui conduit à relever des écarts importants.

Cette situation résulte du fait que les dotations prévues pour certaines lignes budgétaires ne font pas l'objet de réalisation ainsi qu'au manque de rigueur dans les objectifs lors de l'élaboration du budget ;

Figure n°8 : Evolution du budget de fonction au cours des trois dernières années



Source : la direction finance et contrôle de gestion, « Evolution du budget de fonctionnement »

- Manuel de procédure

Malgré l'existence d'un manuel de procédure décrivant l'ensemble des actions à mener par les responsables de chaque service. Ce dernier n'est pas à la disposition du personnel. En effet Certains responsables n'ont pas connaissance des pratiques budgétaires mises en place ce qui engendre parfois chez les responsables une méconnaissance des tâches qui lui sont assignés et fait que certaines procédures ne soient pas effectuées comme il se doit. De plus que ce manuel devrait être actualisé pour prendre en compte la nouvelle structure organisationnelle.

- Absence d'un calendrier budgétaire

L'absence de calendrier de préparation du budget fait que les projets de budget, ne sont élaborés qu'à l'approche de la date limite de leur envoi au directeur générale de l'agence. L'élaboration du budget prend donc beaucoup plus de temps et les responsables se trouvent avec beaucoup de travail puisque le travail démarre un peu tard. Il appartient donc à la direction finance et contrôle de gestion d'imposer un calendrier de réalisation de projets de budgets afin que ceux-ci soient élaborés et reçus dans les meilleurs délais.

1.2. Analyse de la procédure d'exécution et de contrôle du budget

1.2.1. Forces au niveau de la procédure d'exécution du budget

- Contrôle préalable des dépenses par le trésorier payeur

Comme La MAP est sous tutelle financière du ministère de l'économie et de finance, elle est soumise au contrôle du trésorier payeur

Ce trésorier payeur assure un suivi permanent grâce à un registre qui retrace d'une manière régulière l'exécution du budget de l'agence et sur lequel sont mentionnés les ordres et les moyens de paiement utilisés ainsi que les recettes et les moyens de recouvrement.

Il établit une situation mensuelle de trésorerie et les états de rapprochement bancaire des dépenses, et a la qualité pour vérifier ou faire vérifier la comptabilité des régisseurs, chaque vérification donne lieu à l'établissement d'un procès-verbal qui est communiqué au Directeur et où sont relevés les anomalies qui l'ont repéré au cours de l'exercice

- Contrôle des dépenses par l'ordonnateur (DFCG)

L'autorisation de la DFCG avant tout engagement de dépenses est atouts pour le système. Elle permet d'éviter des dépenses anarchiques et toute velléité de modification budgétaire dans la mesure où la DFCG ne peut autoriser aucune dépense si cette dernière n'est pas prévue ou n'est indispensable pour la l'agence. De plus, la procédure d'engagement des dépenses adoptée permet de garantir le respect de la limite des crédits ouverts et les règles d'imputation prévues.

1.2.2. Faiblesses au niveau de la procédure d'exécution du budget

- Les Dépassements budgétaires

Lors de l'examen des budgets des années 2015 et 2016, on a constaté que certaines dépenses ont été reportées sans aucune rectification, pourtant, les réalités sur le terrain avaient fait état du montant réel de ces dites charges. Ainsi on se retrouve avec des lignes budgétaires surestimés et d'autres sous-estimés ce qui entraine des dépassements qui demandent l'établissement des modifications budgétaires.

En effet l'analyse du budget des bureaux internationaux a démontré qu'au cours de l'année 2016 ,il y 'a eu constatation d'un dépassement de plus de 50% au niveau de bureau de Madrid, cette situation est dû principalement à la non budgétisation de certaines charges institutionnelles dont le montant s'élève à 113 530 dhs et qui se sont compensé grâce à la restitution de caution loyer de 164 000 dhs.

Tableau n°4: Suivi d'exécution du bureau Madrid 2016

Bureau MADRID	Credit ouvert	BD1	BD2	BD3	BD4	Total Realisations
Total charges	219 000,00	142 687,39	92 564,07	56 581,72	40 696,82	332 530,00

Source : Direction finance et contrôle de gestion, 'suivi d'exécution du bureau de Madrid 2016 '

Au niveau global, on remarque également des irrégularités concernant le montant budgété pour certaines lignes budgétaires qui sont en dépassement par rapport au budget autorisé. Cette situation se présente lorsque les crédits ouverts ne respectent pas le plafond financier annuel.

Les dépassements majeurs étant liés essentiellement à deux postes:

- Aux charges d'étude, recherches et documentations autorisé 76.000€, budgété 491.500 Dhs ce qui entraine un dépassement 483900 soit plus de fois le montant autorisé
- Assurances multirisque de l'année autorisé 60.000€, budgété 110.000€, dépassement 50.000€ soit 80%.

Bien que le taux de réalisation n'atteigne pas le montant prévisionnel, des anomalies budgétaires persistent. Ceci n'est pas lié à des impondérables ou à des événements imprévisibles, mais à la non maîtrise de la valorisation des besoins et le non-respect du plafond budgétaire autorisé inscrit dans le budget global

Tableau n°5: Dépassement budgétaire au cours de l'année 2016

compte	Budget General 2016	2016		tx de réalisation
		Crédits ouverts	Réalisations	
612210	130 000	83 900	3 392	4%
612510	198 000	166 700	131 206	79%
612520	37 500	35 500	7 328	21%
612530	71 000	69 500	7 947	11%
612540	145 000	146 700	52 183	36%
612630	278 000	237 500	126 421	53%
612632	78 500	76 650	74 228	97%
612636	305 000	237 000	148 289	63%
613120	2 135 000	2 220 000	1 584 441	71%
613130	76 000	-	-	
613180	85 000	68 500	34 696	51%
613310	129 000	62 000	7 642	12%
613322	147 000	93 000	47 115	51%
613350	110 000	88 800	15 533	17%
613410	60 000	110 000	70 510	64%
613450	704 000	61 500	29 165	47%
613480		-	-	
613600	-	9 000	-	0%
614100	76 000	491 500	155 688	32%
614211	1 208 000	66 500	21 890	33%
614280		-	-	
614310	0,00	1 059 950	556 561	53%
614360	84 000	85 700	34 331	40%
614480	-	-	-	
614510	275 000	201 500	83 204	41%
614550	1 541 500	1 178 400	550 863	47%
614560	605 500	465 400	207 970	45%
614610	144 500	136 000	27 033	20%
614730	89 500	94 500	47 372	50%
616000	120 000	102 300	50 401	49%
total	8833000,00	7 648 000	4 075 410	53%
			dépassements	
			charges non budgétisées	
			budget non consommé	

Source : Direction finance et contrôle de gestion, 'suivi d'exécution des bureaux internationaux '

- Nombre de budgets modificatifs

L'imprécision dans la prévision affecte directement l'exécution budgétaire .En effet en cas d'insuffisance de certains montants inscrits par ligne budgétaire ou de charges non prévues , un budget modificatif est obligatoirement établi.

A cet effet des virements de crédits doivent être effectués d'un article à article à l'intérieur du même chapitre ou de paragraphe à paragraphes, à l'intérieur d'un même article.

Ainsi, dans le cadre de l'exécution du budget des bureaux internationaux de l'année 2016, plusieurs modificatifs ont été établit pour faire face à des exigences budgétaires et anticiper les dépassements, toutefois le nombre de modificatifs élevé qui s'estime à 20 met en cause la qualité des prévisions élaborés et impacte le déroulement normal de l'exécution budgétaire

Tableau n°6: Nombre de modificatifs au cours de l'année 2016,

Bureau	Nombre de modificatifs	Bureau	Nombre de modificatifs
Bruxelles	1	Johannesburg	2
Genève	2	Moscou	0
Madrid	2	Algérie	0
Paris	1	Nairobi	1
Buenos aires	2	Dakar	0
Washington	3	Nouakchott	1
Berlin	0	Pékin	0
Copenhague	0	Tunis	1
Varsovie	3	Le Caire	1

Source : adapté de « suivi de l'exécution budgétaire des bureaux internationaux de la MAP 2016 » fournit par la direction finance et contrôle de gestion

- Non-respect des délais de transmissions des bordereaux

Selon le manuel de procédure les régisseurs des bureaux nationaux et internationaux doivent mensuellement (ou bimensuellement) envoyer un bordereau détaillant l'ensemble des factures payées ainsi que l'ensemble des pièces justificatives au service des régies centrales. Toutefois, cette

instruction n'est pas respectée de tous .Plusieurs bureaux manquent d'envoyer les bordereaux dans les délais prescrits ce qui affecte le travail des chefs de section des régies qui éprouvent énormément des difficultés quant au suivi d'exécution de ces bureaux.

La transmission tardive de ces factures affect également la comptabilité et laisse entrevoir le problème des restes à mander. il s'agit des factures engagés en N et dont la facture n'a été reçu qu'en N+1

- L'absence des tableaux de bords

D'après l'observation de manuel de procédure, il est également constaté qu'il n'existe pas de tableaux de bord au sein de tous les services, qui est un bon outil appliqué au contrôle budgétaire. Cette situation affecte considérablement l'efficacité du contrôle budgétaire et réduit la capacité d'alerte et d'anticipation pour l'avenir, ce qui entraîne que certains écarts sont perçus tardivement et ne font plus l'objet d'actions correctives. Cela ne favorise pas aussi le suivi permanent des réalisations et le contrôle de l'activité par rapport aux objectifs, ni de disposer d'informations permanentes pour permettre aux responsables d'améliorer leur rendement et leur performance

Paragraphe 2 : Recommandations et pistes d'amélioration.

1.1. Recommandations au niveau l'élaboration budgétaire

1.1.1. Proposition d'un calendrier budgétaire

Elaborer un calendrier budgétaire revêt une grande importance pour une entreprise, il permet d'assurer une planification claire et bien définie et constitue une étape essentielle pour préparer l'exécution d'un budget. En effet l'absence d'un calendrier de répartition budgétaire constitue un obstacle quant à l'efficacité du processus budgétaire. De ce fait nous recommandons à la MAP la mise en place d'un calendrier budgétaire retraçant les dates et les actions à entreprendre par les différents acteurs.

Le calendrier proposé est le suivant :

- Juillet :

Pour garantir l'alignement des budgets élaborés aux orientations générales, nous pensons qu'il serait nécessaire que la lettre de cadrage ,présentant les directives à

observer et les consignes à respecter ,soit diffusée aux différents services de l'agence dès le mois juillet.

- Septembre :

Pour permettre une estimation exacte des besoins, un délai suffisant doit être donné aux différents départements et services de l'Agence lors de l'établissement des prévisions d'activités et des prévisions financières.

- Octobre :

C'est durant ce mois que le service de comptabilité et budget doit se charger la centralisation et consolidation des différents états de budgets émanant des différentes entités de l'Agence, par le chargé de la comptabilité budgétaire.

- Novembre :

Durant ce mois, le projet budget doit impérativement être élaboré par la direction financière et contrôle de gestion pour être ensuite soumis au Conseil d'Administration pour approbation et au directeur de l'Agence pour validation et signature.

- Décembre :

Le budget ainsi signé et validé doit être transmis au ministère de finance pour visa.

Après ventilation du projet budget, le directoire reçoit le budget définitif pour exécution, C'est à ce moment-là que la DFCCG procédera à l'établissement des budgets des bureaux internationaux, des bureaux régionaux, du budget du siège.

Figure n° 7 : Proposition de calendrier budgétaire de la MAP



Source : nous même

1.1.2. Recommandation sur la méthode de prévision utilisée

Pour plus d'efficacité dans l'élaboration du budget, nous recommandons à la MAP, l'adoption de la méthode budget à base zéro (BBZ) pour la préparation et l'approbation de ses budgets.

La mise en œuvre du BBZ constitue aussi un outil dynamique d'aide à la décision qui permet d'introduire le changement dans l'organisation et de se remettre en cause pour aller vers une plus grande efficacité.

Elle offre également l'avantage de disposer des données actualisées de toutes les charges d'exploitation conformément aux montants réels du terrain afin de pouvoir produire un budget réaliste.

Cette méthode vise à contourner les inconvénients de la méthode budgétaire classique (qui consiste à reporter le montant du budget passé et le corriger avec des variations mineures) et exige que chaque dépense soit évalué avant de pouvoir être inscrit au budget. Ainsi les gestionnaires doivent justifier chaque élément du budget afin d'éviter la tendance des responsables à obtenir un maximum de crédits, par effet d'habitude et non pour les besoins de leur activité.

Ceci permettra à la MAP de parvenir à :

- La cohérence du budget avec la stratégie de l'organisation en se limitant aux activités créatrices de valeurs ;
- La réduction des frais généraux et une réallocation des ressources plus rationnelle ;
- La maîtrise des dépenses à partir d'un examen approfondi et méthodique de l'ensemble des dépenses de fonctionnement ;
- La justification dans le détail, de la part des centres de responsabilités, de tous les postes du budget dont ils ont la responsabilité ainsi que la présentation des preuves de la nécessité d'effectuer une dépense ;
- la reconfiguration de la structure des dépenses ;
- La motivation des responsables grâce à la participation au processus budgétaire.

1.2. Recommandations au niveau de l'exécution et le contrôle budgétaire

1.2.1. Proposition d'un tableaux de bord financier

Afin de combler le besoin d'un outil de contrôle performant au niveau de la direction financière, nous préconisons la construction d'un tableau de bord permettant d'assurer un bon pilotage de la gestion budgétaire.

Ce tableaux de bord financier doté d'indicateurs de performance et de pilotage servira à contrôler fréquemment les réalisations et à mettre en évidence les secteurs où la MAP n'a pas atteint ses buts.

En effet le tableau de bord proposé tel conçu suggère l'utilisation des quatre types d'indicateurs permettant de refléter le respect ou le non-respect des facteurs clés définis à partir des objectifs globales :

- Indicateurs de structure
- Indicateur de rentabilité
- Indicateur de liquidité
- Indicateur d'activité

Pour chaque indicateur choisi nous avons déterminé ce que nous cherchons à mesurer afin de pouvoir porter un jugement correct sur les résultats obtenus compte tenu des objectifs à long terme, ainsi le chef de service comptabilité sur demande du directeur pourra s'expliquer sur les causes réelles des écarts enregistrés.

Ce tableaux de bord est conçus sur Excel avec des cellules interactives et des formules de calcule préétablis. Les écarts sont calculés en faisant la différence entre le résultat et la cible

- Un écart négatif indique que la cible est bien supérieure au résultat obtenue, ce qui signifie que l'objectif n'a pas été atteint et qu'il faut aller pour voir les comptes sur lesquels il faut agir le plus vite possible.
- Un écart positif équivaut à un excédent. Dans ce cas les actions menées doivent être maintenues et consolidées

Les documents permettant de compléter le tableau sont le bilan et le compte de résultat (voir annexe II et III).

Tableau n°7 : Tableau de bord financier de la MAP

2013-2014-2015

Objectifs	Indicateurs financiers	2015				2014				2013			
		Réel	Cible	Ecart	Commentaire	Réel	Cible	Ecart	Commentaire	Réel	Cible	Ecart	Commentaire
Améliorer la rentabilité	Rentabilité												
	Rentabilité financière (RN/CP)	-4%	+15%	-19%	Résultat net négatif	-5%	+15%	-20%	Résultat net négatif	-7%	+15%	-22%	Résultat net négatif
Assurer un équilibre financier	Ratios de structure												
	Capitaux permanents / AI	185%	+100%	+85%		206%	+100%	+106%		153%	+100%	+53%	
	Liquidité												
	FR (en millions dhs)	47	Positif	■		52	Positif	■		46	Positif	■	
	BFR d'exploitation (en millions dhs)	-21	Négatif	■		-59	Négatif	■		-17	Négatif	■	
	Trésorerie nette (en millions dhs)	68	Positive	■		58	Positive	■		45	Positive	■	
	Ratios d'activité								Faible ↑ CA				
	VA / CA	-11%	20%	■		-18%	20%	■	VA négatif	-19%	20%	■	
	EBE / CA	-6%	20%	■		-8%	20%	■	EBE négatif	-10%	20%	■	

1.2.2. Proposition d'un tableaux de bord budgétaire (service des régies centrales)

Ce tableau de bord budgétaire constitue un instrument de contrôle pour le service des régies centrales chargé du suivi budgétaire des bureaux régionaux et internationaux.

Il permet d'informer en continu les chefs de sections sur le travail de régisseurs des bureaux nationaux et internationaux en se fondant sur des objectifs prédéfinis et exprimés par des indicateurs appropriés.

L'objectif principal recherché est de permettre aux responsables de suivre régulièrement l'état des restes à mandater (factures antérieures non comptabilisés) et de rendre compte des dépassements effectués.

Pour ce faire, nous avons fixé une norme pour chaque indicateur qui permettra de porter une appréciation sur le travail fourni. Ainsi lorsque les valeurs de ces indicateurs dépassent celle référencées comme cible, elles agissent comme des clignotants d'alerte. Par conséquent les responsables pourront mener préventivement les actions correctives nécessaires à la réalisation de l'objectif.

Cependant, l'analyse des budgets des bureaux nationaux en 2016 a démontré que certains bureaux ont enregistré des dépassements qui sont qualifiés comme étant justifiés. notamment le cas des bureaux basés dans les villes du sud dont les factures d'eau, d'électricité, de chauffage sont trop élevées à cause de leur forte consommation énergétique en été. Dans ce cas, nous préconisons de déplaçonner ces charges institutionnelles objets de dépassement fréquent dans le cadre d'une gestion budgétaire optimale et adaptable.

Tableaux n°8 : Tableaux de bord budgétaire « service régies centrales »

- Bureaux régionaux

~~Tableaux de bord budgétaire~~

		Bureau AGADIR			Bureau eni MELLal		
		TRIMESTRE 1			TRIMESTRE 1		
INDICATEURS	OBJECTIFS	RESULTAT	CIBLE	COMMENTAIRE	RESULTAT	CIBLE	COMMENTAIRE
Taux de réalisation	Maîtriser le niveau de consommation	15%	moins de 25%	□	14%	moins de 25%	□
N dépassements	/plafond en espece	1	0	□	0	0	□
	/Crédit ouvert autorisé	0	0	□	0	0	□
Nombre de transferts		1	1	loyer / Bord n°1	1	1	□
Nombre de bordereaux traités		1	2	□	1	2	□
Nombre de pieces de RAM	Suivre les reste à mandater	0	0	–		0	–
Nombre de pièces de l'année N		6			11		–
Nombre de rejet de l'agence comptable	Améliorer la qualité du contrôle	0	0	□	1	0	□
N rejet /Nbordereaux traités		0	0	□	0	0	□

- Bureaux internationaux

INDICATEURS		OBJECTIFS	Washington			Paris		
			REALISATION	CIBLE	COMMENTAIRE	RESULTAT	CIBLE	COMMENTAIRE
Taux de réalisation		Maîtriser le niveau de consommation	14%	moins de 25%		15%	moins de 25%	
N dépassements	/plafond en éspece		0	0		0	0	
	/Crédit ouvert autorisé		0	0		0	0	
Nombre de transferts			1	1		2	1	
Nombre de bordereaux traités			1	2		3	2	
Nombre de pieces de RAM		Suivre les reste à mandater	5	0			0	
Nombre de pièces de l'année N			43			33		
Nombre de rejet de l'agence comptable		Améliorer la qualité du contrôle	–	1		–	1	
N rejet /N bordereaux traités			–	0		–	0	

Le tableau de bord sus présenté permettra :

- Pour chaque bureau (régional ou international) d'évaluer ses propres réalisations dans le cadre des objectifs spécifiques à la régie, et de constater les écarts afin d'en déceler les causes.
- De s'informer sur l'origine des déviations (dépassements, rejets, factures non parvenues) dans un délai suffisamment court pour qu'une action corrective puisse être effectivement entreprise
- D'extrapoler les tendances passées et les écarts actuels vers l'avenir afin d'anticiper et maîtriser le futur avec moins d'incertitude .

1.2.3. Proposition d'un tableau de suivi d'exécution mensuelle

Le problème des restes à mandater est l'un des problèmes les plus courants de la gestion des établissements publics et qui affecte lourdement l'efficacité du système d'information budgétaire.

L'accumulation des restes à mandater de dépenses est généralement le symptôme de faiblesses latentes dans le système de gestion, elle témoigne d'un contrôle budgétaire inefficace et une maîtrise des dépenses insuffisantes.

En effet la qualité du contrôle entretenue à la MAP a occasionné la croissance des taux du reste à mandater qui s'est avérée difficilement maîtrisable.

Ces défaillances exigent une action concertée afin d'agir avant que le problème ne prenne plus d'importance.

En conséquence, des recommandations ont été faites pour maîtriser et apurer les restes à mandater, mais aussi pour corriger l'inefficacité du système du contrôle actuel.

En effet une analyse de l'état de restes à mandater de l'année 2016 (Annexe IV) a démontré qu'ils sont liés généralement à des charges à caractère institutionnelle (Frais d'eau et d'électricité, frais de téléphone ...)

Ainsi nous proposons à la MAP d'adopter un tableau récapitulatif des dépenses établit périodiquement (chaque mois) au niveau de chaque bureau.

Ce tableau remplacera le tableau de suivi actuel (Annexe V) qui présente plusieurs limites dans la mesure où elle ne permet pas de déterminer le niveau de consommation mensuel par bureau puisque le suivi d'exécution se fait par bordaux.

Le tableau de suivi proposé offre donc une réponse aux problèmes constatés en renforçant la capacité de centres de responsabilité à identifier les charges non réglés et améliorer la maîtrise des dépenses pour éviter l'accumulation de nouveaux reste à mandater .

Ainsi le contrôleur de gestion parviendra à :

- Repérer les factures non reçues liées aux charges institutionnelles (charges d'eaux et d'électricité, frais de téléphone) afin de les réclamer auprès des régisseurs des bureaux internationaux ;
- Réduire les délais de transmission des bordereaux ;
- Gagner en temps d'étude et de traitement en prévoyant l'arrivée en retard des factures ;
- Déterminer une date échéance pour envoi des factures.

Cette amélioration de la procédure de suivi budgétaire consistant à la mensualisation des budgets exécutés, conduira à favoriser la prise de décision à tout moment, grâce à un suivi régulier de l'exécution des bureaux nationaux et internationaux. Elle permettra également de repérer les lignes budgétaires en dépassement en confrontant les réalisations aux crédits ouverts compte tenu des plafonds autorisés, afin de détecter le plus vite possible la cause des écarts pour y remédier

Cette situation mensuelle conçu pour le service contrôle de gestion est établit sur une feuille Excel qui permet de relever directement les irrégularités constatés à travers des clignotants qui permettront d'avoir une meilleure visibilité des rubriques sur lesquels les mesures correctives devront porter.

Tableau n° 9: Tableau de suivi d'exécution mensuel « service contrôle de gestion »

Compte	intitule	Budget annuel	BORDEREAUX 1	JANV	Mode de paiement	Plafond de pce	Dépassements	Facture à réclamer	FEV	Mode de paiement	Plafond de pce	Dépassements	Facture à réclamer
TOTAL		19 20 000,00	158 646,17	303 464,49					91 881,93				
612210	ACHATS DE MATIERES ET FOURNITURES CONSOMMABLES	12 500,00	-	-		2 000,00	0 0 0				2 000,00		
612510	EAU, CHAUFFAGE ET ELECTRICITE		-			-	0 0 0				-		
612520	ACHATS DE FOURNITURES D'ENTRETIEN		-			-	0 0 0				-		
612530	ACHATS DE PETIT OUTILLAGE ET DE PETIT EQUIPEMENT	12 000,00	-			1 000,00	0 0 0				1 000,00		
612540	ACHATS DE FOURNITURES DE BUREAU	32 000,00	221,56			5 000,00	0 0 0		221,56	CARTE BANCAIRE	5 000,00		
612630	ACHAT DE PRESTATIONS DE SERVICE		-			-	0 0 0				-		
612632	FRAIS DE SURVEILLANCE ET DE GARDIENNAGE	28 000,00	4 773,22	2 386,61	CHQ N°1363	2 700,00	0 0 0		2 386,61	CHQ N°1372	2 700,00		
612636	FRAIS DE NETTOYAGE DES LOCAUX		-			-	0 0 0				-		
613120	LOCATION DE CONSTRUCTIONS, ETC CHARGES, LOCATIVES	800 000,00	199 241,25	66 413,75	CHQ N°1365	5 000,00	0 0 0		66 413,75	CHQ N°1376	5 000,00		
613130	LOCATION DE MATERIEL ET OUTILLAGE		-			-	0 0 0				-		
613180	LOCATION ET CHARGES LOCATIVES DIVERS	36 500,00	3 024,09	3 024,09	CHQ N°1366	-	0 0 0				-		
613310	ENTRETIEN ET REPARATION DES BIENS IMMOBILIERES	2 000,00	-			2 000,00	0 0 0				2 000,00		
613322	ENTRETIEN ET REPARATION DU MATERIEL DE TRANSPORT	35 000,00	271,66			2 000,00	0 0 0		271,66	CARTE BANCAIRE	2 000,00		
613350	MAINTENANCE	9 100,00	-			2 000,00	0 0 0				2 000,00		
613410	ASSURANCES MULTIRISQUES	54 900,00	-			1 000,00	0 0 0				1 000,00		
613450	ASSURANCES MATERIEL DE TRANSPORT	23 000,00	-			1 000,00	0 0 0				1 000,00		
613480	AUTRES ASSURANCES		-			-	0 0 0				-		
613600	REMUNERATION D'INTERMEDIAIRES ET HONORAIRES		-			-	0 0 0				-		
614100	ETUDES, RECHERCHES ET DOCUMENTATION	80 000,00	4 731,69			5 000,00	0 0 0		4 731,69	CARTE BANCAIRE	5 000,00		
614211	CARBURANT ET LUBRIFIANT	20 000,00	1 156,21			1 000,00	0 0 0		1 156,21	CARTE BANCAIRE	1 000,00		
614280	AUTRES TRANSPORTS		-			-	0 0 0				-		
614310	VOYAGES ET DEPLACEMENTS	250 000,00	-			1 000,00	0 0 0				1 000,00		
614360	RECEPTIONS (Y COMPRIS HEBERGEMENT ET RESTAURATION)	17 000,00	2 012,43		Especie	5 000,00	0 0 0		1 661,94	CARTE BANCAIRE	5 000,00		
614480	AUTRES CHARGES DE PUBLICITE ET DE RELATIONS PUBLIQUES		-			-	0 0 0				-		
614510	FRAIS POSTAUX	34 000,00	-			1 000,00	0 0 0				1 000,00		
614550	FRAIS DE TELEPHONE	280 000,00	11 626,82	5 813,41	VIREMENT	2 000,00	0 0 0		5 813,41	VIREMENT	2 000,00		
614560	LIABONIS SPECIALES & INTERNET	125 000,00	7 197,33	3 598,67	VIREMENT	5 000,00	0 0 0		3 598,67	VIREMENT	5 000,00		
614610	COTISATIONS	40 000,00	-			1 000,00	0 0 0				1 000,00		
614730	FRAIS ET COMMISSIONS SUR SERVICES BANCAIRES	27 000,00	2 602,33			5 000,00			2 602,33	PRELEVEMENT	5 000,00		
616000	IMPTS ET TAXES	2 000,00	-										
617660	MEDECINE DETRAVAIL												

Conclusion

Le cadre pratique de cette étude nous a permis de comprendre l'organisation générale d'un établissement de service public tel que la MAP et de faire une description complète de son système budgétaire. Ce qui nous a permis d'une part de montrer les points forts du système budgétaire et d'autre part de déceler les failles de ce système afin de relever les insuffisances.

Ainsi, dans le but de palier certaines lacunes, nous avons proposé quelques voies d'amélioration futures, la plus importante consiste à introduire d'autres outils de contrôle.

En effet au terme de ce travail nous avons abouti à élaborer des modèle de tableaux de suivi et de tableau de bord servant d'outils d'aide pour plusieurs services.

De tels instruments de détection d'écart, associés à d'autres aspects d'analyse, devraient permettre d'apporter des éléments de réponses aux problèmes rencontrés au niveau de la prévision et l'exécution des budgets.

CONCLUSION GENERALE

Ce travail a été l'occasion pour se pencher sur une thématique très importante qui est la gestion budgétaire des dépenses au sein d'un établissement public. Cette thématique a pris une dimension nationale durant les derniers mois, sous l'effet du retard accusé dans la formation du gouvernement qui affecte la croissance économique et la consolidation budgétaire

Le rôle qu'occupe le budget dans toute entreprise est très important, ceci peut s'expliquer par les multiples fonctions qu'on lui attribue (prévision, coordination, contrôle et évaluation de la performance, etc....)

La gestion budgétaire apparaît alors comme un processus organisé et un outil de gestion devant garantir à la fois une évaluation rationnelle des budgets et un contrôle permanent. Ce dernier, à la disposition des acteurs, leur permettra de gérer de manière dynamique les ressources d'une entreprise en vue d'une amélioration continue de la performance

En ce qui concerne La MAP, notre étude nous a permis de comprendre comment fonctionne le système de gestion budgétaire au sein d'un établissement public.

Cette dernière est obligée à mettre en place de bonnes pratiques budgétaires. Le budget étant une pièce essentielle dans son système de gestion, il y occupe une place très importante, par conséquent sa mauvaise mise en place peut induire des conséquences graves pour l'organisation.

La pratique budgétaire à la MAP est acceptable mais l'exécution sur le terrain présente encore des insuffisances. En effet l'examen des procédures d'élaboration et de contrôle des budgets montre de nombreuses défaillances dont les recommandations dans cette étude offriront de bonnes perspectives d'amélioration et de dynamisation de la gestion budgétaire.

Les principales recommandations tournent autour de la satisfaction de deux objectifs : la maîtrise des dépenses et le pilotage de la performance. L'atteinte de ses deux objectifs s'est faite par la mise en place de nouveaux outils de contrôle budgétaire.

Même si les outils mis en œuvre vont dans le sens d'une meilleure maîtrise des budgets de la MAP, il est clair qu'ils ne constituent qu'une réponse partielle face aux problèmes liés à la complexité du système budgétaire publique.

ANNEXES

Annexe I : Guide d'entretien

- Avez-vous connaissance des orientations stratégiques de la direction générale ?
- Existe-t-il une période pour l'élaboration ? Si oui disposez-vous d'un planning budgétaire (calendrier) ?
- Quels sont les méthodes de prévisions utilisées lors de l'élaboration du budget ?
- Existe-il un manuel de procédures comptable et budgétaire ? si oui se référez-vous souvent à ce manuel pour exécuter vos tâches ?
- Participez-vous aux négociations budgétaires ?
- Quel est la périodicité des missions de suivi et d'évaluation de l'exécution du budget ?
- Quels sont les principaux outils de contrôle mis en place ?
- Quels sont les acteurs qui interviennent dans le processus de contrôle budgétaire ?
- Constatez-vous souvent des dépassements budgétaires ? si oui à votre avis, quel en sont les principales causes ?
- Existe-il un système d'information pour connaître les performances budgétaires de votre service ?
- Les directeurs et chefs de service utilisent-ils des tableaux de bord ? Ces tableaux contiennent-ils des informations financières ?
- Quelles solutions préconisez-vous en vue d'une amélioration du système budgétaire ?

ISTE DES TABLEAUX

Tableau 1	Ratios de la performance financière	p.41
Tableau 2	Modèle de tableau de bord budgétaire	p.44
Tableau 3	Etat d'exécution de budget des bureaux internationaux	p.72
Tableau 4	Suivi d'exécution bureau MADRID	p.75
Tableau 5	Dépassements budgétaires au cours de l'année 2016	p.77
Tableau 6	Nombre de modificatifs au cours de l'année 2016,	p.78
Tableau 7	Tableau de bord financier	p.84
Tableau 8	Tableaux de bord budgétaire « service régies centrales »	p .86
Tableau 9	Tableau de suivi d'exécution mensuelle « service contrôle de gestion »	p.89

LISTE DES FIGURES

Figure 1	État de trésorerie	p.11
Figure 2	Processus de planification budgétaire	p.20
Figure 3	Le cycle budgétaire	p.26
Figure 4	L'organigramme général de la MAP	p.56
Figure 5	L'organigramme DFCG	p.57
Figure 6	Modèle d'analyse du diagnostic du processus budgétaire	p.68
Figure 7	Proposition de calendrier budgétaire de la MAP	p.81

BIBLIOGRAPHIE

🌀 Ouvrage :

- ALAZARD Claude et SEPARI Sabine (2007), *le contrôle de gestion*, Edition Dunod, Paris, 701 Pages.
- BOUQUIN Henri (2001), *Contrôle de gestion*, Edition Presses Universitaire de France (PUF), 5^e édition,
- DAYAN Armand, COURTOIS Alain (2004), *Manuel de gestion*, volume Ellipses Edition Groupe Fiduciaire ,Paris
- DORIATH Brigitte (2011) ; *Gestion prévisionnel et mesure de la performance* ,5^e éditions, Edition Dunod, Paris
- GERVAIS Michel (2000), *le contrôle de gestion et la planification de l'entreprise*, Edition Economisa, Paris.
- GIRAUD Françoise (2004), *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*, 2^e édition, Gualino, Paris
- HUTIN Hervé (2010), *Toute la finance*, 4e Edition Eyrolles, Paris
- LECLERE Didier (2011), *La Gestion Budgétaire*, Edition Eyrolles, Paris
- LONING Hélène ; DANIEL Michel (2007), *Le Contrôle de gestion : Organisation mise en oeuvre*; 2^e édition, Gualino Editeur, Paris
- PIGE Benoit et LARDY Philippe (2007) ,*Reporting et contrôle Budgétaire* ,2^e éditions d'organisation , Paris
- Voyer Pierre (1999), *LeTableau de bord et indicateurs de performance* ; 2^eédition,Édition Presses Universitaires Québec, Québec

🌀 Documents internes

- __Arrêté portant organisation financière et comptable de l'agence Maghreb Arabe Presse
- __Budget de fonctionnement de l'AGENCE MAP
- __Manuel de procédures Maghreb arabe Presse

🌀 webographie

- Ministère de l'économie et des finances *Les principes des finances publiques*, [www .lof.finances.gov.ma](http://www.lof.finances.gov.ma) (consulté le 10 Mars 2017)

- *Les procédures d'exécution des recettes et de dépenses*, www.fallaitpasfairedudroit.fr
(consulté le 20 Avril 2016)

TABLE DE MATIERES

RESUME	I
REMERCIEMENTS	II
SOMMAIRE	III
ABREVIATIONS	IV
INTRODUCTION GENERALE	1
• Chapitre 1 : La procédure budgétaire.	4
<i>Section 1 : Les aspects fondamentaux de la gestion budgétaire</i>	<i>5</i>
Paragraphe 1 : Définition et rôles d'un budget	5
1.1. Rôles des budgets :	5
1.1.1. Le budget comme instrument de contrôle de gestion	5
1.1.2. Le budget comme instrument de simulation et d'aide à la décision	6
1.1.3. Le budget comme instrument de motivation et gestion de conflits	6
Paragraphe 2 : la gestion budgétaire	7
2.1. Définition	7
2.2. Objectifs de la gestion budgétaire	7
2.3. Typologie des budgets	8
2.3.1. Le budget des ventes	8
2.3.2. Le budget de production	9
2.3.3. Le budget d'approvisionnement	9
2.3.4. Le budget des investissements	10
2.3.5. Le budget de trésorerie	10
2.4. Les méthodes de budgétisation	12
2.4.1. La technique classique de reconduction ajustée	12
2.4.2. La méthode du budget à base zéro	12
2.4.3. Activity Based Budgeting ABB	12
2.4.4. Le budget performance	13
2.4.5. Le budget programme	13
2.5. Les acteurs impliqués et leurs rôles	14
2.5.1. La direction générale.	14
2.5.2. Le contrôleur de gestion	14

2.5.3.	Les responsables des centres de responsabilité budgétaires	14
2.5.4.	Le comité du budget	15
<i>Section 2 : La procédure budgétaire</i>		15
Paragraphe 1 : Définition et objectifs		15
Paragraphe 2 : La planification budgétaire		16
2.1.	Le plan stratégique :	16
2.2.	Le plan opérationnel :	17
2.3.	Le plan d'actions et budget :	18
Paragraphe 3 : L'élaboration du budget		20
3.1.	Les principes d'élaboration du budget	20
3.2.	Les étapes d'élaboration du budget	22
3.2.1.	la réalisation des études préparatoires	22
3.2.2.	la diffusion de la note d'orientation générale	22
3.2.3.	l'élaboration des budgets fonctionnels	23
3.2.4.	le pré-budget	23
3.2.5.	consolidation des budgets	24
3.2.6.	les arbitrages de la direction	24
3.2.7.	l'adoption par le conseil d'administration	24
3.3.	Le calendrier budgétaire :	25
Paragraphe 4 : L'exécution budgétaire		26
4.1.	Les grands principes réglementaires	26
4.2.	La procédure d'exécution du budget	28
4.2.1.	L'exécution des recettes:	28
4.2.2.	L'exécution des dépenses	29
 • Chapitre 2 : Le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise.		31
<i>Section 1 : le lien entre le contrôle budgétaire et la performance.</i>		32
Paragraphe 1 : Définition et objectifs du contrôle budgétaire		32
1.1.	Définition du contrôle budgétaire	32
1.2.	Objectifs du contrôle budgétaire	32
Paragraphe 2 : Définition de la performance		33
Paragraphe 3 : Le lien entre contrôle budgétaire et performance		34
Paragraphe 4 : Utilité du contrôle budgétaire.		34
Paragraphe 5 : Principes du contrôle budgétaire		35

5.1.	Pertinence d'écarts	35
5.2.	Objectifs de localisation des performances	35
5.3.	Gestion des exceptions	35
	Paragraphe 6 : les différentes étapes du contrôle budgétaire	36
6.1.	Contrôle avant l'action	36
6.2.	Contrôle pendant l'action	36
6.3.	Contrôle après l'action	36
	<i>Section 2 : Source d'informations et outils d'appui du contrôle budgétaire.</i>	37
	Paragraphe 1 : Source d'informations du contrôle budgétaire	37
1.1	La comptabilité générale	37
1.2	La comptabilité de management	37
1.3	La comptabilité budgétaire	37
	Paragraphe 2 : outils d'appui du contrôle budgétaire	38
2.1	Le tableau de bord	38
2.1.1.	Définition	38
2.1.2.	Evolution des rôles du tableau de bord	38
2.1.3.	Les indicateurs de tableau de bord	39
2.1.3.1.	Les caractéristiques d'un indicateur	39
2.1.3.2.	Les Indicateurs de mesure de la performance :	40
2.1.3.3.	La démarche de conception d'un tableau de bord	42
2.2	. Le reporting	44
2.3	L'outil informatique :	45
	Paragraphe 3 : Analyse des écarts et mesures correctives	46
3.1	Les principes de détermination des écarts significatifs	46
3.2	Les différentes approches d'analyse des écarts	47
3.2.1.	L'analyse de la marge de manœuvre disponible	47
3.2.2.	L'analyse de la répartition des charges	48
3.2.3.	L'analyse des écarts par poste budgétaire	48
3.2.4.	L'analyse financière des écarts	48
3.2.5.	L'analyse détaillée des écarts	48
3.3	Le calcul des écarts	48
3.3.1.	Calcul de l'écart de résultat	48
3.3.2.	Calcul des écarts sur chiffre d'affaires	49
3.3.3.	Calcul des écarts des activités fonctionnelles	49

3.4	L'interprétation des écarts	50
3.5	Mise en œuvre des actions correctives	50
3.5.1.	Nature des actions de corrections	50
3.5.2.	Caractéristiques d'une bonne action corrective	51
•	Chapitre 3 : Contribution à l'amélioration de la gestion budgétaire de la MAP	53
	<i>Section 1 : La pratique budgétaire au sein de la MAP</i>	<i>54</i>
	Paragraphe 1 : Présentation de la MAP	54
1.1.	Historique et activité de la MAP	54
1.2.	La structure organisationnelle	55
1.3.	Présentation de la direction finance et contrôle de gestion	56
	Paragraphe 2 : Description de la pratique budgétaire au sein de la MAP	57
2.1.	Procédure d'élaboration du budget	57
2.1.1.	Élaboration du budget global	57
2.1.2.	Préparation et élaboration des états estimatifs du budget	59
2.1.3.	Préparation et approbation du budget modificatif	59
2.2.	procédure d'Exécution et de contrôle	60
2.2.1.	Procédure d'exécution	60
2.2.1.1.	Gestion des engagements	60
2.2.1.2.	Suivi des engagements	61
2.2.1.3.	Suivi des réalisations des régies	61
2.2.1.4.	Modification des engagements	63
2.2.1.5.	Arrêté Mensuel de la Comptabilité budgétaire	63
2.2.2.	Contrôle et suivi budgétaire	64
	<i>Section 2 : Méthodologie de la recherche</i>	<i>66</i>
	Paragraphe 1 : Les outils de collecte de données	66
	Paragraphe 2 : Modèle d'analyse	67
	Paragraphe 3 : L'analyse des résultats	68
	<i>Section 3 : Contribution à l'amélioration de la Gestion budgétaire de la MAP</i>	<i>69</i>
	Paragraphe 1 : Evaluation du système budgétaire	69
1.1.	Analyse de la procédure d'élaboration du budget.	69
1.1.1.	Forces au niveau de la procédure d'élaboration du budget.	69
1.1.2.	Faiblesses au niveau de la procédure d'élaboration du budget	70
1.2.	Analyse de la procédure d'exécution et de contrôle du budget	73
		118

1.2.1. Forces au niveau de la procédure d'exécution du budget	73
1.2.2. Faiblesses au niveau de la procédure d'exécution du budget	73
Paragraphe 2 : Recommandations et pistes d'amélioration.	77
2.1. Recommandations au niveau l'élaboration budgétaire	77
2.1.1. Proposition d'un calendrier budgétaire	77
2.1.2. Recommandation sur la méthode de prévision utilisée	80
2.2. Recommandations au niveau de l'exécution et le contrôle budgétaire	81
2.2.1. Proposition d'un tableaux de bord financier	81
2.2.2. Proposition d'un tableaux de bord budgétaire (service des régies centrales)	83
2.2.3. Proposition d'un tableau de suivi d'exécution mensuelle	87
CONCLUSION GENERALE	91
ANNEXES	93
LISTE DES TABLEAUX	98
LISTE DES FIGURES	99
BIBLIOGRAPHIE	100

