



**LOUVAIN**  
School of Management

**UNIVERSITE CATHOLIQUE DE LOUVAIN**

**LOUVAIN SCHOOL OF MANAGEMENT**

# **Recommandations relatives à la gestion budgétaire d'Avocats Sans Frontières**

Promoteur : *Professeur Yves De Rongé*

Maître de stage : *Pascal Vanden Eynde*

Mémoire-projet présenté par **Floriane Decourty**

en vue de l'obtention du titre de  
Master en sciences de gestion

ANNÉE ACADÉMIQUE 2014-2015

## Avant-propos

Je tiens à remercier toutes les personnes qui ont contribué de près ou de loin à la rédaction de ce mémoire.

Mes remerciements s'adressent en premier lieu à mon promoteur, Monsieur Yves De Rongé, qui a su me guider tout au long de ce travail. Il m'a été d'un grand secours durant la phase de rédaction par ses relectures attentives et critiques et son soutien dans mes moments de doute. Il m'a permis d'acquérir l'assurance qui m'a de temps en temps cruellement manqué durant cette période.

Mes remerciements s'adressent ensuite à mon maître de stage, Monsieur Pascal Vanden Eynde, contrôleur de gestion d'Avocats Sans Frontières, pour son accueil et la confiance qu'il m'a accordée. Merci à lui de m'avoir consacré du temps tout au long de cette période et d'avoir participé au cheminement de ce mémoire.

Je tiens aussi à remercier et à témoigner ma reconnaissance à Monsieur Bolivar Castro, contrôleur de gestion, ainsi qu'à l'ensemble du personnel d'Avocats Sans Frontières pour leur accueil, pour leur coopération professionnelle et pour l'expérience enrichissante et pleine d'intérêt qu'ils m'ont fait vivre durant mes trois mois de stage.

J'exprime également ma gratitude à l'égard des stagiaires ou anciens stagiaires d'Avocats Sans Frontières pour leur précieuse aide ainsi que leur sympathie qui ont favorisées mon intégration dans l'association.

Merci aussi à l'ensemble de l'équipe universitaire de l'Université catholique de Louvain et à tous ses professeurs qui ont su m'apporter les compétences nécessaires à la réalisation de ce mémoire et pour ma future carrière professionnelle.

La rédaction d'un mémoire m'a parfois semblé être une longue traversée du désert. Heureusement, j'ai pu compter sur ma famille, mes proches et collègues qui m'ont soutenue et encouragée. Et, à cette question qui m'a maintes fois été posée, je peux enfin répondre :

- « Alors, ça avance ? » : « Oui, ça y est, c'est fini ! ».

Un énorme merci à mon compagnon, Renaud, qui m'a soutenue durant cette période et a su me rebooster, particulièrement dans les moments les plus difficiles. Il a toujours été conciliant, il m'a aussi relue et donné de bons conseils.

Enfin, je tiens à remercier Dominique qui a consacré son temps à la relecture de ce travail.

# Table des matières

|                                                                                                |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>INTRODUCTION .....</b>                                                                      | <b>1</b>  |
| <b>I. AVOCATS SANS FRONTIÈRES.....</b>                                                         | <b>3</b>  |
| 1. LE CONTEXTE .....                                                                           | 3         |
| 2. L'ASSOCIATION .....                                                                         | 3         |
| 3. LES PAYS D'ACTION D'ASF .....                                                               | 5         |
| 4. LES ACTIVITÉS .....                                                                         | 6         |
| 5. LE FINANCEMENT .....                                                                        | 7         |
| 6. LA GESTION DES RESSOURCES.....                                                              | 8         |
| 7. LES ÉQUIPES .....                                                                           | 8         |
| 8. L'INTERNATIONAL LEGAL NETWORK (ILN).....                                                    | 9         |
| 9. LA THÉORIE DU CHANGEMENT D'ASF .....                                                        | 10        |
| <b>II. ANALYSE DES ÉTATS FINANCIERS.....</b>                                                   | <b>11</b> |
| <b>III. ANALYSE DU CAS ASF .....</b>                                                           | <b>15</b> |
| <i>La comptabilité analytique .....</i>                                                        | <i>15</i> |
| A. ANALYSE DE LA GESTION DE PROJET (NIVEAU MICROÉCONOMIQUE) .....                              | 19        |
| 1. <i>La budgétisation d'un projet.....</i>                                                    | <i>19</i> |
| 2. <i>Le budget opérationnel (BO) .....</i>                                                    | <i>22</i> |
| 3. <i>Les prévisions (ou forecasts).....</i>                                                   | <i>23</i> |
| 4. <i>Les dépenses des partenaires.....</i>                                                    | <i>24</i> |
| 5. <i>Le rapport intermédiaire.....</i>                                                        | <i>25</i> |
| 6. <i>L'avenant au projet.....</i>                                                             | <i>26</i> |
| B. ANALYSE DE LA GESTION BUDGÉTAIRE GLOBALE DE L'ASSOCIATION (NIVEAU<br>MACROÉCONOMIQUE) ..... | 28        |
| 1. <i>La budgétisation fin 2013 .....</i>                                                      | <i>28</i> |
| 2. <i>Le respect du budget .....</i>                                                           | <i>35</i> |
| 3. <i>Les comptes annuels de l'année.....</i>                                                  | <i>37</i> |
| 4. <i>L'audit par Deloitte en avril 2015 .....</i>                                             | <i>37</i> |
| <b>IV. ANALYSE CRITIQUE .....</b>                                                              | <b>38</b> |
| 1. <i>La comptabilité analytique.....</i>                                                      | <i>38</i> |
| 2. <i>La gestion de projet .....</i>                                                           | <i>39</i> |
| 3. <i>La gestion budgétaire globale de l'ONG.....</i>                                          | <i>40</i> |

|                                                                              |           |
|------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>V. PISTES D'AMÉLIORATION ET RECOMMANDATIONS .....</b>                     | <b>42</b> |
| Le Beyond Budgeting (BB) ou la gestion sans budget .....                     | 43        |
| Solutions pour Avocats Sans Frontières .....                                 | 45        |
| A. Une meilleure articulation du budget global.....                          | 45        |
| Présentation du budget global de l'association par pays .....                | 48        |
| Présentation du budget global de l'association par types de dépenses .....   | 50        |
| B. Un lien avec la stratégie et de nouveaux indicateurs de performance ..... | 51        |
| 1. Des mesures uniquement financières.....                                   | 51        |
| 2. Balanced Scorecard .....                                                  | 51        |
| 3. Application au sein d'Avocats Sans Frontières .....                       | 53        |
| Axe Financier .....                                                          | 55        |
| Axe Client.....                                                              | 55        |
| Axe Processus internes de gestion.....                                       | 58        |
| Axe Apprentissage organisationnel .....                                      | 59        |
| C. Une plus grande implication des managers locaux.....                      | 62        |
| D. Une meilleure communication à tous les niveaux .....                      | 62        |
| <i>Conclusion</i> .....                                                      | 63        |
| <b>CONCLUSION GÉNÉRALE.....</b>                                              | <b>64</b> |
| <b>LISTE DES TABLEAUX .....</b>                                              |           |
| <b>LISTE DES FIGURES.....</b>                                                |           |
| <b>LISTE DES ACRONYMES .....</b>                                             |           |
| <b>BIBLIOGRAPHIE .....</b>                                                   |           |
| <b>ANNEXES .....</b>                                                         |           |

## Introduction

*Autant de femmes, de mineurs, de personnes détenues illégalement en prison ou de victimes de crimes de guerre dont les droits fondamentaux ne sont pas reconnus !*

Face à cette dure réalité, un groupe de bâtonniers belges a créé en 1992 à Bruxelles, **Avocats Sans Frontières** (ASF). Active dans le secteur de la coopération au développement, ASF est une ONG<sup>1</sup> (organisation non gouvernementale) internationale spécialisée dans l'accès à la justice et la défense des droits humains. Ses équipes sur le terrain, soutenues par les experts du siège, poursuivent la lutte contre l'impunité des auteurs de violations des droits de l'Homme et, surtout, donnent aux groupes de populations les plus vulnérables toutes les chances de mieux connaître leurs droits et d'obtenir la reconnaissance des abus dont ils ont fait l'objet.

Depuis de nombreuses années, les ONG de **coopération au développement** essayent de réduire les inégalités économiques et sociales. L'aide au développement désigne une action volontaire par un acteur extérieur pour impulser le développement d'un pays tiers (pays en développement). Les secteurs de l'aide au développement sont nombreux : santé, enseignement, agriculture, infrastructures, économie, droits humains, sociaux et culturels.

Le financement des ONG se distingue par deux types d'apports : l'apport privé constitué de dons et de cotisations et, l'apport public constitué de subsides. Les ONG ont de plus en plus de **difficultés à avoir accès au financement**. Par exemple, le montant des fonds disponibles de l'Union Européenne n'a pas évolué au cours des dix dernières années alors que le nombre d'ONG a, quant à lui, augmenté (Acodev). En effet, depuis la fin des années 1990, on a assisté à une montée en puissance des ONG.

Cependant, le secteur non-lucratif joue un rôle vital dans l'économie mondiale ainsi que dans de nombreux systèmes économiques et sociaux nationaux. Son action vient s'ajouter à celle des secteurs public et privé en fournissant des services essentiels mais aussi un réconfort et un espoir aux plus démunis dans le monde entier.

---

<sup>1</sup> Liste des acronymes utilisés disponible en fin de mémoire

Suite à ces considérations, l'importance que doivent accorder les ONG à la gestion budgétaire n'est pas passée sous silence car elle occupe une place primordiale dans la vie d'une association. Le système comptable et les budgets constituent aujourd'hui un outil de gestion extrêmement important dans la gestion de ces organisations.

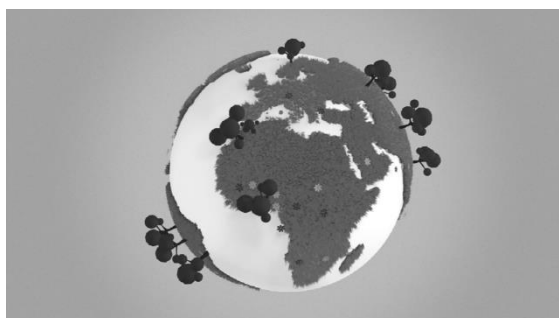
Mais alors face à ces difficultés, **comment améliorer le système de gestion actuellement mis en place au sein d'Avocats Sans Frontières ?** Telle est la question de recherche à laquelle ce mémoire a l'ambition de répondre.

Ce travail a pour but de permettre aux responsables d'Avocats Sans Frontières de faire des analyses sur la façon d'élaborer leur budget afin de gérer de manière rationnelle les moyens qui sont mis à leur disposition pour atteindre les objectifs qu'ils se sont assignés.

Pour atteindre notre objectif, notre étude débutera par une présentation d'ASF. Ce premier chapitre expliquera le contexte, les objectifs et la mission de l'organisation, ainsi que ses pays d'action et présentera les principaux bailleurs de fonds. Cette partie se terminera par une analyse des états financiers des cinq dernières années.

Nous analyserons ensuite la comptabilité analytique et la gestion budgétaire actuellement mises en place au sein de l'organisation. Notre analyse de la gestion budgétaire portera sur deux niveaux : le niveau microéconomique (la gestion de projet) et le niveau macroéconomique (la gestion globale de l'association). Notre analyse sera suivie d'un diagnostic des points forts et des points faibles dans la partie critique de ce mémoire.

Finalement, nous apporterons des solutions et des pistes d'amélioration pour répondre aux besoins de gestion de l'association. Celles-ci permettront de résoudre les principaux manquements mis en évidence dans la partie précédente et de diminuer les désavantages de la méthode actuellement utilisée.



## I. Avocats Sans Frontières

Ce premier chapitre explique le contexte dans lequel évolue l'association, ses objectifs et sa mission. Nous allons découvrir les différents lieux d'action et les activités de l'association. ASF a la possibilité de réaliser ses activités grâce aux financements de bailleurs de fonds et à ses équipes motivées, ainsi qu'au soutien de professionnels Pro Bono (International Legal Network). Nous terminerons ce chapitre par la théorie du changement qu'ASF a récemment mise en place.

### 1. Le contexte

L'instauration d'un état de droit est un préalable incontournable à l'émergence d'une paix durable, à l'éradication de la pauvreté et à un développement économique et social durable.

ASF intervient, en fonction de ses possibilités, dans les pays où la justice, trop souvent arbitraire, n'est pas garante de sécurité, de paix et de développement. Il s'agit en général, mais pas toujours, de pays politiquement instables où les institutions et plus particulièrement les juridictions locales ne fonctionnent pas d'une façon satisfaisante, voire sont totalement absentes.

Afin d'assurer le bon déroulement démocratique de ces pays, il est donc indispensable de résoudre les conflits en suivant les procédures d'un système judiciaire indépendant, juste et équitable – autant pour les conflits en matière pénale (violation des droits de l'Homme et des libertés) que les conflits en matière civile (conflits conjugaux, successoraux, fonciers, etc.).

### 2. L'association

Créée en 1992 à Bruxelles par un groupe d'avocats belges, Avocats Sans Frontières (ASF) - en néerlandais *Advocaten Zonder Grenzen* (AdZG) - est une organisation non gouvernementale (ONG) internationale spécialisée dans l'accès à la justice et la défense des droits humains.

La vocation initiale d'ASF était d'assister et de défendre des personnes ayant subi des violations flagrantes des droits de l'Homme et se trouvant dans l'incapacité de se défendre devant un tribunal indépendant. Ces premières activités permettaient d'assurer la défense des justiciables

là où la justice du pays ne permet pas le recours à un avocat suffisamment indépendant en raison du caractère « sensible » de l'affaire.

Suite au génocide du Rwanda en 1994, l'organisation mit sur pied un programme « Justice pour tous au Rwanda » pour pallier le manque cruel d'avocats tant pour les victimes que pour les accusés. L'association est depuis implantée à l'étranger et a alors pris le statut d'ASBL (Association Sans But Lucratif).

Depuis, la mission d'Avocats Sans Frontières s'est élargie vers la ***contribution à la réalisation d'une société plus juste, équitable et solidaire dans laquelle le droit et la justice sont au service des groupes et/ou individus les plus vulnérables*** : mineurs d'âge, femmes, personnes emprisonnées illégalement, victimes de violations des droits humains et tout autre personne ou groupe n'ayant pas accès à la justice.

L'objectif à long terme d'ASF est donc devenu de contribuer au développement de l'état de droit dans les pays fragiles et en situation de post-conflits.

Plus précisément, ASF définit ses objectifs comme suit :

1. Améliorer l'accès à la justice pour les personnes en situation de vulnérabilité ;
2. Améliorer les mécanismes d'aide légale ;
3. Renforcer les capacités des avocats et autres acteurs clés, comme les ONG et les Barreaux, pour un meilleur accès à la justice ;
4. Améliorer les cadres législatifs et normatifs et les politiques en matière d'accès à la justice.

Pour réaliser sa mission et ses objectifs, l'association met en place des mécanismes permettant un accès indépendant et impartial à la justice, capable d'assurer la sécurité juridique et de garantir la protection des droits fondamentaux (civils, politiques ainsi qu'économiques et sociaux), en ce compris le droit à un procès équitable.

La stratégie d'ASF repose principalement sur l'affirmation du droit en tant que principe de changement (protection et développement) ; et sur la promotion du rôle social de l'avocat en tant qu'agent de ce changement. Les avocats garantissent aussi bien la sécurité légale que l'accès aux droits humains via l'accès à la justice et une défense de qualité.

Les activités d'ASF ont été plusieurs fois récompensées : Prix de la démocratie en 2003, Prix de la solidarité du quotidien néerlandophone De Standaard en 2004, ASF est nommée Ambassadeur de la paix 2005 par l'organisation Pax Christi Flandre en 2005, Premier Prix CCBE des Droits de l'Homme pour les Avocats Européens en 2007, Prix Droit et Durabilité décerné par l'Association des Juristes flamands en 2009.

Le 20 janvier 2012, ASF a reçu un diplôme d'honneur du Barreau à Bujumbura, récompensant le travail mené depuis plus de dix ans pour améliorer l'accès des plus vulnérables à la justice au Burundi.

### **3. Les pays d'action d'ASF**

ASF intervient dans les pays où les droits de l'Homme sont bafoués, où règnent violences politiques et conflits armés et où les règles de droit ne sont pas appliquées. La justice dans ces pays, trop souvent arbitraire, n'est pas garante de sécurité pour les citoyens. Les conflits ne trouvent pas des réponses satisfaisantes devant les juridictions locales. Les populations désabusées ont tendance à privilégier le recours à une justice privée, qui exerce la loi du plus fort ou du plus riche et contribue à un climat de violence.

Les besoins de ces populations en matière de justice sont énormes. Par exemple, le nombre d'avocats au Burundi est de 170 pour 8,5 millions d'habitants, soit 1 avocat par 50.000 habitants. Pour comparaison, en Belgique, nous avons 1 avocat par 666 habitants.

Leurs systèmes judiciaires ne peuvent pas, ou ne veulent pas, répondre efficacement à leurs attentes dans le respect des droits de l'Homme :

- ❖ La justice est inaccessible aux groupes et/ou individus vulnérables – ils ne connaissent pas leurs droits et ne peuvent pas les revendiquer.
- ❖ Le degré d'indépendance du système judiciaire est insuffisant et présente des lacunes au niveau législatif et concernant les procédures.
- ❖ Les acteurs du milieu judiciaire (avocats, juges, magistrats, etc.) sont insuffisamment formés et sont limités dans l'exercice de leurs fonctions.
- ❖ Les services judiciaires manquent de moyens matériels.

Depuis plus de 20 ans, ASF met en œuvre ses programmes pour faciliter l'accès à la justice et, c'est dans la poursuite de son objectif qu'ASF ouvre des bureaux dans différents pays.

L'ONG agit actuellement dans plusieurs pays : Burundi, République démocratique du Congo, Ouganda, Myanmar, Népal, Tunisie, Maroc et Tchad.



*Figure 1 : Pays d'action d'ASF<sup>2</sup>*

Le Timor oriental, la Colombie, le Guatemala, la Guinée, le Kenya, la Côte d'ivoire, Israël, la Palestine, le Libéria et le Rwanda ont également reçu l'appui d'ASF.

Des missions exploratoires sont aussi menées dans d'autres pays.

#### **4. Les activités**

ASF met en place des activités très diverses pour garantir l'accès à la justice des plus vulnérables et la mise en place de systèmes légaux capables de les protéger.

La plupart des activités de l'organisation ont lieu « sur le terrain ». Les principaux programmes abordés par ASF s'articulent autour des thèmes de l'accès à la justice et de la lutte contre l'impunité ; et plus précisément :

les droits des enfants, la liberté d'expression, la défense des droits humains, la justice internationale, l'aide légale, la migration, le génocide Rwandais, les violences sexuelles, la torture, la justice transitionnelle, les droits des femmes, les droits des victimes et les droits économiques, sociaux et culturels.

---

<sup>2</sup> Avocats Sans Frontières, <http://www.asf.be/fr/action/>

ASF intervient à 3 niveaux :

- Justiciables, par un processus de *démarginalisation* qui permet le développement de leur maîtrise du droit et des cadres juridiques ;
- Avocats et pourvoyeurs de services d'aide légale, en développant le métier d'avocat comme acteur de changement ;
- Système de justice grâce à un travail sur l'offre de justice et grâce au développement d'une justice structurée.

Ainsi, la sensibilisation, les formations, les conférences, les ateliers d'échange accessibles aux avocats locaux et à la population, sont au cœur de la mission d'ASF. L'association réalise également sa mission sur le terrain par une écoute active des victimes.

ASF gère également des projets transnationaux sur la défense des défenseurs des droits de l'Homme, la liberté d'expression et la justice internationale.

Une des activités principales des équipes est d'intervenir dans certains dossiers emblématiques et de se mobiliser pour les avocats en danger dans l'exercice de leur profession.

Au siège basé à Bruxelles, ASF organise ponctuellement des séminaires à l'attention des avocats européens, sur des thèmes comme la responsabilité sociale des entreprises ou le rôle des avocats dans la prévention de la torture.

## **5. Le financement**

Les principaux bailleurs de fonds d'ASF sont différents gouvernements, l'Union Européenne, des États et des fondations privées. Les autres sources de soutien financier sont des fonds au niveau non-institutionnel : des fonds reçus des Barreaux de Belgique et des donations privées des sympathisants de l'association.

Les administrateurs sont tenus de verser à l'association une cotisation annuelle, ces montants représentent une partie infime des revenus d'ASF.

*Annexe 1 : Liste des bailleurs de fonds*

## **6. La gestion des ressources**

La nature des activités réalisées par ASF requiert une forte mobilisation et un investissement de la part des ressources humaines. Particulièrement qualifiées en vue d'exercer des missions dans certains domaines d'intervention, les ressources humaines constituent le premier inducteur de coût.

Le deuxième facteur de coût recouvre les activités même d'ASF : les formations données aux avocats, aux acteurs judiciaires et aux membres des organisations de la société civile, le soutien apporté aux systèmes judiciaires locaux, le paiement des indemnités, des frais de dossier et les honoraires des avocats et des experts.

Enfin, le troisième élément de coût concerne l'appui aux partenaires nationaux et locaux dans le but d'accroître les moyens dont ils disposent. Cet appui se traduit par le lancement d'actions conjointes et par un soutien durable. Cette approche permet d'accroître les moyens des partenaires locaux. De plus, le recours au partenariat local permet à ASF de mener des activités à moindres frais, principalement dans les pays où ASF ne possède pas de bureaux permanents.

Au sein d'ASF, l'optimisation des ressources fait l'objet d'une évaluation permanente au niveau de la gestion, la planification, l'allocation des ressources, la négociation avec les fournisseurs et l'approvisionnement.

## **7. Les équipes**

En soutien permanent aux équipes sur le terrain, la structure d'ASF comprend la coordination opérationnelle régionale, les expertises thématiques et les départements de soutien (administration & finances, ressources humaines et communication).

Avocats Sans Frontières emploie actuellement 25 personnes au siège situé à Bruxelles. Le siège est responsable de la coordination générale des programmes d'action ainsi que de l'appui des missions.

ASF possède des bureaux permanents dans sept pays et emploie environ cent personnes (expatriés et collaborateurs locaux) d'une quinzaine de nationalités différentes.

Les employés sont continuellement aidés par des stagiaires et bénévoles, au siège et sur le terrain, mais aussi par des traducteurs et graphistes agissant gratuitement.

Le conseil d'administration a pour fonction de contrôler et prendre des décisions en matière de stratégie de l'organisation. Les membres du CA sont au nombre de 11 et sont présidés par P. Van der Auweraert.

*Annexe 2 : Organigramme 2013 du siège ASF*

## **8. L'International Legal Network (ILN)**

L'ILN est un réseau qui rassemble des professionnels du droit du monde entier créé par Avocats Sans Frontières en 2010. Ces professionnels sont des avocats, des juristes, de jeunes avocats stagiaires et des étudiants en droit désireux de partager leur expertise et de participer à des actions visant à faire du droit un moteur de changement durable.

C'est ainsi, qu'au cœur de sa stratégie, Avocats Sans Frontières place le soutien apporté par des acteurs clés dans la promotion des droits humains.

ASF fait appel aux membres de l'ILN pour les rejoindre et les aider dans ses pays d'action. Ceux-ci s'engagent dans une dynamique de solidarité car ils accomplissent leurs missions comme volontaires, c'est-à-dire dans le respect des conditions définissant le Pro Bono : absence de rémunération, recherche constante de la qualité de la prestation et action au profit des plus vulnérables. Par contre, les frais de voyage, de transport, d'hébergement et les frais d'assurances sont à charge d'ASF.

Les ILN sont sollicités pour apporter une réponse juridique, intervenir juridiquement, renforcer les capacités de confrères moins armés, défendre les avocats en danger et appuyer le plaidoyer et les missions d'ASF.

L'utilité de ce réseau est de viser à offrir une structure professionnelle et efficace aux activités Pro Bono effectuées au sein d'ASF. En outre, l'ILN est un outil qui participe à la réalisation des projets de l'association et qui permet de refléter l'image d'ASF et de contribuer à sa visibilité.

## 9. La théorie du changement d'ASF

L'association participe et soutient la transformation des sociétés dans lesquelles elle intervient. Pour valoriser son implication dans les changements apportés à l'accès à la justice, la stratégie d'ASF repose sur la théorie du changement (Theory of Change – TOC). Afin d'approfondir son implication, il était nécessaire pour ASF d'aller plus loin dans sa réflexion sur le changement en développant une théorie du changement au niveau institutionnel.

Cette théorie du changement a été développée sur base des 20 années d'expérience d'ASF et mise en place en juin 2014. Elle propose une explicitation d'un socle commun à l'ensemble des actions d'ASF en terme d'approche, mais pas en terme d'objectif de projet. Elle est basée sur des hypothèses qui évolueront en fonction des expériences actuelles et futures d'ASF, et elle sera revue chaque année.

La théorie du changement est utilisée à plusieurs niveaux. Premièrement, elle sert d'outil de réflexion interne lors de l'accueil des nouveaux staffs, des explorations, des conceptions de projets, des réflexions stratégiques et des évaluations. Deuxièmement, elle constitue un instrument de dialogue avec les partenaires actuels et potentiels d'ASF et avec les parties prenantes lors d'échanges sur la vision de chaque organisation et d'élaborations de stratégies communes. De plus, cette théorie permet de présenter l'approche d'ASF pour la recherche de fonds. Et finalement, c'est aussi un document de référence lors de la planification et la mise en œuvre des actions, notamment pour l'intégration des bénéficiaires et populations en situation de vulnérabilité aux projets d'ASF et le choix du positionnement d'ASF par rapport à eux.

### *Annexe 3 : Théorie du changement*

À travers la mission de l'association, ses actions et « la théorie du changement », nous pouvons affirmer qu'Avocats Sans Frontières est une organisation qui lutte aujourd'hui pour un avenir meilleur, de façon durable, pour les populations de pays en difficultés.

## II. Analyse des états financiers

Suite à la description d'ASF, nous allons donner quelques chiffres importants et analyser ses états financiers. Cette analyse financière de 2009 à 2013 nous permettra d'identifier le modèle économique de l'association et d'évaluer son assise financière.

Le chiffre d'affaires d'une ASBL représente les subsides reçus.

|                                       | 2009                | 2010                | 2011                | 2012                | 2013             |
|---------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|------------------|
| <b>Produits d'exploitation</b>        | <b>5.219.513,00</b> | <b>4.538.506,44</b> | <b>4.700.878,93</b> | <b>4.788.779,11</b> | <b>5.736.167</b> |
| <i>Ventes et prestations</i>          | <i>4.766.290,00</i> | <i>4.489.090,46</i> | <i>4.689.855,36</i> | <i>4.757.291,14</i> | <i>5.736.167</i> |
| Chiffre d'affaires (subsides)         | 4.656.279,00        | 4.385.817,46        | 4.587.066,63        | 4.639.693,90        | 5.607.363        |
| Cotisations, dons, legs               | 110.011,00          | 103.273,00          | 102.788,73          | 117.597,24          | 128.804          |
| <i>Autres produits d'exploitation</i> | <i>453.223,00</i>   | <i>49.415,98</i>    | <i>11.023,57</i>    | <i>31.487,97</i>    | <i>0</i>         |
| Evolution des recettes                |                     | -13 %               | + 4 %               | + 2 %               | + 21 %           |

Tableau 1 : Recettes de 2009 à 2013 (en €)

Au cours des 5 dernières années, le chiffre d'affaires d'Avocats Sans Frontières approche annuellement 5 millions d'euros. Celui-ci est en augmentation depuis 2010, avec une augmentation de 21 % de 2012 à 2013. Les cotisations et dons reçus sont aussi en augmentation, mais de moindre importance.

Concernant l'année 2013, les revenus d'ASF sont constitués de fonds publics et de fonds privés.

|                                         |                  |          |
|-----------------------------------------|------------------|----------|
| <b>TOTAL des revenus en 2013</b>        | <b>5.736.167</b> | <b>%</b> |
| Union Européenne                        | 2.110.000        | 37 %     |
| Gouvernement du Royaume-Uni (DFID)      | 1.825.000        | 32 %     |
| Belgique                                | 617.000          | 11 %     |
| Autres pays                             | 410.423          | 7 %      |
| Fondations                              | 292.567          | 5 %      |
| Autres bailleurs                        | 117.018          | 2 %      |
| Subsides pour frais généraux (overhead) | 235.355          | 4 %      |
| Dons et cotisations                     | 128.804          | 2 %      |

Tableau 2 : Sources de revenus d'ASF en 2013

Les subsides des bailleurs de fonds institutionnels représentent la partie la plus importante des ressources d'Avocats Sans Frontières, soit 66 % (y compris les frais administratifs liés aux projets). Ces fonds sont liés à l'exécution des programmes dans les pays d'intervention d'ASF.

Au niveau institutionnel, l'Union Européenne est le principal bailleur (37 %). Les États, incluant l'État belge, sont présents avec une contribution de 18 % aux recettes de l'ASBL. Deux fondations privées soutiennent également l'organisation en 2013 : la fondation américaine Mc Arthur et l'Open Society Institute (5 %). D'autres bailleurs interviennent également pour financer certains projets de l'association (2 %).

De plus, depuis 2011, ASF reçoit un soutien structurel important du gouvernement britannique (DFID, Department for International Development du Gouvernement Britannique) de 1.450.451 £ par an (1.825.000 €), soit 32 % des revenus en 2013.

Au niveau non institutionnel, les financements principaux émanent des Barreaux belges ainsi que des donations privées des membres de l'association et du public en général, qui représentent 2 % des revenus.

Pour certains subsides reçus, ASF reçoit une partie de fonds administratifs pour financer les dépenses de fonctionnement de l'association (4 %).

Cette structure de financement n'a que peu varié depuis 2010 (*cfr annexe 4 - Revenus de l'organisation en 2012 et 2013*).

Outre les subsides des bailleurs, certaines activités d'ASF bénéficient également d'un soutien non financier. Par exemple, les avocats membres de l'ILN ont presté bénévolement l'équivalent de 178 jours de travail en 2013.

Le compte de résultats de l'année 2013 peut être synthétisé comme suit :

| <i>Compte de résultats</i>             | <b>2013</b>      |
|----------------------------------------|------------------|
| <b>Marge brute d'exploitation</b>      | <b>2.895.062</b> |
| Produits d'exploitation                | 5.736.167,00     |
| Services et biens divers               | 2.841.105        |
| Autres charges d'exploitation          | 2.541.670,00     |
| <b>Bénéfice (Perte) d'exploitation</b> | <b>353.392</b>   |
| Produits financiers                    | 4.921            |
| Charges financières                    | 124.189          |
| <b>Bénéfice (Perte) courant(e )</b>    | <b>234.124</b>   |
| Produits exceptionnels                 | 23.730           |
| Charges exceptionnelles                | 31.450           |
| <b>Bénéfice (Perte) de l'exercice</b>  | <b>226.404</b>   |

Tableau 3 : Compte de résultats de 2013 (en €)

Après déduction des charges, la marge brute d'exploitation est en progression depuis 2 ans et s'élève en 2013 à 2.895.062 €. Le bénéfice de l'année s'élève à 226.404 €, principalement grâce aux fonds du gouvernement britannique (soutien renouvelé pour une période de 2 ans en 2014).

|                                     | 2009      | 2010      | 2011      | 2012       | 2013       |
|-------------------------------------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|
| <i>Fonds de roulement</i>           |           |           |           |            |            |
| Capitaux permanents                 | 1.475.896 | 390.619   | 179.127   | 199.870    | 426.273    |
| Actifs immobilisés                  | 91.723    | 105.087   | 107.323   | 94.244     | 31.020     |
| Fonds de roulement net              | 1.384.173 | 285.532   | 71.804    | 105.626    | 395.253    |
| <i>Besoin en fonds de roulement</i> |           |           |           |            |            |
| Actifs d'exploitation               | 1.699.632 | 1.077.374 | 514.862   | 231.501    | 162.886    |
| Passifs d'exploitation              | 705.611   | 1.594.392 | 1.334.719 | 2.530.508  | 1.732.069  |
| Besoin en fonds de roulement net    | 994.021   | -517.018  | -819.857  | -2.299.007 | -1.569.183 |

Tableau 4 : Besoin et fonds de roulement d'ASF de 2009 à 2013 (en €)

Le fonds de roulement, qui est la différence entre les fonds propres, les emprunts bancaires à plus d'un an et les actifs immobilisés, est positif. Celui-ci a été en diminution entre 2009 et 2011, mais est en reprogession depuis 2012. Le fonds de roulement a, depuis 5 ans, toujours été positif et suffisant pour couvrir le besoin en fonds de roulement de l'organisation et assurer sa pérennité dans un contexte de raréfaction des financements publics.

| <i>Trésorerie</i> | 2009    | 2010    | 2011    | 2012      | 2013      |
|-------------------|---------|---------|---------|-----------|-----------|
| Trésorerie        | 390.152 | 802.551 | 891.661 | 2.404.633 | 2.273.599 |

Tableau 5 : Trésorerie d'ASF de 2009 à 2013 (en €)

La trésorerie est elle aussi positive et importante. Elle s'élève à 2.273.599 € en 2013, et a baissé d'environ 130.000 € depuis 2012.

Reprenons le bilan de manière synthétique sur les 5 dernières années :

| <i>Bilan</i>                  | 2009         | 2010         | 2011         | 2012         | 2013      |
|-------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|-----------|
| <b>ACTIF</b>                  |              |              |              |              |           |
| ACTIFS IMMOBILISES            | 91.723,00    | 105.086,84   | 107.322,67   | 94.243,71    | 31.020    |
| Immobilisations incorporelles | 1.970,00     | 2.057,18     | 984,26       | 2.264,66     | 495       |
| Immobilisations corporelles   | 71.058,00    | 44.392,59    | 9.618,90     | 5.631,27     | 2.247     |
| Immobilisations financières   | 18.695,00    | 58.637,07    | 96.719,51    | 86.347,78    | 28.278    |
| ACTIFS CIRCULANTS             | 2.089.784,00 | 1.879.924,71 | 1.406.522,76 | 2.636.133,82 | 2.436.485 |
| Créances à un an au plus      | 1.699.083,00 | 1.030.889,22 | 508.897,07   | 227.398,33   | 147.287   |
| Valeurs disponibles           | 390.152,00   | 802.551,08   | 891.661,05   | 2.404.632,89 | 2.273.599 |
| Comptes de régularisation     | 549,00       | 46.484,41    | 5.964,64     | 4.102,60     | 15.599    |
| TOTAL DE L'ACTIF              | 2.181.507,00 | 1.985.011,55 | 1.513.845,43 | 2.730.377,53 | 2.467.505 |
| <b>PASSIF</b>                 |              |              |              |              |           |
| FONDS SOCIAL                  | 524.249,00   | 390.610,90   | 179.118,62   | 199.869,38   | 426.273   |
| Fonds affectés                | 409.813,00   | 350.442,79   | 179.118,62   | 179.118,62   | 354.119   |
| Bénéfice (Perte) reportée     | 35.945,00    | 0,00         | 0,00         | 20.750,76    | 72.154    |
| Subsides en capital           | 78.491,00    | 40.168,11    | 0,00         | 0,00         | 0         |
| PROVISIONS                    | 0,00         | 0,00         | 0,00         | 0,00         | 309.163   |
| DETTES                        | 1.657.258,00 | 1.594.400,65 | 1.334.726,81 | 2.530.508,15 | 1.732.069 |
| Dettes à un an au plus        | 1.653.758,00 | 1.587.790,13 | 1.319.546,37 | 2.530.508,15 | 1.709.937 |
| Comptes de régularisation     | 3.500,00     | 6.610,52     | 15.180,44    | 0,00         | 22.132    |
| TOTAL DU PASSIF               | 2.181.507,00 | 1.985.011,55 | 1.513.845,43 | 2.730.377,53 | 2.467.505 |

Tableau 6 : Bilan d'ASF de 2009 à 2013 (en €)

Notons qu'une association ne peut s'assurer du caractère définitif d'un financement et que cette trésorerie conséquente ne peut réellement représenter une structure financière confortable. Face à cette difficulté, ASF a affecté une partie de ses recettes à la constitution d'une réserve de protection. Fin 2013, le total de la réserve de l'organisation s'élevait à 426.273 €.

Ces réserves, également appelées « fonds affectés », sont nécessaires à la survie de l'organisation. Elles ont été constituées en vue de répondre à deux objectifs. Le premier est de constituer un matelas de trésorerie de 3 mois. Ainsi, ces réserves permettent de faire face aux décalages de paiement qu'ASF subit entre la réalisation du projet et la libération de son financement par le bailleur. Le deuxième objectif est de créer un passif social conséquent en cas de liquidation future. Finalement, la constitution de la réserve sera le début d'une assise de solvabilité nécessaire pour conserver une crédibilité auprès des bailleurs de fonds.

Cette brève analyse nous permet d'avoir une vision synthétique de la réalité de la situation financière d'ASF et pourra nous servir pour justifier les améliorations proposées à la gestion budgétaire.

*Annexe 5 : Récapitulatif des comptes annuels de 2009 à 2013*

*Annexe 6 : Comptes annuels 2009-2010*

*Annexe 7 : Comptes annuels 2011-2012*

*Annexe 8 : Comptes annuels 2013-2014*

### III. Analyse du cas ASF

A la suite de la description de la méthode analytique mise en place chez Avocats Sans Frontières, nous analyserons d'une part le cycle budgétaire au niveau microéconomique (la gestion de projet) et, d'autre part le système de budgétisation global de l'association, illustré par l'exercice 2014. De par ces 2 niveaux d'analyse, l'articulation entre ceux-ci sera expliquée.

Cette partie d'analyse s'intéresse à trois questions : quelles données traiter par le système de gestion, comment en organiser la saisie et les traitements, comment rendre la comptabilité de gestion « auditable » ?

#### **La comptabilité analytique**

La comptabilité de gestion est un système d'information (des messages chiffrés) qui permet d'informer les responsables et les managers afin de prendre des décisions de gestion (Lassègue, 1962). La comptabilité de gestion agit au niveau interne de l'organisation, elle est destinée aux managers et reste « secrète » comme l'écrit Richard (1996). Ses activités incluent la collecte, le classement, le traitement, l'analyse et le report d'informations aux managers. De plus, cette comptabilité s'intéresse à la performance économique de l'organisation et sert d'appui au contrôle interne.

Le système analytique d'ASF est un système de comptabilité intégrée à la comptabilité générale qui collecte les informations. Son but n'est pas de dégager des coûts, mais bien d'identifier les consommations propres aux missions (à savoir les pays d'intervention d'ASF) et, plus précisément aux projets (objets de coût). Cela se fait, d'une part, grâce aux journaux comptables et, d'autre part, grâce aux codes analytiques.

L'organisation du système peut être représentée comme suit :

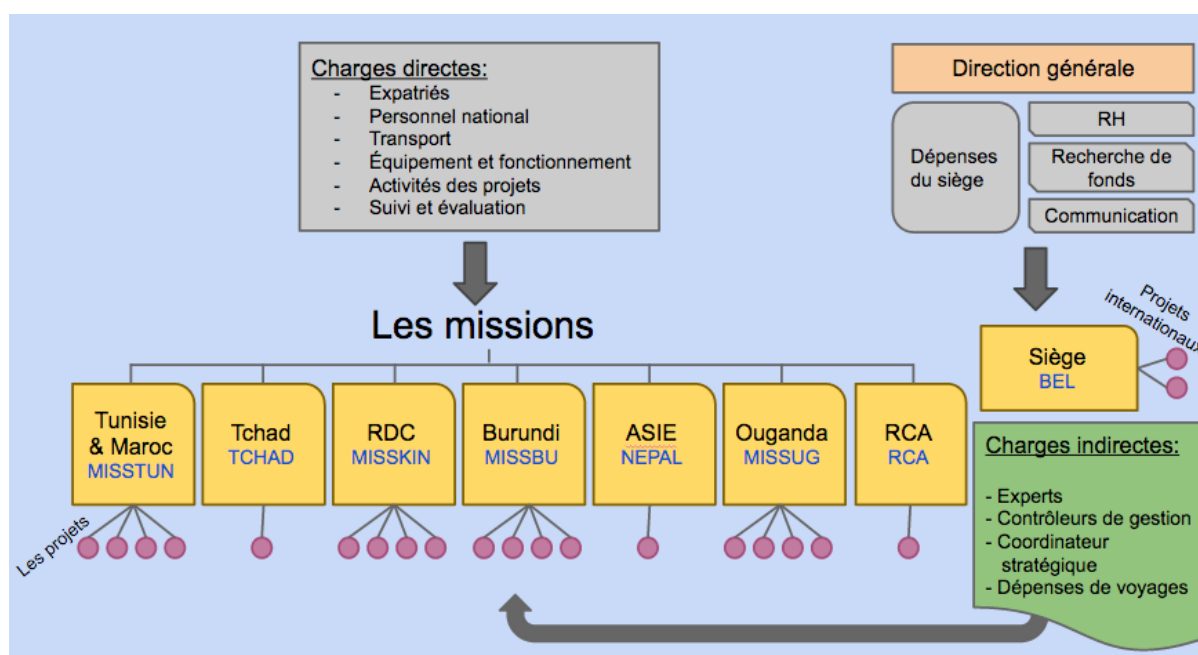


Figure 2 : Représentation de l'organisation

Les missions sont des centres de responsabilité car elles contribuent directement aux objectifs de l'organisation. Leurs chefs de missions disposent d'une autonomie dans l'utilisation des ressources en vue d'atteindre le but spécifié de chacun des projets implantés dans son pays.

La méthode traditionnelle de comptabilité de gestion est celle qui s'apparente le mieux à la méthode mise en place chez Avocats Sans Frontières.

Les ressources sont constituées des moyens mis à disposition de l'organisation pour que celle-ci puisse exercer son activité. Certaines sont directes car elles se rapportent à un seul projet et y seront affectées sans aucune ambiguïté. D'autres sont indirectes et relatives à plusieurs projets ; celles-ci seront alors allouées grâce à des clés de répartition.

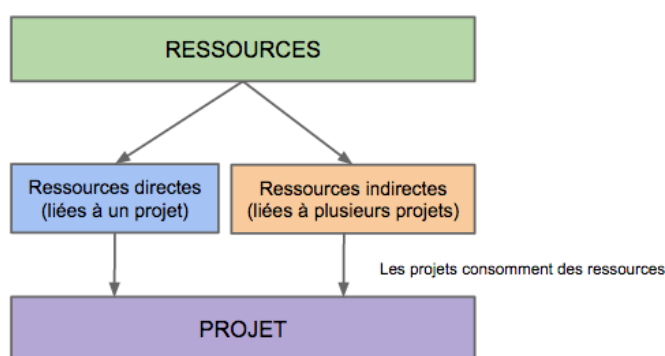


Figure 3 : Des ressources aux projets

Le lien entre les charges et les projets est donc assez simple car la plupart des ressources sont utilisées pour un projet déterminé.

Les dépenses encourues par chaque mission sont encodées dans le logiciel comptable directement dans des journaux financiers propres selon la source du paiement : des journaux de caisse et de banques (*cfr annexe 9 : Liste des journaux comptables*). Ces derniers permettent de retracer le lien causal existant entre les ressources et les projets.

La méthode utilisée permet ainsi de passer d'un classement par nature en comptabilité générale à un classement par destination.

Les encodages des dépenses sont complétés par des codes analytiques et validés par le contrôleur de gestion, pour garantir la fiabilité des imputations des charges aux missions et projets.

Il y a 6 niveaux de champs analytiques :

- |                              |                                                       |
|------------------------------|-------------------------------------------------------|
| 1. <i>Code géographique</i>  | (MissKin, MissBu, Tchad, MissTun, RCA, Nepal, MissUg) |
| 2. <i>Donateur</i>           | = bailleur de fonds (UE, DGD, OSI, DFID, ...)         |
| 3. <i>Code budget</i>        | "C + numéro du contrat de financement"                |
| 4. <i>Lignes budgétaires</i> |                                                       |
| 5. <i>Fournisseur</i>        |                                                       |
| 6. <i>Partenaire</i>         |                                                       |

Le code géographique correspond au pays dans lequel la dépense a été réalisée. Le code du donateur et le code budget relient la dépense à son projet.

Il est important de noter qu'un projet peut être lié à plusieurs contrats de financement (*cfr annexe 10 : Liste des projets*). En effet, le bailleur principal ne finance généralement le projet qu'à hauteur d'un certain pourcentage (souvent 70 ou 80 %). L'ONG est donc tenue de trouver un cofinancement auprès d'un autre bailleur, à défaut, celui-ci sera financé par le fonds structurel (DFID).

Les dépenses sont divisées en plusieurs catégories apparentées aux lignes budgétaires :

- |                                |                                |
|--------------------------------|--------------------------------|
| 1RH <i>Staff international</i> | 6TR <i>Transport</i>           |
| 2RH <i>Staff local</i>         | 7SU <i>Suivi et évaluation</i> |
| 3RH <i>Staff Siège</i>         | 8AC <i>Activités</i>           |
| 5FO <i>Fonctionnement</i>      | 9IN <i>Investissements</i>     |

Ces catégories permettent d'avoir recours à une grande diversité d'unités d'œuvre (mois, jour, vol, unité, impression, forfait, per diems, trajet, évaluation ...) pour allouer le coût des ressources aux projets.

Par exemple, les frais de voyages des participants aux formations réalisées pour le projet au Tchad représentent des coûts directs pour le projet au Tchad. Ils sont donc encodés dans le journal de banque du Tchad (TB01). Cet encodage est complété par le code du pays (TCHAD), le donneur (UE), le code budget (C61) et la ligne budgétaire (6TRLV1).

Finalement, l'organisation de ce système comptable permet de répondre tant aux exigences et aux besoins des contrôleurs de gestion, qu'aux exigences des tiers.

## **A. Analyse de la gestion de projet (niveau microéconomique)**

Le cœur de l'activité d'Avocats Sans Frontières est la réalisation de projets dans le but d'améliorer l'accès à la justice des plus vulnérables.

Les étapes de réalisation d'un projet au sein d'ASF peuvent être résumées comme suit :

Tout commence par un appel à projets d'un bailleur de fonds qui correspond aux compétences de l'ONG : soit en terme de pays d'implémentation, soit en terme de thématique abordée. S'il s'agit d'un projet à réaliser dans un pays où ASF n'a pas encore de bureau permanent, un partenaire local sera le leader du projet ou ASF s'implantera dans le pays.

Le montant du subside et le pourcentage maximum d'intervention du bailleur sont définis dans l'appel à projets. ASF devra alors trouver un cofinancement pour la réalisation de ce projet.

La sollicitation d'un appel à projets contient une étude du contexte, le budget détaillé dans le format souhaité par le bailleur et un narratif explicatif.

Si ASF est sélectionné pour réaliser ce projet, le bailleur libère la première tranche de financement. La (ou les) tranche suivante est libérée sur base de la justification des dépenses à la suite d'un rapport intermédiaire ou final du projet.

Le projet se termine par un audit spécifique par le bailleur de fonds et par une clôture comptable en interne. La clôture comptable impute les subsides reçus et les frais administratifs en produits de l'organisation. Cette opération se fait à la fin de chaque exercice comptable, mais aussi à la fin du projet (*cfr annexe 11 : Encodage des produits et frais administratifs*).

### **1. La budgétisation d'un projet**

Pour décrire la phase de budgétisation d'un projet, nous prendrons comme exemple le projet d'amélioration de l'accès à la justice des personnes en situation de vulnérabilité réalisé au Tchad. Le budget de celui-ci s'élève à 854.130 €, dont 95 % est financé par l'Union Européenne (811.423,50 €). La durée du projet est de 2 ans, soit du 10 février 2014 au 10 février 2016.

Ce projet est réalisé en collaboration avec trois partenaires locaux : APLFT (Association pour la Promotion des Libertés Fondamentales au Tchad), PILC (Public Interest Law Center) et AFJT (Association des Femmes Juristes du Tchad). Chacun réalise des activités dans le cadre de ce projet à hauteur de 160.000 €.

La proposition faite à l'UE contenait un formulaire de demande de subvention, le budget, le cadre logique, et des fiches d'identité légale et financière (*cfr annexe 12 : Budget initial du projet au Tchad et ses annexes*). Le cadre logique est le lien entre le projet et le budget, il reprend les moyens mis en œuvre pour réaliser les activités.

Le budget initial du projet a été réalisé en équipe par le chef de mission du Tchad, le coordinateur de projet, le coordinateur stratégique et le coordinateur financier local, accompagnés du soutien du contrôleur de gestion.

Les charges liées à plusieurs membres d'ASF sont affectées sur le projet.

| Nom          | Fonction              | Ligne budgétaire | %     |         |
|--------------|-----------------------|------------------|-------|---------|
| Kabagame Ben | Chef de mission Tchad | 1RHSIRB0         | 100 % | 24 mois |

Le projet sera dirigé par un chef de mission expatrié employé pour la durée du projet. Son salaire, son indemnité de logement, le gardiennage, un forfait d'installation et une indemnité mensuelle d'expatriation composent les charges qui lui sont associées.

Les ressources humaines locales comprennent un assistant local au chef de mission et un coordinateur AFL (administratif-financier-logistique). Leurs salaires et l'assurance médicale représentent des charges directes car elles sont allouables en totalité à ce projet.

Des difficultés de répartition surviennent car certaines consommations de ressources sont « indirectes » au projet. C'est le cas pour les salaires du personnel-siège qui soutient les équipes locales sur le projet. Face à cette difficulté, la solution est d'utiliser des clés de répartition (*cfr annexe 13 : Allocation de salaires*). Les clés pour la répartition des salaires du siège ont été établies sur base du temps passé par chaque personne sur le projet (506 jours ouvrables sur la durée du projet).

|                     |                                 |           |      |          |
|---------------------|---------------------------------|-----------|------|----------|
| Vanden Eynde Pascal | Contrôleur de gestion           | 3RHHQCG2  | 8 %  | 45 jours |
| Khaldi Myriam       | Expert « Accès à la justice »   | 3RHHQETAJ | 10 % | 50 jours |
| Manganella Antonio  | Expert « Quality and learning » | 3RHHQETQL | 2 %  | 10 jours |
| Van Cutsem Chantale | Coordinatrice stratégique       | 3RHHQCSNC | 8 %  | 45 jours |

Le budget dans le format imposé par le bailleur comprend plusieurs catégories.

**Budget de l'Action - Format de l'UE**

| Coûts                                                                                                                        | Coût total<br>(en EUR) |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|
| <b>1. Ressources humaines</b>                                                                                                | <b>197.901,09</b>      |
| 1.1 Salaires (personnel local)                                                                                               | 32.928,99              |
| 1.2 Salaires (personnel expatrié/international)                                                                              | 150.853,77             |
| 1.3 Per diems pour missions/voyages                                                                                          | 14.118,33              |
| <b>2. Voyages</b>                                                                                                            | <b>20.549,39</b>       |
| 2.1. Voyages internationaux                                                                                                  | 11.250,00              |
| 2.2. Trajets locaux                                                                                                          | 9.299,39               |
| <b>3. Equipement et fournitures</b>                                                                                          | <b>6.402,86</b>        |
| Achat de motos                                                                                                               | 1.829,39               |
| Investissement en matériel informatique                                                                                      | 4.573,47               |
| <b>4. Bureau local</b>                                                                                                       | <b>26.343,19</b>       |
| 4.1 Coût du/des véhicules                                                                                                    | 9.146,94               |
| 4.2 Location de bureaux                                                                                                      | 4.573,47               |
| 4.3 Consommables - fournitures de bureau                                                                                     | 2.195,27               |
| 4.4 Autres services (tél/fax, électricité/chauffage, maintenance)                                                            | 10.427,51              |
| <b>5. Autres coûts, services</b> (coûts de vérification, services financiers, actions de visibilité)                         | <b>20.400,00</b>       |
| <b>6. Autres</b>                                                                                                             | <b>510.787,03</b>      |
| 6.1 Activité 1.1 Octroi de subventions en cascade à 3 OSC                                                                    | 480.000,00             |
| 6.2 Activité 1.2 : Suivi des projets                                                                                         | 5.450,00               |
| 6.3 Activité 2.1 : Soutien technique à l'élaboration, à la mise en œuvre et au suivi-évaluation au bénéfice des associations |                        |
| 6.4 Activité 2.2 : Soutien technique en matière juridique au bénéfice des associations                                       |                        |
| 6.4.1 Atelier de présentation                                                                                                | 731,76                 |
| 6.4.2 Formations par centre géographique                                                                                     | 17.745,07              |
| 6.5 Activité 2.3 : Réunions d'échange et de partage des expériences et bonnes pratiques                                      | 6.860,21               |
| <b>7. Sous-total des coûts directs éligibles de l'Action (1 à 6)</b>                                                         | <b>782.383,55</b>      |
| 8. Provision pour imprévus (maximum 5 % du sous-total des coûts directs éligibles de l'action)                               | 15.868,79              |
| <b>9. Total des coûts directs éligibles de l'Action (7+8)</b>                                                                | <b>798.252,34</b>      |
| 10. Coûts administratifs (maximum 7 % du total des coûts directs éligibles de l'Action)                                      | 55.877,66              |
| <b>11. Total des coûts éligibles (9+10)</b>                                                                                  | <b>854.130,00</b>      |

Tableau 7 : Budget initial du projet au Tchad

Les per diems octroyés lors des voyages sont repris en catégorie « 1. Ressources humaines » et les frais de voyage en catégorie 2. ASF a prévu d'acheter une moto et des ordinateurs repris dans la troisième catégorie du budget. L'entièreté des frais liés au bureau local (loyer, téléphone/fax, électricité, chauffage, fournitures de bureau) sont repris en catégorie 4 ; les frais d'audit, de communication et les services financiers en catégorie 5.

La collaboration avec les trois partenaires locaux est traduite en catégorie 6 où les subventions octroyées, pour un total de 480.000 €, apparaissent.

Pour atteindre l'objectif du projet, l'équipe compte organiser 3 activités : un atelier de présentation, des formations par centre géographique et des ateliers d'échanges de bonnes pratiques. Les frais liés à ces activités sont également repris dans la sixième catégorie du budget.

Les catégories du budget de l'UE ne correspondent pas exactement aux catégories des lignes analytiques utilisées par ASF. Il en est de même pour d'autres bailleurs, comme la DGD (Direction générale Coopération au Développement) qui distingue les coûts opérationnels des coûts de gestion (*cfr annexe 14 : Rapport financier du projet au Burundi*).

Pour le budget et les rapports financiers, il est donc important de se conformer aux exigences du bailleur. Cependant, le niveau de détail des lignes budgétaires d'ASF est plus important et permet ainsi de reporter les montants dans les bonnes catégories des budgets en format bailleur. Chaque ligne du budget bailleur peut être associée à une ou plusieurs lignes budgétaires utilisées par ASF.

Lors de la budgétisation initiale du projet, l'UE a octroyé à ASF une provision de 15.868,79 € (5 % des dépenses prévues) en cas d'imprévus, et 7 % de frais administratifs (55.877,66 €) qui serviront à couvrir une partie des frais du siège (en général, le salaire du top management).

Toutes les charges directes liées à ce projet y seront reliées grâce au code analytique de la mission (TCHAD) qui n'a, à ce jour, qu'un projet en cours ; et au code du contrat de financement (C61 pour le financement de l'UE et C71 pour le cofinancement). L'encodage des dépenses reprend également la ligne budgétaire associée.

## **2. Le budget opérationnel (BO)**

Le budget opérationnel est un outil de gestion et de contrôle (format Excel) développé par ASF qui permet le suivi et le reporting de tous les projets d'une mission. Sa seconde fonctionnalité est de servir de base à la demande de trésorerie faite mensuellement au siège par les missions (*cfr annexe 15 : Demande de trésorerie du Tchad pour Avril 2015*).

Avant la mise en route d'un projet, le budget est paramétré tant dans le logiciel comptable (BOB 50) que dans le BO. Il s'agit de traduire le budget par lignes budgétaires.

Le budget opérationnel comprend 3 parties : le budget initial (en vert), le prévisionnel (en bleu) et le réalisé (en jaune).

| C61+C71     |                     | Projet UE-Tchad  |                 | 2014-2016            |                      |                      |                      |                     |                     |
|-------------|---------------------|------------------|-----------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|---------------------|---------------------|
| Budget Line | Comment             | Total budget EUR | Total (F-A) EUR | Total C61 budget EUR | Total C71 budget EUR | Total actual C61 EUR | Total actual C71 EUR | Total (F-A) C61 EUR | Total (F-A) C71 EUR |
| 1.1         | RH EXPATS           | 110.258          | 39.820          | 94.601,24            | 15.657,32            | 82.775,64            | 0,00                 | 29.639,31           | 10.180,38           |
| 1.2         | RH NATIONALES       | 32.929           | 25.772          | 29.570,32            | 3.358,57             | 17.598,83            | 0,00                 | 15.782,97           | 9.989,07            |
| 1.3         | RH HQ               | 50.214           | 16.824          | 50.214,37            | 0,00                 | 33.916,20            | 0,00                 | 16.823,62           | 0,00                |
| 1.5         | FONCTIONNEMENT      | 27.596           | 26.684          | 27.596,24            | 0,00                 | 18.295,68            | 0,00                 | 16.359,28           | 10.324,43           |
| 1.6         | TRANSPORT / VOYAGES | 34.196           | 26.816          | 34.196,31            | 0,00                 | 38.877,76            | 0,00                 | 24.571,42           | 2.244,81            |
| 1.7         | SUIVI / EVALUATION  | 10.000           | 10.000          | 10.000,00            | 0,00                 | 0,00                 | 0,00                 | 5.000,00            | 5.000,00            |
| 1.8         | ACTIVITES           | 510.787          | 323.543         | 493.041,96           | 17.745,06            | 183.252,41           | 0,00                 | 221.062,87          | 102.479,87          |
| 1.9         | EQUIPEMENT          | 6.403            | 915             | 6.402,86             | 0,00                 | 5.844,44             | 0,00                 | 914,69              | 0,00                |
|             | TOTAL COUTS DIRECTS | 782.383          | 470.372,72      | 745.623,30           | 36.760,95            | 380.560,96           | 0,00                 | 330.154,17          | 140.218,56          |
| C61 + C71   | TOTAL               | 854.128          | 503.299         | 817.369,14           | 36.760,95            | 407.200,23           | 0,00                 | 353.264,96          | 150.033,86          |

Tableau 8 : Budget opérationnel du projet au Tchad

## Annexe 16 : Budget opérationnel du projet au Tchad

### 3. Les prévisions (ou forecasts)

Le budget initial d'un projet représente ce à quoi ASF doit se tenir dans la mesure du possible et dans le respect des exigences de variations du bailleur.

Ce budget est alors réparti chaque mois sur la durée du projet.

- Les salaires et les frais du bureau (loyer, électricité, maintenance, fournitures de bureau, les frais financiers) sont divisés sur 24 mois.
- Les frais de voyage (vol et per diems) sont affectés sur les mois durant lesquels ils sont prévus.
- L'achat de la moto et des ordinateurs sont prévus en début de projet.
- L'audit et l'évaluation de cette action se fera en fin de période d'implémentation du projet.
- Les frais liés aux activités sont répartis sur base du chronogramme, c'est-à-dire le planning des activités.

Ces prévisions sont revues mensuellement dans le BO par le coordinateur financier et sont intégrées trimestriellement dans le logiciel comptable pour les besoins de reporting au conseil d'administration.

Grâce à des liens vers le logiciel comptable, les dépenses réellement encourues apparaissent dans le budget opérationnel et, remplacent petit à petit les prévisions.

Les forecasts ont donc une double utilité : elles permettent la gestion du projet et octroient la trésorerie par le siège à la mission. La fiabilité de ces prévisions est donc primordiale, mais le degré de précision peut dépendre de l'intervalle de prévisions (ici mensuel), de la contrôlabilité des variables, mais aussi, de la disponibilité de l'information et de l'incertitude de l'environnement.

#### **4. Les dépenses des partenaires**

En début de projet, ASF a conclu, avec les trois partenaires locaux, une convention concernant les procédures comptables et financières à respecter.

Cependant, la collaboration avec des partenaires locaux peut poser certains problèmes concernant la gestion budgétaire du projet. En effet, les cycles financiers peuvent être différents pour les partenaires locaux, souvent dus à des différences culturelles ou à des difficultés de gestion.

ASF étant leader sur le projet au Tchad, les dépenses encourues par les partenaires doivent être justifiées a posteriori pour qu'ASF leur reverse une partie de la tranche de financement suivante reçue du bailleur. Cela implique souvent des problèmes de trésorerie des partenaires lorsque ces derniers justifient leurs dépenses de façon tardive.

Finalement, les pièces comptables de l'ensemble des dépenses du projet seront auditées en fin de projet. La conservation des pièces des partenaires fait parfois défaut, ou celles-ci sont également utiles pour d'autres projets propres au partenaire ou pour des audits locaux.

## 5. Le rapport intermédiaire

La réalisation d'un rapport, qu'il soit en cours de projet ou final, sous-tend la libération par le bailleur de la tranche suivante du subside.

Le rapport intermédiaire pour le projet en cours au Tchad a été réalisé après un an de mise en œuvre, il présente les dépenses éligibles encourues du 10 février 2014 au 31 janvier 2015.

### *Annexe 17 : Rapport financier intermédiaire du projet au Tchad*

Le total des coûts de cette période s'élève à 230.386 €, soit par rubriques :

|                                                                                       |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| Ressources humaines (local, expatriés et siège) y compris les per diems pour missions | 87.118 €  |
| Voyages                                                                               | 18.952 €  |
| Équipement et fournitures                                                             | 4.015 €   |
| Bureau local                                                                          | 12.373 €  |
| Autres coûts et services (charges financières et actions de visibilité)               | 5.000 €   |
| Activités                                                                             | 102.929 € |

Sur cette base, nous pouvons constater qu'après un an, le taux de réalisation du projet est de 29 %. En effet, les coûts directs, pour les 2 ans, repris dans le budget initial s'élevaient à 782.384 €. Cependant, les dépenses en ressources humaines encourues et les frais liés au bureau local pour cette période représentent respectivement 44 % et 47 % par rapport au budget initial. L'écart est dû au faible taux de réalisation des activités, soit selon les coûts 20 %.

Comparons maintenant les prévisions et le réel concernant la première année.

| Rubriques                                                                             | Prévisionnel | Réel      | Taux de prise de charge |
|---------------------------------------------------------------------------------------|--------------|-----------|-------------------------|
| Ressources humaines (local, expatriés et siège) y compris les per diems pour missions | 103.071 €    | 87.118 €  | 85 %                    |
| Voyages                                                                               | 10.519 €     | 18.952 €  | 180 %                   |
| Équipement et fournitures                                                             | 6.403 €      | 4.015 €   | 63 %                    |
| Bureau local                                                                          | 13.172 €     | 12.373 €  | 94 %                    |
| Autres coûts et services (charges financières et actions de visibilité)               | 11.000 €     | 5.000 €   | 45 %                    |
| Activités                                                                             | 255.306 €    | 102.929 € | 40 %                    |

Les dépenses réelles par catégorie sont en majorité plus faibles que les dépenses prévisionnelles. Cet écart est dû au retard de mise en œuvre du projet.

Par contre, les frais liés aux voyages sont cruellement plus élevés que prévu. Six voyages internationaux ont déjà été faits durant la première année, contre cinq initialement prévus. De surcroît, le coût de la vie est actuellement excessivement élevé au Tchad ; la location et le carburant de la voiture ont été plus coûteux que prévu. C'est pourquoi, ASF a prévu d'acheter une moto qui pourra permettre de réduire les coûts au cours de la seconde année du projet.

## 6. L'avenant au projet

Les principaux cas nécessitant la demande d'un avenant au contrat d'un projet sont : la prolongation de la durée, la réalisation de nouvelles activités s'il y a de nouveaux besoins dans le pays, l'utilisation des imprévus ou la modification de la structure du projet (par exemple, l'engagement de personnel supplémentaire ou la location d'un bureau plus coûteux).

Concernant notre exemple, le projet a mis du temps à démarrer. L'avenant proposera de prolonger la période de 3 mois, soit une durée totale de 27 mois.

De plus, un an après son démarrage, de nouveaux besoins pour les personnes en situation de vulnérabilité sont apparus, dus principalement à la situation de guerre du pays. ASF souhaite donc y réaliser de nouvelles activités de formation non prévues initialement et, acheter du matériel de sécurité, devenu indispensable.

Ces modifications ont été proposées à l'UE grâce au budget d'un avenant au premier contrat (*cfr annexe 18 : Avenant pour le projet au Tchad*). Le budget total de 854.130 € n'est pas modifié car les modifications sont prévues grâce à l'utilisation des imprévus de 15.372.58 € :

| Dépenses                                                                                                                                                  | Unité       | Nombre d'unités | Valeur unitaire en € | Coût total en € |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|-----------------|----------------------|-----------------|
| Matériel de sécurité                                                                                                                                      | pièce       | 5               | 762,25               | 3.811,25        |
| Activité 3 : Formation sur les droits économiques et sociaux, les violences basées sur le genre et sur les mécanismes alternatifs de gestion des conflits | par atelier | 1               | 1.707,43             | 1.707,43        |

|                                                                        |             |    |              |                  |
|------------------------------------------------------------------------|-------------|----|--------------|------------------|
| Activité 4 : Formation sur la stratégie de communication               | par atelier | 1  | 1.015,31     | 1.015,31         |
| Activité 5 : Formation en gestion de cycle de projet                   | par atelier | 1  | 957,38       | 957,38           |
| Per diems pour les voyages de l'expert en « accès à la justice »       | per diem    | 11 | 135,47       | 1.530,21         |
| Per diems pour les participants aux séminaires et aux conférences      |             |    |              | 2.927,02         |
| Voyages internationaux                                                 |             |    |              | 2.737,98         |
| Frais de transport locaux des participants aux programmes de formation |             |    |              | 686,02           |
|                                                                        |             |    | <b>TOTAL</b> | <b>15.372,58</b> |

Le budget de l'avenant peut ci-dessous être comparé au budget initial du projet.

| <b>C61+C71</b>     |                            | <b>AVENANT Projet UE-Tchad</b> |                            |                                 |                                     |
|--------------------|----------------------------|--------------------------------|----------------------------|---------------------------------|-------------------------------------|
| <b>Budget Line</b> | <b>Comment</b>             | <b>Total budget<br/>EUR</b>    | <b>Total (F-A)<br/>EUR</b> | <b>Total actual C61<br/>EUR</b> | <b>Total Budget<br/>Avenant EUR</b> |
| 1.1                | RH EXPATS                  | 110.259                        | 50.741,63                  | 58.246,61                       | 108.988,24                          |
| 1.2                | RH NATIONALES              | 32.929                         | 26.338,01                  | 10.644,75                       | 36.982,76                           |
| 1.3                | RH HQ                      | 50.214                         | 23.670,70                  | 26.543,74                       | 50.214,44                           |
| 1.5                | FONCTIONNEMENT             | 27.596                         | 12.040,20                  | 14.599,46                       | 26.639,66                           |
| 1.6                | TRANSPORT / VOYAGES        | 34.196                         | 27.224,60                  | 24.274,18                       | 51.498,78                           |
| 1.7                | SUIVI / EVALUATION         | 10.000                         | 6.000,00                   | 0,00                            | 6.000,00                            |
| 1.8                | ACTIVITES                  | 510.787                        | 425.785,62                 | 82.485,82                       | 508.271,44                          |
| 1.9                | EQUIPEMENT                 | 6.403                          | 5.640,61                   | 4.015,05                        | 9.655,66                            |
|                    | <b>TOTAL COUTS DIRECTS</b> | <b>782.384</b>                 | <b>577.441,37</b>          | <b>220.809,61</b>               | <b>798.250,98</b>                   |
| 5FOPRO             | Provision pour imprévus    | 15.868                         |                            | 0,00                            | 0,00                                |
| 5FOHQ              | Frais administratifs       | 55.877                         | 40.420,90                  | 15.456,67                       | 55.877,57                           |
| <b>C61 + C71</b>   | <b>TOTAL</b>               | <b>854.129</b>                 | <b>617.862,27</b>          | <b>236.266,28</b>               | <b>854.128,55</b>                   |

Tableau 9 : Avenant du projet au Tchad

Sur base de cet avenant, les dépenses prévisionnelles, du 1er février 2015 à fin avril 2016, s'élèvent à 617.862 €, dont 40.421 € de frais administratifs utilisés pour financer une partie des coûts indirects (dépenses du siège).

Ces prévisions et les dépenses réelles de la première année composent le budget total de 854.130 €.

En conclusion, la gestion de projet est basée sur la comptabilité analytique et constitue la base de la budgétisation de l'organisation. En effet, c'est grâce aux codes analytiques des missions que chaque budget est ensuite repris dans le budget global de l'association.

## **B. Analyse de la gestion budgétaire globale de l'association (niveau macroéconomique)**

La gestion budgétaire est un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrés, appelés « budgets », les décisions prises par la direction avec la participation des responsables.

Le budget, souvent annuel, reprend les informations (recettes et dépenses) prévisionnelles en une modélisation a priori des actions futures à mener par l'organisation. Ces informations servent de support à l'allocation des ressources et déterminent les objectifs des managers. Les budgets permettent aussi de communiquer les objectifs et les plans d'action aux membres de l'organisation. Dans beaucoup d'entreprises, un de ces rôles est aussi de motiver les membres à atteindre les objectifs fixés et à les évaluer sur cette base (J. Dearden, 1988).

Le budget d'Avocats Sans Frontières est réalisé en fin d'année précédant l'exercice sur lequel il porte. La base du budget de l'ONG est la définition des projets en cours de réalisation, acceptés ou qui seront acceptés en cours d'année prochaine.

La réalisation du budget global se fait dans deux optiques principales : une optique prévisionnelle pour aider les décideurs et, une optique rétrospective pour mesurer les performances.

### **1. La budgétisation fin 2013**

Le budget concernant l'année 2014 a été réalisé en fin d'année 2013. L'élaboration du budget annuel est établie sur base des projets qui seront réalisés cette année-là.

D'une part, il y a une base certaine d'informations : la durée des projets est fixée lors de sa soumission au bailleur de fonds. Les projets ayant démarré préalablement à janvier 2014 et toujours en cours en 2014 sont connus. De plus, des projets se déroulant en 2014, ou en partie sur 2014, peuvent avoir été acceptés et sont connus lors de la budgétisation.

Cependant, une base incertaine d'informations est présente lors de la réalisation du budget. La soumission de réalisation de projets dépend des compétences d'ASF et de ses pays d'intervention. De plus, l'objectif d'ASF est de se développer dans d'autres pays pour défendre les droits des plus vulnérables ; l'opportunité de s'implanter ailleurs dépend également de

facteurs parfois incontrôlables par ASF. Par exemple, la réalisation d'un projet dans d'autres pays d'intervention d'ASF implique en général l'ouverture d'un bureau permanent, qui doit être financée par les bailleurs de fonds.

La construction du système budgétaire et le découpage en budgets partiels collent avec le découpage de l'organisation. Sur base des budgets opérationnels de chaque projet, les prévisions de l'année de budgétisation sont reprises dans les budgets des missions. Le détail par mission est alors consolidé dans le budget global de l'association.

### **Les budgets par mission**

Les pays d'intervention d'ASF pour l'année 2014 sont la Tunisie, le Maroc, l'Ouganda, le Népal, le Burundi, le Tchad, la République Démocratique du Congo, la Colombie et le Guatemala.

Dans les budgets opérationnels, les dépenses de chaque projet sont prévues et réparties sur les mois de mise en œuvre restants.

Les budgets par mission reprennent les prévisions des dépenses de l'ensemble des projets qui seront en cours en 2014.

Illustrons l’articulation des projets vers les missions avec un exemple.

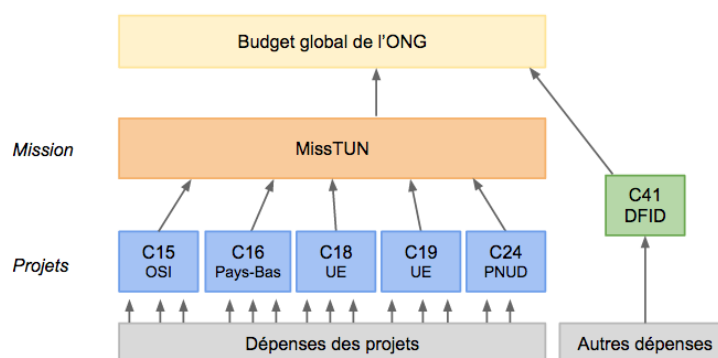


Figure 4 : Articulation des projets de la Tunisie vers le budget global d'ASF

Quatre projets seront mis en œuvre en Tunisie en 2014. L’un de ces projets (« Défense des droits économiques et sociaux financés ») correspond à deux contrats de financement (C18 et C19) car il est financé en partie par l’Union Européenne, tandis que l’autre partie constitue un contrat de cofinancement. Par conséquent, les 4 projets en Tunisie correspondent à cinq codes de financement.

Les BO de ces projets reprennent les prévisions des dépenses qui seront encourues en 2014. Le budget de la Tunisie reprend les prévisions par lignes budgétaires de chaque projet.

D’autres dépenses de la mission non liées à des projets sont reprises dans le code C41 et seront financées par DFID.

| MISSTUN            |                     | TOTAL 2014   | C15 - OSI | C16 - NL    | C18 - UE     | C19 - COF-UE | C41 - DFID  |
|--------------------|---------------------|--------------|-----------|-------------|--------------|--------------|-------------|
| Lignes             | Libellé             | Budget       |           |             |              |              |             |
| 1RH Total          | Staff International | € 29.575,62  | € 0,00    | € 1.482,98  | € 21.250,72  | € 6.841,92   | € 0,00      |
| 2RH Total          | Staff Local         | € 41.059,59  | € 0,00    | € 2.192,21  | € 18.784,54  | € 20.082,84  | € 0,00      |
| 3RH Total          | Staff HQ            | € 13.673,40  | € 0,00    | € 643,39    | € 6.400,00   | € 6.630,01   | € 0,00      |
| 5FO Total          | Fonctionnement      | € 41.902,46  | € 0,00    | € 1.512,81  | € 16.825,65  | € 13.286,26  | € 10.277,74 |
| 6TR Total          | Transport           | € 6.794,30   | € 0,00    | € 0,00      | € 1.960,00   | € 4.534,29   | € 300,00    |
| 7SU Total          | Suivi               | € 22.620,02  | € 0,00    | € 3.000,00  | € 9.620,00   | € 10.000,02  | € 0,00      |
| 8AC Total          | Activités           | € 84.403,94  | € 0,00    | € 14.368,45 | € 68.115,49  | € 1.920,00   | € 0,00      |
|                    |                     |              |           |             |              |              |             |
| Grand Total        |                     | € 240.029,34 | € 0,00    | € 23.199,84 | € 142.956,43 | € 63.295,34  | € 10.577,74 |
|                    |                     |              |           |             |              |              |             |
| DFID               |                     | € 10.577,74  |           |             |              |              | € 10.577,74 |
|                    |                     |              |           |             |              |              |             |
| Revenus DDH        |                     | € 0,00       |           |             |              |              |             |
| Revenus CPI        |                     | € 0,00       |           |             |              |              |             |
| Revenus Fondations |                     | € 23.199,84  |           | € 23.199,84 |              |              |             |
| Revenus Belgique   |                     | € 0,00       |           |             |              |              |             |
| Revenus EU         |                     | € 63.295,34  |           |             |              | € 63.295,34  |             |
| Revenus Etats      |                     | € 142.956,43 |           |             | € 142.956,43 |              |             |
| Revenus autres     |                     | € 0,00       |           |             |              |              |             |
| Overheads          |                     | € 26.505,50  | € 0,00    |             | € 9.055,00   | € 17.450,50  |             |

Tableau 10 : Budget global de la Tunisie en 2014

## Le budget global de l'association

### Annexe 19 : Budget global de 2013 et de 2014

#### Les dépenses :

Le budget 2014 présente un total de dépenses de 7.206 K€. Celles-ci sont divisées en trois parties : les dépenses en ressources humaines, les dépenses de fonctionnement et les dépenses liées aux activités.

| <b>ASF Consolidé</b>        | <b>BUDGET 2014</b> |
|-----------------------------|--------------------|
| En EURO                     | 2014 all year      |
|                             | Budget             |
|                             |                    |
| RH Siège                    | 1.424.891          |
| RH Expats                   | 651.231            |
| RH Nationales               | 1.102.373          |
| <b>Total RH</b>             | <b>3.178.495</b>   |
|                             |                    |
| Transport                   | 662.824            |
| Equipement/ fonctionnement  | 741.023            |
| Comm & fundraising          | 0                  |
| <b>Total Fonctionnement</b> | <b>1.403.847</b>   |
|                             |                    |
| Activités                   | 2.496.836          |
| Suivi                       | 126.836            |
| Imprévus                    | 0                  |
| <b>Total Activités</b>      | <b>2.623.672</b>   |
|                             |                    |
| <b>TOTAL dépenses</b>       | <b>7.206.014</b>   |

Tableau 11 : Budget 2014 d'ASF (en €)

Le total des ressources humaines (RH) s'élève à 3.178.495 € et concerne les salaires du siège, des expatriés et des équipes nationales ; ce qui représente 44 % du total budgété.

Les salaires du personnel du siège constituent 1.425 K€ dont 600 K€ pour les services centraux (finances, RH, direction..) et 825 K€ pour les supports aux projets (experts, communication, coordinateurs stratégiques). Elles sont en progression par rapport à 2013 car trois postes ont été ouverts : la coordinatrice ILN (International Legal Network), le coordinateur fundraising et un poste de chercheur(euse). De plus, plusieurs postes n'ayant été prévus que partiellement en 2013 sont maintenant couverts sur toute l'année.

Le coût total du siège est de 1.791 K€ (1.425 K€ en RH, 346 K€ en fonctionnement et activités). Ce coût est pris en charge pour 300 K€ directement par les projets, pour 301 K€ par les coûts administratifs (pourcentage d'overhead accordé par les bailleurs lors du financement des projets), le reste (1.191 K€) étant couvert par DFID dont 450 K€ déjà acquis et 741 K€ qui proviendront du DFID à signer.

Le poste RH expatriés baisse par rapport à 2013 (651 K€ en 2014 contre 824 K€ en 2013) car des expatriés, notamment de bureaux décentralisés, ont été remplacés par des responsables de bureaux locaux.

En contrepartie, le poste des ressources humaines locales progresse, dû à ces changements et à l'augmentation du nombre de projets en cours. Le budget 2014 se caractérise en effet par l'ouverture du bureau au Maroc (228 K€) et au Tchad (413 K€).

Les frais de transport, l'équipement et les frais de fonctionnement sont repris dans la section « Fonctionnement » qui s'élève à 1.403.847 €, à savoir 20 % du budget.

Finalement, la mise en œuvre des activités d'ASF à travers les pays où l'organisation est active représente les 36 % restants (2.623.672 €). Pour ces postes, nous avons évidemment une hausse due à l'augmentation du nombre de projets en cours et donc des coûts à engager.

Les dépenses pour l'année 2014 sont relativement plus élevées par rapport aux années précédentes.

| En EURO               | 2013 all year    | 2014 all year    |
|-----------------------|------------------|------------------|
|                       | Budget           | Budget           |
| Total RH              | 2.969.573        | 3.178.495        |
| Total Fonctionnement  | 1.272.729        | 1.403.846        |
| Total Activités       | 1.884.888        | 2.623.672        |
| <b>TOTAL dépenses</b> | <b>6.127.190</b> | <b>7.206.014</b> |

Tableau 12 : Comparaison des budgets de 2013 et 2014 (en €)

Cette croissance des dépenses est principalement due au fait que le budget inclut des reports des dépenses de 2013 sur 2014 à cause de retards de mises en œuvre des projets.

La totalité des dépenses de 2014 peut être répartie par pays d'action d'ASF :

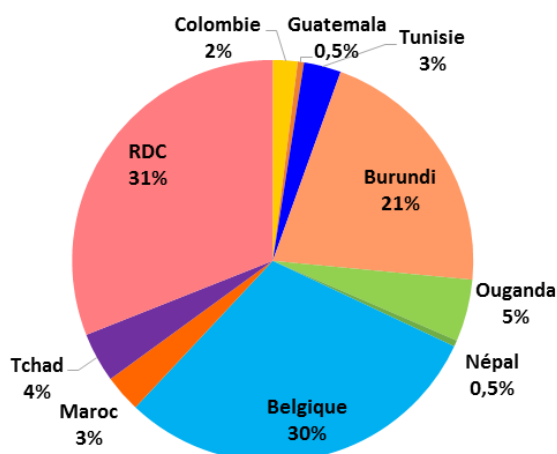


Figure 5 : Répartition par pays des dépenses budgétées de 2014

Le Burundi (21 %) et la République Démocratique du Congo (31 %) sont les programmes les plus importants. En effet, ASF possède cinq bureaux permanents au Burundi et trois en RDC et y réalise beaucoup de projets, dont le projet Uhaki Safy (qui signifie « justice équitable » en Swahili) au budget de 5.000.000 € mis œuvre sur une période de 36 mois (d'octobre 2012 à octobre 2015).

Ensuite, les activités de support à Bruxelles et les projets transnationaux en matière de justice internationale et de défense des droits de l'Homme représentent une part importante des dépenses de l'association (30 % des dépenses budgétées en 2014).

Les programmes au Tchad et au Maroc se stabilisent à 4 % et 3 % et confirment l'implantation d'ASF dans ces deux contextes.

#### Les revenus :

Il a été décidé par le « Finance Committee » de ne mettre dans le budget que les revenus liés à des contrats signés. Une exception a été faite pour le Core Grant DFID qui sans être signé a été incorporé au budget suite à l'avancement du dossier approuvé par DFID et en cours d'approbation administrative au Ministère.

| En EURO                 | 2014 all year<br>Budget |
|-------------------------|-------------------------|
| Revenus Core grant      | 1.803.670               |
| Revenus EU              | 371.364                 |
| Revenus EU              | 284.102                 |
| Revenus Fondations      | 55.380                  |
| Revenus Belgique        | 849.299                 |
| Revenus EU              | 2.719.141               |
| Revenus Etats           | 142.956                 |
| Revenus autres          | 12.524                  |
| Overheads               | 301.128                 |
| Cofinancement à trouver | 757.000                 |
| Revenus project grants  | 5.492.894               |
| Dons et cotisations     | 120.000                 |
| Consultance             | 0                       |
| Revenus autres          | 120.000                 |
| TOTAL revenus           | 7.416.564               |

Tableau 13 : Détail des revenus budgétés pour 2014 (en €)

Sur les 7.206 K€ de dépenses, 5.096 K€ sont financés par des bailleurs et donc sécurisés à 100 %. À la date de réalisation du budget 2014, les 2.110 K€ restants devaient être couverts pour 1.353 K€ par la signature du contrat avec DFID et pour 757 K€ par l'obtention de contrats de cofinancement des projets.

Le principal bailleur est l'UE avec un apport de 3.374 K€ (51 %) en incluant les deux projets transnationaux CPI (Cour Pénale Internationale) et DDH (Déclaration des Droits de l'Homme). En deuxième place, on retrouve le fonds du gouvernement britannique, suivi par le gouvernement et les institutions belges (12 %).

Les frais administratifs qu'apportent les projets s'élèvent à 301 K€ et représentent la contribution des projets au fonctionnement des services centraux en Belgique.

La répartition des revenus par bailleur se présente comme ci-dessous :

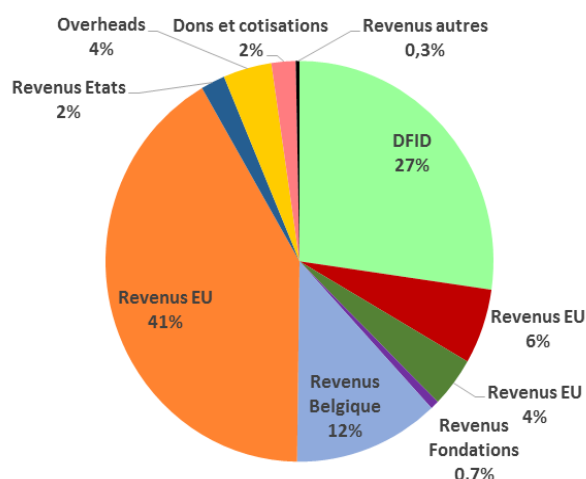


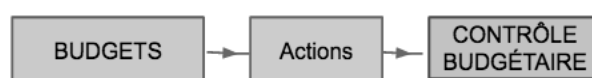
Figure 6 : Répartition par bailleur des revenus budgétés de 2014

## 2. Le respect du budget

Un des principaux rôles des budgets est d'être un outil de contrôle.

Nous pouvons reprendre la définition du contrôle de gestion de H. Bouquin (2000) qui s'adapte le plus au secteur du non-profit : « les processus et systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérentes, notamment grâce au contrôle d'exécution ».

Le contrôle budgétaire intervient a posteriori des actions réalisées au cours de l'année et consiste à les comparer au budget établi a priori.



Le processus de contrôle de gestion comporte deux étapes successives : d'une part, la confrontation entre le réel et le prévisionnel pour mettre en évidence les écarts ; d'autre part, l'analyse et l'interprétation des écarts significatifs, y compris la recherche de solutions pour le futur.

$$\text{Écart} = \text{Réel} - \text{Budget}$$

L'analyse des écarts peut se faire au moyen de tableaux de bord, il s'agit d'un mode particulier de présentation des résultats de la confrontation. Un ensemble de renseignements synthétiques repris dans le tableau de bord permet le contrôle de l'exécution des décisions prises antérieurement et la prise de nouvelles décisions.

Au cours de l'année 2014, deux analyses du respect du budget ont été menées : une en mars et une fin décembre. Pour chaque analyse, un tableau de bord a été établi.

L'organisation utilise un système de prévisions glissantes (« rolling forecasts »). Selon la procédure du cycle financier (*cfr annexe 20*), les responsables des missions doivent réaliser un suivi budgétaire de tous les budgets-projet de la mission et mettre à jour le forecast dans le budget opérationnel. Ces prévisions sont à reporter trimestriellement dans le logiciel comptable (*cfr annexe 21 : Procédure d'encodage des prévisions*).

L'encodage de ces prévisions permet au directeur financier de dégager le forecast global de l'association pour la période future de l'année.

Cette analyse a posteriori est faite sur deux variances : la première, entre le budget et le réalisé ; la deuxième, entre le forecast et le réel.

Tableau 14 : Tableau de bord de mars 2014 (en €)

| ASF Consolidé                    |                                | 31/03/2014                   |                         |                      |
|----------------------------------|--------------------------------|------------------------------|-------------------------|----------------------|
| Tous les contrats de financement |                                |                              |                         |                      |
| En EURO                          | A<br>2014 all year<br>Forecast | B<br>2014 all year<br>Budget | C<br>2014 YTD<br>Actual | G<br>% de MEO<br>C/B |
| Total RH                         | 3.086.271                      | 3.178.495                    | 630.728                 | 20%                  |
| Total Fonctionnement             | 1.131.396                      | 1.403.847                    | 242.442                 | 17%                  |
| Total Activités                  | 1.591.664                      | 2.623.672                    | 262.282                 | 10%                  |
| TOTAL dépenses                   | 5.809.331                      | 7.206.014                    | 1.135.452               | 16%                  |
| Revenus Core grant               | 1.803.670                      | 1.803.670                    | 319.679                 |                      |
| Revenus project grants           | 4.149.747                      | 5.492.894                    | 862.840                 |                      |
| Revenus autres                   | 120.000                        | 120.000                      | 1.688                   |                      |
| TOTAL revenus                    | 6.073.418                      | 7.416.564                    | 1.184.207               | 16%                  |
| MARGE avant provision            | 264.087                        | 210.550                      | 48.755                  |                      |
| Provision perte change           | 113.000                        | 100.000                      | 33.000                  | 33%                  |
| Provision retard Mise en œuvre   | 36.353                         | 36.030                       | 11.890                  | 33%                  |
| Provision et réserve             | 100.000                        | 75.000                       | 24.750                  | 33%                  |
| Provision surconsommation        | 0                              | 0                            | 0                       | 0%                   |
| MARGE après provision            | 14.734                         | -480                         | -20.885                 |                      |

Fin mars, seulement 1.135 K€ de dépenses ont été écoulées par rapport à un total de dépenses budgété de 7.206 K€, ce qui représente un taux de mise en œuvre de 16 %. Ce taux est particulièrement faible car beaucoup de projets ont mis du temps à démarrer.

#### Annexe 22 : Tableau de bord – Mars 2014

Tableau 15 : Tableau de bord de décembre 2014 (en €)

ASF Consolidé

28/12/2014

Tous les contrats de financement

| En EURO                        | A<br>2014 all year<br>Forecast | B<br>2014 all year<br>Budget | C<br>2014 YTD<br>Actual | G<br>% de MEO<br>C/B |
|--------------------------------|--------------------------------|------------------------------|-------------------------|----------------------|
| Total RH                       | 2.966.035                      | 3.178.495                    | 2.966.035               | 93%                  |
| Total Fonctionnement           | 1.532.198                      | 1.403.847                    | 1.532.198               | 109%                 |
| Total Activités                | 1.946.761                      | 2.623.672                    | 1.946.761               | 74%                  |
| TOTAL dépenses                 | 6.444.994                      | 7.206.014                    | 6.444.994               | 89%                  |
| Revenus Core grant             | 1.803.670                      | 1.803.670                    | 1.803.670               |                      |
| Revenus project grants         | 4.702.314                      | 5.492.894                    | 4.702.314               |                      |
| Revenus autres                 | 168.591                        | 120.000                      | 168.591                 |                      |
| TOTAL revenus                  | 6.674.575                      | 7.416.564                    | 6.674.575               | 90%                  |
| MARGE avant provision          | 229.581                        | 210.550                      | 229.581                 | 109%                 |
| Provision perte change         | 100.000                        | 100.000                      | 100.000                 | 100%                 |
| Provision retard Mise en œuvre | 0                              | 36.030                       | 0                       | 0%                   |
| Provision et réserve           | 75.000                         | 75.000                       | 75.000                  | 100%                 |
| Provision surconsommation      | 0                              | 0                            | 0                       |                      |
| MARGE après provision          | 54.581                         | -480                         | 54.581                  |                      |

En fin d'année, le taux de mise en œuvre est de 89 % : les dépenses s'élèvent à 6.445 K€. Les revenus reçus au cours de cette année représentent 6.674 K€. Sur cette base, la marge prévue avant provisions est de 229.581 € (cf annexe 23 : Tableau de bord – Décembre 2014).

### 3. Les comptes annuels de l'année

|                                     | 2014                | %           |
|-------------------------------------|---------------------|-------------|
| <b>Produits d'exploitation</b>      | <b>6.929.361,00</b> |             |
| Chiffre d'affaires                  | 6.778.058,00        | 97%         |
| Cotisations, dons, legs et subsides | 151.303,00          | 2%          |
| <b>Produits financiers</b>          | <b>52.136,00</b>    | <b>1%</b>   |
| <b>Produits exceptionnels</b>       | <b>12.115,00</b>    | <b>0%</b>   |
| <b>Produits totaux</b>              | <b>6.993.612,00</b> | <b>100%</b> |

Tableau 16 : Recettes réelles de 2014 (en €)

En 2014, les revenus totaux s'élèvent à 6.993.612 € dont 97 % provenant de bailleurs institutionnels (y compris l'apport du gouvernement britannique).

Les dépenses totales s'élèvent à 7.097.609 €. En raison de la difficulté à trouver des sources de financement, l'association a décidé de dégager des provisions pour risques et charges d'un montant total de 225.706 €. La perte d'ASF s'élève à 103.996 € pour 2014, celle-ci a été actée en résultat reporté.

#### *Annexe 24 : Synthèse des comptes annuels de l'exercice 2014*

### 4. L'audit par Deloitte en avril 2015

En plus de l'audit spécifique dont chaque projet fait l'objet et du contrôle interne, les comptes annuels sont vérifiés par le cabinet d'audit Deloitte conformément à la législation belge applicable en la matière. Ce contrôle externe est rendu obligatoire par la loi pour les ONG de coopération au développement (Arrêtés Royaux du 12 mars 1991).

Cette vérification porte sur le caractère complet, la fiabilité et l'exactitude des informations contenues dans les comptes annuels établis pour l'exercice comptable écoulé.

## IV. Analyse critique

Après avoir donné un aperçu du fonctionnement de la gestion budgétaire au sein d'ASF, nous allons mettre en avant les avantages, inconvénients et manquements de la méthode utilisée.

### 1. La comptabilité analytique

Dans la plupart des pays, il n'existe aucune obligation légale concernant la comptabilité de gestion. Le choix d'implémenter ou non une comptabilité de gestion et le choix d'un système de calcul de coût reviennent entièrement à l'organisation. Nous pensons qu'il n'existe pas de « one best way », ce choix se fait donc par un arbitrage entre la précision de l'information comptable et son coût.

Comme le souligne H. Bouquin (2000), le rôle majeur de la comptabilité de gestion est de produire des informations cohérentes, fiables et pertinentes qui permettent de modéliser la relation entre les ressources mobilisées et consommées, et les résultats obtenus en contrepartie, à la fois dans une optique prévisionnelle pour aider les décideurs, et dans une optique rétrospective pour mesurer les performances.

L'objectif de la méthode de comptabilité analytique choisie par Avocats Sans Frontières est d'assurer la production d'informations pour le suivi et le contrôle des dépenses liées aux projets. En effet, cette méthode permet d'affecter les charges directes aux projets (objets de coût) et de répartir les charges indirectes grâce à des clés de répartition.

Cette méthode est de bonne application au sein d'ASF, les données reçues semblent fiables mais elle nécessite le respect strict du découpage en missions et en projets pour l'organisation. Lors de l'enregistrement des pièces comptables, il est primordial de respecter le journal d'encodage des pièces et les codes analytiques (mission, bailleur, contrat de financement et lignes budgétaires). Les codes analytiques développés par ASF permettent de relier les dépenses aux projets. Les managers peuvent ainsi avoir une vue rapide sur les dépenses et prendre des décisions.

Les bénéfices de la méthode utilisée reposent donc sur l'obtention d'informations fiables et sur une meilleure visibilité des coûts. La méthode offre une modélisation aisée et facilement compréhensible de l'organisation, de ses missions et des projets. Notons que cette méthode semble surtout intéressante dans sa logique de gestion de projet et, elle fournit une superbe base au processus de budgétisation globale de l'association.

## 2. La gestion de projet

L'organisation utilise un *budget opérationnel* par projet, cet outil a l'avantage de donner une vue satisfaisante sur l'avancement du projet et sur la consommation du budget. Cependant, celui-ci étant fait sur base de la structure analytique d'ASF, il ne permet pas d'avoir une vue du projet par rapport au financement du bailleur et sur les flexibilités qu'il octroie. Par exemple, l'UE accepte une variation par catégorie de dépenses de 25 % du total de chaque catégorie du budget initial ; le BO ne permet pas d'avoir une vue rapide sur ces possibilités.

Une solution serait d'améliorer cet outil en y insérant un onglet par projet au format bailleur. Cette solution n'est pas des plus adéquates car cela implique de surcharger les fichiers Excel déjà relativement lourds.

De plus, un suivi par projet est possible, mais le BO ne permet pas d'avoir un suivi global de l'ensemble des projets.

Ces outils permettent une bonne gestion tant budgétaire que financière des projets. En effet, les avantages proposés par ces outils sont aussi liés à la comptabilité financière et à la gestion de la trésorerie de l'association car les budgets opérationnels permettent, sur base des prévisions, de libérer mensuellement la trésorerie nécessaire aux missions.

En conclusion, les outils de gestion développés par ASF pour la gestion des projets sont performants mais ne dispensent pas d'une réflexion approfondie sur la nature des informations dont on aura besoin.

### 3. La gestion budgétaire globale de l'ONG

C'est au niveau macroéconomique que nous émettrons le plus de réticences. La gestion budgétaire mise en place par ASF réclame pas mal de temps car elle nécessite de rapporter, pour chaque projet, les prévisions faites dans les BO vers les budgets par mission et, ensuite, vers le budget global. Ce cheminement implique un nombre important de fichiers Excel, qui ont été établis en 2014, mais n'ont que partiellement été réalisés en 2015 par manque de temps et d'implication.

Les prévisions des dépenses sont en général représentatives de la réalité. Cependant, nous devons garder à l'esprit une marge d'erreur : les prévisions peuvent être biaisées et sous-estimées. Ce qui aurait pour conséquence de sous-estimer le total des dépenses dans le budget et donc des revenus liés aux projets.

Deuxièmement, le budget créé n'offre pas de possibilités d'y inscrire un lien avec la stratégie de l'ONG. Si la stratégie d'ASF est de s'implanter dans de nouveaux pays, les frais et les projets futurs devraient être repris, sur base d'estimations, dans le budget.

Qui plus est, nous avons pu constater un manque cruel d'implication des responsables des missions au suivi budgétaire. En effet, les chefs de missions et les coordinateurs financiers locaux ne consultent que très rarement les fichiers de *Reporting*. Or, ceux-ci leur donnent une vue globale par pays et pour l'ensemble de l'ONG. Ils ne consultent que les budgets des projets, cœurs de leurs activités ; mais une vue d'ensemble peut être utile à la gestion.

Ce manque de consultation entraîne des encodages de dépenses sur des codes de financement alors que le budget est déjà dépassé. Ainsi, les produits augmentent alors qu'aucun subside n'a été accordé.

Ce manque d'implication est également dû à un manque de communication au sein d'ASF. L'équipe financière du siège prend parfois trop d'initiatives sans rendre de feedback aux missions, par exemple, concernant les arbitrages entre projets pour les salaires du siège.

Les activités du personnel-siège doivent consister en du « macro management », ils doivent apporter un appui technique, sans faire de la gestion de projet. Au contraire, les responsables des missions font du « micro management » et donc de la pure gestion de projet.

Cette distinction conviendrait d'autant mieux à la stratégie interne de développement d'ASF vers de nouveaux pays d'intervention. Le personnel du siège doit se limiter à des tâches de support aux projets pour être disponible pour le soutien de l'ensemble des missions.

Cependant, cela ne semble pas être facilement applicable au sein d'ASF car les compétences techniques du personnel sur le terrain ne sont pas toujours d'un niveau aussi professionnel qu'en Belgique. De plus, le taux de rotation du personnel est élevé dans le secteur des ONG et il est difficile de faire une entière confiance aux nouveaux acteurs. Ces défaillances obligent le siège à être impliqué dans beaucoup d'activités qui pourraient être entièrement réalisées par les missions.

Finalement, des écarts en pourcentage sont calculés sur les catégories de dépenses. Ces dépenses sont composées des frais pour les projets et de toutes les autres dépenses. Nous pouvons considérer que l'ensemble du budget octroyé pour un projet sera dépensé en totalité. Calculer des écarts sur ce type de dépenses n'est donc pas pertinent. Par contre, il est capital d'évaluer le niveau de dépenses non financées par des subsides de projet.

D'un point de vue plus optimiste, l'avantage principal de cette gestion est son ouverture vers le futur. La réalisation du budget n'est pas basée sur le passé, mais bien sur les projets qui seront en cours l'année suivante.

En conclusion, les principaux défis d'amélioration de la gestion budgétaire au sein d'ASF résident en une référence à la stratégie et en une meilleure articulation du budget global de l'association. Ces défis devraient être accompagnés d'une meilleure implication des managers locaux et de l'ensemble du personnel.

## V. Pistes d'amélioration et recommandations

Face à l'analyse critique du cycle budgétaire mis en place chez Avocats Sans Frontières, nous allons proposer plusieurs améliorations qui permettront de résoudre certains manquements importants et de diminuer les désavantages de la méthode actuellement utilisée.

Le budget est depuis les années 90 de plus en plus critiqué, beaucoup d'auteurs ont remis en cause son utilisation. Lors de sa création, le budget est apparu comme une solution basée sur la planification stratégique et le contrôle de gestion ; il est souvent vu aujourd'hui comme une impasse.

Les principales critiques que nous faisons à la gestion budgétaire mise en place au sein d'ASF avaient également été reprises dans les dix critiques faites aux budgets par le Consortium for Advanced Manufacturing International (Cam-I) (1999) :

| Thèmes          | Préconisations                                            | Critiques                                                                                |
|-----------------|-----------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|
| Les objectifs   | Battre la concurrence, pas le budget                      | Le budget n'est qu'un référentiel interne                                                |
| La stratégie    | Développer continuellement la stratégie, pas annuellement | La stratégie ne se fait pas une fois par an                                              |
| L'amélioration  | Changer radicalement, pas par étapes                      | Le budget renforce le conformisme                                                        |
| Les ressources  | Gérer les ressources à long terme, ne pas les allouer     | Le budget est souvent construit sans lien avec la stratégie                              |
| La coordination | Gérer les causes et les effets, pas les budgets           | Le budget donne lieu à des négociations stériles                                         |
| Les coûts       | Gérer la valeur, pas les coûts                            | Le budget est un exercice de minimisation des charges                                    |
| Les prévisions  | Créer le futur, ne pas chercher à rester dans les rails   | Le budget est souvent la reprise des chiffres de l'année passée                          |
| Le contrôle     | Utiliser quelques indicateurs et pas une somme de données | Le budget est trop complexe et uniquement financier                                      |
| Les récompenses | Encourager le travail d'équipe, pas l'individualisme      | Le budget encourage les comportements égoïstes et la constitution de matelas budgétaires |
| La délégation   | Donner des responsabilités et de la liberté aux managers  | Le budget enferme les managers dans des contraintes trop fortes                          |

Figure 7 : Critiques faites aux budgets par le Cam-I

En effet, les principales critiques faites au budget d'ASF reposent sur un manque de délégation des responsabilités et le caractère uniquement financier de celui-ci. La stratégie est traduite en plans d'action une seule fois par an et n'est pas intégrée dans le budget.

Pour répondre à ces critiques, nous allons nous tourner vers la méthode du Beyond Budgeting.

## **Le Beyond Budgeting (BB) ou la gestion sans budget**

Dans un but d'offrir une solution aux critiques faites aux budgets, la méthode de Beyond Budgeting a été proposée en 1998 par le Beyond Business Round Table (BBRT), en association avec le CAM-I. Le Beyond Budgeting (BB) est un modèle de gestion plus adapté et décentralisé. Il s'agit d'une alternative au système budgétaire traditionnel qui consiste à sortir du cadre du budget annuel réalisé pour l'année à venir et à introduire des possibilités d'évolution et d'adaptation des processus de planification.

« Beyond Budgeting » signifie plus précisément « aller au-delà de commander et contrôler » vers un modèle de management autonome, responsable et adaptatif.

Ce modèle est dérivé du « meilleure des meilleures pratiques » des organisations et se compose de 12 principes qui redéfinissent le modèle de gestion (Beyond Budgeting Institute, 2011).

Les six premiers principes portent sur les mesures appropriées à prendre pour faire face aux facteurs de changement. Les six autres alignent les processus de gestion avec les actions de la direction (leadership).

1. *Valeurs* : Adopter quelques valeurs claires, des objectifs et des limites, et pas de cibles fixes et de règles détaillées
2. *Performance* : Créer une culture de haute responsabilité à tous les niveaux, et pas seulement au sommet
3. *Transparence* : Promouvoir l'information ouverte et transparente pour l'autogestion, ne pas se limiter hiérarchiquement
4. *Organisation* : Organiser un réseau d'équipes responsables, et pas uniquement des fonctions centralisées
5. *Autonomie* : Donner aux équipes la liberté et la capacité d'agir, ne pas les micro-gérer
6. *Clients* : Concentrer tout le monde sur l'amélioration des résultats clients (comme une cause commune), pas sur les relations hiérarchiques.
7. *Objectifs* : Fixer des objectifs relatifs pour l'amélioration continue, ne pas définir des objectifs de performance fixes
8. *Récompenses* : Récompenser le succès partagé basé sur la performance relative, et non sur l'atteinte d'objectifs fixés

9. *Planning* : Faire de la planification un processus continu et inclusif, et pas un événement annuel top-down
10. *Coordination* : Coordonner les interactions dynamiques, et non pas à travers des cycles annuels de planification
11. *Ressources* : Rendre les ressources disponibles en fonction des besoins, et pas à travers des allocations budgétaires annuelles
12. *Contrôles* : Baser les contrôles sur des indicateurs relatifs et des tendances, pas sur les écarts du budget.

ASF est considérée comme une grande association aux yeux de la loi car le total annuel de ses recettes est supérieur à 312.500 €, le total du bilan est supérieur à 1.249.500 € et elle compte plus de 5 personnes en équivalent temps plein. Elle est régie par la loi du 27 juin 1921, modifiée en 2002, imposant aux ASBL de tenir une comptabilité en partie double et de réaliser un contrôle interne structuré pour offrir au conseil d'administration une base exhaustive et exacte de prise de décisions.

L'obligation de réaliser un budget est prévue par les trois arrêtés royaux du 12 mars 1991 relatifs à l'agrément et à la subvention d'ONG de coopération au développement (Guide des formalités pour les ASBL, 2013, p.134). Le budget doit être présenté chaque année au conseil d'administration. En revanche, rien n'impose le contenu ou la forme du budget ; la procédure de budgétisation est déterminée par la méthode comptable qu'applique l'organisation.

En raison du caractère obligatoire de présenter un budget, la méthode du Beyond Budgeting n'est pas praticable au sein d'ASF. Il ne s'agit donc pas dans ce cas d'abandonner le budget, mais de penser la gestion autrement.

Les solutions que nous allons proposer sont basées sur plusieurs des principes du Beyond Budgeting : la création d'équipes impliquées et autonomes, un focus sur la satisfaction des bailleurs (clients), une planification continue et l'utilisation d'autres indicateurs de performance.

## **Solutions pour Avocats Sans Frontières**

Dans un premier temps, nous allons apporter des solutions en redéfinissant l'utilisation des budgets et leurs présentations.

Les données utilisées pour ce cas proviennent de sources multiples : les rapports internes, les rapports budgétaires et les comptes annuels, mais aussi d'informations provenant du site internet d'Avocats Sans Frontières et d'interviews de l'équipe financière.

### **A. Une meilleure articulation du budget global**

Le budget global de l'organisation présente trois parties principales :

- les dépenses, décomposées par lignes budgétaires ;
- les revenus, selon leurs sources ;
- les provisions dégagées en vue de supporter les charges futures.

Cette présentation du budget ne permet pas d'avoir une vue sur la santé financière de l'organisation.

Rappelons qu'Avocats Sans Frontières a reçu l'aide du gouvernement britannique (DFID) pour un montant annuel de 1.450.451 £. Le premier contrat de 3 ans débutait le 1er avril 2011 et, a été suivi d'une prolongation de 2 ans du 1er avril 2014 au 30 mars 2016.

À ce jour, les équipes n'ont aucune certitude d'un renouvellement possible de ce contrat.

Si l'association a pu dégager une bonne stabilité financière au cours des années précédentes, cela risque de ne plus être le cas à l'avenir. L'objectif d'ASF est de financer au maximum les dépenses par les subsides reçus des bailleurs. Il semble donc primordial d'avoir une vue directe et rapide sur la couverture des dépenses par les revenus.

La mise en œuvre de projets génère systématiquement des dépenses de fonctionnement général de l'association (siège et missions) : rémunérations des salariés du siège, location et frais de fonctionnement des bureaux, frais de communication, soutien des experts juridiques... Intégrer ces charges sous forme de quote-part dans le financement des projets par les bailleurs est préférable. Cependant, certaines ne peuvent être financées par les subsides de projets et devront

être financées par DFID ou d'autres revenus. De ce fait, il est primordial d'avoir une vue sur les montants qui devront être pris en charge et de maîtriser ceux-ci.

Dans cet esprit, nous avons réhabilité le budget et revu sa présentation.

La nouvelle présentation du budget est toujours composée des trois parties principales : les dépenses, les revenus et les provisions. Mais, leurs découpages ont été repensés :

- Les dépenses liées aux projets, décomposées par mission, sont financées entièrement par les subsides des bailleurs. Le total de ces dépenses doit donc correspondre au total des subsides reçus.
- Certaines dépenses sont financées par le Core Grant (DFID), à savoir :
  - les dépenses de fonctionnement des missions non financées par des subsides de projet ;
  - les cofinancements non trouvés ;
  - une partie des dépenses du siège.
- Les autres dépenses sont financées par les frais administratifs dégagés sur les projets, par les dons et par les produits financiers.

Notons que les dépenses dues à des différences de change, comprises dans les dépenses du siège, ont été mises en évidence. Il s'agit de coûts volatiles sur lesquels ASF ne possède aucune maîtrise. Ces dépenses représentent environ 75.000 € par an, cela constitue un enjeu important pour tenter de réduire ce type de coût.

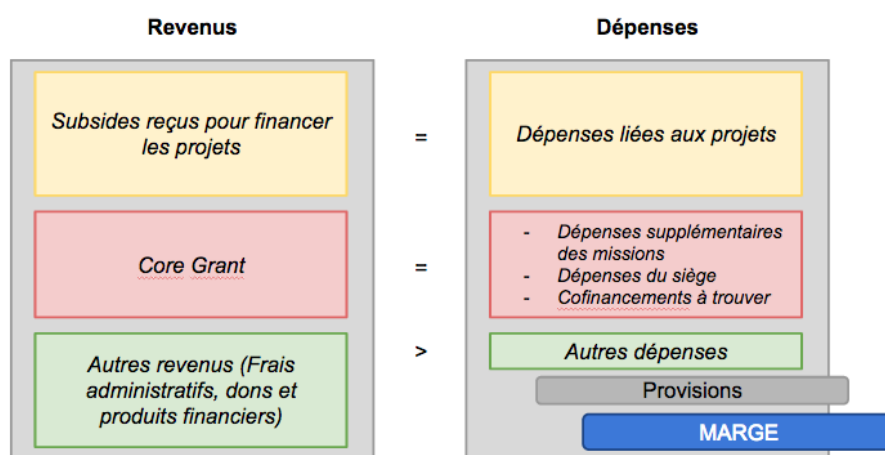


Figure 8 : Nouvelle présentation du budget global d'ASF

Cette nouvelle répartition est possible grâce aux codes analytiques :

- Les codes des bailleurs permettront de diviser les subsides de projets reçus selon leurs sources.
- Grâce aux codes de financement (Cxx), les dépenses liées aux projets, les dépenses des missions et les cofinancements à trouver peuvent être séparés et repris dans leurs catégories respectives.

Cependant, aucun niveau analytique ne permet actuellement de subdiviser les dépenses du siège financées par le Core Grant. Le directeur financier a donc pris l’initiative de créer de nouveaux codes analytiques. Le but de ceux-ci est d’avoir une meilleure vue sur l’utilisation des fonds reçus par le gouvernement britannique.

Ces coûts étaient peu traçables et il était difficile de les évaluer et de les contrôler. La mise en place de ces codes analytiques augmentera la possibilité de contrôler et de réduire ces frais généraux.

|     |                                            |
|-----|--------------------------------------------|
| E01 | Organes de gestion                         |
| E02 | Direction                                  |
| E03 | Ressources humaines                        |
| E04 | Communication                              |
| E05 | Experts                                    |
| E06 | AFL Week                                   |
| E07 | Bureau HQ                                  |
| E08 | Mission exploratoire                       |
| E09 | Semaine des chefs de mission               |
| E10 | Coordo week                                |
| E11 | Briefings/Debriefings staff                |
| E12 | Sécurité                                   |
| E13 | Fundraising                                |
| E14 | Projet Mandalay 2015 (Pro bono conf)       |
| E15 | Projet Doha 2015                           |
| C65 | Projet de recherche Julien Moriceau        |
| C66 | Projet de recherche Julien Moriceau - COFI |

Cet exercice de réarticulation du budget a été réalisé pour le budget 2014 et le budget 2015. Elle offre deux visions : une vue des dépenses par pays et une vue par types de dépenses.

*Annexe 25 : Nouvelle présentation des budgets 2014 et 2015 et annexes*

Notons que ces budgets présentent des erreurs dues à de mauvaises manipulations de fichiers Excel. Ces erreurs ont dû être prises en compte dans la nouvelle présentation des budgets car ces derniers ont été acceptés par le conseil d’administration et nous ne souhaitons pas modifier le résultat prévu.

## Présentation du budget global de l'association par pays

| <b>BUDGET</b>                    |               |          | Date d'analyse: |               |          |          |          |     |
|----------------------------------|---------------|----------|-----------------|---------------|----------|----------|----------|-----|
| Tous les contrats de financement |               |          |                 |               |          |          |          |     |
|                                  | A             | B        | C               | D             | E        | F        | G        | H   |
| En EURO                          | 2014 all year | 2014 YTD | 2014 YTD        | 2015 all year | 2015 YTD | 2015 YTD | % de MEO |     |
|                                  | Budget        | Budget   | Actuals         | Budget        | Budget   | Actuals  | C/B      | F/E |
|                                  |               |          |                 |               |          |          |          |     |
| Belgique                         | 444.490       |          |                 | 588.481       |          |          |          |     |
| RDC                              | 2.175.055     |          |                 | 2.675.668     |          |          |          |     |
| Burundi                          | 1.235.521     |          |                 | 755.090       |          |          |          |     |
| Ouganda                          | 121.885       |          |                 | 63.623        |          |          |          |     |
| Tunisie/Maroc                    | 458.064       |          |                 | 568.742       |          |          |          |     |
| Tchad                            | 407.508       |          |                 | 705.081       |          |          |          |     |
| Myanmar/Népal                    | 0             |          |                 | 45.000        |          |          |          |     |
| RCA                              | 0             |          |                 | 300.000       |          |          |          |     |
| Guatemala                        | 7.998         |          |                 | 0             |          |          |          |     |
| Colombie                         | 142.317       |          |                 | 176.364       |          |          |          |     |
| Dépenses projets                 | 4.992.837     |          |                 | 5.878.049     |          |          |          |     |
|                                  |               |          |                 |               |          |          |          |     |
| Belgique                         | 765.502       |          |                 | 997.816       |          |          |          |     |
| RDC                              | 77.478        |          |                 | 13.649        |          |          |          |     |
| Burundi                          | 27.143        |          |                 | 79.503        |          |          |          |     |
| Ouganda                          | 76.303        |          |                 | 45.441        |          |          |          |     |
| Tunisie/Maroc                    | 10.578        |          |                 | 90.289        |          |          |          |     |
| Tchad                            | 0             |          |                 | 0             |          |          |          |     |
| Myanmar/Népal                    | 18.482        |          |                 | 222.302       |          |          |          |     |
| RCA                              | 0             |          |                 | 23.000        |          |          |          |     |
| Colombie                         | 0             |          |                 | 0             |          |          |          |     |
| Dépenses de projets non financés | 756.184       |          |                 | 340.000       |          |          |          |     |
| Différences de change            | 72.000        |          |                 | 78.000        |          |          |          |     |
| Dépenses Core Grant              | 1.803.670     |          |                 | 1.890.000     |          |          |          |     |
|                                  |               |          |                 |               |          |          |          |     |
| Belgique                         | 409.507       |          |                 | 283.083       |          |          |          |     |
| Dépenses fonds propres           | 409.507       |          |                 | 283.083       |          |          |          |     |
|                                  |               |          |                 |               |          |          |          |     |
| TOTAL dépenses                   | 7.206.014     |          |                 | 8.051.132     |          |          |          |     |

|                                        |           |  |           |  |  |  |  |
|----------------------------------------|-----------|--|-----------|--|--|--|--|
| Revenus Belgique                       | 940.153   |  | 995.895   |  |  |  |  |
| Revenus EU                             | 2.820.379 |  | 3.592.143 |  |  |  |  |
| Revenus Etats                          | 400.688   |  | 390.202   |  |  |  |  |
| Revenus CPI                            | 392.349   |  | 0         |  |  |  |  |
| Revenus Fondations                     | 55.380    |  | 178.540   |  |  |  |  |
| Revenus DDH                            | 371.364   |  | 0         |  |  |  |  |
| Revenus autres                         | 12.524    |  | 750.081   |  |  |  |  |
| ERREUR DANS LE BUDGET                  | 0         |  | -28.812   |  |  |  |  |
| Revenus projets                        | 4.992.837 |  | 5.878.049 |  |  |  |  |
|                                        |           |  |           |  |  |  |  |
| Revenus Core grant                     | 1.803.670 |  | 1.890.000 |  |  |  |  |
|                                        |           |  |           |  |  |  |  |
| Frais administratifs                   | 310.962   |  | 271.600   |  |  |  |  |
| Dons et cotisations                    | 120.000   |  | 155.000   |  |  |  |  |
| Consultance                            | 0         |  | 0         |  |  |  |  |
| Autres                                 | 0         |  | 0         |  |  |  |  |
| Revenus autres                         | 430.962   |  | 426.600   |  |  |  |  |
|                                        |           |  |           |  |  |  |  |
| ERREUR DANS LE BUDGET                  | 189.096   |  | 401.626   |  |  |  |  |
|                                        |           |  |           |  |  |  |  |
| TOTAL revenus                          | 7.416.564 |  | 8.596.275 |  |  |  |  |
|                                        |           |  |           |  |  |  |  |
| MARGE avant provision                  | 210.551   |  | 545.143   |  |  |  |  |
|                                        |           |  |           |  |  |  |  |
| Provision perte change                 | 100.000   |  | 75.000    |  |  |  |  |
| Provision pour risque de cofinancement | 36.030    |  | 340.000   |  |  |  |  |
| Provision retard Mise en œuvre         | 75.000    |  | 30.000    |  |  |  |  |
| Provision et réserve                   | 0         |  | 100.000   |  |  |  |  |
| Provision surconsommation              | 0         |  | 0         |  |  |  |  |
|                                        |           |  |           |  |  |  |  |
| MARGE après provision                  | -479      |  | 143       |  |  |  |  |
|                                        |           |  |           |  |  |  |  |

## Présentation du budget global de l'association par types de dépenses

| <b>BUDGET</b>                           |                  |          | Date d'analyse: |                  |          |          |          |     |
|-----------------------------------------|------------------|----------|-----------------|------------------|----------|----------|----------|-----|
| <b>Tous les contrats de financement</b> |                  |          |                 |                  |          |          |          |     |
|                                         | A                | B        | C               | D                | E        | F        | G        | H   |
| <b>En EURO</b>                          | 2014 all year    | 2014 YTD | 2014 YTD        | 2015 all year    | 2015 YTD | 2015 YTD | % de MEO |     |
|                                         | Budget           | Budget   | Actuals         | Budget           | Budget   | Actuals  | C/B      | F/E |
| 1RH Total Staff International           | 651.231          |          |                 | 749.214          |          |          |          |     |
| 2RH Total Staff local                   | 1.102.373        |          |                 | 962.098          |          |          |          |     |
| 3RH Total Staff HQ                      | 1.424.891        |          |                 | 1.526.533        |          |          |          |     |
| 5FO Total Fonctionnement                | 913.953          |          |                 | 1.054.423        |          |          |          |     |
| 6TR Total Transport                     | 662.824          |          |                 | 664.520          |          |          |          |     |
| 7SU Total Suivi                         | 126.836          |          |                 | 190.405          |          |          |          |     |
| 8AC Total Activités                     | 2.496.836        |          |                 | 2.825.939        |          |          |          |     |
| Différence de change                    | 72.000           |          |                 | 78.000           |          |          |          |     |
| ERREUR 5FO                              | -244.930         |          |                 | 0                |          |          |          |     |
| <b>TOTAL dépenses</b>                   | <b>7.206.014</b> |          |                 | <b>8.051.132</b> |          |          |          |     |
| Revenus Belgique                        | 940.153          |          |                 | 995.895          |          |          |          |     |
| Revenus EU                              | 2.820.379        |          |                 | 3.592.143        |          |          |          |     |
| Revenus Etats                           | 400.688          |          |                 | 390.202          |          |          |          |     |
| Revenus CPI                             | 392.349          |          |                 | 0                |          |          |          |     |
| Revenus Fondations                      | 55.380           |          |                 | 178.540          |          |          |          |     |
| Revenus DDH                             | 371.364          |          |                 | 0                |          |          |          |     |
| Revenus autres                          | 12.524           |          |                 | 750.081          |          |          |          |     |
| ERREUR DANS LE BUDGET                   | 0                |          |                 | -28.812          |          |          |          |     |
| Revenus projets                         | 4.992.837        |          |                 | 5.878.049        |          |          |          |     |
| Revenus Core grant                      | 1.803.670        |          |                 | 1.890.000        |          |          |          |     |
| Frais administratifs                    | 310.962          |          |                 | 271.600          |          |          |          |     |
| Dons et cotisations                     | 120.000          |          |                 | 155.000          |          |          |          |     |
| Consultance                             | 0                |          |                 | 0                |          |          |          |     |
| Autres                                  | 0                |          |                 | 0                |          |          |          |     |
| Revenus autres                          | 430.962          |          |                 | 426.600          |          |          |          |     |
| ERREUR DANS LE BUDGET                   | 189.096          |          |                 | 401.626          |          |          |          |     |
| <b>TOTAL revenus</b>                    | <b>7.416.564</b> |          |                 | <b>8.596.275</b> |          |          |          |     |
| MARGE avant provision                   | 210.551          |          |                 | 545.143          |          |          |          |     |
| Provision perte change                  | 100.000          |          |                 | 75.000           |          |          |          |     |
| Provision pour risque de                | 36.030           |          |                 | 340.000          |          |          |          |     |
| Provision retard Mise en œuvre          | 75.000           |          |                 | 30.000           |          |          |          |     |
| Provision et réserve                    | 0                |          |                 | 100.000          |          |          |          |     |
| Provision surconsommation               | 0                |          |                 | 0                |          |          |          |     |
| <b>MARGE après provision</b>            | <b>-479</b>      |          |                 | <b>143</b>       |          |          |          |     |

## B. Un lien avec la stratégie et de nouveaux indicateurs de performance

### 1. Des mesures uniquement financières

Avocats Sans Frontières n'utilise actuellement que des indicateurs financiers pour mesurer sa performance : le taux de mise en œuvre des projets et des écarts entre le budget et le réalisé. Cependant, les mesures financières sont uniquement utiles pour remplir les missions humanitaires de l'organisation et respecter les budgets des projets. Celles-ci ne sont pas cohérentes avec la réalité, la création de valeur provient surtout des ressources humaines, des activités réalisées par ASF et de la satisfaction des bailleurs et des populations. En effet, les activités d'une ONG consiste à offrir un service gratuit aux démunis. Les indicateurs financiers sont, dans ce cas, plus une contrainte qu'une aide.

*“In a nonprofit organization, by definition, effectiveness cannot be measured by financial data” (Anthony and Young, 1998, p.683).*

De plus, les mesures financières ne sont pas pertinentes à tous les niveaux de l'organisation, elles ne sont comprises que par les membres du département financier et du conseil d'administration.

Ainsi, les mesures financières seules sont inadéquates pour guider et évaluer la performance future de l'organisation. Mais alors quel outil serait le plus apte à répondre au besoin de l'association ?

### 2. Balanced Scorecard

Développé par R. Kaplan et D. Norton en 1992, le tableau de bord prospectif (TBP) ou Balanced Scorecard (BSC) est un outil de gestion traduisant la mission et la stratégie d'une organisation en objectifs et mesures tangibles autour de quatre dimensions :

- Axe Financier
- Axe Client
- Axe Processus internes de gestion
- Axe Apprentissage et croissance organisationnels

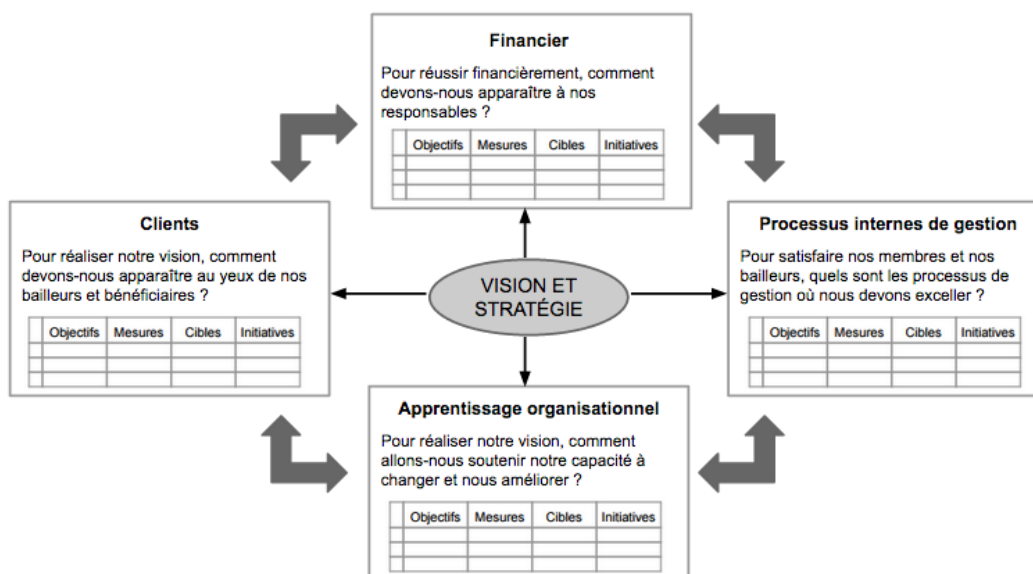


Figure 9 : D'après Kaplan & Norton (1996). *The Balanced Scorecard*, p.9

Le Balanced Scorecard (BSC) combine trois fonctions. C'est un outil de management stratégique qui, comme cette fonction l'indique, assure la mise en œuvre de la stratégie. C'est aussi un outil de mesure de la performance car il complète les mesures financières par des mesures non financières. Le BSC a pour troisième fonction d'être un outil de communication de la stratégie au sein de l'organisation.

Le BSC a été conçu pour les entreprises privées, mais cette méthode peut aussi s'appliquer au sein des organisations à but non lucratif. En effet, les mesures non financières sont entièrement applicables dans les ONG.

*"Success for government and not-for-profit organizations should be measured by how effectively and efficiently they meet the needs of their constituencies. Tangible objectives must be defined for customers and constituencies. Financial considerations can play an enabling or constraining role, but will rarely be the primary objective."* (Kaplan, 1996).

Cet outil multidimensionnel mis en place dans les ONG est très proche de celui des entreprises classiques, mais il accorde une place plus importante encore aux clients (bailleurs et bénéficiaires) et à leurs satisfactions comme déterminants de la performance.

### 3. Application au sein d'Avocats Sans Frontières

Rappelons que l'objectif général auquel ASF, en synergie avec d'autres acteurs, veut concourir dans ses pays d'intervention est celui de :

*« Contribuer à l'amélioration de l'État de droit au travers de mécanismes légaux et de cadres normatifs qui peuvent garantir l'accès à une justice impartiale et indépendante particulièrement pour la population en situation de vulnérabilité, capable de garantir la protection et l'exercice des droits fondamentaux (civils, politiques, économiques, sociaux et culturels), y compris le droit à un procès équitable, base pour la sécurité juridique. » (ASF)*

Ainsi, ASF vise le renforcement des compétences et capacités des avocats et membres de la société civile, partenaires essentiels de son action.

Pour arriver à atteindre les objectifs que ASF se donne à moyen et long terme, sa **stratégie d'intervention** prévoit de :

- *Rendre effectif l'accès à la justice aux personnes en situation de vulnérabilité ;*
- *Transférer les compétences aux Organisations de la Société Civile (y compris les Barreaux) et aux services de l'État ;*
- *Influencer les lois et les politiques nationales encadrant l'accès à une justice effective.*

Cette stratégie existe dans la tête des dirigeants. Partagée avec les équipes, elle a un impact sur les décisions prises par les responsables des centres de responsabilité. Ainsi, les responsables des missions peuvent prendre leurs décisions quotidiennes en accord avec les orientations stratégiques prises au sommet de l'organisation.

Seulement, pour satisfaire ses objectifs, la qualité des prestations d'ASF est au centre de sa réussite. L'organisation n'a actuellement que peu de moyens pour évaluer sa performance.

Les concepteurs du Balanced Scorecard ont créé cet outil comme un remède aux problèmes identifiés de réalisation et d'évaluation de la stratégie. Ainsi, cet outil semble être une solution adéquate au problème que nous avons pu constater au sein d'Avocats Sans Frontières. Il va permettre de traduire la vision et la stratégie en objectifs à atteindre et de définir des indicateurs de performance qui permettront de suivre la réalisation des objectifs définis.

Le tableau de bord (BSC), boussole qui guidera l'association, est fondé sur une série d'indicateurs de cause à effet. Le processus de création de ce tableau de bord commence par une analyse des facteurs clés de succès (FCS).

Nous avons pu identifier sept principaux FCS pour Avocats Sans Frontières :

- 1) Réseau et partenariat : Avoir et maintenir une bonne relation avec les bailleurs et les partenaires est la base de la performance et de la croissance de l'organisation.
- 2) Engagement communautaire : La réussite à long terme et la durabilité de l'ONG réside dans l'engagement du personnel et des membres.
- 3) Contrôle de gestion efficient et efficace
- 4) Gestion judicieuse par le management : L'engagement et la ténacité d'un ou deux acteurs pour mener et coordonner l'organisation sont essentiels.
  - a. Consultation des bénéficiaires
  - b. Identification des projets appropriés
  - c. Énoncé clair des exigences des bailleurs
- 5) Transparence et efficience des processus
- 6) Viabilité économique des projets
- 7) Gestion des risques pour garantir à long terme le fonctionnement de l'organisation.

La gestion de l'organisation sera basée sur une approche d'amélioration continue (ou Total Quality Management). Sur base des FCS, nous avons développé quatre axes autour desquels l'organisation peut se développer :

- *Intégration de la stratégie* : Tous les outils de planification - plan stratégique, plans d'action, budgets - sont en adéquation les uns avec les autres et forment un cycle continu. Des objectifs mesurables ont été développés pour améliorer la performance.
- *Orientation clients* : Satisfaire les bailleurs et les populations visées est la priorité et l'élément crucial du succès d'ASF.
- *Implication des employés* : Tous les employés sont encouragés à participer et à donner des suggestions concernant la planification, la prise de décisions et la résolution de problèmes avec le soutien des managers.
- *Travail d'équipe* : Les employés sont actifs et contribueront au travail d'équipe car chacun a une place importante dans la réalisation des objectifs d'ASF.

Il est essentiel que toute l'organisation agisse en ce sens. Ainsi, la mise en place d'un Balanced Scorecard pourra permettre à ASF d'implémenter et de reconnecter sa stratégie tout au long de ses actions. Cet outil aura le pouvoir de véhiculer la stratégie et des valeurs claires à l'ensemble de l'équipe et sera une base pour mesurer et améliorer la performance de l'association.

Le Balanced Scorecard sera mis à disposition de tous les salariés qui seront ainsi informés des objectifs à atteindre pour assurer la réussite de la stratégie. L'engagement des membres garantira une organisation plus utile et bénéfique.

Les indicateurs de performance définis sont dérivés de la stratégie et liés à la qualité du service offert par Avocats Sans Frontières.

### Axe Financier

Nous garderons les indicateurs financiers actuellement utilisés : le taux de mise en œuvre des projets, ainsi que les calculs d'écarts entre budget et réalisé.

Concernant la croissance de l'association, le montant des subsides et le nombre de projets à atteindre peuvent être définis annuellement par la direction, en collaboration avec les responsables des missions.

Le nombre de pays d'intervention d'ASF répondra à son objectif à long terme de développement dans de nouveaux pays d'intervention :

*« Au cours des 10 prochaines années, l'organisation développera ses actions dans d'autres pays non seulement sortant d'une crise mais où un travail d'institutionnalisation de l'accès à la justice est en train de se préparer et dans lesquels l'intervention d'ASF aura une valeur ajoutée. Il s'agira notamment des pays suivants : Algérie, Burkina Faso, République Centrafricaine, Kenya, Guinée, Tanzanie, Zambie, Zimbabwe. » (Stratégie d'ASF)*

### *Annexe 26 : Plan stratégique d'Avocats Sans Frontières*

### Axe Client

Le cœur de l'action d'ASF passe par la satisfaction des bailleurs et des populations visées. En effet, cela constitue un des facteurs clés de succès d'une association dans le secteur de la coopération au développement.

Le principe de notre BSC est de placer les besoins des clients au centre de la stratégie de l'organisation et d'adapter les processus pour les satisfaire et les ravir. C'est donc en supplément des indicateurs financiers traditionnels qu'une enquête de satisfaction des bailleurs a été développée (*annexe 27 : Enquête de satisfaction des bailleurs*). Cette enquête est composée d'une série de questions sur les facteurs importants pour le répondant et sur sa perception de l'organisation.

Cependant, s'il est relativement simple de rédiger un questionnaire, il est fréquent de n'obtenir qu'un faible pourcentage de réponse. C'est pourquoi le questionnaire mis en place n'est composé que de brèves questions et ne demande que quelques minutes pour y répondre.

L'image d'ASF retirée des enquêtes de satisfaction constitue l'indicateur clé de la performance de l'association. Le but stratégique de cette enquête est d'augmenter la reconnaissance des bailleurs et la qualité, tant de mise œuvre des projets que de réalisation des rapports financiers justifiant les dépenses encourues. Les réponses reçues permettront aux équipes d'ASF de changer et d'améliorer le service offert.

Nous pouvons affirmer qu'une augmentation de la satisfaction des bailleurs devrait conduire à terme, tout chose étant égale par ailleurs, à une amélioration de la performance financière (De Rongé, 2009, p.261).

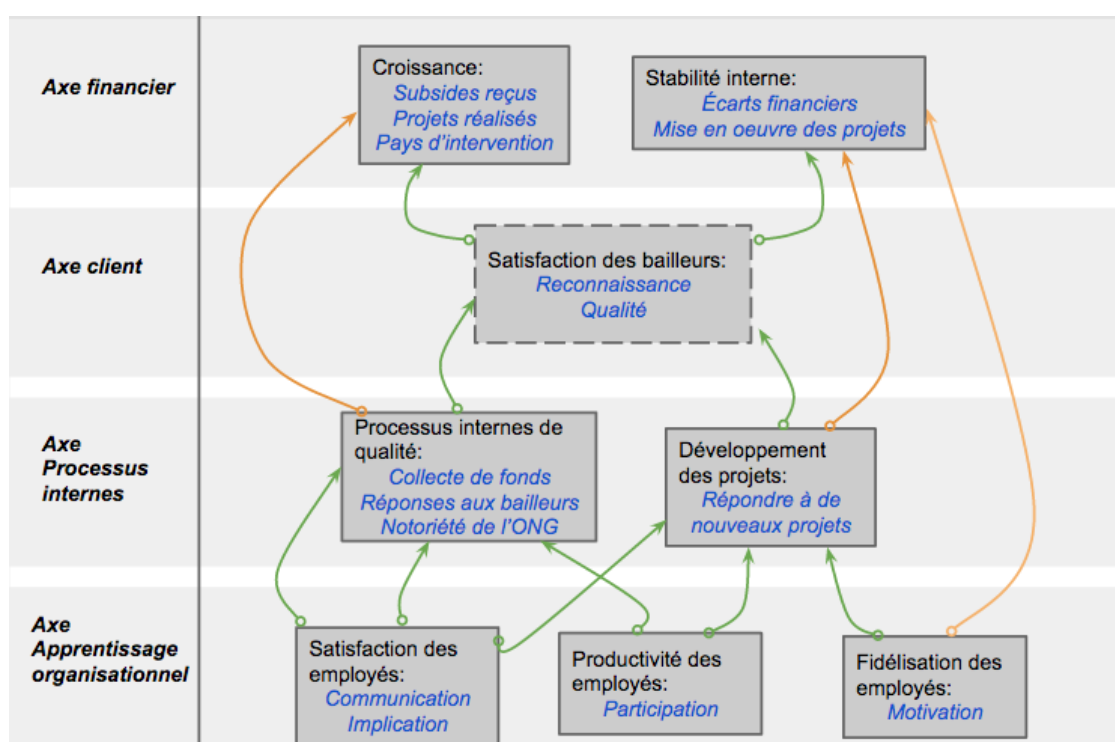


Figure 10 : Balanced Scorecard d'ASF

Cette enquête est également d'application auprès des partenaires. Ceux-ci auront ainsi l'occasion d'évaluer le service offert par ASF et la relation qu'ils ont pu avoir durant la réalisation d'un projet. L'application de cette étude aux partenaires permet de répondre aux principes de complémentarité et de renforcement des acteurs nationaux développés dans la stratégie d'intervention d'ASF :

*« ASF mène ses activités dans un souci constant de complémentarité et de coordination avec les initiatives des acteurs nationaux et internationaux ... La complémentarité recherchée s'entend comme la délivrance d'un service d'accès à la justice inexistant ou l'amélioration de sa qualité. Elle est le fruit d'une réflexion des équipes d'ASF avec les acteurs sur le terrain, en vue de coordonner des actions intégrées pour répondre au mieux aux problèmes constatés. La synergie entre acteurs avec compétences diverses est une des clefs du succès d'un projet. » (Stratégie d'ASF)*

Sur base de l'avis des partenaires, ASF pourra vérifier que son action a eu pour effet de transférer et renforcer les compétences des acteurs nationaux. Dans son plan stratégique, ASF estime qu'il faut intervenir dans les pays via les acteurs locaux :

*« ASF estime en effet que ce sont les organisations nationales les plus à mêmes de faire face aux obstacles à l'accès à la justice et de porter des propositions politiques ayant comme objectif de provoquer un changement durable dans les structures et les institutions étatiques. » (Stratégie d'ASF)*

En accord avec la sollicitation d'ASF à l'appui du COTA (Collectif d'Echanges pour la Technologie appropriée) dans le cadre des projets au Burundi et en Tunisie, l'enquête de satisfaction des partenaires permettra également d'obtenir un retour d'expérience sur les bonnes pratiques en matière de partenariat.

*« [...] depuis septembre 2014, ASF a sollicité l'appui du COTA [...], dont l'objectif est de faciliter l'évolution des dynamiques partenariales entre organisations de la société civile belges et du Sud ainsi que de partager les leçons apprises. ASF et le COTA ont pour l'instant restreint le champ de leur collaboration à la Tunisie et au Burundi. Il s'agit en effet de dégager, dans un premier temps, des bonnes pratiques en matière de partenariat pour qu'elles puissent être répliquées dans l'ensemble des contextes d'intervention d'ASF. » (Stratégie d'ASF)*

Finalement, cette enquête de satisfaction s'applique aussi aux acteurs de la société civile et aux groupes cibles des actions d'ASF. La stratégie de l'organisation est de réaliser des activités conçues dans le but de produire des effets à long terme et la pérennisation de ses actions.

Les avis ressortis des enquêtes évalueront l'efficacité du transfert de compétences aux acteurs nationaux, tant avocats, partenaires que bénéficiaires. Le but principal d'ASF est bien sûr de maintenir la qualité de ses prestations.

*« Durabilité et stratégie de désengagement : Les interventions d'ASF s'inscrivent dans une perspective de pérennisation et d'appropriation des actions par les acteurs nationaux. Ainsi, toutes les activités développées sont conçues dans le but de produire des effets à long terme. ... Dans les pays d'intervention, le transfert de compétences aux acteurs nationaux est au cœur de l'action d'ASF, [...]. **La qualité des prestations fournies sera maintenue...** Ainsi, l'ensemble des initiatives et projets pilotes d'ASF sont systématiquement menés dans **l'objectif d'un transfert** à une structure nationale existante. » (Stratégie d'ASF)*

### Axe Processus internes de gestion

Dans le troisième axe du Balanced Scorecard, le résultat souhaité est de développer de nouveaux projets. Cela peut être mesuré sur base du nombre de projets auxquels ASF a répondu mais qui n'ont pas été acceptés par les bailleurs, mais aussi sur base d'un pourcentage de respect des deadlines imposées.

Un pourcentage et un nombre de refus trop importants seront considérés comme une alerte. Une analyse des causes devra suivre pour améliorer le service d'ASF.

Pour favoriser le développement de l'ONG et l'approbation par les bailleurs de projets sollicités par ASF, il semble opportun d'améliorer les processus internes clés de l'organisation.

D'une part, une procédure de justification des dépenses pourrait être développée dans le but de réduire le non-respect des deadlines imposées. Celle-ci reprendrait les responsables et les tâches de chacun lors de la préparation de rapports à soumettre aux bailleurs.

D'autre part, la collecte de fonds et la recherche de nouveaux bailleurs constituent l'élément vital dans un contexte de difficultés financières, comme pourrait le vivre l'organisation dans le futur. Avocats Sans Frontières pourrait se fixer des objectifs qui favorisent cette recherche, comme par exemple, un nombre de nouveaux bailleurs à atteindre par an.

### Axe Apprentissage organisationnel

Pour répondre aux objectifs des axes précédents, tout repose sur la fidélisation, la productivité et la satisfaction des employés. Une étude annuelle de satisfaction des employés est déjà mise en place au sein de l'association.

Le turnover est également un indicateur de qualité du service rendu. En effet, si le rythme de rotation du personnel est important, c'est que l'organisation connaît beaucoup de départs et de nouveaux recrutements de ses employés. Malgré que ce taux soit assez élevé dans le secteur du non-profit, un turnover élevé n'est souvent pas bon signe. Il s'agit d'un indicateur qui doit être étudié avec beaucoup de précision car il peut décrire l'ambiance au travail, les conditions de travail ou le poids du stress. Un taux élevé devra être une alerte et sous-tendre une analyse de ses causes.

De plus, une mauvaise gestion des équipes aura un impact sur leur productivité et donc sur le service offert par l'association.

Ces indicateurs répondent à la politique des ressources humaines développées par ASF qui comprend la solidarité et le respect. En effet, en ayant un œil sur la satisfaction et la motivation de ses équipes, ASF peut veiller à son objectif :

*« Tous les collaborateurs œuvrent solidairement pour honorer le mandat de l'ONG. » (ASF)*

Le but du Balanced Scorecard est que l'organisation fixe des mesures pour répondre aux objectifs définis.

| <i>Axes</i>                          | <i>Résultats</i>                             | <i>Objectifs</i>                                                                                                                                                                   | <i>Mesures</i>                                                                                                                                                                                     |
|--------------------------------------|----------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Financier</b>                     | Croissance                                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>Augmenter le montant des fonds reçus et le nombre de projets réalisés au cours de l'année</li> <li>être actif dans d'autres pays</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Montant des subsides reçus</li> <li>Nombre de bailleurs</li> <li>Nombre de projets</li> <li>Nombre de pays d'intervention</li> </ul>                        |
|                                      | Stabilité interne                            | Équilibrer les revenus et les dépenses pour maintenir une garantie auprès des donateurs                                                                                            | <ul style="list-style-type: none"> <li>Écarts entre le budget et le réalisé</li> <li>Taux de mise en œuvre de l'ensemble des projets</li> </ul>                                                    |
| <b>Client/Bailleur</b>               | Satisfaction des bailleurs                   | Améliorer la relation, la reconnaissance des bailleurs et la qualité du travail d'ASF                                                                                              | <ul style="list-style-type: none"> <li>Image d'ASF sur base d'une enquête auprès des bailleurs</li> </ul>                                                                                          |
| <b>Processus internes</b>            | Processus internes clés basés sur la qualité | Améliorer les processus internes clés dans certains domaines: <ul style="list-style-type: none"> <li>collecte de fonds</li> <li>justification des dépenses</li> </ul>              | <ul style="list-style-type: none"> <li>Pourcentage de respect des deadlines et timelines vis-à-vis des demandes des bailleurs</li> </ul>                                                           |
|                                      | Développement de projets                     | Développer des processus pour répondre à de nouveaux projets                                                                                                                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>Nombre de projets mis en place durant l'année et non prévus dans le budget</li> <li>Nombre de projets sollicités et non acceptés par le bailleur</li> </ul> |
| <b>Apprentissage organisationnel</b> | Satisfaction des employés                    | Offrir une communication effective et ouverte au personnel et, impliquer au maximum les employés                                                                                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>Enquête de satisfaction des employés</li> </ul>                                                                                                             |
|                                      | Productivité des employés                    | Augmenter la qualité de participation des employés à leurs activités et à la gestion budgétaire                                                                                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>Nombre d'employés impliqués dans la réalisation et le suivi des budgets</li> <li>Nombre d'employés impliqués dans la mise en œuvre des projets</li> </ul>   |
|                                      | Fidélisation des employés                    | Améliorer l'envie de continuer à travailler au sein d'ASF                                                                                                                          | <ul style="list-style-type: none"> <li>Taux de rotation du personnel</li> </ul>                                                                                                                    |

Étant donné qu'ASF agit dans un environnement en perpétuel changement, la stratégie d'origine peut ne plus être adaptée au contexte. Les dirigeants devront annuellement réaliser un retour d'expérience et affiner les indicateurs définis si ceux-ci ne sont plus en adéquation avec les besoins des bailleurs et des populations.

En conclusion, le Balanced Scorecard ci-dessus s'attache non seulement aux résultats financiers, mais aussi aux questions humaines qui amènent ces résultats. L'objectif est qu'ASF se concentre sur son avenir et que ses membres agissent dans un meilleur intérêt commun à long terme.

La vocation du BSC étant de synthétiser la stratégie future de l'organisation, ce tableau de bord sera donc un vecteur de communication de la stratégie. Les membres d'ASF pourront ainsi apporter leurs forces à la réalisation des objectifs stratégiques.

Le Balanced Scorecard apportera une approche unifiée grâce à un ensemble de mesures qui donne une vue rapide et complète de la performance de l'organisation.

Avocats Sans Frontières pourra l'utiliser comme véritable système de management stratégique pour déployer sa stratégie à long terme.

Grâce à ce tableau de bord, ASF pourra finalement traduire sa théorie du changement en objectifs plus clairs pour chacun. En effet, un BSC est un outil apte à améliorer le changement au sein des organisations et des sociétés par l'introduction d'indicateurs non financiers, et donc plus représentatifs dans le secteur du non-profit.

### C. Une plus grande implication des managers locaux

La prise de décisions est décentralisée au sein d'ASF : ce sont les chefs de missions (local managers) qui prennent les décisions concernant les projets sur base des budgets et des forecasts.

La budgétisation globale des missions est actuellement réalisée uniquement par le directeur financier par la compilation des budgets des projets. Cependant, une collaboration avec les chefs de missions et les coordinateurs financiers locaux permettrait une meilleure implication de ces derniers et favoriserait la prise de conscience des coûts.

Il s'agit de donner de la liberté aux acteurs afin de mieux les responsabiliser :

*“Give managers the responsibility and freedom to act and deliver results, don't micro-manage them. [...] There also need to be a set of principles governing how business and work unit operate both independently and together as a coherent set of units working for the good of the whole firm. [...] unit managers [should] stop fighting each other and start fighting the external competition. [...] it means the devolution of power and authority within a sort of federal network of autonomous units [...]. Small independent units also stimulate entrepreneurial activity.” (Cam-I, 1999, p. 23)*

En effet, permettre la prise de décisions au niveau local encourage les managers à être plus entrepreneurs et plus stratégiques dans leurs actions. Les gestionnaires sont plus motivés et intéressés par leurs missions quand ils sont plus impliqués dans la gestion globale de l'association.

### D. Une meilleure communication à tous les niveaux

Les expériences de partenariat chez ASF montrent un déficit de dialogue entre ASF et ses partenaires, notamment sur les objectifs à long terme et les stratégies de chacun.

Il est donc primordial d'améliorer la communication, tant avec les partenaires, qu'avec les bailleurs de fonds, pour reconnecter les ambitions de chacun. Les relations fondées sur de bonnes bases ne pourront que garantir une meilleure mise en œuvre des projets.

Peu de membres internes d'ASF ont vu ou pris connaissance du budget global de l'association. Il nous semble donc primordial d'impliquer les équipes du siège dans la réalisation du budget

global de l'ONG en leur présentant le budget lorsqu'il est définitif. Cette optique a pour but de les sensibiliser à son respect et à avancer dans son sens.

## **Conclusion**

Les outils développés ci-dessus répondent aux caractéristiques développées par Lorino (1991, p.100) pour obtenir un système de pilotage efficient. Premièrement, notre système est simple et clair ; il est constitué d'un petit nombre d'indicateurs concrets et aisément compréhensibles par le personnel concerné. Les indicateurs ont été définis sur base des facteurs clés de succès (FCS) pour une ONG de coopération au développement. Deuxièmement, la satisfaction des bailleurs et des bénéficiaires d'ASF est l'orientation et le point central de notre nouveau système. Ensuite, les indicateurs choisis assurent un maximum de flexibilité face à des besoins qui sont et demeureront évolutifs. Ils ont été conçus de manière à pouvoir s'adapter en fonction des changements de circonstances, d'environnement et de stratégie.

Notons quand même quelques règles pratiques :

- La mise en place de ces nouveaux systèmes doit se faire étape par étape car il s'agit d'un véritable changement de culture plutôt qu'un simple changement d'outil.
- L'implication des dirigeants est une condition sine qua non. Ils doivent affirmer leur conviction et leur volonté d'adhérer à cette gestion plus précise de l'organisation.

Finalement, une meilleure confiance des employés dans le système de gestion sera offerte à ASF grâce à la réarticulation du budget. En effet, notre système permettra d'offrir une gestion budgétaire plus transparente, mais aussi plus complète et fiable grâce à une analyse efficace des chiffres.

## Conclusion générale

Ce mémoire a eu pour objectif de répondre à la question de recherche, **comment améliorer le système de gestion actuellement mis en place dans l'ONG internationale Avocats Sans Frontières ?**

Cette étude nous a amenée à démarrer nos recherches par une **analyse des deux aspects de la gestion** actuellement mise en place au sein d'Avocats Sans Frontières. Tout d'abord, l'analyse de la gestion de projet s'est révélée satisfaisante. La comptabilité de gestion correspond au découpage de l'organisation et permet de retirer des informations fiables et fidèles. Le budget opérationnel, outil développé par ASF, permet une gestion et un contrôle des budgets des projets. Ensuite, nous avons pu mettre en évidence les principaux manquements du système de gestion budgétaire globale de l'association. Le budget ne donne aucune possibilité de liens avec la stratégie. Alors que les budgets doivent permettre l'articulation entre la planification stratégique et le système budgétaire. De plus, la performance de l'organisation n'est actuellement mesurée qu'avec des indicateurs financiers.

Le **défi** s'est alors révélé important : imaginer un modèle de gestion de l'organisation qui soit, d'une part, suffisamment précis, cohérent et pertinent pour satisfaire les besoins d'information des managers et, d'autre part, facile à construire et à faire évoluer suite aux modifications de l'environnement, de la stratégie suivie par l'organisation et de sa structure organisationnelle.

Notre travail nous a donc permis de proposer des solutions et améliorations pour la gestion de l'association. L'objectif primordial de celles-ci est de penser la gestion autrement. Ainsi, nous avons mis en place une **nouvelle présentation du budget** qui favorise une meilleure approche de la consommation des ressources, actuellement primordiale suite aux futures difficultés de financement que pourrait subir ASF. Cette réarticulation du budget est vue dans son utilité de reporting et permettra aussi un gain de temps.

En complément de cette nouvelle présentation du budget, un **Balanced Scorecard (BSC)** a été proposé à l'organisation. Selon Lorino, il y a une nécessité de « raconter plutôt que compter » au sein des ONG. En effet, basé sur les facteurs clés de succès d'une ONG dans le secteur de la coopération au développement, le but du BSC est de contrôler les résultats intangibles, comme

la satisfaction des bailleurs, des partenaires et des bénéficiaires des actions. Les indicateurs de performance que nous avons choisis répondent aux objectifs d'ASF dans le temps.

Dans un environnement complexe où ASF doit faire face aux restrictions des bailleurs, aux situations de conflit de certains pays et aux autres ONG également actives dans ce secteur, le Balanced Scorecard s'est révélé être un canevas préétabli des quatre dimensions de la performance qui s'applique bien à ASF. Son but primordial est de créer un dialogue de gestion et de véhiculer des valeurs partagées au sein de l'organisation. En effet, il est nécessaire que les activités soient organisées et coordonnées de telle façon que les différents acteurs contribuent, ensemble et efficacement, à la réalisation des objectifs fixés.

Notre étude a montré que ces deux solutions peuvent répondre aux actuels manquements de la méthode de gestion utilisée. Cependant, nous restons consciente que la réalisation de celles-ci peut faire face à une résistance au changement car il est souvent difficile de remplacer les méthodes traditionnelles qui semblent efficaces.

Même si les solutions proposées ne sont pas, ou qu'en partie, mises en application au sein d'ASF, nous avons essayé de donner des réponses concrètes afin de contribuer aux problèmes de gestion actuels. En effet, dans l'univers associatif, les outils de gestion doivent être simples mais normés pour offrir à tous la possibilité de s'y retrouver en remettant les valeurs au centre de la gestion de l'ONG.

D'autres propositions préconisées par le Cam-I pour les budgets pourraient aussi être utilisées. Dans le cadre de ce mémoire, nous en avons envisagées certaines, à savoir : la création d'équipes impliquées et autonomes, un focus sur la satisfaction des bailleurs (clients) et l'utilisation d'autres indicateurs de performance. En complément de ces dernières, l'association pourrait aussi prévoir d'introduire dans son budget global des prévisions pour de nouveaux projets. Cette démarche serait en accord avec sa stratégie de développement vers d'autres pays d'action.

Finalement ce que nous retirons de ce mémoire est que les budgets et un Balanced Scorecard peuvent être utilisés de manière constructive si on leur accorde de l'attention et si les managers croient en leur efficacité.

## Liste des tableaux

|                                                                            |    |
|----------------------------------------------------------------------------|----|
| TABLEAU 1 : RECETTES DE 2009 À 2013 (EN €).....                            | 11 |
| TABLEAU 2 : SOURCES DE REVENUS D'ASF EN 2013 .....                         | 11 |
| TABLEAU 3 : COMPTE DE RÉSULTATS DE 2013 (EN €).....                        | 12 |
| TABLEAU 4 : BESOIN ET FONDS DE ROULEMENT D'ASF DE 2009 À 2013 (EN €) ..... | 13 |
| TABLEAU 5 : TRÉSORERIE D'ASF DE 2009 À 2013 (EN €).....                    | 13 |
| TABLEAU 6 : BILAN D'ASF DE 2009 À 2013 (EN €).....                         | 13 |
| TABLEAU 7 : BUDGET INITIAL DU PROJET AU TCHAD .....                        | 21 |
| TABLEAU 8 : BUDGET OPÉRATIONNEL DU PROJET AU TCHAD .....                   | 23 |
| TABLEAU 9 : AVENANT DU PROJET AU TCHAD .....                               | 27 |
| TABLEAU 10 : BUDGET GLOBAL DE LA TUNISIE EN 2014.....                      | 30 |
| TABLEAU 11 : BUDGET 2014 D'ASF (EN €) .....                                | 31 |
| TABLEAU 12 : COMPARAISON DES BUDGETS DE 2013 ET 2014 (EN €) .....          | 32 |
| TABLEAU 13 : DÉTAIL DES REVENUS BUDGÉTÉS POUR 2014 (EN €).....             | 34 |
| TABLEAU 14 : TABLEAU DE BORD DE MARS 2014 (EN €) .....                     | 36 |
| TABLEAU 15 : TABLEAU DE BORD DE DÉCEMBRE 2014 (EN €).....                  | 36 |
| TABLEAU 16 : RECETTES RÉELLES DE 2014 (EN €).....                          | 37 |

## Liste des figures

|                                                                                     |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------|----|
| FIGURE 1 : PAYS D'ACTION D'ASF .....                                                | 6  |
| FIGURE 2 : REPRÉSENTATION DE L'ORGANISATION .....                                   | 16 |
| FIGURE 3 : DES RESSOURCES AUX PROJETS .....                                         | 16 |
| FIGURE 4 : ARTICULATION DES PROJETS DE LA TUNISIE VERS LE BUDGET GLOBAL D'ASF ..... | 30 |
| FIGURE 5 : RÉPARTITION PAR PAYS DES DÉPENSES BUDGÉTÉES DE 2014 .....                | 33 |
| FIGURE 6 : RÉPARTITION PAR BAILLEUR DES REVENUS BUDGÉTÉS DE 2014 .....              | 34 |
| FIGURE 7 : CRITIQUES FAITES AUX BUDGETS PAR LE CAM-I.....                           | 42 |
| FIGURE 8 : NOUVELLE PRÉSENTATION DU BUDGET GLOBAL D'ASF .....                       | 46 |
| FIGURE 9 : D'APRÈS KAPLAN & NORTON (1996). THE BALANCED SCORECARD, P.9 .....        | 52 |
| FIGURE 10 : BALANCED SCORECARD D'ASF .....                                          | 56 |

## Liste des acronymes<sup>3</sup>

| Terme                              | Explication                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Acodev                             | Fédération des ONG belges francophones, dont ASF est membre.                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Activités                          | Les actions mises en œuvre permettant d’atteindre les résultats prévus, le « comment » d'un projet/programme.                                                                                                                                                                                                                             |
| AdZG                               | Advocaten Zonder Grenzen                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| AFJT                               | Association des femmes juristes au Tchad (partenaire d'ASF au Tchad).                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| AFL                                | Administration-Finances-Logistique (fonction ou département).                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| Aide légale                        | Ensemble des services juridiques gratuits qui permet d’informer, conseiller et assister les personnes à utiliser le droit et les procédures administratives et judiciaires existantes.                                                                                                                                                    |
| APLFT                              | Association pour la promotion des libertés fondamentales au Tchad (partenaire d'ASF).                                                                                                                                                                                                                                                     |
| ASBL                               | Association Sans But Lucratif                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| ASF                                | Avocats Sans Frontières                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Bailleurs de fonds institutionnels | ASF désigne ainsi les fournisseurs de capitaux tels que l’Union européenne, les Ministères de la Coopération au développement, les Nations Unies, des fondations, etc, qui financent pour la plupart des projets sur le terrain (bien que certains bailleurs institutionnels sont également source de « core funding » - voir plus loin). |
| Bailleurs de fonds privés          | ASF désigne ainsi les fournisseurs de capitaux tels que les particuliers, les entreprises, les Barreaux, qui sont majoritairement sources de fonds propres.                                                                                                                                                                               |
| BB                                 | Beyond Budgeting                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Bénéficiaires                      | Individus, groupes ou organisations qui « bénéficient » de l’action de développement, directement ou non, intentionnellement ou non. ASF appréhende les bénéficiaires finaux comme étant systématiquement les personnes ou groupes les plus marginalisés dans l’accès à la justice. (Termes connexes : public cible, groupe cible.)       |

---

<sup>3</sup> Source : Avocats Sans Frontières, *Liste des acronymes*

|                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|----------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| BSC                              | Balanced Scorecard                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Cadre logique                    | <p>Outil dans la gestion du cycle de projet. Il s'agit d'une matrice qui :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Concentre toutes les informations nécessaires à la gestion d'un programme et qui est utilisée par conséquent pour son élaboration, sa mise en place et son suivi et évaluation.</li> <li>- Hiérarchise les différents niveaux d'objectifs (global, spécifique) et met en avant la relation de cause à effet entre ces différents niveaux.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| CAFL                             | Coordinateur administratif, financier et logistique                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Core funding (fonds structurels) | <p>Fonds qui servent à financer et renforcer la « structure » d'ASF (soit en général, soit sur une thématique particulière) et non l'un ou l'autre projet spécifique de terrain, mais qui sont généralement soumis aux règles habituelles des bailleurs et de la gestion de projet (approbation préalable des activités par le bailleur, reporting, atteinte des résultats, respect des délais, etc). Ces fonds sont issus de bailleurs institutionnels (UK aid) et de fondations.</p> <p>Ces fonds sont principalement utilisés pour couvrir les frais suivants, entre autres :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- missions d'exploration de nouveaux contextes</li> <li>- actions liées à des demandes urgentes qui ne rentrent pas dans le cadre d'un projet financé par ailleurs</li> <li>- formation du personnel</li> <li>- développement et mise en place de nouveaux outils</li> <li>- activités de communication</li> <li>- (parties du) salaire de certains experts, de la direction, des RH et des contrôleurs de gestion</li> </ul> |
| COTA                             | Collectif d'Echanges pour la Technologie appropriée : association de solidarité internationale spécialisée dans le renforcement des capacités de capitalisation et d'innovation des acteurs de solidarité internationale. Le COTA a accompagné ASF dans ses réflexions sur la théorie du changement (TOC).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| DDH                              | Défenseur des droits humains (également intitulé d'un projet d'ASF visant à assurer la protection des DDH).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| DFID                             | Department for International Development (Ministère britannique de la coopération au développement, bailleur de fonds d'ASF).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |

|                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|-------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| DGD                     | Direction générale Coopération au développement et Aide humanitaire (bailleur de fonds d'ASF).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Fonds propres           | <p>Fonds issus de bailleurs privés (particuliers, entreprises, barreaux, prix reçus ...), non attribués et dont ASF peut faire une utilisation tout à fait libre (au contraire des fonds liés à des projets sur le terrain). Ces fonds sont principalement utilisés pour couvrir les frais suivants, entre autres :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- frais non couverts par des bailleurs pour différentes raisons (indemnités de départ, dépenses tombant après la fin d'un projet, déplacements en 1<sup>e</sup> classe, dépassements dans le budget, etc)</li> <li>- frais de fonctionnement, loyer, charges du siège à Bruxelles</li> <li>- salaire de certains postes de soutien (AFL)</li> </ul> |
| ILN                     | International Legal Network d'ASF (réseau de professionnels du droit prêts à mettre bénévolement leur expertise au service des projets d'ASF).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Justice transitionnelle | Administration de la justice pendant une période de transition : processus et mécanismes mis en œuvre par une société pour tenter de faire face à des exactions massives commises dans le passé, en vue d'établir les responsabilités, de rendre la justice et de permettre la réconciliation.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| ONG                     | Organisation Non Gouvernementale                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Partenaire              | <p>Au sens large : personnes et/ou organisations qui collaborent pour atteindre des objectifs convenus en commun. Au sens strict, on utilise le plus souvent le terme « partenaire » chez ASF pour désigner des partenaires <i>de mise en œuvre</i> de projet. Les partenaires d'ASF sont les plus souvent des organisations de la société civile (Barreaux &amp; Associations) mais peuvent être des organisations gouvernementales, des universités, d'autres organisations professionnelles, des organisations multilatérales, des entreprises privées, des syndicats, etc.</p>                                                                                                                                 |
| Per diem                | Indemnité perçue par un employé/consultant ASF pour lui permettre de vivre dans un pays étranger au sien (vise en général à couvrir les frais de nourriture et de déplacement sur place).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| PILC                    | Public Interest Law Centre (partenaire d'ASF au Tchad).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Pro Bono                | Le service d'information, conseil et assistance légale fournit aux personnes vulnérables est gratuit et les avocats fournissant ce service ne perçoivent ni honoraire, ni indemnité.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |

|                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| RDC               | République démocratique du Congo.                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Stratégie         | Ensemble des choix d'objectifs et de moyens qui orientent à moyen et long terme les activités d'une organisation, d'un groupe.                                                                                                                                                              |
| Suivi de projet   | Processus continu de collecte systématique d'informations, selon des indicateurs choisis, pour fournir aux gestionnaires et aux parties prenantes d'une action de développement en cours, des éléments sur les progrès réalisés, les objectifs atteints et l'utilisation des fonds alloués. |
| TOC               | Theory of Change (Théorie du changement).                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Uhaki Safi (UAFI) | « Bonne justice » en Swahili: projet de 3 ans mené par ASF et RCN pour le renforcement de la justice dans l'Est du Congo, financé par l'Union européenne.                                                                                                                                   |

## Bibliographie

ACODEV (n.d.). *La fédération*. <http://www.acodev.be/> (Consulté le 3 mars 2015) Site officiel de la fédération des ONG de coopération au développement.

ANTHONY, R., & GOVINDARAIAH, V. (1998). *Management Control System*, 9ème édition, Mc Graw Hill.

ANTHONY, R., & YOUNG, D. W. (1988). *Management control in nonprofit organizations*. 4ème édition. Homewood, Irwin.

ATKINSON, A., BANKER, R., KAPLAN, R., & YOUNG, M. (1997). *Management Accounting*. 2ème édition. Englewood Cliffs, Prentice Hall.

Avocats Sans Frontières. *Rapport annuel 2012*.

Avocats Sans Frontières. *Rapport annuel 2013*.

Avocats Sans Frontières (2015). *What is ASF ? & ASF in action*. [www.asf.be](http://www.asf.be) (Consulté le 6 avril 2015) Site officiel de l'ONG.

BACHELET, R. & CLARET, N. (2000). *Quel contrôle de gestion pour les ONG ?* Journée du PESOR, Atelier 3 : Les nouveaux champs.

Beyond Budgeting Institute (2014). <http://bbri.org/> (Consulté le 13 juillet 2015). Site officiel de l'institut.

BERLAND, N. (Décembre 2004). Université de Poitiers. La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique. *Finance Contrôle Stratégie*. 7, N° 4, 37 – 58.

BOUQUIN, H. (2004). *Comptabilité de gestion*. 3ème édition, Paris, Economica.

BOUQUIN, H. (2004). *Contrôle de gestion*. 6ème édition. Paris, Economica.

BOYER, D., CREECH, H., & PAAS, L. (June, 2008). Report for SEED Initiative Research Programme: *Critical success factors and performance measures for start-up social and environmental enterprises*. SEED Initiative and International Institute for Sustainable Development.

BRIMSON, J., ANTOS, J., & COLLINS, J. (1999). *Driving value using activity-based budgeting*. New-York. Wiley.

BRIMSON, J. & ANTOS, J. (1994). *Activity-based management for service industries, government entities, and nonprofit organizations*. New-York. Wiley.

BOURNE, M., BUNCE, P., & LYNE, S. (July 2004). *Better Budgeting* - A report on the Better Budgeting forum from CIMA and ICAEW.

Cam-I. (1999). *The BBRT guide to managing without budget*. Release V3.01, 8 December.

Cam-I. (2002). *Beyond Budgeting*. White Paper, Juin 2002.

COOPER, R., & KAPLAN R. S. (1999). *The design of cost management systems: text and cases*. 2ème édition. Upper Saddle River, Prentice Hall

DAVAGLE, M., DEWAELSCHE, M., DROUGUET, A., PATERNOSTRE, B., & RONSMANS, L. (2014). *Guide des formalités pour les ASBL 2014*. Kluwer, a Wolters Kluwer Business.

DEARDEN, J. (1988). *Management accounting: text and cases*. Englewood Cliffs, Prentice Hall.

DE RONGÉ, Y. (2000). *Comptabilité de gestion*. Louvain-La-Neuve, De Boeck Université.

DE RONGÉ, Y. (2013). *Contrôle de gestion*. Année scolaire 2013-2014. Louvain School of Management, Université catholique de Louvain, Louvain-La-Neuve.

DE RONGÉ, Y. (2014). *Pilotage de la performance*. Année scolaire 2014-2015. Louvain School of Management, Université catholique de Louvain, Louvain-La-Neuve.

GERVAIS, M. (2004). *Contrôle de gestion*. 8ème édition, Paris, Economica, p.14.

GLAD, E., & BECKER, H. (1997). *Activity-based costing and management*. Chichester, Wiley.

HANSEN, S., OTLEY, D., & VAN DER STEDE, W. (2003) Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*. 15, 95-116.

HOPE J. & FRASER, R. (2003). Beyond Budgeting. *Harvard Business School Press*, Chapitre 4, p. 70-89.

HOPE, J. & FRASER, R. (2003). New ways of setting rewards: the beyond budgeting model. *California Management Review*. 45(4), 103-119.

HORNGREN, C., BHIMANI, A., DATAR, S., FOSTER, G., & LANGLOIS, G. (2003). *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*. 2ème édition, Paris, Pearson Education.

KAPLAN, R., & ATKINSON, A. (1998). *Advanced Management Accounting*, 3ème édition, Upper Saddle River, Prentice Hall International.

KAPLAN, R., & NORTON, D. (1996) Using the Balance Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review* (Jan - Feb). 75-85.

KAPLAN, R., & NORTON, D. (1996). *The Balanced Scorecard*. Boston, Harvard Business School.

KAPLAN, R., & NORTON, D. (2010). *Le tableau de bord prospectif*. Traduit de l'américain par Monique SPERRY. Paris, Eyrolles.

LASSEQUE, P. (1962). *Gestion de l'entreprise et comptabilité*. 2ème édition. Paris, Dalloz.

LEBRUN, M. (2010). *Comptabilité analytique d'exploitation*. Année scolaire 2010-2011. Haute Ecole Louvain en Hainaut, Mons.

LEBRUN, M. (2011). *Gestion financière*. Année scolaire 2010-2011. Haute École Louvain en Hainaut, Mons.

LIPE, M.G. & SALTERIO, S. (2000). The balanced scorecard: judgmental effects of common and unique performance measures. *The Accounting Review*. 75(3), 283-298.

LORINO, Ph. (1991). *Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités*. Paris, Dunod.

LORINO, Ph. (2001). *Pratiques et mesures de la performance*, 2ème édition. Paris, Les Editions d'Organisation, p. 30.

MAGDY, A-K., & WADONGO, B. *Performance Management in NGOs: Evidence from Kenya*. University of Bedfordshire, UK

NEELY, A. & BOURNE, M. Cranfield School of Management (30 Septembre 2003). *Better Budgeting and Beyond*. <http://mthink.com/article/better-budgeting-and-beyond/> (Consulté le 19 juin 2015). Revenue performance.

OSTERGREN, K., & STENSAKER, I. *Management control without budgets: A field study of "beyond budgeting" in practice*. NHH Norwegian School of Economics and Business Administration.

PIGE, B. & LARDY, P. (2003). *Reporting et contrôle budgétaire*. Les essentiels de la gestion, Colombelles, EMS.

PLAYER, S. (2003). Why some organizations go "Beyond Budgeting". *The Journal of Corporate Accounting and Finance*. 14(3), 3-9.

RICHARD, J., SIMONS, P., & BAILLY, J-M. (1996). *Comptabilité et analyse financière des groupes*. Paris, Economica.

SIMON, H. (1983). *Administration et processus de décision*. Paris, Economica.

SION, M. (19 janvier 2015). *Pratiquer l'analyse financière des associations*. <http://www.leblogdesfinanciers.fr/2015/01/19/pratiquer-lanalyse-financiere-des-associations/> (Consulté le 26 mars 2015). Le Blog des Fonctions Financières.

TREYER, Joachim, directeur Général du cabinet de conseil Cost House (14 novembre 2014). *Construction budgétaire "Activity Based Budgeting"*, Finyear quotidien. [http://www.finyear.com/Construction-budgetaire-Activity-Based-Budgeting\\_a30933.html](http://www.finyear.com/Construction-budgetaire-Activity-Based-Budgeting_a30933.html) (Consulté le 18 avril 2015) Site officiel du Financial Year, quotidien gratuit d'informations et d'expertises dédié gestion et innovation financières.

WALLANDER, J. (1999). Budgeting - an unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*. 15, 405-421.

# Annexes

## Liste des annexes :

Annexe 1 : Liste des bailleurs de fonds

Annexe 2 : Organigramme 2013 du siège ASF

Annexe 3 : Théorie du changement

Annexe 4 : Revenus de l'organisation en 2012 et 2013

Annexe 5 : Récapitulatif des comptes annuels de 2009 à 2013

Annexe 6 : Comptes annuels 2009-2010

Annexe 7 : Comptes annuels 2011-2012

Annexe 8 : Comptes annuels 2013-2014

Annexe 9 : Liste des journaux comptables

Annexe 10 : Liste des projets

Annexe 11 : Encodage des produits et frais administratifs

Annexe 12 : Budget initial du projet au Tchad et ses annexes

Partie 1 : Budget de l'action initial du projet au Tchad

Partie 2 : Justification du budget initial du projet au Tchad

Partie 3 : Sources de financement attendues et résumé des coûts estimés du projet

Annexe 13 : Allocations de salaires 2015

Annexe 13 bis : Encodage des salaires (Novembre 2014) - Exemple

Annexe 14 : Rapport financier du projet au Burundi financé par la DGD

Annexe 15 : Demande de trésorerie du Tchad pour Avril 2015

Annexe 16 : Budget opérationnel du projet au Tchad

Annexe 17 : Rapport financier intermédiaire du projet au Tchad

Partie 1 : Rapport financier intermédiaire pour la première année d'action

Partie 2 : Liste exhaustive des dépenses de la première année d'action

Partie 3 : Lettre de demande de libération de la seconde tranche de financement

Annexe 18 : Avenant pour le projet au Tchad

Partie 1 : Avenant pour utilisation des imprévus et prolongation de la durée du projet

Partie 2 : Budget prévisionnel sur base de l'avenant

Annexe 19 : Budget de 2013 et de 2014

Annexe 20 : Procédure du cycle financier

Annexe 21 : Procédure d'encodage des prévisions dans le logiciel comptable

Annexe 22 : Tableau de bord – Mars 2014

Annexe 23 : Tableau de bord – Décembre 2014

Annexe 24 : Synthèse des comptes de l'exercice 2014

Annexe 25 : Nouvelle présentation des budgets 2014 et 2015 et ses annexes

Annexe 26 : Plan stratégique d'Avocats Sans Frontières

Annexe 27 : Enquête de satisfaction des bailleurs