

Cours de Gestion budgétaire

Note de lecture présentée par
Monsieur Manne Emile
KITSOUKOU

A l'attention des élèves de l'Ecole
Africaine de la Météorologie et de
l'Aviation Civile (EAMAC)

COURS DE GESTION BUDGETAIRE

NOTE DE LECTURE

INTRODUCTION

La présente note a pour but de faire acquérir aux élèves les techniques de prévisions budgétaires utilisées à l'ASECNA et de les initier aux méthodes de suivi de l'exécution du budget.

L'objectif visé est de permettre aux participants d'élaborer le projet de budget de fonctionnement de son entité et d'être en mesure de comprendre comment s'effectue le suivi budgétaire de l'Agence.

D'emblée, il convient de noter que la comptabilité de gestion de l'ASECNA est un système de gestion hybride introduisant une dose de gestion privée sans toutefois s'écarter du mode de fonctionnement des entreprises publiques. Elle s'articule autour de trois systèmes comptables suivants :

A /LA COMPTABILITE GENERALE

Elle est la base de la comptabilité et permet d'émettre les documents annuels de synthèse que sont : le bilan et le compte de résultat.

Son outil est le Plan comptable général.

Le Plan comptable est l'ensemble des comptes numérotés utilisés par l'entreprise. Il s'inspire du Plan comptable général qui est un ensemble de règles, de procédures, de définitions, de principes d'organisation et de recommandations rassemblées dans un document. Il comporte 9 classes :

- 1 les compte de capitaux
- 2 les comptes d'immobilisations
- 3 les comptes de stocks et d'encours
- 4 les comptes de tiers
- 5 les comptes financiers
- 6 les comptes de charges
- 7 les comptes de produits
- 8 les comptes spéciaux
- 9 les comptes analytiques.

La classe 1 à 5 sont les comptes de bilan

La classe 6 à 7 sont les comptes de gestion (comptes de résultat)

Chaque classe est subdivisée en comptes principaux codifiés selon le système décimal. Le 1^{er} chiffre représente la classe et le 2^{ème} chiffre précise une division de la classe.

Un 3^{ème} chiffre peut préciser une subdivision du compte à deux chiffres. Si nécessaire, un compte à trois chiffres peut être subdivisé en plusieurs comptes à quatre chiffres. Toutefois, les entreprises ont la possibilité d'ouvrir toutes les subdivisions qui leur paraissent utiles.

L'ASECNA a adopté en 2011 un nouveau Plan comptable qui s'inspire du système OHADA (Organisation pour l'Harmonisation des Droits des Affaires).

Il comprend :

- Les Principes comptables
- Le Plan des comptes de la comptabilité générale
- Le Plan des comptes de la comptabilité budgétaire

(Voir Plan des comptes de la comptabilité générale)

B/LA COMPTABILITE ANALYTIQUE

Elle doit servir à mesurer les coûts de fonctionnement de l'Agence et au contrôle de sa gestion. Elle trouve son fondement sur le découpage de l'Agence en Centre de Synthèse (CS) subdivisés en Centres de Responsabilité (CR) et des CR en Centres de coût (CC).

Un Centre de Synthèse est une entité complète de gestion constituée par la Représentation de l'ASECNA dans chaque Etat membre de l'ASECNA.

En outre, la Direction Générale est constitué des Centres de synthèse correspondant à des responsabilités fonctionnelles. La codification des Centres de synthèses sont sur 3 positions numériques à 3 chiffres.

Par exemple, nomenclature des Centres de synthèse des Représentations sont les suivants :

010 RCA ; 020 Congo ; 030 Côte d'Ivoire ; 040 Benin ; 050 Gabon ; 060 Burkina Faso ; 070 RIM ; 080 Madagascar ; 090 Niger ; 100 Sénégal ; 110 Mali ; 120 Tchad ; 130 Cameroun ; 140 Togo ; 160 Guinée Equatoriale ; 170 Comores ; 180 Guinée Bissau.

Le Centre de Responsabilité est une entité opérationnelle de gestion correspondant à une mission précise à l'intérieur d'un Centre de Synthèse de l'ASECNA.

Les Centres de Responsabilité ont une codification alphabétique. De nos jours, en Représentation, l'on dénombre 5 Centres de responsabilité en vigueur :

ADG : Administration Générale ;

PAI : Paierie ;

RCS : Fonction Contrôle, Sécurité, Qualité et Environnement ;

RPO : Fonction Opérationnelle ;

MTO : Météorologie.

Les aérodomes secondaires sont codifiés sur trois positions en alphanumérique des Centres de Responsabilité. Les deux 1^{ères} positions en lettre reprennent les deux 1^{ères} lettres de la codification des CR, et la dernière position en chiffre identifie l'aérodrome.

Ainsi, le 0 en troisième position correspond à l'aérodrome principal, le 1 et le 2 aux aérodromes secondaires. Exemple : MT0, MT1 et MT2

Le regroupement sur le Centre de Synthèse se fait à travers les Centres de Responsabilité centralisateurs que sont : ADG, PAI, RPO ; RCS, MTO.

Le Centre de coût est un ensemble des moyens matériels et /ou humains qui concourent à la réalisation d'un service ou d'une partie de service. Les Centres de coût ont une codification à trois chiffres. Les Centre de coût spécifiques aux Représentations sont :

- 500 Cabinet du Représentant,
- 510 Paierie
- 520 Administration et Finances
- 530 Bureau de Solde
- 560 Tour de contrôle
- 570 Bureau de piste – Bureau d'informations aéronautiques ;
- 580 TMA
- 590 CIV
- 600 Bureau Notam International
- 610 Sécurité Incendie Sauvetage
- 620 Exploitation télécommunications NA
- 630 Centre de prévision MET
- 640 Centre d'observation au sol
- 650 Centre d'observation en altitude
- 660 Veille MET aérodrome
- 670 Exploitation télécommunication MET
- 680 Emissions, réceptions
- 690 Dépenses communes à la Représentation.

C/LA COMPTABILITE BUDGETAIRE :

Elle a pour objet d'informer sur l'utilisation des crédits alloués et sur l'évolution des dépenses réelles par rapport aux prévisions.

Son outil est le Plan des comptes à 4 chiffres de la comptabilité budgétaire issu des comptes principaux du Plan comptable général. Ils sont classés par nature de charges selon un besoin propre à l'Agence, à savoir :

60 : 6041, 6042, 6043, 6044, 6045, 6046, 6047, 6051, 6052

61 : 6111, 6141, 6161, 6181, 6182, 6183, 6189.

62 : 6221, 6222, 6241, 6251, 6261, 6271, 6281, 6282.

63 : 6311, 6321, 6322, 6331, 6371, 6381.

64 : 6411, 6461.

65 : 6581, 6591

66 : 6601, 6602, 6603, 6604, 6608.

67 : 6711

68 : 6811.

69 : 6911.

69 : 6999

(Voir Plan comptable budgétaire)

Pour les besoins du cours, l'accent sera porté sur la gestion budgétaire.

1. QUELQUES NOTIONS SUR LE BUDGET.

« Le budget est une prévision annuelle des recettes et des dépenses en vue d'atteindre les objectifs que s'est fixée une entreprise ».

A quoi sert un budget ?

Le budget sert à anticiper, déléguer, contrôler. Il traduit l'engagement pris par un responsable à atteindre des objectifs avec les moyens mis à sa disposition.

Anticiper pour savoir où on va et pour se préparer aux ruptures, anticiper pour prévoir l'évolution des besoins futurs, saisir les opportunités et éviter que l'entreprise soit ballotée aux grés des nombreuses contraintes du marché ;

Déléguer n'est pas un abandon, ni une fuite de responsabilités, plutôt un transfert de décision. Déléguer c'est aussi responsabiliser et impliquer.

Contrôler : Déléguer suppose, donner le pouvoir. La délégation implique un contrôle périodiquement les tâches déléguées.

Bref, « toute entité, même celle dont la fonction première n'est pas la recherche de la rentabilité, doit appliquer une démarche budgétaire, car l'efficacité et l'efficience ne se limitent pas au domaine du mercantile », ou de l'avare.

D'où les quatre temps de la démarche prévisionnelle qui répond à la bonne orientation des efforts et cadre avec la roue de E. Doming ; en langage courant PDCA, plan : do, check, act :

- 1 Préparer (**Plan**) : prévoir, programmer ; l'établissement du budget
2. Agir (**Do**) : faire, former et appliquer ; la réalisation des objectifs,
3. Contrôler les résultats et trouver la cause (**Check**) : vérifier, relever des écarts par des indicateurs et mettre en place, éventuellement des plans d'action correctifs.
4. Agir, Réagir (**Act**) : mettre en œuvre le changement, appliquer les plan d'action.

2. PRINCIPES D'ELABORATION DU BUDGET

Ces principes sont au nombre de quatre :

a) le principe d'annualité :

Un budget est voté pour un an (du 1^{er} janvier au 31 décembre) et s'exécute au cours de l'année pour laquelle il a été voté. C'est ainsi que les crédits ne peuvent être consommés que pendant cette période, et il n'y a pas de report de crédits d'une année sur l'autre.

b) Le principe de l'unité :

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

c) Le principe de l'universalité :

Ce principe implique que toutes les opérations de dépenses et de recettes soient indiquées dans leur intégralité et sans modifications dans le budget. Ce principe interdit l'affectation des recettes identifiées à des dépenses déterminées. Ce sont les recettes prises globalement qui doivent servir à couvrir les charges dans leur globalité. Autrement dit, que les recettes financent indifféremment les dépenses. C'est l'universalité des recettes.

d) Le principe de l'équilibre budgétaire

Ce principe implique l'existence d'un équilibre entre les recettes et les dépenses. Il interdit la présentation d'un budget déséquilibré. Les charges ne doivent jamais être supérieures aux produits attendus. L'état ou l'entreprise publique ne devrait pas rechercher le profit car ce n'est pas une maison de commerce.

3. ELABORATION ET MISE EN PLACE DE BUDGET.

3.1 Procédure d'élaboration du budget de l'Agence.

Le budget de l'Agence est élaboré tous les ans.

L'élaboration du budget de l'ASECNA obéit à un principe de globalité découpé en Centre de Synthèse (CS) subdivisé en Centre de Responsabilité (CR), et des CR en Centres de coût (CC).

Sur le plan pratique, le budget doit être élaboré à partir de la base pour tenir compte des besoins réels des structures (CR). En effet, chaque service doit déterminer ses besoins, les chiffrer et les justifier pour permettre au décideur d'apprécier la pertinence des montants proposés par rapport à l'objectif poursuivi : c'est le principe du budget par objectif.

En Représentation par exemple, les premières évaluations des dépenses sont faites par les différents gestionnaires de crédits des centres de responsabilité. Les imprimés budgétaires sont donc remplis minutieusement par ces derniers. Les propositions faites par les CR sont rassemblées par le Chargé de l'Administration et des Finances en tant qu'ordonnateur secondaire délégué qui s'assure de leur mise en forme et du respect des instructions données dans la Note circulaire du Directeur Général. Il soumet le projet au Représentant pour arbitrage et détermination de l'enveloppe globale de la structure. Ce projet de budget est adressé au Siège à une date prévue dans la Note circulaire.

Les projets de budget des différents CS sont reçus et étudiés par une **Commission Technique Budgétaire** (CTB) composée des différents Direction opérationnelles du Siège.

Les observations de cette commission technique sur chaque budget sont ensuite envoyées respectivement aux CS d'origine pour leur permettre de justifier aux **discussions budgétaires** dont la date est fixée par la note des directives.

Au cours des discussions budgétaires, le Département Finances, assisté des autres membres de la commission technique budgétaire, arrête avec les différents responsables des CS, les propositions de projets de budget.

Après cette phase, le Département Finance rassemble dans un document unique tous les projets de budget appelé **Projet de budget de l'Agence**, d'où le principe de l'unicité.

Le projet de budget de l'Agence est présenté au **Directeur Général** qui le présentera aux membres du **Comité de Direction** et demande à leur suggestion).

Après cette phase, le DG présentera le Projet de budget de l'Agence au le **Président du Conseil d'Administration**, qui à son tour le soumettra aux membres de la **Commission Ad hoc**. Après la commission Ad hoc, le Projet de budget de l'Agence est soumis pour approbation définitive au **Conseil d'Administration**.

3.2 Les étapes d'élaboration du budget de l'Agence

- 1 Note circulaire du Directeur Général définissant les objectifs et orientations généraux
- 2 Définition des objectifs spécifiques par les Centres de synthèse en adéquation avec les objectifs généraux ;
- 3 Elaboration des plans de charges (ou programme d'actions) : ensemble des tâches à réaliser et leurs timing ;
- 4 Inventaire des moyens d'action : recensement des moyens matériels et humains ;
- 5 Prévisions budgétaires : quantifications et valorisation des moyens d'actions et classement par nature

3.3 La présentation du budget

La présentation du budget se fait au travers des fiches communiquées aux différents centres de synthèse, à savoir :

- Fiches budgétaires : Imprimés des états récapitulatifs des recettes aéronautiques et extra aéronautiques et imprimés spécifiques de récapitulation des dépenses de fonctionnement par nature (Fiche FO) ;
- Fiches justificatives des dépenses conçues selon les standards définis ;
- Etats récapitulatifs de dépenses : Etats récapitulatifs des centres de coût en Centre de Responsabilité (CR) et des Centres de synthèse

(Voir modèles d'imprimés des fiches)

4. EXECUTION BUDGETAIRE

L'exécution budgétaire est l'ensemble des actes administratifs et enregistrement comptables permettant la mise en place, la consommation et le suivi de l'utilisation des crédits alloués au titre de l'année.

4.1 La séparation entre les ordonnateurs et les comptables.

Comme dans toutes les comptabilités publiques, un des principes d'exécution et de suivi budgétaire à respecter impérativement est celui de la séparation entre les administrateurs (ordonnateurs) et les comptables. Les fonctions d'ordonnateur et de comptable sont totalement incompatibles, cette incompatibilité étant même étendue aux conjoints. C'est ainsi que le conjoint d'un Représentant ne peut être comptable de la Représentation en question.

Les ordonnateurs sont les autorités qui prennent les décisions, passent les actes administratifs qui font naître la dépense et calculent les montants exactes des dettes mises à la charge de l'Agence. Autrement dit, l'ordonnateur demande (prescrit) l'exécution des recettes et des dépenses.

Les comptables prennent en charge les recouvrements des ordres de recettes, les règlements des ordres dépenses, la garde, le maniement et la conversion des fonds et valeurs, le mouvement des comptes de disponibilité, la conservation des pièces justificatives des opérations et la tenue de la comptabilité afin de la production des états financiers (bilan et compte de résultat).

Autrement dit, le comptable, seul chargé du maniement des fonds publics, en assure le recouvrement ou le paiement, après avoir exercé, sous sa responsabilité personnelle et pécuniaire, les contrôles visant à constater la régularité de ces recettes ou de ces dépenses, sans examiner leur opportunité.

Le contrôleur financier est placé entre ces deux acteurs d'exécution du budget, il exerce une surveillance sur chaque administrateur de crédit (ordonnateur). Surveillance n'est pas synonyme d'espionnage ou de facteur bloquant, le contrôleur financier a une fonction de conseiller financier.

4.2 LES ETAPES D'EXECUTION BUDGETAIRE

Six (6) étapes dont 5 pour l'Ordonnateur et 1 pour le Comptable

1 **L'affectation budgétaire** : ventilation géographique, c'est-à-dire une affectation par ordonnateur mais aussi par compte budgétaire.

2. **La Distribution budgétaire** : consiste à donner à chaque ordonnateur l'autorisation de consommer une partie des crédits annuels qui leur ont été affectés : les autorisations de dépenses (AD) ;

3. **L'engagement budgétaire** : « L'engagement est l'acte par lequel un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge ». C'est donc l'acte d'affectation des crédits budgétaire à la réalisation d'une dépense (c'est un acte financier et comptable qui engage juridiquement l'Agence). Concrètement il peut s'agir d'une commande, d'un contrat. Et la dépense est engagée dans la limite du crédit ouvert au budget correspondant à la nature de la dépense à engager.

4. **La liquidation** a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense. Elle est réalisée au vu des titres et des pièces justificatives qui permettent d'attester le « **service fait** » et de calculer très précisément le montant de la dépense. La dépense est réelle si elle résulte d'une

dette (exécution du service). Il consiste en la vérification à partir des pièces justificatives, des faits (livraison, travaux, acte) et des titres de créances (factures).

5. L'Ordonnement ou le mandatement : Acte administratif par lequel l'ordonnateur donne, conformément au résultat de la liquidation, l'ordre de payer la dette ; elle obéit à la règle du service fait et ne peut être payé qu'au créancier originaire.

6. Le Paiement : Règlement de la dépense. Acte administratif par lequel l'Agence se libère de sa dette. En effet, le comptable effectue avant de payer les vérifications suivantes sur :

- la validité générale du paiement (absence d'opposition, et de délais de déchéance ou de prescription) ;
- la validité des pièces justificatives du paiement (contrôle complet de forme et de fonds) ;
- la régularité formelle des pièces justificatives de la dépenses (facture, procès-verbal de réception).

5. LE SUIVI BUDGETAIRE (OU CONTROLE BUDGETAIRE)

Le contrôle budgétaire apparaît comme une nécessité et une obligation. Il permet de s'assurer de la conformité de l'idée d'autorisation de dépenses (AD) donnée par le Conseil d'Administration. Mais le contrôle revêt également un but financier qu'est d'éviter le gaspillage et la dilapidation des fonds publics. On peut classer les types de contrôle en deux catégories :

- le Contrôle interne, c'est-à-dire, exercer par les organes appartenant à l'Agence et
- les Contrôle externe dépendant d'organes séparés de l'Agence.

Le contrôle interne est assuré par les services de l'Agence soit au niveau de la Représentation (Chargé de l'Administration et des Finances, Paierie) soit au niveau de la Direction Générale au Département Finance et à l'Agence Comptable. Ils se rapportent généralement à l'engagement et à la liquidation des dépenses.

En 2011, il y a eu création de la Direction Contrôles, Sécurité, Qualité à l'Agence, représentée dans les différentes Représentations par Un Responsable Contrôle, Sécurité, Qualité et Environnement.

5.1 LES ORGANES DE CONTROLE

Le Contrôleur financier a pour mission le contrôle de la gestion de l'Agence et de la surveillance de toutes les opérations susceptibles d'avoir directement et indirectement une répercutions économique ou financier.

La Commission de vérification des comptes vérifie les comptes annuels de l'Agence. Elle est composée de trois personnalités choisies par le conseil d'administration pour un mandat de trois ans renouvelable.

La commission de discipline budgétaire est chargée de constater les irrégularités dans la gestion des ordonnateurs et des comptables secondaires et de proposer, le cas échéant des sanctions appropriées.

L'audit et le Contrôle externe : Depuis 1993, l'ASECNA fait auditer ses comptes par un cabinet d'expertise externe. Ce cabinet vérifie la comptabilité de l'Agence et authentifie les comptes, ce qui donne plus de crédits aux documents financiers (Bilan et Compte de Résultat) de l'Agence.

5.2 LA MISE EN PLACE DE PLANS D'ACTION

Le contrôle met en évidence des écarts. C'est une information. L'information est périssable. D'où la nécessité de traiter les écarts en temps opportun. Un écart qui n'est pas traité à temps peut devenir calamiteux quand il a pris de l'importance. Il ne faut pas arranger les chiffres. C'est compliquer, dangereux et finalement dommage de se priver d'une source d'information. Un écart est précieux, il va permettre de progresser et de redresser la situation le plus tôt possible.

Se servir d'un tableau de bord. Il s'agit, entre autres, de mettre en relief des écarts entre les prévisions et les réalisations. Ainsi, on peut relever deux types d'écarts intéressants :

- les écarts importants en quantité (valeur absolue)
- les écarts importants en pourcentage.

On peut analyser aussi les écarts cumulés depuis le début de l'année.

L'analyse des écarts doit mener à mettre en place des plans d'action en vue d'atteindre les objectifs budgétaires, à savoir :

- Pas d'écart : poursuivre l'activité
- Ecart rattrapable : actions correctives à mettre en place
- Ecart important : révisions des prévisions.

Un plan d'action est un budget sur mesure ou projet de taille réduite qui s'adresse à une personne ou un groupe de personnes. Qui fait quoi ? Pour quand ? Et comment ?

Il doit comprendre :

- un objectif à atteindre,
- un pilote (le responsable),
- un délai clairement fixé,
- un montant de ressources éventuelles (ou moyens à mettre en œuvre pour atteindre l'objectif final le plus tôt possible ?

NB : La présente note de lecture est complétée par des supports et exercices pratiques.

6. CONCLUSION

Pour la suite de la présente note, les participants pourront nourrir leur curiosité dans le Recueil des Textes de la Comptabilité de Gestion (RTCG) de l'ASECNA.

Autres références :

- **Le budget c'est facile, Philippe Honorat, Edition d'organisation**
- **Construire et défendre son budget, Caroline Selmer, Edition Dunod.**