

**CENTRE AFRICAIN D'ETUDES SUPERIEURES
EN GESTION**

Cycle Audit International et Contrôle
Mémoire de fin d'études de 3^e Cycle
13^e Promotion

THEME :

**La pratique du contrôle budgétaire
dans un établissement public national :
cas de l' Agence Nationale de la
Formation Professionnelle (AGEFOP)**

Présenté et soutenu par :

Bertin DJATE

Sous la direction de :

**Monsieur BEUGRE
Casimir, Contrôleur
budgétaire à
l'AGEFOP**

Juillet 2003

DEDICACE

Je dédie le présent mémoire à :

- ☞ **l'Éternel, le Dieu Tout-Puissant et à notre Seigneur JESUS CHRIST ;**
- ☞ **mon feu père et à ma feuè mère : paix à leurs âmes ;**
- ☞ **ma très chère fiancée Donia Inès qui m'a toujours fortement soutenu ;**
- ☞ **tous mes frères et sœurs pour qui j'éprouve beaucoup d'amour ;**
- ☞ **mon oncle SHE Kraïdy Matthieu et toute sa famille :**
- ☞ **tous mes oncles, tantes et à toutes mes connaissances familiales ;**
- ☞ **tous mes frères et sœurs en Christ notamment des Eglises Méthodistes Unies d'Horeb de Yopougon Toïts-Rouges, Cocody-Angré et de Soubré ;**
- ☞ **tous ceux qui ont de l'estime pour moi.**

REMERCIEMENTS

Ce mémoire n'a été conçu que grâce à plusieurs contributions dont nous reconnaissons l'intérêt et la portée. Ainsi, nous voudrions adresser particulièrement nos remerciements sincères à :

- ☞ Madame KOUDOU Jeannette, Directeur Général de l'AGEFOP, pour avoir bien voulu autoriser ce stage de formation ;
- ☞ Monsieur BEUGRE Casimir, Contrôleur Budgétaire de l'AGEFOP, pour son soutien , son apport très bénéfique en matière de documentation et d'informations et pour son encadrement dans le cadre de ce mémoire;
- ☞ L'ensemble du personnel de l'AGEFOP et particulièrement à Mesdemoiselles DIEHI Julie et LECADOU Nadia ;
- ☞ Monsieur Moussa YAZI, Sous-Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité du CESAG, qui nous a encadré en tant que Professeur et ensuite pour avoir orienté et dirigé notre travail dans le cadre de ce mémoire ;
- ☞ Monsieur le Directeur Général du CESAG et à tout le personnel pour leur hospitalité à notre égard pendant la période de notre formation ;
- ☞ Tout le Corps professoral du CESAG ;

Nous adressons également nos remerciements à :

- ☞ tous les membres du personnel du Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne de la RTS de Dakar et plus particulièrement à Monsieur BOUSSO Souleymane et à Mlles Aïssatou DIA et Aminata THIAM pour leur franche collaboration lors de notre premier stage à la RTS;
- ☞ à tous nos camarades de la 13^e Promotion Audit ;
- ☞ à l'Association des Ivoiriens du CESAG (AIC) ;
- ☞ à l'Association des Stagiaires et Managers du CESAG (ASEMA).

SIGLES ET ABBREVIATIONS

AAP	: Atelier d'Application Professionnelle
AC	: Agent Comptable
AGEFOP	: Agence Nationale de la Formation Professionnelle
CESAG	: Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
CB	: Contrôleur Budgétaire
CG	: Conseil de Gestion
DAF	: Directeur Administratif et Financier
DFC	: Département Financier et Comptable
DG	: Direction Générale
DGCPT	: Direction Générale de la Comptabilité Publique et du Trésor
DPO	: Direction Par Objectifs
DPPO	: Direction Participative Par Objectifs
E.P.N	: Etablissement Public National
EPIC	: Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial
FCS	: Facteurs Clés de Succès
IGSP	: Inspection Générale des Services Publics
M.E.F	: Ministère de l'Economie et des Finances
M.E.T.F.P	: Ministère de la Jeunesse, de l'Emploi et de la Formation Professionnelle
Milieu Rural	: Programme d'appui à l'insertion des jeunes en Milieu Rural
PAJD	: Projet d'Absorption des Jeunes Déscolarisés
FAD	: Formation à Distance
PAPH	: Programme d'Appui aux Personnes Handicapés
PAMFEP	: Programme d'Appui pour le Maintien des Filles à l'Enseignement Professionnel
PFC	: Programme de Formation Continue
TB	: Tableau de bord

LISTES DES FIGURES ET DES TABLEAUX

FIGURES

	Pages
Figure n°1 : L'élaboration du budget à partir des plans opérationnels	10
Figure n°2 : Articulation fonctionnelle du système budgétaire	17
Figure n° 3 : Le cycle de planification	38
Figure n°4 : Modèle général d'analyse d'un système de contrôle budgétaire	43
Figure n° 5 : Modèle d'analyse d'un système de contrôle budgétaire à l'AGEFOP	44
Figure n° 6 : Organigramme de l'AGEFOP	54
Figure n° 7 : Proposition d'organigramme du DCGAI	89

TABLEAUX

Tableau n°1 : Exemple de calendrier budgétaire	16
Tableau n°2 : Analyse de la marge de manœuvre disponible	26
Tableau n°3 : Analyse de la répartition des charges	26
Tableau n°4 : Analyse des écarts par poste budgétaire	27
Tableau n°5 : Analyse financière des écarts	27
Tableau n° 6 : Indicateurs de mesures des variables indépendantes	45
Tableau n° 7 : Forces du système de contrôle budgétaire	80
Tableau n° 8 : Faiblesses du système de contrôle budgétaire	85
Tableau n° 9 : Evaluation des risques encourus	86

TABLE DES MATIERES

Dédicace	I
Remerciement.....	II
Sigles et abréviations.....	III
Listes des figures et tableaux.....	IV
Table des matières.....	V
INTRODUCTION GENERALE.....	1
Première partie : LES FONDEMENTS THEORIQUES DU CONTROLE BUDGETAIRE.....	6
Introduction.....	7
Chapitre I : Le Processus budgétaire.....	8
Section 1 : Définition et rôles du budget.....	8
1-1 Définition du budget.....	8
1-2 Rôles du budget.....	9
Section 2 : Le système budgétaire.....	10
2-1 Les principes de base d'élaboration et de fonctionnement du système budgétaire.....	10
2-2 Choix des centres de responsabilité.....	12
2-3 Procédure d'élaboration des budgets.....	13
2-3-1 Les phases d'élaboration des budgets.....	14
2-3-2 La logique d'élaboration des budgets.....	17
2-4 Connexion entre le système budgétaire et le système comptable...19	
2-4-1 <i>La comptabilité budgétaire</i>	19
2-4-2 <i>Le degré de connexion entre le système comptable et le système budgétaire</i>	19
Section 3 : Exécution du budget.....	21
3-1 Les grands principes réglementaires.....	21
3-2 Procédures d'exécution.....	22
Chapitre II : Le contrôle budgétaire.....	23
Section 1 : Concept et objectifs du contrôle budgétaire.....	23
1-1 Concept du contrôle budgétaire.....	23
1-2 Objectifs du contrôle budgétaire.....	24
Section 2 : Analyse des écarts et mesures correctives.....	25
2-1 Analyse des écarts.....	25
2-1-1 <i>Principes de détermination des écarts pertinents et significatifs</i>	25

2-1-2 <i>Les différentes approches d'analyse des écarts</i>	25
2-2 Mise en œuvre des actions correctives.....	28
2-2-1 <i>Nature des actions de correction</i>	28
2-2-2 <i>Caractéristiques d'une bonne action corrective</i>	28
Section 3 : Une autre utilisation du contrôle budgétaire : le contrôle de gestion par projet.....	29
3-1 Notion de gestion par projet.....	29
3-2 La gestion budgétaire de l'exécution d'un projet.....	30
Section 4 : Les outils d'appui au contrôle budgétaire.....	31
5-1 Le contrôle interne.....	31
5-2 Le tableau de bord.....	31
5-3 Le reporting.....	33
5-4 L'outil informatique.....	34
Section 5 : Les limites du contrôle budgétaire.....	34
Chapitre III : L'environnement du Contrôle budgétaire	36
Section 1 : Les partenaires du système de contrôle.....	36
1-1 Les acteurs du contrôle budgétaire.....	36
1-2 Les utilisateurs et bénéficiaires du contrôle budgétaire.....	37
Section 2 : Variables d'influences de la pratique du contrôle budgétaire.....	38
2-1 Les planifications stratégique et opérationnelle.....	38
2-2 La structure organisationnelle.....	39
2-3 La culture d'entreprise.....	40
2-4 Le système d'animation du contrôle budgétaire.....	41
2-5 La compétence et la disponibilité des acteurs du contrôle budgétaire.....	41
2-6 Les outils du contrôle budgétaire.....	42
2-7 Les structures externes de contrôle.....	42
Section 3 : Méthodologie d'approche.....	44
3-1 Le modèle d'analyse.....	44
3-2 La collecte des données et la méthode d'analyse des résultats.....	47
Conclusion.....	49
 Deuxième partie : LE CONTROLE BUDGETAIRE A L'AGEFOP	50
Introduction.....	51
Chapitre I : La présentation de l' AGEFOP	52
Section 1 : Cadre historique, juridique et institutionnel.....	52

Section 2 : Missions, domaine d'activité et sources de financement.....	52
2-1 Missions et domaine d'activité.....	52
2-2 Sources de financement.....	53
Section 3 : Structures organisationnelles.....	53
3-1 Les services fonctionnels.....	55
3-2 Les services opérationnels.....	56
Section 4 : Organisation financière et comptable.....	57
4-1 Cadre réglementaire.....	58
4-2 Les structures.....	59
Chapitre II : La mise en œuvre du Contrôle Budgétaire à l'AGEFOP..	62
Section 1 : Conception du système de contrôle budgétaire.....	62
1-1 Les principes de base de la gestion budgétaire.....	62
1-2 Le dispositif de contrôle budgétaire.....	64
1-2-1 <i>Le contrôle administratif</i>	64
1-2-2 <i>Le contrôle de l'organe délibérant (Conseil de Gestion)</i>	65
Section 2 : L'application du contrôle budgétaire.....	66
2-1 Le découpage du budget.....	66
2-2 Le contrôle de régularité des opérations budgétaires.....	67
2-2-1 <i>Le contrôle effectué par l'ordonnateur</i>	67
2-2-2 <i>Le contrôle effectué par le Contrôleur Budgétaire</i>	68
2-2-3 <i>Le contrôle effectué par l'Agent comptable</i>	69
2-3 Le contrôle des réalisations budgétaires.....	70
2-3-1 <i>Le contrôle concomitant effectué par le Contrôleur Budgétaire</i>	70
2-3-2 <i>Autres niveaux de contrôle : les documents et rapports produits et leurs exploitations</i>	71
Section 3 : L'environnement externe du Contrôle Budgétaire.....	72
3-1 le Contrôle exercé par le Conseil de Gestion.....	73
3-2 Le Contrôle exercé par l'autorité de tutelle.....	73
3-3 Le contrôle juridictionnel (exercé par la Chambre des Comptes de la Cour Suprême).....	74
Chapitre III : Analyse du système de contrôle budgétaire et Recommandations.....	75
Section 1 : Les forces du système de contrôle budgétaire.....	75
1-1 Les forces au plan conceptuel.....	75
1-1-1 <i>Les principes budgétaires</i>	75

1-1-2	<i>Le principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable.....</i>	76
1-1-3	<i>Les responsabilités de gestion liées aux fonctions d'ordonnateur et de comptable.....</i>	76
1-1-4	<i>Le contrôle administratif.....</i>	77
1-2	Les forces de la pratique du contrôle budgétaire.....	77
1-3	Les forces liées à l'environnement du contrôle budgétaire.....	78
Section 2	: les faiblesses du système de contrôle budgétaire.....	81
2-1	Les faiblesses au plan conceptuel.....	81
2-1-1	<i>L'absence de certains outils de gestion.....</i>	81
2-1-2	<i>L'insuffisance de disponibilité du Contrôleur budgétaire....</i>	82
2-1-3	<i>L'insuffisance de formation de certains agents.....</i>	83
2-2	Les faiblesses de la pratique du contrôle budgétaire.....	83
2-3	Les contraintes de l'environnement.....	84
Section 3	: Evaluation des risques.....	85
Section 4	: Recommandations.....	88
4-1	La réorganisation du service Contrôle budgétaire.....	88
4-2	La mise en place des outils du contrôle budgétaire.....	90
4-2-1	<i>La dynamisation des outils existants.....</i>	90
(1)	Le renforcement du système de contrôle interne et la mise à jour du manuel de procédures.....	90
(2)	L'amélioration de la procédure d'élaboration du budget.....	90
(3)	L'amélioration du reporting	91
(4)	L'amélioration de l'outil informatique.....	91
4-2-2	<i>L'adoption de nouveaux outils.....</i>	92
(5)	L'amélioration des plans à moyen et long terme.....	92
(6)	La conception de tableaux de bords.....	93
(7)	La mise en place de comptabilité de management et de comptabilité matières.....	93
Section 5	: Perspectives de mise en œuvre des recommandations.....	94
5-1	La mise en œuvre des recommandations qui relèvent de la Direction Générale.....	94
5-1-1	<i>La réorganisation du service Contrôle budgétaire.....</i>	94
5-1-2	<i>L'amélioration des plans à moyen et long terme.....</i>	95
5-1-3	<i>L'amélioration de la procédure d'élaboration du budget...95</i>	95
5-1-4	<i>L'amélioration de l'outil informatique.....</i>	95
5-2	La mise en œuvre des recommandations qui relèvent du DAF et du Contrôleur budgétaire.....	96
5-2-1	<i>La mise en place de la comptabilité analytique et de la comptabilité matières.....</i>	96

5-2-1 <i>Le renforcement du dispositif de contrôle interne et la mise à jour du manuel de procédures.....</i>	96
5-3 La mise en œuvre des recommandations qui relèvent de la compétence des responsables fonctionnels et opérationnels.....	96
5-3-1 <i>La conception de tableaux de bords.....</i>	97
5-3-2 <i>L'amélioration du reporting.....</i>	97
Conclusion.....	98
CONCLUSION GENERALE.....	99
ANNEXES	
BIBLIOGRAPHIE	

CESAG-BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

Les défis actuels de la mondialisation imposent aux pays en voie de développement de mener une nouvelle orientation de leurs politiques sociales et économiques. Surtout que la crise économique, le poids croissant du remboursement de la dette et la nécessité de rétablir les grands équilibres macro-économiques ont contraint ces Etats à adopter des politiques de réduction de leurs dépenses publiques.

Depuis les années 90, la plupart de ces pays ont adopté un mouvement progressif de libéralisation de certains secteurs d'activités tout en s'appuyant sur quelques Sociétés d'Etat et Etablissements Publics Nationaux (EPN) pour les domaines à caractère stratégique.

Notons qu'un EPN est définie, selon *l'Article Premier de la Loi ivoirienne n° 98-388 du 2 Juillet 1998 fixant les règles générales relatives aux EPN et portant création de catégories d'EPN*, comme une « personne morale de droit public créée par l'Etat, disposant de l'autonomie financière, dont l'objet exclusif et spécialisé est de remplir une mission de service public, en suivant des règles adaptées à sa mission, et comportant des contraintes et des prérogatives de droit public. »

Bénéficiant d'une protection étatique (notamment, ils reçoivent toujours des subventions de l'Etat), ces EPN sont soumis à des contraintes au nombre desquels figure l'obligation qui leur est faite d'établir des budgets sincères et en équilibre, de rechercher la performance par une bonne utilisation des ressources qui leur sont allouées, d'observer les règles de la comptabilité publique et surtout d'instaurer un système de contrôle budgétaire. Le respect par les EPN de ces obligations notamment l'exercice d'un contrôle budgétaire fiable et efficace est primordial pour leur survie du fait même du contexte de la raréfaction des ressources budgétaires.

Par ailleurs, l'Etat ivoirien ne cesse d'encourager les EPN dans leur effort d'adoption d'équipements modernes et de restructurations pour faire face à l'environnement concurrentiel et aux turbulences politiques, sociales et économiques. C'est dans ce cadre

que l'Agence Nationale de la Formation Professionnelle, en abrégé AGEFOP, bénéficie d'une attention particulière de l'Etat de part la place importante et stratégique que constitue le secteur de l'Education et la Formation professionnelle dans le processus de développement des Nations.

Cependant la restructuration en cours à l'AGEFOP, qui a débuté en l'an 2001, doit relever plusieurs défis notamment au niveau de son système de contrôle budgétaire.

Etape importante du cycle budgétaire, le contrôle budgétaire s'exerce depuis l'élaboration du budget jusqu'à l'examen des comptes financiers par la Chambre des Comptes de la Cour Suprême. En l'état actuel des choses, on relève quelques facteurs défavorables à l'exercice d'un contrôle budgétaire efficace et dynamique au nombre desquels on peut citer :

- l'inadéquation entre les outils de gestion utilisés et les exigences de l'environnement actuel marqué par une forte instabilité.
- l'absence de mécanisme permettant la maîtrise des charges et l'optimisation des ressources propres.
- l'insuffisance de gestion prévisionnelle permettant d'anticiper le futur.
- l'insuffisance de responsabilisation des cadres opérationnels et fonctionnels dans le processus d'élaboration et d'exécution des budgets.

Les conséquences des faiblesses imputables au système budgétaire, résultant des facteurs précédemment cités, sont énormes et ont pour noms :

- les difficultés d'adaptations aux mutations de l'environnement économique (exploitation des opportunités et anticipation contre la concurrence et autres menaces),
- la trop forte dépendance de l'Institution vis à vis des subventions de l'Etat,
- une évaluation approximative des besoins de financement à budgétiser,
- la non maîtrise des charges de fonctionnement,
- quelques difficultés de recouvrement des créances,
- quelques risques de détournement et de malversations,
- la démotivation de certains membres du personnel.

En réalité, ces problèmes s'expliquent par l'insuffisance de responsabilisation et d'implication des cadres fonctionnels et opérationnels dans la procédure d'élaborations

des objectifs stratégiques, des plans d'action et des budgets et par une méconnaissance des outils modernes de contrôle de gestion et des rôles du système de contrôle budgétaire.

Pour prévenir les risques et résoudre certains problèmes, la dynamisation du dispositif de contrôle budgétaire est à notre avis un moyen adéquat.

Cependant, l'on peut se poser la question de savoir comment le contrôle budgétaire peut contribuer à améliorer la gestion financière et budgétaire de l'Etablissement et accroître ses performances ?

Aussi, il nous apparaît important d'analyser les préoccupations suivantes :

- Quel est le rôle et l'importance du budget parmi les principaux instruments utilisés par le contrôle de gestion ?
- Qu'est ce qu'englobe le concept de contrôle budgétaire et quel est son apport dans la gestion des organisations ?
- Quels sont les éléments caractéristiques de l'environnement du contrôle budgétaire ?
En d'autres termes, quelles sont les variables susceptibles d'avoir une influence (réciproque) sur son exercice dans une entreprise ?

Nous tenterons de répondre à ces interrogations dans le cadre théorique de l'étude du thème :

« LA PRATIQUE DU CONTROLE BUDGETAIRE DANS UN ETABLISSEMENT PUBLIC NATIONAL : CAS DE L' AGEFOP. »

L'objectif principal poursuivi est de proposer des outils modernes de contrôle de gestion pour appuyer le contrôle budgétaire et contribuer ainsi à l'amélioration de la gestion financière et budgétaire de l'AGEFOP.

Les objectifs spécifiques, quant à eux, se résument aux points suivants :

- Décrire et faire un diagnostic du système de contrôle budgétaire de l'AGEFOP en mettant en exergue les atouts, les points faibles et les risques encourus ;
- Faire des propositions des solutions d'amélioration du système existant en indiquant les perspectives de mise en œuvre.

Intérêt de l'étude

➤ *Pour l'AGEFOP*

L'AGEFOP est un organisme ambitieux, qui veut rester incontournable dans le domaine de la formation professionnelle, de la formation continue et de l'insertion des jeunes dans le tissu économique malgré la forte présence d'autres concurrents du secteur privé dans ce domaine. Cette Agence a, pour y parvenir, entamer un processus de restructuration, qui peut tenir compte de notre modeste contribution pour asseoir un système de contrôle dynamique, gage d'une bonne gestion financière et budgétaire.

En effet, nous estimons que notre contribution vise, entre autre, davantage d'implication des cadres dans le processus budgétaire, des prévisions budgétaires plus fiables par une allocation optimisée des ressources, un suivi budgétaire plus régulier et proactif permettant une analyse plus approfondie des écarts budgétaires et la prise à temps de mesures correctives appropriées. Toute chose qui offre des pistes de réflexion visant à l'amélioration du processus budgétaire, ce qui constitue une source de création de valeur pour l'Agence.

➤ *Pour le lecteur*

L'exploitation de notre étude pourrait permettre au lecteur d'avoir un aperçu sur le concept de contrôle budgétaire sous ses différents aspects intégrant des outils modernes de gestion. Elle lui permettra de cerner la problématique actuelle du contrôle budgétaire dans les organismes notamment dans les Etablissements publics nationaux.

➤ *Pour nous même*

Plus qu'une simple formalité académique, cette étude menée lors de notre stage pratique au sein de l'AGEFOP, nous aura permis non seulement de conforter nos connaissances des nouvelles pratiques de gestion apprises au CESAG, mais aussi d'enrichir notre expérience sur la gestion budgétaire des EPN.

Annnonce du plan

Notre mémoire comprendra deux grandes parties :

La première partie intitulée « Les fondements théoriques du contrôle budgétaire » consiste en une revue de littérature en matière de contrôle budgétaire.

La deuxième partie qui a pour titre « La pratique du contrôle budgétaire à l'AGEFOP » sera consacrée à l'évaluation de l'exercice du contrôle à l'Agence et des propositions sous forme de recommandations.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

PREMIERE PARTIE :

LES FONDEMENTS THEORIQUES DU CONTROLE BUDGETAIRE

CESAG-BIBLIOTHEQUE

La pratique du contrôle budgétaire dans un établissement public national : Cas de l'AGEFOP

INTRODUCTION

Le contrôle budgétaire, fonction principale du contrôle de gestion de certaines organisations comme les Etablissements Publics, est un ensemble de dispositifs qui permet de planifier et d'allouer des ressources en vue d'une coordination des activités, de la motivation des responsables et de l'évaluation des performances.

L'objet de cette première partie est de clarifier le cadre théorique du contrôle budgétaire. Pour cela, nous présenterons, dans un premier chapitre, le processus budgétaire en explicitant les objectifs du budget, en présentant les différentes phases et techniques d'élaboration ainsi que l'exécution du budget. Un deuxième chapitre sera consacré au contrôle à proprement dit ainsi qu'aux outils d'appui utilisés. Enfin, l'analyse des facteurs d'influence tels les opportunités et contraintes de l'environnement économique et les orientations stratégiques seront développés dans un troisième chapitre.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE I : LE PROCESSUS BUDGETAIRE

Le processus budgétaire comporte les phases d'élaboration, d'exécution et de contrôle du budget. Ce processus repose sur tout un système qui suppose le découpage adéquat de l'entreprise en centres de responsabilité, des techniques et procédures d'élaboration des budgets et de tenue de comptabilités. Ce système et l'exécution budgétaire seront présentés respectivement dans les sections 2 et 3.

Mais, il convient au préalable (Section 1) de définir le concept de budget et de présenter les rôles qu'il doit assurer au sein de l'organisation.

SECTION 1 : DEFINITION ET ROLES DU BUDGET

Le budget, un des éléments essentiels de gestion et de pilotage de la performance d'une organisation, possède plusieurs définitions et rôles dans la littérature dont nous résumerons quelques-uns.

I-1 Définition du budget

Selon Henri BOUQUIN (2001 : 312), « le budget est (ou devrait être) l'expression comptable et financière des plans d'actions retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en générale) convergent vers la réalisation des plans opérationnels. » ALAZARD et SEPARI (1998) corroborent cette définition.

Nous résumerons en disant que le budget est l'expression en terme quantitatif (monétaire ou physique) des moyens et des actions à mettre en œuvre pour la réalisation du programme d'activités d'une entreprise, d'un centre de responsabilité ou d'une fonction pour une période future déterminée (généralement l'année). Il s'élabore à partir des plans opérationnels et est l'aboutissement du processus de planification.

1-2 Rôles du budget

Le budget, composante essentielle du système de contrôle de gestion et cheville ouvrière de la planification, peut jouer d'innombrables rôles dont nous retiendrons trois principaux (Henri BOUQUIN ; 2001) :

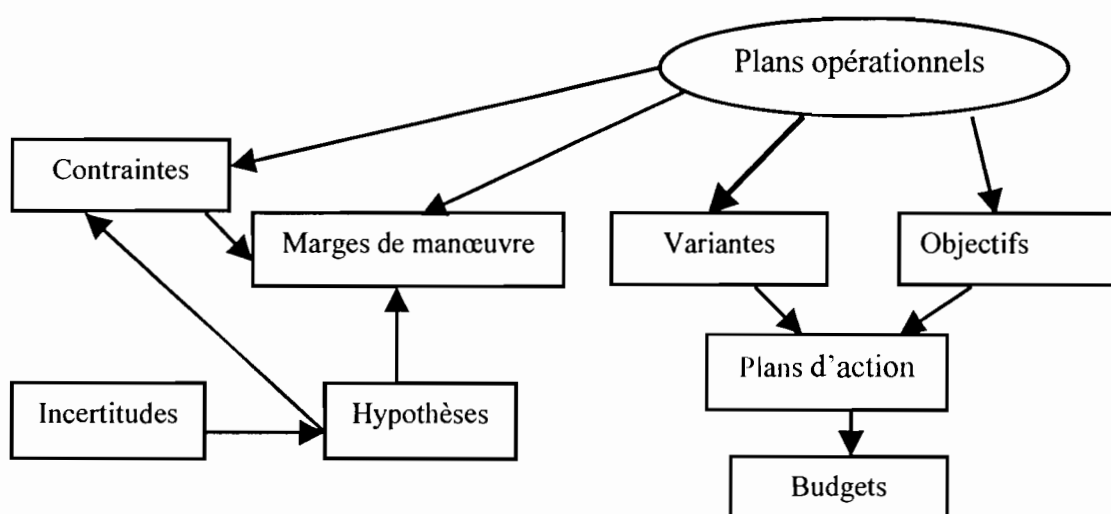
- **Celui d'un outil essentiel de gestion prévisionnelle** : le budget doit remplir cette mission en permettant notamment de repérer à l'avance les difficultés, de faire un choix des programmes d'activités à partir des scénarios possibles, des marges de manœuvre disponibles ainsi que des « zones majeurs d'incertitude » (Cf. figure 1) ;
- **Celui d'un instrument de coordination et de communication** : le processus budgétaire offre l'opportunité de s'assurer que les différentes fonctions et unités ont l'intention d'agir en harmonie et en synergie, la régulation des dysfonctionnements éventuels étant l'un des objectifs du suivi budgétaire ;
- **Celui d'un outil de délégation et de motivation** : vu comme un contrat passé entre un responsable et la hiérarchie stipulant des obligations de moyens et/ou de résultats qui seront prises en compte dans la mesure de performance du responsable, le budget permet de motiver ce dernier en lui transférant des pouvoirs.

C'est d'ailleurs ce que confirme M. GERVAIS (2000 : 274) en disant que, dans un environnement stabilisé, « le budget devient un outil de contrôle à distance des comportements, un instrument de coordination et de communication entre responsables sur lequel on peut fonder l'allocation des ressources et les mécanismes de motivation. »

Pour Didier LECLERE (1994 : 9), le budget apparaît comme **un instrument de contrôle de gestion , de simulation et d'aide à la décision, de motivation et de gestion des conflits**. Cet dernier aspect s'explique par le fait que , selon lui, le budget est un quasi-contrat facilitant la convergence des motivations de tous les agents concernés et permet de garantir la paix sociale nécessaire au fonctionnement normal de l'entreprise en explicitant financièrement les termes d'un compromis.

BOIS VERT (1991 : 270) , quant à lui établit quatre (4) principaux rôles (**Commandement et surveillance, orientation et apprentissage, évaluation de la performance, recherche de fonds**) dont les trois (3) premiers coïncident avec ceux désignés ci-dessus par BOUQUIN et GERVAIS.

Figure 1 : L'élaboration du budget à partir des plans opérationnels



Source : Henri BOUQUIN (2001 : 314)

En réalité, les rôles que jouent les budgets dans une organisation reflètent le système de management et de pilotage de ses performances.

SECTION 2 : LE SYSTEME BUDGETAIRE

Le système budgétaire, dispositif d'aide à la décision et de contrôle de la gestion d'une organisation, suppose tout d'abord le respect de principes pour que l'allocation des ressources et le contrôle des responsabilités soient satisfaisants. Ce sera l'objet des paragraphes 2-1 et 2-2. Le système budgétaire est basé également sur des procédures d'élaboration des budgets (paragraphe 2-3) et doit être connecté de façon adéquate au système comptable (paragraphe 2-4).

2-1 Les principes de base d'élaboration et de fonctionnement du système budgétaire

Michel GERVAIS (2000 : 275 – 281) et YAZY (2002) préconisent globalement six principes de base, qui dans un environnement stabilisé, peuvent permettre au système budgétaire d'orienter et de mieux contrôler l'action collective :

2-1-1 principe de non remise en cause de la politique générale de l'entreprise

Le cadre de la politique générale arrêtée par l'entreprise détermine le champ d'action du système budgétaire : le budget n'est-il pas à la fois un moyen de mise en œuvre à court terme et un moyen de contrôle des plans d'actions issus des orientations stratégiques et de la politique générale de l'entreprise ?

2-1-2 principe de totalité du système budgétaire

Ce principe signifie que toutes les activités de l'entreprise doivent être budgétisées.

2-1-3 principe de superposition du système budgétaire et le système d'autorité

Ce principe concerne à la fois le découpage des budgets et leur présentation :

- le découpage budgétaire doit se réaliser en fonction de la répartition de l'autorité entre les cadres,
- il est souhaitable de séparer les éléments contrôlables des éléments non contrôlables par le responsable dans la présentation du budget.

2-1-4 principe de non-destruction de la solidarité nécessaire entre les départements

Cette recommandation permet à la fois de tenir compte du fait que certains objectifs peuvent avoir une responsabilité partagée et de palier au risque d'égoïsme de certains responsables. En effet, un chef de service peut chercher à atteindre ses objectifs sans se soucier de l'effet de son action sur les autres départements.

Au contraire, le système budgétaire doit favoriser la solidarité entre les différents départements en vue de rechercher la performance globale de l'entreprise.

2-1-5 principe de couplage du système budgétaire avec la politique du personnel

Il s'agit d'asseoir un système d'animation dont l'orientation est compatible avec la logique budgétaire et les mentalités ambiantes. Cela suppose de définir une méthode de direction incitant globalement le personnel à aller dans le sens des budgets, de préciser la

relation supérieur-subordonné sur laquelle se fonde l'intégration de l'individu à l'entreprise et d'explicitier le système de pénalités/récompenses.

2-1-6 principe d'actualisation des prévisions au vu de nouvelles informations

Il convient de signaler qu'une révision du budget peut être nécessaire lorsque des circonstances majeures rendent le travail de prévision antérieur peu utilisable pour la conduite de l'action : cette modification ne devant cependant pas se faire au moindre changement de l'environnement encore moins parce qu'on éprouve des difficultés pour le réaliser.

Il est cependant recommandé de définir à l'avance des situations dans lesquelles les prévisions des dotations budgétaires seront actualisées (changements importants intervenant sur une ou plusieurs variable(s) considérée(s) comme exogène(s)) et dans ce cas il conviendra de réaliser les modifications éventuelles sans renégociation.

A ces principes, on peut citer un autre dit « principe de gestion par exception » selon le même auteur (Gervais (1986 : 123). Ce principe souligne que seuls les écarts significatifs (supérieurs à un seuil fixé) doivent être analysés et les actions correctives idoines entreprises.

2-2 Choix des centres de responsabilité

Un système budgétaire s'appuie toujours sur un découpage de l'entreprise en centres de responsabilités en adéquation avec sa structure organisationnelle.

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

Selon la responsabilité financière confiée aux différents dirigeants, on distingue cinq (5) catégories de centre de responsabilité. (Cf. Michel GERVAIS (2000 : 467), ALAZARD et SEPARI (1998), René DEMEESTERE et al. (1997), BESCOS et al. (1993)). Ce sont :

2-2-1 le centre de coûts

C'est un département de l'entreprise qui doit produire des biens ou des services au moindre coût et avec la meilleure qualité. La mesure de performances du responsable se fait sous forme d'une norme de coût, de qualité et de délai à respecter.

2-2-2 le centre de dépenses discrétionnaires

C'est un service fonctionnel qui n'est pas directement rattaché à un produit (exemple : un service administratif), dont la mission est d'aider une activité opérationnelle et disposant d'un budget. Le responsable est jugé sur sa capacité à respecter sa dotation budgétaire.

2-2-3 le centre de recettes (ou de revenus)

C'est une unité dont la responsabilité porte principalement sur la réalisation d'un chiffre d'affaire maximum du produit ou de l'activité concerné. La mesure de performance s'appuie sur le volume et/ou la valeur des ventes.

2-2-4 le centre de profit

C'est un centre de responsabilité dans lequel le dirigeant a un objectif de résultat à atteindre. Il doit combiner au mieux coûts et recettes pour en dégager la marge maximale ; cette marge réalisée constitue le principal critère de mesure de la performance du centre.

2-2-5 le centre d'investissement

C'est une variété de centres de profit dans laquelle le dirigeant est également jugé sur la bonne gestion des actifs utilisés. Le responsable dispose d'une large autonomie et son objectif est de maximiser le rendement des investissements et/ou le bénéfice résiduel.

2-3 Procédure d'élaboration des budgets

Nous décrirons les différentes phases, puis la logique d'élaboration des budgets.

2-3-1 Les phases d'élaboration des budgets

BOUQUIN (2001 : 380), GERVAIS (2000 : 281) et BESCOS (1997 :152) suggèrent, dans le cas d'une gestion budgétaire décentralisée, un processus que nous pouvons résumer en sept (7) étapes :

▪ **Etape 1 : Le pré-budget**

A partir des données d'études préparatoires, des estimations des services fonctionnels (marketing, direction technique...), le service de contrôle de gestion va estimer par grandes masses les résultats possibles pour l'année à budgéter et repérer la marge de manœuvre restante après prise en compte des contraintes (politique salariale minimale, tendance des marchés...). Le recours à un modèle de simulation informatisé est nécessaire et cela aboutit à la construction de plusieurs projets. Le choix du pré-budget parmi plusieurs projets admissible est alors opéré par la Direction générale réunie pour la circonstance en comité budgétaire.

▪ **Etape 2 : La diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie**

C'est une étape essentielle qui, constituant un guide des centres de responsabilités, est l'occasion de coordonner les budgets et les plans opérationnels en faisant du budget l'expression quantifiée d'un politique. Le document d'instruction budgétaire (ou lettre d'orientation générale) doit mentionner :

- le rappel des hypothèses à retenir
- le détail des documents à utiliser, la définition de rubriques.
- Les responsabilités d'élaboration des contenus (informations et propositions) et d'arbitrage
- Le calendrier d'élaboration

▪ **Etape 3 : Les budgets fonctionnels et des centres de responsabilité**

Chaque centre de responsabilité confectionne son pré-budget détaillé en veillant à la cohérence avec le contenu de la lettre d'orientation générale et du pré-budget global.

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

- **Etape 4 : La consolidation des budgets fonctionnels et des centres de responsabilité**

Cette consolidation –centralisation, dont le contrôleur de gestion en est le maître d’œuvre, a pour objectif principal de vérifier le réalisme et la cohérence interne des options retenues par les différents centres de responsabilité. Elle aboutit à la confection de l’avant-projet de budget en vue des négociations budgétaires.

- **Etape 5 : Les arbitrages de la Direction**

Au cours de réunions, la négociation budgétaire de chaque centre de responsabilité sous l’arbitrage de la Direction permet d’aboutir à un accord sur les objectifs d’activités, de recettes, de coûts, et d’investissements qui seront retenus au niveau de chaque centre.

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

- **Etape 6 : La mensualisation des budgets**

Cette répartition par mois des budgets, qui doit également faire l’objet de négociations sous l’arbitrage de la Direction, doit être menée avec soin puisqu’elle servira de référence au suivi, en générale mensuel. Il y a lieu d’éviter toute procédure de découpage en douzième du budget annuel ainsi que les procédures d’abonnement des frais périodiques (qui perdent leur intérêt pour un suivi des dépenses réelles).

Il est à noter que dans certains organismes publics, il faut une approbation préalable du projet de budget par l’organe délibérant (Conseil d’Administration) suivi d’une correction éventuelle de la Direction générale. Après quoi, le projet de budget adopté est transmis aux Ministères de tutelle.

▪ **Etape 7 : Mise à jour en début d'exercice**

Cette recommandation permet de réajuster les budgets en tenant compte des réalités de l'exercice N+1, le budget étant établi en N.

Dans la pratique, ce processus s'effectue suivant un calendrier (voir Tableau n° 1) pouvant aller à titre indicatif de Juillet à Décembre de l'année précédent le budget.

Tableau n°1 : Exemple de calendrier budgétaire

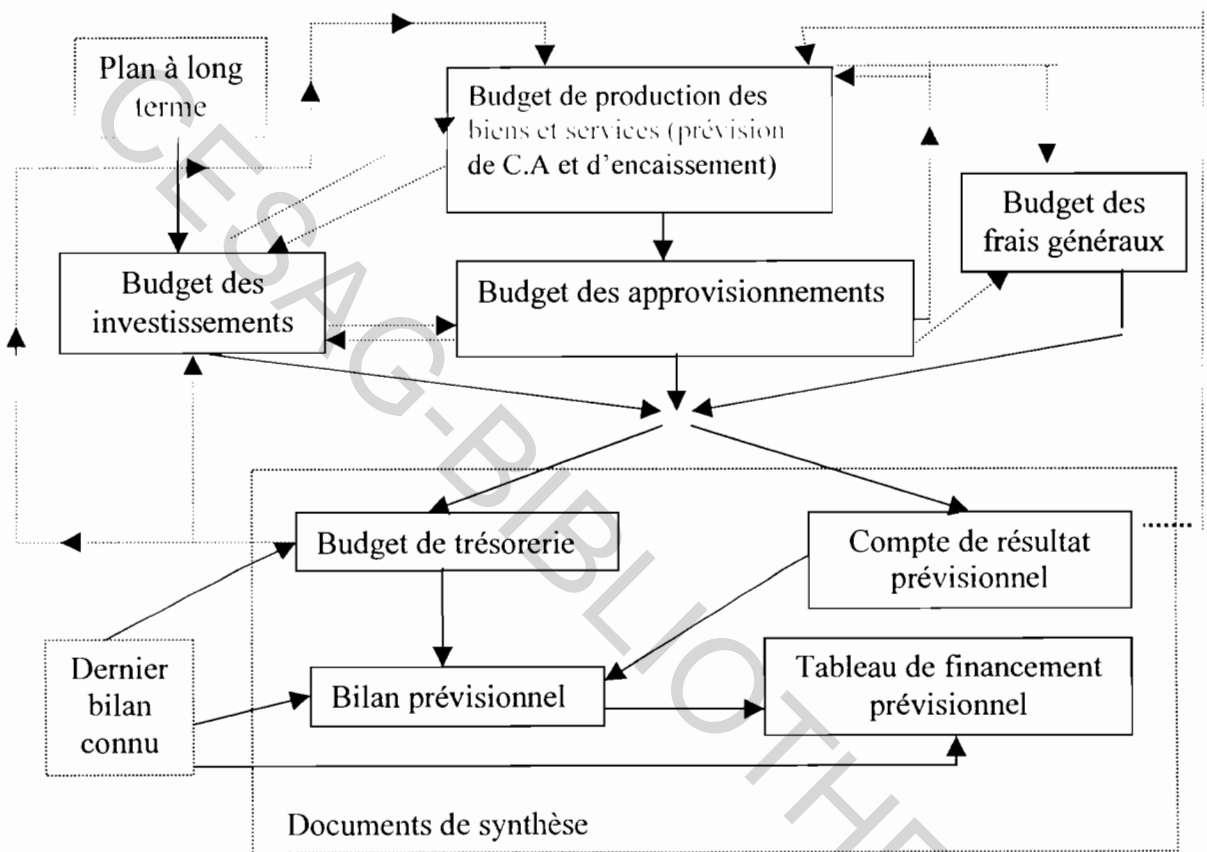
Période	Etape d'élaboration du budget
1 ^{er} au 24 Juillet	(1) Elaboration du pré-budget global
24 au 31 Juillet	(2) Préparation et diffusion de la lettre d'orientation générale
31 Juillet au 20 Septembre	(3) Elaboration des budgets des centres de responsabilité
20 au 30 Septembre	(4) La consolidation des budgets des centres de responsabilité
30 Septembre 10 Octobre	(5) Arbitrages de la Direction et négociation budgétaire
10 au 30 Octobre	(5) Dernière consolidation et adoption d'un projet de budget
1 ^{er} au 20 Novembre	(6) Mensualisation des budgets (lors de négociations sous l'arbitrage de la Direction)
20 au 30 Novembre	(6) Envoi du projet de budget au Conseil de gestion et session budgétaire du CG.
1 ^{er} au 10 Décembre	(6) Correction éventuelle après la session budgétaire du CG
10 au 30 Décembre	(6) Transmission du budget adopté aux Ministères de tutelle (administrative et financière)
1 ^{er} Janvier	(7) Mise à jour en début d'exercice

Source : Nous-même

2-3-2 La logique d'élaboration des budgets

La construction du projet de budget globale, dans le cas d'un organisme public, commence très souvent à partir des prévisions de chiffres d'affaires (budget de ses productions de biens et services)et des prévisions d'encaissement. Une fois cela fait, on confectionne le budget des approvisionnements. Une fois ces budgets directement reliés au cycle production-service établis, on confectionne les budgets des frais généraux et d'investissement. Ces différents budgets seront ensuite récapitulés dans des documents de synthèses (budget de trésorerie ; compte de résultat, bilan et tableau de financement prévisionnels) permettant d'obtenir le projet de budget globale (appelé aussi budget maître). (Cf. figure 2)

Figure n°2 : Articulation fonctionnelle du système budgétaire



N.B : Les traits pleins traduisent une forte dépendance

Source: adaptée M.Gervais (1994 : 33)

Pour récapituler, l'élaboration des budgets fonctionnels suit l'articulation chronologique suivante : (YAZI (2001), M. GERVAIS (2000), GUEDJ et al. (1998 : 166), GARMILIS et al. (1992 : 126))

- **Prévisions de chiffres d'affaire et prévisions d'encaissement ;**
- **le budget de la fonction 'production** émane d'un plan de production, puis de sa valorisation ;
- **le budget d'approvisionnements** : composé du budget des achats et du budget des frais d'approvisionnement (qui cumule les éléments du coût de passation des commandes et de possession de stock) ;
- **le budget de la fonction administration** : il rassemble les charges (généralement discrétionnaires) de l'ensemble des activités de coordination ou de direction de l'entreprise ;
- **le budget des investissements** détermine le montants des investissements prévus et affecte les ressources nécessaires à leur financement ;
- **le budget de trésorerie** : aboutissement de tous les autres budgets, il en fait leur synthèse en termes monétaires (encaissements et de décaissements) en tenant compte de toutes les taxes ;
- **le compte de résultat prévisionnel** fait la synthèse dans un tableau récapitulatif des produits et charges prévus dans les budgets fonctionnels ;
- **le bilan prévisionnel** reprend le solde du budget de trésorerie et l'incidence des budgets fonctionnels sur les postes du bilan ;
- **le tableau de financement prévisionnel** conduit à regarder comment l'équilibre financier de l'entreprise risque d'évoluer.

Les documents de synthèse (bilan et compte de résultat prévisionnels), constituent la forme achevée du projet de budget. Et toute cette démarche n'est possible que grâce au concours du système comptable, qui du reste est indispensable dans les phases d'exécution et du contrôle budgétaire.

1. Il peut s'agir de production de biens ou services publics rattachés à la mission de l'organisme.

2-4 Connexion entre le système budgétaire et le système comptable

Les budgets sont tributaires des informations fournies par les différentes comptabilités (comptabilités générale, analytique, matières, budgétaire) tenues au sein de l'entreprise que ce soit au moment des prévisions (étude de la situation passée et de ses tendances) ou lors de l'exécution et de contrôle budgétaire (connaissance des valeurs réalisées).

Il importe de dire un mot sur la comptabilité budgétaire, puis d'analyser le degré d'imbrication des différentes comptabilités dans le système budgétaire.

2-4-1 *La comptabilité budgétaire*

La tenue d'une comptabilité budgétaire est primordiale dans l'exercice du contrôle budgétaire par la possibilité qu'elle offre à tout moment :

- de situer les responsables sur le niveau d'exécution du budget,
- de dégager les écarts entre prévisions et réalisations,
- d'alerter sur les écarts significatifs éventuels et susciter ainsi des mesures correctives appropriées.

Aussi, pour être performante, la comptabilité budgétaire doit respecter, selon BOUQUIN (2001 : 388), trois conditions générales :

- faire apparaître les écarts dès qu'ils existent : cette condition suppose une saisie d'engagements ;
- permettre l'identification de leurs causes : cela exige qu'il y ait autant d'écarts que d'hypothèses budgétées. Ainsi par exemple, si le budget d'approvisionnement intègre des hypothèses de coût des matières, de volume moyen des commandes, de remises obtenue, de niveau des stocks moyens, il faut suivre 3 catégories d'écarts ;
- les faire connaître à ceux qui peuvent agir en conséquence et/ou en sont responsables .

2-4-2 *Le degré de connexion entre le système comptable et le système Budgétaire*

Comme on le voit, le système comptable (à travers les différentes comptabilités) et le système budgétaire sont convergents. L'épineuse question qui se pose est de savoir s'il

est convenable de relier les systèmes comptable et budgétaire ou au contraire de les dissocier. En effet, non seulement les données comptables sont établies dans le cadre d'une structure définie par le plan comptable de l'entreprise qui n'est pas forcément identique au découpage par centre de responsabilité de l'organisation budgétaire, mais encore « un système comptable produit des informations précises, quitte à ce que cela demande du temps, alors qu'un suivi budgétaire nécessite une information rapide, au risque éventuellement d'une certaine approximation »¹.

Selon Michel GERVAIS (2000 : 285), face à ce problème.

- **une première option** consiste à séparer la gestion budgétaire de la comptabilité. Ce qui revient à organiser deux systèmes comptables. Le premier est rattaché directement à l'outil budgétaire : il va correspondre à la tenue d'une comptabilité des engagements² par centre de responsabilité, afin d'obtenir rapidement les valeurs réalisées nécessaires au contrôle budgétaire et le second correspond au système basé sur le plan comptable : il enregistre définitivement les opérations avec la précision et la rigueur indispensables. Un contrôle de cohérence entre les deux systèmes doit intervenir annuellement une fois l'exercice écoulé.
- **la deuxième option** possible grâce à l'outil informatique permet d'envisager la solution suivante : « en attribuant aux données une codification adéquate, il est possible d'abord de saisir chaque opération dès son engagement, puis, lorsque la facture est établie, d'annuler et de remplacer la valeur d'engagement par la valeur définitive. Ainsi, la comptabilité des réalisations du système budgétaire fournit des résultats qui se rapprochent progressivement de ceux des autres comptabilités. »

Avec l'avènement de nouvelles technologies de l'information (logiciels intégrés de gestion, facturation électronique), il est possible par une codification multiple des données de passer selon les besoins, de la comptabilité générale à la comptabilité analytique ou à la comptabilité budgétaire.

L'option choisie a, par ailleurs, une incidence sur les procédures d'exécution du budget.

1. M. GERVAIS in Contrôle de gestion par le système budgétaire, 1994, p.27

2. En comptabilité, une opération peut être saisie à l'instant où la décision est prise (engagement), à partir de la facture ou au moment de son paiement. Le plan comptable retient la facture, mais ici c'est l'engagement qui est choisi.

SECTION 3 : EXECUTION DU BUDGET

L'exécution budgétaire est la mise en œuvre des activités telles que programmées par le budget de l'entreprise et la saisie en terme monétaire, dans les différentes comptabilités, des ressources consommées et des produits réalisés par les centres de responsabilité.

Pour cela, tout le réseau budgétaire de l'organisation doit observer certaines règles de bonne gestion financière.

3-1 Les grands principes réglementaires

La mise en œuvre des activités programmées à travers les budgets fonctionnels doit être coordonnée en suivant des principes réglementaires. Les règles de gestion des finances publiques de conception française ont été adoptées par la plupart des Etats francophones de sous-région ouest-africaine dont la Côte d'Ivoire. Nos recherches sur ¹internet, la revue « Finance publique » (2000) et les textes réglementaires ivoiriens convergent et font état de principes relatifs à l'exécution budgétaire des services publics dont les plus importants sont :

- **Le principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable** : il signifie que le pouvoir de décision en matière de dépenses et de recettes appartient à un agent qui a la qualité d'ordonnateur tandis que le pouvoir d'exécution, c'est à dire l'encaissement et le décaissement, est confié à un comptable et que ces deux agents distincts doivent assurer un contrôle mutuel.
- **le principe de l'annualité budgétaire** : l'autorisation concernant les dépenses et les recettes n'est valable que pour un an et l'exécution doit s'opérer entre le 1^{er} Janvier et le 31 Décembre.
- **le principe de l'équilibre budgétaire** : Ce principe pris en compte dès l'élaboration des budgets, responsabilise les acteurs en les contraignant à la couverture des charges par les produits au cours de l'exécution.
- **la spécialité des crédits** : il concerne non seulement la manière dont les autorisations de dépenses sont accordées dans le cadre du budget, mais aussi et surtout la façon dont elles sont exécutées. Ainsi par exemple, les engagements de dépenses doivent respecter les niveaux des inscriptions selon leur objet d'affectation.

1. Sites web : www.vie_public.fr/decouverte_instit ; www.sffp.asso.fr/finances_publicques

- **la limitation des autorisations de crédits** : les crédits ouverts dans le cadre du budget sont limitatifs, ils constituent une autorisation et non une obligation de dépenser.

3-2 Procédures d'exécution

Au plan pratique, l'exécution budgétaire se traduit par l'application de procédures internes fondées sur les principes sus- évoqués et la comptabilisation des réalisations budgétaires.

Aussi, dès l'adoption du budget, il y a lieu de procéder à :

- la ventilation des dotations budgétaires par centre de responsabilité (ou par projet)
- la mensualisation des budgets
- la définition des délégations à accorder aux différents responsables de centre (ou de projet) pour l'exécution de leurs budgets (crédits délégués).

Par ailleurs, l'exécution de tous les budgets se traduit par :

- des décisions en matière de dépenses et de recettes
- des décaissements et des encaissements.

En général, avec l'outil informatique, la procédure de saisie des données se fait en deux phases : une comptabilité des engagements (pour le contrôle budgétaire) et une comptabilité générale correspondant à l'exécution des engagements, ces deux comptabilités ayant la même structure que celle du budget.

Le suivi budgétaire est périodique, lorsque chaque responsable budgétaire rend compte à sa hiérarchie des valeurs réalisées de son département par le système de reporting (rapports ou comptes rendus mentionnant aussi les écarts significatifs observés et les propositions des mesures de correction).

Les données budgétaires des différents rapports sont alors centralisées et comptabilisées. Mensuellement et/ou trimestriellement des réunions de suivi budgétaire se tiennent regroupant autour du contrôleur de gestion les responsables et la hiérarchie.

Ainsi l'application des procédures réglementaires par le réseau budgétaire et la production d'informations rapides et fiables doivent permettre l'exercice du contrôle budgétaire.

CHAPITRE II : LE CONTROLE BUDGETAIRE

Le présent chapitre a pour objet de décrire la mise en œuvre du contrôle budgétaire. Après avoir cerné la notion de contrôle budgétaire et de ses objectifs (section 1), nous aborderons les mécanismes de l'analyse des écarts et de prise de mesures correctives (section 2) qui constituent le fondement même du contrôle. Aussi nous ferons un clin d'œil au cas particulier du contrôle budgétaire d'un projet (section 3). Mais pour atténuer les limites de l'exercice du contrôle budgétaire (évoquées à la section 5) et rendre plus efficace celui-ci, nous montrerons brièvement la nécessité de l'utilisation d'un certain nombre d'outils d'appui (section 4).

SECTION 1 : CONCEPT ET OBJECTIF DU CONTROLE BUDGETAIRE

Il est important avant tout de définir le concept du contrôle budgétaire et de faire ressortir ses principaux objectifs.

1-1 Concept du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est défini par Michel GERVAIS (2000 : 274) comme « une comparaison des résultats réels et des prévisions figurant aux budgets afin de :

- rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts,
- prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires,
- apprécier l'activité des responsables budgétaires. »

Cette définition qui ne donne qu'une vision du contrôle a posteriori nous paraît quelque peu limitée car elle n'intègre pas l'aspect contrôle à priori (qui commence dès la phase d'élaboration du budget) prôné de plus en plus par les gestionnaires.

En outre, comme le souligne Didier LECLERE (1994 : 24), le contrôle budgétaire a pour but « d'organiser un système d'alerte permettant aux responsables d'être informés le plus rapidement possible d'un risque de dérapage par rapport aux prévisions, afin de pouvoir réagir par les mesures correctives nécessaires. »

1-2 Objectifs du contrôle budgétaire

Plusieurs auteurs comme KEISER (1995 :24), ALAZARD et SEPARI (1998 :274), MALO et MARTHE (1998 :144), GERVAIS (2000 :274) estiment que le contrôle budgétaire a pour objectifs essentiels de :

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

Le contrôle budgétaire permet de s'assurer de la cohésion entre les différents centres de responsabilité et d'évaluer la maîtrise du processus de décentralisation.

- **Motiver les responsables tout en surveillant les délégations**

La motivation des responsables résulte de la délégation d'autorité qui accompagne le processus de décentralisation : une satisfaction des responsables naît de la confiance dont ils jouissent auprès de la Direction Générale. Toutefois, le contrôle budgétaire permet la surveillance des délégations qui d'ailleurs oblige le délégant à s'assurer du respect de l'exercice des compétences transférées au délégataire.

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

Le contrôle budgétaire permet d'apprécier les résultats d'exécution budgétaire qui reflètent le degré de maîtrise des principaux facteurs clés de succès de l'entreprise. Quand bien même les seuls résultats financiers ne peuvent tout expliquer, ils sont révélateurs de la maîtrise des principales activités de l'entreprise.

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

Le reporting financier offre l'occasion aux responsables de centres d'analyser et d'expliquer les écarts significatifs perçus entre les réalisations et les prévisions à l'adresse de leur supérieur hiérarchique ainsi qu'à leurs collègues. Les échanges entre les responsables d'unités concernées et la hiérarchie en vue de rechercher des solutions palliatives aux déviations éventuelles constatées ainsi que le feed-back à l'attention du personnel sur les résultats budgétaires constituent des plages importantes de dialogue et de communication.

Cependant, l'atteinte de ces objectifs assignés au contrôle budgétaire doit se traduire par des dispositions permettant une analyse pertinente des écarts budgétaires suivi de la prise de mesures correctives idoines.

SECTION 2 : ANALYSE DES ECARTS ET MESURES CORRECTIVES

Pour que les chefs de centres de responsabilité aillent dans le sens des objectifs et des budgets alloués, il faut mettre en œuvre le contrôle budgétaire qui est habituellement axés autour de deux phases :

- La constatation et l'analyse d'un écart budgétaire (perception d'une différence ou d'une déviation par rapport aux objectifs)
- L'élaboration d'une action corrective (réaction face à l'écart constaté).

2-1 Analyse des écarts

2-1-1 *Principes de détermination des écarts pertinents et significatifs*

Il faut souligner que les écarts doivent être, avant tout, à la fois pertinents et significatifs. Pour certains auteurs comme GERVAIS (2000 : 556) , un écart est pertinent lorsqu'il est utile, fiable, actuel, obéissant à une logique économique (c'est à dire peu onéreux) et s'intégrant dans un ensemble plus large d'appréciation de la performance (en couplant les écarts budgétaires avec les données d'autres systèmes d'information prenant en compte des aspects qualitatifs tels que les délais et la qualité).

L'aspect significatif d'un écart se rattache quant à lui aux principes de :

- **contrôle par exception** : on n'explique que les écarts qui dépassent un seuil de tolérance préalablement fixé.
- **contrôle flexible** : on définit la part respective des frais fixes et des frais variables de chaque rubrique budgétaire en vu de pouvoir estimer des budgets flexibles par niveau d'activité et de déterminer les causes de la variation constatée (problème de rendement, de capacité...).

2-1-2 *Les différentes approches d'analyse des écarts*

Pour observer les écarts entre les données budgétaires et les résultats réels, YAZI (2002) et FORTIN (1999) proposent cinq (5) approches. Elles permettent d'apprécier globalement les avancements accomplis au vu des objectifs initiaux, à identifier les éléments les plus préoccupants et à percevoir les causes des écarts constatés.

2-1-2-1 l'analyse de la marge de manœuvre disponible

Cette analyse mesure en pourcentage l'écart entre l'objectif budgétaire prévisionnel et l'objectif réalisé à une date donnée. Elle permet de localiser les rubriques où les efforts devront porter et est d'une très grande utilité pour la maîtrise des charges discrétionnaires et les centres de coût. Le tableau ci-dessous facilite cette analyse.

Tableau n°2 : analyse de la marge de manœuvre disponible

Postes de charges	Prévu 12 mois	Prévu n mois	Résultats n mois	Disponibilités (12-n) mois	Disponibilités en %
Salaires					
Publicité					

Source : YAZI : 2002

2-1-2-2 l'analyse de la répartition des charges

L'analyse de la répartition des charges fournit le même genre de renseignements que l'analyse précédente à la seule différence qu'elle met en relation chacun des postes de charges avec le chiffre d'affaire, permettant ainsi de mettre en évidence les éléments pouvant menacer le bénéfice de l'exercice. Cette analyse peut être illustrée par le tableau suivant :

Tableau n°3: analyse de la répartition des charges

Postes de charges	Prévu 12 mois	Prévu n mois	En % des ventes	Résultats n mois	En % des ventes	Ecart
Chiffre d'affaire						
Salaires						
publicité						

Source : YAZI : 2002

2-1-2-3 l'analyse des écarts par poste budgétaire

En exprimant en pourcentage et en valeur absolue les écarts par poste budgétaire à un moment donné, cette analyse sert à identifier et à localiser les écarts.

Le tableau ci-dessous traduit cette analyse :

Tableau n°4 : analyse des écarts par poste budgétaire

Postes de charges	Prévu 12 mois	Prévu n mois	Résultats n mois	Résultats des ventes	En % des ventes	Ecart
Salaire						
publicité						

Source : YAZI : 2002

2-1-2-4 l'analyse financière des écarts

Elle est utilisée pour la comparaison de la situation réelle des principaux ratios d'analyse financière avec la situation prévue. Facilitant l'analyse des écarts des postes de bilan, cette analyse est à prescrire dans le cas où l'organisation serait soumise à certaines clauses restrictives de ses bailleurs de fonds.

L'analyse financière des écarts est présentée dans le tableau suivant :

Tableau n°5 : analyse financière des écarts

Postes de charges	Prévu 12 mois	Prévu n mois	Résultat n mois	Ecart global
Chiffre d'affaire				
Charges totales				
Bénéfice net				
Actif total				
Rendement actif				
Bénéfice net/ventes				
Ventes/actif total				

Source : YAZI : 2002

2-1-2-5 l'analyse détaillée des écarts

Il s'agit ici de pousser plus loin l'analyse des causes des écarts significatifs identifiés dans le but de :

- établir les véritables responsabilités (personnes, activités) des écarts repérés,
- sensibiliser les responsables sur leur réalité,
- et obtenir leur propre appréciation de la situation et leurs propositions de mesures de correction.

Pour cela, en se fondant particulièrement sur le principe de contrôle flexible évoqué ci-haut, on décompose les écarts en deux groupes de composantes : les *écarts sur coûts* et les *écarts d'efficacité*. Ainsi, lorsque des écarts significatifs sont relevés, on recherche les facteurs à l'origine des prévisions budgétaires et on établit des relations de cause à effet entre ces facteurs et les écarts décelés. Les personnes habilitées proposent alors les mesures correctives idoines suivant le phénomène en cause.

2-2 Mise en œuvre des actions correctives

2-2-1 Nature des actions de correction

Selon Michel GERVAIS (2000 : 563), l'action corrective peut consister tout d'abord à la révision de la prévision devenue irréaliste et ensuite à mettre en œuvre des actions d'amélioration (visant à infléchir le résultat attendu et à influencer les réalisations ultérieures).

2-2-2 Caractéristiques d'une bonne action corrective

En outre, l'efficacité d'une action de correction est caractérisée par :

- **sa rapidité** : il est recommandé de réduire l'intervalle de temps acceptable entre l'apparition d'une déviation et sa correction car une action corrective menée trop tardivement risque d'exercer un effet pervers sur le système sous contrôle.
- **son adaptabilité** : il est nécessaire d'utiliser une force adéquate et mesurée de correction (pas trop forte ni trop faible) qui doit surtout porter sur le déterminant qui exerce l'influence la plus grande sur les résultats.

Il faut également reconnaître que la méthodologie de contrôle budgétaire d'un projet est quelque peu spécifique ; c'est pourquoi elle fera l'objet de la section ultérieure.

SECTION 3 : UNE AUTRE UTILISATION DU CONTROLE BUDGETAIRE : LE CONTROLE DE GESTION PAR PROJET

La vie de certaines entreprises est rythmée par la succession des projets à réaliser. C'est souvent le cas des sociétés d'ingénierie, des entreprises de bâtiments et de travaux publics, de certains organismes internationaux, de certains établissements publics nationaux (comme l'AGEFOP en Côte d'Ivoire). L'organisation par projet de ces entités nécessite un contrôle de gestion de ces projets avec comme instrument privilégié, le contrôle budgétaire.

Nous définirons d'abord la notion de projet, résumerons brièvement comment se font l'organisation et la mise en œuvre du projet avant d'aborder sa gestion budgétaire.

3-1 Notion de gestion par projet

Selon DEMEESTERE et al. (1997 : 143), « le projet est un ensemble d'activités :

- finalisé par l'attente d'un résultat définit préalablement
- réalisé dans un cadre temporel précis avec une date de démarrage et une date d'achèvement déterminées préalablement
- doté d'un ensemble de ressources, d'une organisation et d'un mode de pilotage propre. »

Dès lors, la mise en œuvre d'un projet suppose au préalable, la définition de sa cible et de sa trajectoire, une bonne estimation des charges, une étude de faisabilité et d'opportunité. Après quoi, si la décision de lancement du projet est prise, une organisation adéquate est mise en place.

Un projet est très souvent contrôlé par un comité de pilotage (mandaté par la Direction générale) ayant pour attributions la définition ou la révision des cibles et des trajectoires, la décision de la fin des différentes étapes, le suivi de la progression du travail, le soutien aux équipes et l'arbitrage des éventuels conflits.

Un chef (ou directeur) de projet joue le rôle de maître d'œuvre et une (ou des) équipe(s) de projet réalisent les tâches associées au projet.

Michel GERVAIS (2000 : 571) soutient que la maîtrise de l'exécution du projet est rendue possible par quatre (4) procédures : le management des changements, celui des délais, celui des ressources disponibles et celui des coûts.

La maîtrise des coûts est par ailleurs assurée par une bonne gestion budgétaire de l'exécution du projet.

3-2 La gestion budgétaire de l'exécution d'un projet

Le projet démarre (date t_0) avec un budget initial qui englobe toutes les charges et recettes jusqu'à la fin du projet (prévue pour la date $t_{n,0}$). On y ajoute souvent une réserve pour imprévus ou aléas gérée par le chef de projet. On établit aussi un échéancier précis de consommation de ce budget en fonction de la programmation des délais.

Si à une date courante t_1 ($t_0 < t_1 < t_{n,0}$), un ensemble de tâches avec un certain degré d'avancement correspond à un coût réel du travail effectué ($CRTE_1$) et que les travaux qui aurait dû être effectué en conformité avec le budget initial, à cette date, à un coût budgété de travail prévu ($CBTP_1$), l'« écart à date » entre ces deux grandeurs peut s'analyser en :

- un écart de planning : $EP_1 = \text{coût budgété du travail effectué} - \text{coût budgété du travail prévu}$

$$EP_1 = CBTE_1 - CBTP_1$$

- un écart de coût (ou écart de performance) : $EC_1 = CRTE_1 - CBTE_1$.

Alors que le premier écart est imputable au degré d'avancement (avance ou retard), le second est, quant à lui, imputable à la consommation plus ou moins efficiente de ressources ou à des différences de prix (évolution des prix ou modification des conditions d'achat).

La gestion budgétaire permet de s'assurer que le rythme de réalisations des dépenses est cohérent avec l'avancement du projet et d'anticiper les risques de dérives le plus tôt possible.

SECTION 4 : LES OUTILS D'APPUI AU CONTROLE BUDGETAIRE

Le contrôle budgétaire privilégie les informations comptables et financières et opère en générale avec une périodicité mensuelle. Il peut être complété ou appuyé par d'autres outils tels que le contrôle interne, les tableaux de bord, le reporting et bien sûr l'outil informatique devenu indispensable.

4-1 Le contrôle interne

Le contrôle budgétaire est avant tout un dispositif de contrôle qui ne peut être efficace que lorsque le système d'information est fiable et que les différents acteurs de l'organisation respectent les obligations légales. D'où la nécessité d'appuyer le système de contrôle budgétaire par le contrôle interne qui, selon COOPERS et LYBRAND, est « un processus mis en œuvre par le Conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivant :

- la réalisation et l'optimisation des opérations,
- la fiabilité des informations financières
- la conformité aux lois et règlements en vigueur. »

Le contrôle interne a également pour but d'assurer la protection du patrimoine et des ressources, selon la définition donnée par le CNCC(1992 : 21).

Ainsi, le contrôle interne est l'outil qui garantit la fiabilité du système d'information, assure le respect des obligations légales et la protection des actifs et contribue à faire la promotion de l'efficacité, l'efficience et l'économie au sein de l'organisation (in COOPERS et LYBRAND).

Dès lors, un bon système de contrôle budgétaire doit reposer sur un système de contrôle interne qui doit aider l'entreprise à atteindre ses objectifs de rentabilité et de performance.

4-2 Le tableau de bord

Les nouvelles approches et nouveaux outils du contrôle de gestion privilégient dorénavant l'anticipation (planification plus flexible, méthodes des scénarios, informations « en amont » des résultats...), l'orientation vers l'action facilitée par la compréhension des

causes à travers le pouvoir explicatif de l'information. C'est dans ce contexte que le tableau de bord viens en complément du contrôle budgétaire.

Un tableau de bord est constitué par un *ensemble d'indicateurs* présentés de façon synthétique avec une *périodicité rapprochée*, devant permettre au responsable de *réagir rapidement* en cas de problème.

Le tableau de bord, outre son rôle principal d'instrument d'alerte, est à la fois un outil :

- d'aide à la prévision,
- de contrôle et de comparaison,
- d'aide à la décision,
- de dialogue et de communication,
- de pilotage de la performance. (in ALAZARD et SEPARI (1998), ROUACH et NAULLEAU (1998) et VOYER (1999)).

Sa conception est fondée sur le choix judicieux d'indicateurs permettant de refléter le respect ou le non-respect des facteurs clés de succès (FSC) définis à partir d'objectifs.

Par ailleurs, l'approche préconisée par Kaplan et Norton (Balanced scorecard) suggère l'utilisation de quatre types d'indicateurs :

- des indicateurs financiers,
- des indicateurs internes, sur l'efficacité et l'efficience des processus clés,
- des indicateurs internes tournés vers le marché, rendant compte de la satisfaction des clients,
- des indicateurs de progrès continu, indiquant la manière dont l'innovation se poursuit.

Il est à noter que les indicateurs financiers des données budgétaires peuvent être facilement exploités dans un tableau de bord, en cohérence avec l'organigramme de la structure (in KESEIR , 1995 : 167). Lorsque qu'un TB ne contient que des indicateurs financiers issus des données budgétaires, on parle de **tableau de bord budgétaire**. Un tel TB permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs budgétaires fixés, facilite la localisation des performances et la mise en œuvre des responsabilités en respectant le découpage en centres de responsabilité. De plus, le tableaux de bord budgétaire peut contenir les écarts entre réalisations et prévisions

budgétaires : il est recommandé, dans ce cas, de n'y faire figurer que les écarts significatifs conformément au principe de gestion par exception du contrôle budgétaire. Toutefois, la redécouverte du tableau de bord prospectif suggéré par Kaplan et Norton, lui évite de n'être qu'un simple reporting financier et comble certaines insuffisances du seul « contrôle par les chiffres » d'un système de contrôle budgétaire.

4-3 Le reporting

Pour permettre à la hiérarchie de suivre et de contrôler les réalisations budgétaires des différentes unités décentralisées, les responsables opérationnels se doivent de lui transmettre périodiquement les informations nécessaires présentées de façon formelle.

« To report » signifie rapporter, rendre compte. Le reporting représente habituellement des rapports, comptes rendus et autres informations relatives aux réalisations d'une période donnée et destinées à la hiérarchie ou à être diffusées dans le cadre des relations publiques. Selon MALO et MATHE (in DAYAN et al., 1999), trois principes sont à la base du reporting :

- **Le principe d'exception** : un seuil de tolérance est fixé pour chaque rubrique dans le but de faciliter les vérifications de la Direction générale.
- **Le principe de contrôlabilité** : seules les rubriques contrôlables par le responsable de l'unité seront suivies.
- **Le principe de correction** : le responsable doit être à mesure de proposer une mesure corrective s'il y a un écart significatif.

Le reporting est un outil indispensable au contrôle budgétaire dans la mesure où il permet la transmission ascendante des informations sur les réalisations des unités décentralisées.

4-4 L'outil informatique

L'utilisation de l'ordinateur accroît considérablement la qualité, la fiabilité, la précision et la rapidité du traitement de l'information et améliore, en particulier, l'efficacité du système de contrôle budgétaire. L'outil informatique permet par exemple à la phase d'élaboration des budgets, entre autre, de faciliter les simulations et les consolidations, à la phase de contrôle de disposer en temps réel des informations sur les réalisations, de

faciliter la construction des tableaux de bord en offrant une meilleure présentation et visualisation. En outre, l'opportunité offerte par les performances croissantes des applications informatiques, des logiciels de gestion budgétaire intégrée ne font qu'ajouter de la valeur au processus budgétaire.

Cependant l'outil informatique devra être utilisé avec délicatesse puisqu'il reste tributaire des données introduites par l'homme et qu'il ne peut donner réponse à tout.

L'absence ou la défaillance d'au moins un des outils que nous venons d'évoquer et la prise en compte du facteur humain engendrent de nombreux dysfonctionnements du système budgétaire.

SECTION 5 : LES LIMITES DU CONTROLE BUDGETAIRE

Quelques dysfonctionnements sont couramment observés dans la pratique du contrôle budgétaire. En effet, dès les années 1950, de nombreux auteurs tels qu'ARGYRIS (in LECLERE, 2001 : 26) « ont mis en évidence les effets psychologiques dévastateurs d'une pression trop forte du budget et des objectifs financiers sur les cadres, les agents de maîtrises et même les employés.

Les individus ainsi contrôlés peuvent éprouver des sentiments de frustration, faire preuve d'agressivité dans leurs relations de travail au détriment de l'efficacité. »

Cela peut notamment se produire si les objectifs prévisionnels du budget sont difficiles à atteindre, si la Direction est autoritaire ou si le système de récompense-sanction est inadéquat.

Par ailleurs, le responsable d'unité a tendance à ne s'intéresser qu'aux seuls problèmes de son service ou département au détriment d'une collaboration transversale et également à privilégier le court terme par opposition au long terme.

La procédure budgétaire peut également favoriser le phénomène de constitutions de « matelas », toute chose qui nuit à la rentabilité.

D'ailleurs, de nombreuses critiques des processus budgétaires traditionnelles sont couramment faites par plusieurs auteurs comme GALLEY et al. (2002). Ceux-ci,

rapportant les résultats d'une étude menée par l'équipe Accenture-Cranfield, ont relevé plusieurs critiques dont celles-ci :

- Les budgets manquent souvent de flexibilité et sont plutôt un frein au changement ;
- Ils sont rarement en lien avec la stratégie ;
- Ils apportent une faible valeur ajoutée car ils représentent un investissement temps important plus lié à la compilation des informations qu'à l'analyse des données ;
- Les budgets ne prennent pas suffisamment en compte les nouvelles structures d'entreprises formées par les alliances et les partenariats ;
- Ils renforcent les barrières entre les services ou départements au lieu d'encourager le partage de l'information ;
- Ils encouragent les attitudes ambiguës (la gestion de ses gains propres et primes est mise au devant au détriment de l'optimisation de la gestion budgétaire), etc....

C'est d'ailleurs tout cela qui a conduit à l'avènement du budget à base zéro, des budgets glissants, de la gestion de la valeur et du budget fondé sur les activités et les processus (Activity Based Budgeting et Process Based Budgeting).

Le contrôle budgétaire est un dispositif de pilotage et d'aide à la décision qui vise pour principaux objectifs la coordination des activités des différents centres de responsabilité, la surveillance de l'exercice des délégations et la mesure des performances financières de l'organisation. La pratique du contrôle budgétaire qui se caractérise, entre autre, par la détermination et l'analyse des écarts budgétaires suivies de mesures de redressements éventuelles, requiert l'utilisation d'outils de gestion ci-haut évoqués. Néanmoins, malgré l'efficacité de ces instruments, le contrôle budgétaire tel que couramment pratiqué présente maintes limites et ne prend pas suffisamment en compte les contraintes et les opportunités de l'environnement.

Le contrôle budgétaire est tributaire de la conjugaison de plusieurs paramètres qui caractérisent son environnement. Après avoir rappelé les partenaires impliqués dans le système de contrôle et leur rôle, nous évoquerons les principales variables d'influence de la pratique du contrôle budgétaire. L'analyse des interactions entre ces variables et le contrôle budgétaire, nous permettra de concevoir un modèle qui facilitera une approche méthodologique pour l'étude de l'aspect pratique de notre thème.

SECTION 1 : LES PARTENAIRES DU SYSTEME DE CONTROLE

La mise en œuvre du contrôle budgétaire d'une organisation implique les responsables fonctionnels et opérationnels avec l'appui du contrôleur de gestion.

1-1 Les acteurs du contrôle budgétaire

Le contrôleur de gestion est à n'en point douter un véritable animateur du système de contrôle budgétaire. Etant un professionnel de la fonction contrôle de gestion, il a en particulier des attributions fondamentales dans l'exercice du contrôle du contrôle budgétaire. Plusieurs auteurs dont LOCHARD (1986 : 26), ALAZARD et SEPARI (1998 : 26), GERVAIS (2000 : 467) lui reconnaissent son rôle prépondérant en tant qu'acteur du contrôle budgétaire. D'ailleurs selon GERVAIS, il est chargé :

- de la conception et du diagnostic des besoins évolutifs lors de l'implantation,
- de la formation des responsables et de l'animation du système,
- d'effectuer les consolidations nécessaires et assure la publication des prévisions et des réalisations avec les écarts jugés anormaux,
- de conseiller les responsables sur les mesures de redressement à entreprendre

Cependant, cet auteur préconise, à l'instar de ARNOUIN et JORDAN (in ROUACH et NAULEAU, 1998 : 83) de « faire faire le contrôle...par les responsables opérationnels ». Les cadres opérationnels doivent être aussi des acteurs du contrôle budgétaire car c'est à eux qu'appartiennent les décisions de déterminer les objectifs, choisir un budget et prendre des mesures correctives, dans le cas d'une gestion décentralisée et participative.

1-2 Les bénéficiaires du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est un outil de gestion au service des responsables de l'organisation. A ce titre, il doit répondre aux nombreux besoins des bénéficiaires dont on peut citer :

- **La Direction générale** : de part son souci de disposer d'un système qui garantisse la fiabilité des informations financières, l'évaluation de la performance, l'aide à la décision et à la prévision et partant le ciblage de la trilogie économie – efficacité – efficacie, elle est le principal « client » du contrôle budgétaire. Pour résumer, elle en a besoin pour :
 - savoir à tout moment le niveau de réalisation des budgets et des objectifs adoptés par l'entreprise,
 - prendre des mesures de correction,
 - évaluer la performance de chaque centre de responsabilité et celle d'ensemble de toute l'organisation,
 - l'aider à faire des prévisions.
- **Les responsables opérationnels et fonctionnels** ont également besoin d'informations du système de contrôle budgétaire. En effet, ils doivent constamment connaître le niveau d'exécution budgétaire et des écarts par rapports aux prévisions en vue de prendre les mesures idoines.
- **Les autres utilisateurs des données du contrôle budgétaire** qui sont notamment les structures de contrôle externes : Conseil d'administration, les auditeurs, le commissaire aux comptes, les autorités de tutelle pour les organismes publics.

Ces structures ont besoins des informations budgétaires pour apprécier les états financiers et/ou la gestion financière de l'entreprise.

De même, certains concurrents (dans le cadre du *benchmarking*) ou certains milieux boursiers peuvent être intéressés par les informations financières de la firme.

SECTION 2 : VARIABLES D'INFLUENCES DE LA PRATIQUE DU CONTROLE BUDGETAIRE

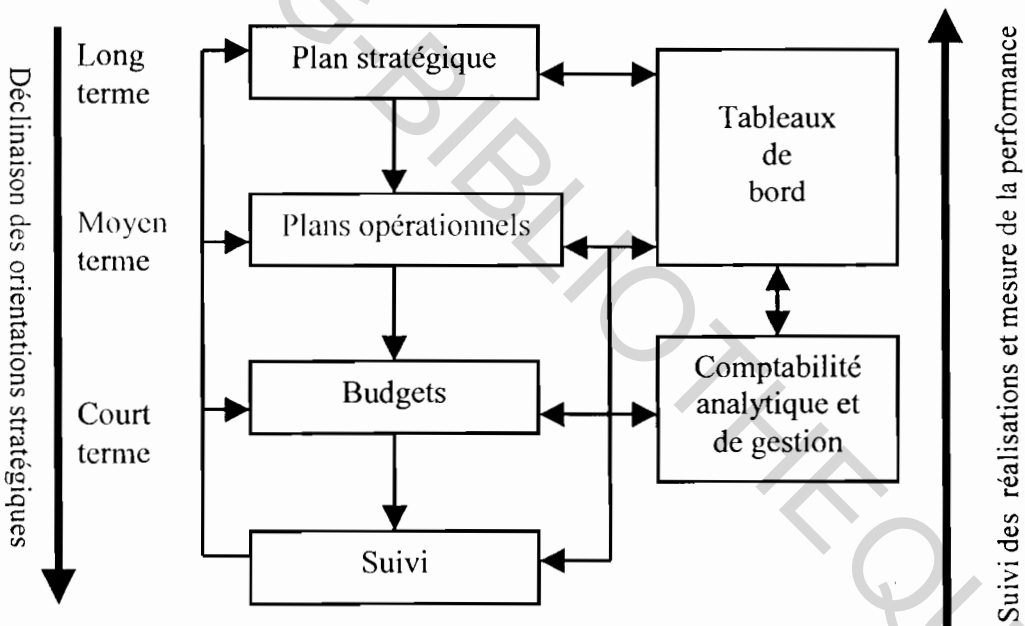
Le déroulement du système de contrôle budgétaire est la conjonction de plusieurs variables de son environnement. Ces variables ou paramètres, dont nous indiquerons les principales dans cette section, ont des influences réciproques sur la pratique du contrôle budgétaire.

2-1 Les planifications stratégique et opérationnelle

Le système budgétaire est fondé sur un cycle plan/budget qui pour LORINO (1997) (in René DEMEESTERE & al. ,1997 : 81) « comprend trois grandes étapes, plus ou moins formalisées et détaillées selon les contextes, disposant d'outils propres :

- *la planification stratégique...*avec une quantification très globale et indicative, par grandes masses, et des études ciblées sur des points critiques ;
- *la planification opérationnelle*, qui comprend des plans d'action, des objectifs d'activité, un chiffrage assez agrégé mais complet et cohérent ;
- *le budget*, qui expose les actions et les activités de l'année avec un chiffrage détaillé. » (Cf. figure n° 3)

Figure n° 3 : Le cycle de planification



Source : adaptée René DEMEESTERE (1997 : 82)

L'articulation chronologique « planification stratégique - planification opérationnelle – budget » traduit que le budget s'élabore à partir des plans d'action et est l'aboutissement du processus de planification : ce qui révèle l'impact des processus de planification sur le contrôle budgétaire. (Cf. : Chapitre I, Section 1, 1-1)

En outre, pour René DEMEESTERE & al. (1997 : 81), il y a parallélisme et simultanéité des processus de planification et de contrôle de sorte que « l'élaboration d'une stratégie peut ainsi être autant l'expression d'une volonté préétablie, d'une intention précise, qu'une simple réaction aux événements écoulés. » Le contrôle budgétaire, dans ce dernier cas, permet de disposer des informations pertinentes pour la conception de plans d'action et du plan stratégique.

2-2 La structure organisationnelle

Selon René DEMEESTERE & al. (1997 : 29), la structure organisationnelle « peut être définie comme la répartition des missions et des responsabilités entre les différentes unités de l'organisation, ainsi que les modes de collaboration entre ces unités. » Les éléments de description de la structure formelle sont l'organigramme, la définition et la répartition des activités des unités, des pouvoirs de décision de leurs responsables et des liaisons existant entre les unités.

Comme nous l'avons déjà souligné ci-dessus (Chap. I ,section 2), le système budgétaire suppose le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité avec à leur tête des responsables ayant reçu une délégation d'autorité de la part de la Direction générale.

Dans le cadre d'un style de management participatif par exemple, l'évaluation des réalisations et des performances est fondée sur l'autonomie dont dispose chaque centre dans l'utilisation de sa dotation budgétaire en ciblant les objectifs qui lui sont assignés. Dès lors, l'exercice du contrôle budgétaire d'une entreprise peut être affecté par sa structure. Cette assertion est confirmée par BESCOS & al. (1997 : 243) quand ils soutiennent que « la structure d'une organisation a un impact sur le fonctionnement du système de contrôle de gestion, et en particulier sur la façon dont l'entreprise mesure ses résultats et dont elle alloue ses moyens. »

Par ailleurs, la recherche de l'efficacité du contrôle budgétaire peut dans le cadre des mesures correctives envisager la modification d'une structure organisationnelle préexistante et par exemple prôner une plus grande décentralisation.

2-3 La culture d'entreprise

La culture d'entreprise est, selon HELLRIEGEL & al. (1999 : 345) , « l'ensemble des croyances et des attentes partagées par les membres d'une entreprise. » Elle comprend :

- certains comportements régulièrement observés dans les rapports entre les personnes,
- les normes partagées par les groupes de travail de l'entreprise,
- les valeurs dominantes que se donne l'entreprise,
- la philosophie qui sous-tend la politique de l'entreprise à l'égard du personnel et des clients,
- les « règles du jeu » qui permettent d'agir ensemble et de faire son chemin dans la firme,
- le climat ou le sentiment qui règne dans l'entreprise à travers la disposition matérielle de ses locaux et de la façon dont ses membres communiquent avec leurs partenaires extérieurs.

De toute évidence, la culture d'entreprise influence le comportement des membres de l'organisation et par conséquent affecte la détermination de ses objectifs et, en particulier, des modalités d'évaluation de ses résultats et performances. Ainsi, les caractéristiques culturelles de l'entreprise ont un impact sur la pratique du contrôle budgétaire.

Cependant, l'exercice du contrôle budgétaire peut affecter la culture de l'organisation.

En effet, s'il est vrai que le contrôle budgétaire est un outil permettant d'apprécier les résultats et de s'assurer que les objectifs organisationnels sont atteints, ce dernier peut influencer la culture de l'entreprises notamment par le système de pénalités/récompenses. C'est d'ailleurs ce que corroborent HELLRIEGEL & al. (1999 : 345) en énumérant quels mécanismes de base susceptibles d'entretenir ou de modifier la culture d'entreprise, parmi lesquels figurent :

- « la manière dont les situations de crise sont traitées,

- les critères de recrutement des nouveaux membres,
- les critères de promotion à l'intérieur de l'organisation,
- les critères d'attribution des récompenses. »

Il existe donc une interdépendance entre le système de contrôle budgétaire et la culture d'entreprise.

2-4 Le système d'animation du contrôle budgétaire

Rappelons qu'un système budgétaire a normalement pour but de planifier et d'allouer des ressources en vue de coordonner les activités, mais également de motiver et d'évaluer les performances sur le court terme. Pour certains auteurs comme Michel GERVAIS (2000 : 518), il est nécessaire de mettre en place un système d'animation (d'incitation) qui puisse amener les responsables à aller dans le sens des budgets, tout en œuvrant davantage pour la collectivité et en évitant les comportements opportunistes. Précisons aussi qu'un système d'animation englobe la définition d'une méthode de direction appropriée, la précision de la relation supérieur/subordonné sur laquelle se fondera l'intégration de chaque individu à l'entreprise, et la clarification du système de pénalités/récompenses. Selon plusieurs auteurs, on peut distinguer :

- quatre styles de direction : la centralisation informelle, la bureaucratie, la direction par objectifs (DPO et DPPO), le modèle Z ;
- quatre modes d'intégration de l'individu à l'organisation : le clientélisme, la participation, le contractualisme, le professionnalisme.
- une diversité de systèmes de sanctions/récompenses.

Cependant, un système d'animation peut être source de motivation ou de mécontentement, selon qu'il satisfait ou qu'il frustre tel ou tel besoin des individus.

Toute chose qui a une influence positive ou néfaste sur la pratique du contrôle budgétaire.

2-5 La compétence et la disponibilité des acteurs du contrôle budgétaire

Le système de contrôle budgétaire étant basé avant tout sur des acteurs humains, son efficacité dépendra, à n'en point douter, de leurs qualités, et compétences, mais aussi de leur disponibilité.

Le rôle principal que doit jouer le Contrôleur de gestion (ou Contrôleur budgétaire)¹ en tant que formateur, animateur et conseiller, requiert de lui des compétences techniques, organisationnelles et humaines ainsi qu'une grande disponibilité (il doit travailler en plein temps pour le compte de l'organisation).

Aussi, de l'avis de certains auteurs comme Michel GERVAIS (2000 : 467), le Contrôleur de gestion est un cadre fonctionnel qui doit aider les cadres opérationnels à déterminer leurs objectifs, définir les facteurs clés de succès, à prendre des actions correctives, sans toutefois les leur imposer. Les décisions doivent appartenir à ces cadres eux-mêmes supposés suffisamment qualifiés, afin d'éviter d'éventuels conflits ou dysfonctionnements qui sont couramment observés.

2-6 Les outils du contrôle budgétaire

De la qualité et de la pertinence des outils utilisés, dépendra l'efficacité du système de contrôle budgétaire. Il est évident que la performance du système du contrôle budgétaire requiert l'utilisation des outils tels que la comptabilité de gestion, la comptabilité générale s'appuyant sur un découpage adéquat en centres de responsabilité (ou en projets) et des prix de cessions internes correctement négociés, les tableaux de bord, un système informatique approprié, des calculs et analyses d'écarts et des mesures de correction pertinents. Il existe donc une interdépendance indéniable entre l'efficacité du contrôle budgétaire et la qualité des outils employés.

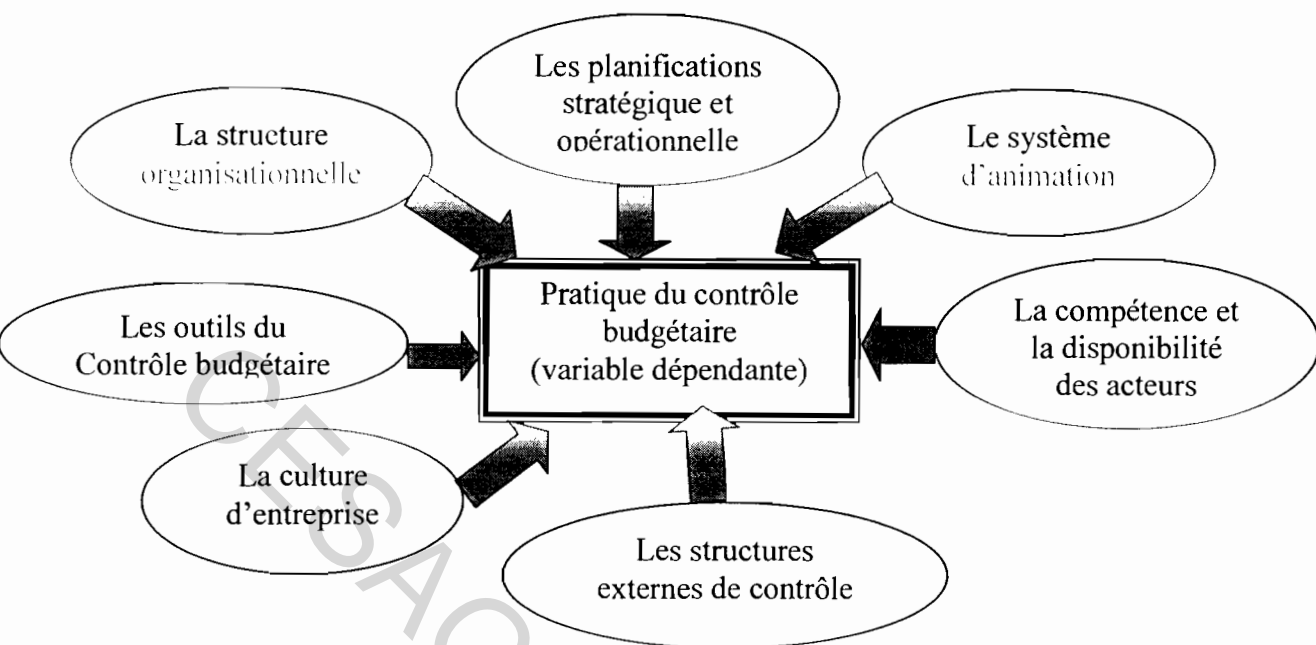
2-7 Les structures externes de contrôle

L'environnement de contrôle externe mené par des structures comme le conseil d'administration, le commissaire aux comptes, les ministères de tutelle ... peut avoir un impact sur l'exercice du contrôle budgétaire. Leurs exigences en matière d'information et leurs pouvoirs décisionnels doivent être pris en compte par les acteurs du contrôle

budgétaire. Ces derniers peuvent être amenés par ces structures à adapter, le cas échéant, leur système d'information ou même à recentrer leur pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise.

En somme, l'exercice du contrôle budgétaire est dépendant de plusieurs variables que nous pouvons schématiser à travers le modèle d'analyse suivant :

Figure n°4 : Modèle général d'analyse d'un système de contrôle budgétaire



Source: nous-mêmes

SECTION 3 : METHODOLOGIE D'APPROCHE

Dans l'optique de mieux apprécier tous les aspects de notre thème d'étude, nous avons adopté une démarche méthodologique qui s'articule autour de la construction préalable d'un modèle d'analyse, des outils de collecte de données et d'analyse des résultats.

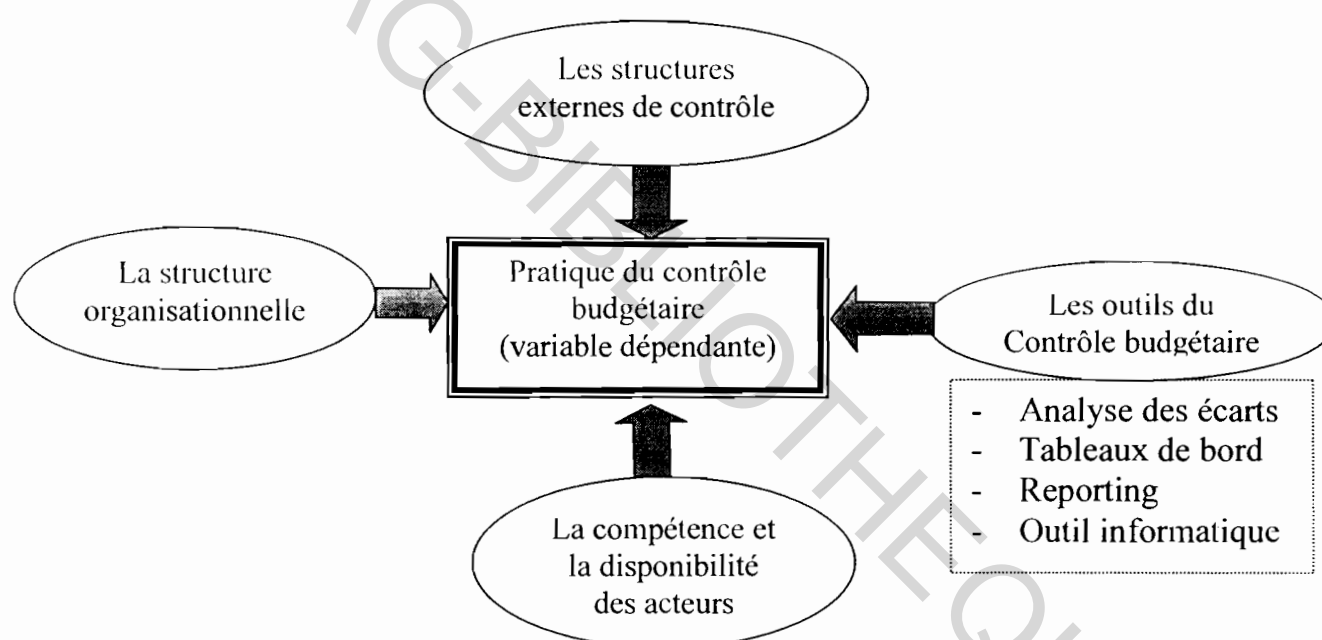
3-2 Le modèle d'analyse

3-1-1 Construction d'un modèle d'analyse

Notre revue de littérature nous a permis de constater les relations de dépendances réciproques entre l'exercice du contrôle budgétaire et sept (7) variables d'influence. Néanmoins, dans le cas spécifique d'un Etablissement Public National tel que l'AGEFOP, seules quatre variables d'influence seront retenues. (Cf. Figure n° 5). En effet, dans le souci de circonscrire notre étude, nous avons ignoré certaines variables telles la culture d'entreprise et le système d'animation qui ne se prêtent pas aisément à une évaluation par des indicateurs de mesure.

Nous n'explicitons que l'influence des variables indépendantes retenues sur la pratique du contrôle budgétaire (la variable dépendante).

Figure n° 5 : Modèle d'analyse d'un système de contrôle budgétaire à l'AGEFOP



Source: nous-mêmes

3-1-2 Indicateurs de mesures des variables indépendantes

Une évaluation par des indicateurs de mesures des variables indépendantes retenues nous permettra de diagnostiquer le système de contrôle budgétaire. Nous avons apprécié ces principaux indicateurs grâce à des interviews, un questionnaire, des observations sur le terrain et l'analyse des documents et textes réglementaires de l'Etablissement.

Tableau n° 6 : Indicateurs de mesures des variables indépendantes

Variabiles	Composantes	Indicateurs	Mesures
Structures externes de contrôle	▶ Ministères de tutelle	● Rapports d'inspection	- Contenu des rapports d'inspection
		● Approbation du budget	- Arrêté d'approbation
	▶ Conseil de Gestion	● Délibérations du Conseil de Gestion	- Existence de P.V. de délibérations ou résolutions du Conseil de Gestion
	▶ Chambre des Comptes de la Cour Suprême	● Approbation des comptes financiers	- Arrêt de la Chambre des Comptes
Structure organisationnelle	▶ Organigramme	● Existence d'un organigramme	- conformité de l'organigramme avec la réalité
	▶ Délégations d'autorité	● Centre de responsabilité	- Découpage en centre de responsabilité
	▶ Fiche de poste fonctions incompatibles	● Nomination des responsables budgétaires	- Actes de nomination des responsables
Compétence et disponibilité des acteurs du contrôle budgétaire	▶ Formation	● Niveau de formation	- Pertinence de l'analyse des écarts
	▶ Expérience professionnelle	● Postes occupés	- Rejets d'engagement des dépenses
	▶ Autres occupations (éventuellement)	● Autres attributions	- Effectivité des autres attribution - Absence aux réunions
Outils du contrôle budgétaire			
Analyse des écarts	▶ Ecart par rubrique budgétaire	● « Remaniements » budgétaires	- Existence des fiches de transfert d'article à article - Effectivité de l'analyse des écarts
	▶ Localisation des responsabilités	● Rapports des services	- Existence de rapports - PV de mesures correctives prises

Autres composantes importantes du contrôle interne	▶ Instruction des modalités d'application des Décrets ou manuel des procédures	● Contrôle a priori	- Fiches de rejet du circuit des dépenses - Effectivité des Contrôles de régularité des engagements de dépenses et d'encaissement de recettes
		● Régularité et fiabilité des informations financières et comptables	- PV de Contrôle des services faits et des livraisons d'achats - Rapports d'inspection
	▶ Système d'autorisation et de supervision	● Séparation des fonctions incompatibles	- Rapports d'inspection
Tableaux de bords	▶ Tableaux de bord par Service et par Département	● Rapports d'analyses des réalisations budgétaires et des projets	-Existence et nombre de rapport d'analyse des réalisations budgétaires et des projets - Nombres de centres budgétaires servis
	▶ Tableaux de bord budgétaires	● Suivi des recettes des unités de productions (Centre de formation, AAP...) ● Suivi des opérations d'exécution du budget	- Existence de TB budgétaires - Existence et nombre des indicateurs financiers
Reporting	▶ Collectes des données	● Rapports de synthèse périodique	- Contenu des synthèses financières périodiques
		● Rapport spécial du CB	- Qualité du rapport - Respect des délais de production
		● Comptes financiers	-Sincérité et fiabilité des comptes - Respect des délais de production
Outil informatique	▶ Adéquation fonctionnelle du logiciel et autres applications	● Schéma directeur informatique	-Prise en compte du Schéma directeur informatique
	▶ Satisfaction des utilisateurs	● Prise en compte des besoins des opérationnels	-Exhaustivité dans la prise en compte des besoins
	▶ Sécurités physiques et logiques	● Sauvegarde des fichiers	- Effectivité des sauvegardes
● Mots de passe		- Existence de mots de passe	

Source : Nous-même

3-2 La collecte des données et la méthode d'analyse des résultats

3-2-1 Méthode de collecte de données

Pour mieux apprécier tous les aspects importants du système de contrôle budgétaire, nous avons collecté les informations au moyen d'outils qui sont : les interviews, les questionnaires, les analyses documentaires et les observations sur le terrain.

▪ **Les interviews** : Ils ont été réalisés auprès des différents responsables de Département de l'AGEFOP, du Contrôle budgétaire et de l'Agence Comptable. Plus précisément, nous avons pu interroger les personnes suivantes :

- le DAF
- le Directeur du Département de la Logistique et des Ressources Humaines
- le Directeur du Département de Formation et d'Ingénierie Pédagogique
- le Directeur du Département Marketing, Partenariat et Communication
- l'Agent Comptable
- le Régisseur principal de recettes et d'avances
- le Contrôleur budgétaire

Ces responsables fonctionnels ont donné leurs opinions sur les aspects suivants du contrôle budgétaire : (Cf. Annexe n° 2: Guide d'entretien)

- le degré d'implication des différents responsables dans la préparation du budget
- la satisfaction des structures internes et leur jugement sur l'efficacité du système de contrôle
- le feed-back de l'examen et de l'adoption du budget par le Conseil de Gestion
- l'appréciation des comptes financiers par les différentes instances (CG, Cour des Comptes ...)

▪ **Le questionnaire** : Nous avons pu l'administrer aux quatre (4) Directeurs de Départements, à l'Agent comptable et aux six (6) chefs des services suivants :

- Service personnel
- Service achats et ventes

- Service Marketing
- Service Communication
- Service Intervention Secteur Moderne
- Service Ingénierie Technico-Pédagogique

Cela nous a permis de mieux apprécier le degré d'implication des différents partenaires et leur appréciation de la pratique du système de contrôle budgétaire. Notre enquête s'est déroulée du 17 Novembre au 23 Décembre 2002 et a porté sur les aspects suivants contenus dans le questionnaire : (Cf. Annexe n° 1)

- la procédure d'élaboration des budgets,
- L'apport du contrôle budgétaire à l'Institution,
- l'appréciation du rôle du Service Contrôle budgétaire,
- les attentes du système budgétaire.

▪ **Les analyses documentaires :**

Le Décret de création n°92-316 du 15 Mai 1992, les textes portant régime financier et comptable des Etablissements Publics Nationaux ainsi que des documents internes à l'Agence ont été les supports de nos analyses documentaires qui nous ont permis d'appréhender la conception du Contrôle budgétaire à l'AGEFOP.

▪ **Les observations sur le terrain :**

Ayant travaillé avec le personnel du Service Contrôle budgétaire, durant la période de stage, nous avons pu constater le respect des procédures de contrôle, apprécier le degré de fiabilité du système et faire plusieurs autres observations enrichissantes.

3-2-2 Méthode d'analyse des résultats

Nous allons confronter les données collectées aux indicateurs de mesure retenus pour analyser la pratique du contrôle budgétaire à l'AGEFOP. Dans l'ensemble, le modèle général théorique sera le socle de notre analyse tout en tenant compte de quelques spécificités de l'Etablissement.

CONCLUSION

Le contrôle budgétaire procède à la comparaison des réalisations aux prévisions budgétaires, à l'analyse des écarts éventuels constatés, à l'engagement à temps de mesures visant à redresser la situation ou à renforcer les bonnes tendances observées.

La fiabilité de l'analyse des écarts dépend pour une large part de la qualité des informations recueillies lors de l'élaboration des budgets. Aussi, certains instruments tels que le contrôle interne, les tableaux de bord, le reporting et l'outil informatique sont employés pour une amélioration de la disponibilité et de la qualité des données budgétaires.

Cependant, le contrôle budgétaire subit l'influence de certains facteurs endogènes et exogènes.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

DEUXIEME PARTIE :

LE CONTROLE BUDGETAIRE A L'AGEFOP

CESAG-BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION

L'objet de cette seconde partie du mémoire est d'apprécier le système de contrôle budgétaire de l'AGEFOP en nous fiant au modèle d'analyse établi à la fin de la partie précédente. Nous présenterons à cet effet le cadre institutionnel et organisationnel de l'Etablissement (Chapitre I) ; après quoi nous décrirons la conception et les réalités pratiques du système de contrôle budgétaire (Chapitre II). Dans un troisième chapitre, nous ferons un diagnostic de ce système de contrôle en mettant en exergue ses forces, ses faiblesses et les risques encourus par l'Agence ; nous proposerons également des solutions qui devrait rendre plus efficace l'exercice du contrôle budgétaire.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE I : PRESENTATION DE L'AGEFOP

Nous limiterons la présentation de l'AGEFOP aux aspects essentiels tels que le cadre historique, juridique et institutionnel, les missions et domaines d'activité, la structure organisationnelle et l'organisation financière et comptable.

SECTION 1 : LE CADRE HISTORIQUE ET JURIDIQUE ET INSTITUTIONNEL

Créée en 1992 par le décret n° 92-316 du 15 Mai 1992, l'Agence National de la Formation Professionnelle en abrégé AGEFOP est un établissement public national (E.P.N.) de la Côte d'Ivoire. De la catégorie des établissements publics à caractère industriel et commercial, elle est placée sous une double tutelle : la tutelle administrative et technique du Ministère de la Jeunesse, de l'Emploi et de la Formation Professionnelle et de la tutelle financière du Ministère de l'Economie et des Finances.

L'AGEFOP est administrée par un Conseil de Gestion de huit (8) membres dont le secrétariat est assuré par le Directeur Général.

Le Conseil de Gestion suit de façon permanente la bonne exécution des missions confiées à l'AGEFOP. Il se réunit aussi souvent que l'exige l'intérêt de l'établissement et au moins quatre (4) fois par an. Il contrôle la préparation et l'exécution du budget et examine le compte financier produit par l'Agent comptable en fin d'exercice.

L'AGEFOP est également dotée d'un Conseil Scientifique de onze (11) membres présidé par le Directeur Général chargé de déterminer l'orientation générale de ses activités et leur évolution.

SECTION 2 : MISSIONS , DOMAINE D'ACTIVITE ET SOURCES DE FINANCEMENT

2-1 Missions et domaine d'activité

L'AGEFOP est un organisme d'étude, de prospection, d'ingénierie et un opérateur :

- de formation initiale formelle et informelle, notamment en matière d'apprentissage,
- de formation continue et de promotion professionnelle,
- d'assistance aux entreprises.

En outre, l'AGEFOP apporte son appui à l'insertion professionnelle, en liaison avec les organismes et institutions compétents. Elle est également un organisme de production de biens et services liés à sa mission.

2-2 Sources de financement

Les recettes et dépenses sont prévues dans le budget annuel de l'établissement conformément aux règles régissant la comptabilité des E.P.N.

Les recettes de l'AGEFOP proviennent notamment :

- des redevances versées par les usagers,
- des produits de ses travaux et prestations,
- des produits des taxes diverses notamment de la taxe d'apprentissage,
- des produits de ses biens meubles et immobiliers aliénés dans les conditions prévues par les textes en vigueur.
- Les rétributions versées par les usagers.

Les ressources peuvent être subsidiairement constituées par :

- des dons et legs acceptés conformément aux dispositions en vigueur,
- des dotations et subventions du budget de l'Etat,
- des subventions d'organismes privés ou publics nationaux ou internationaux
- les produits de ses emprunts dans les conditions fixées par décret.

Il est à noter que les dépenses sont constituées par :

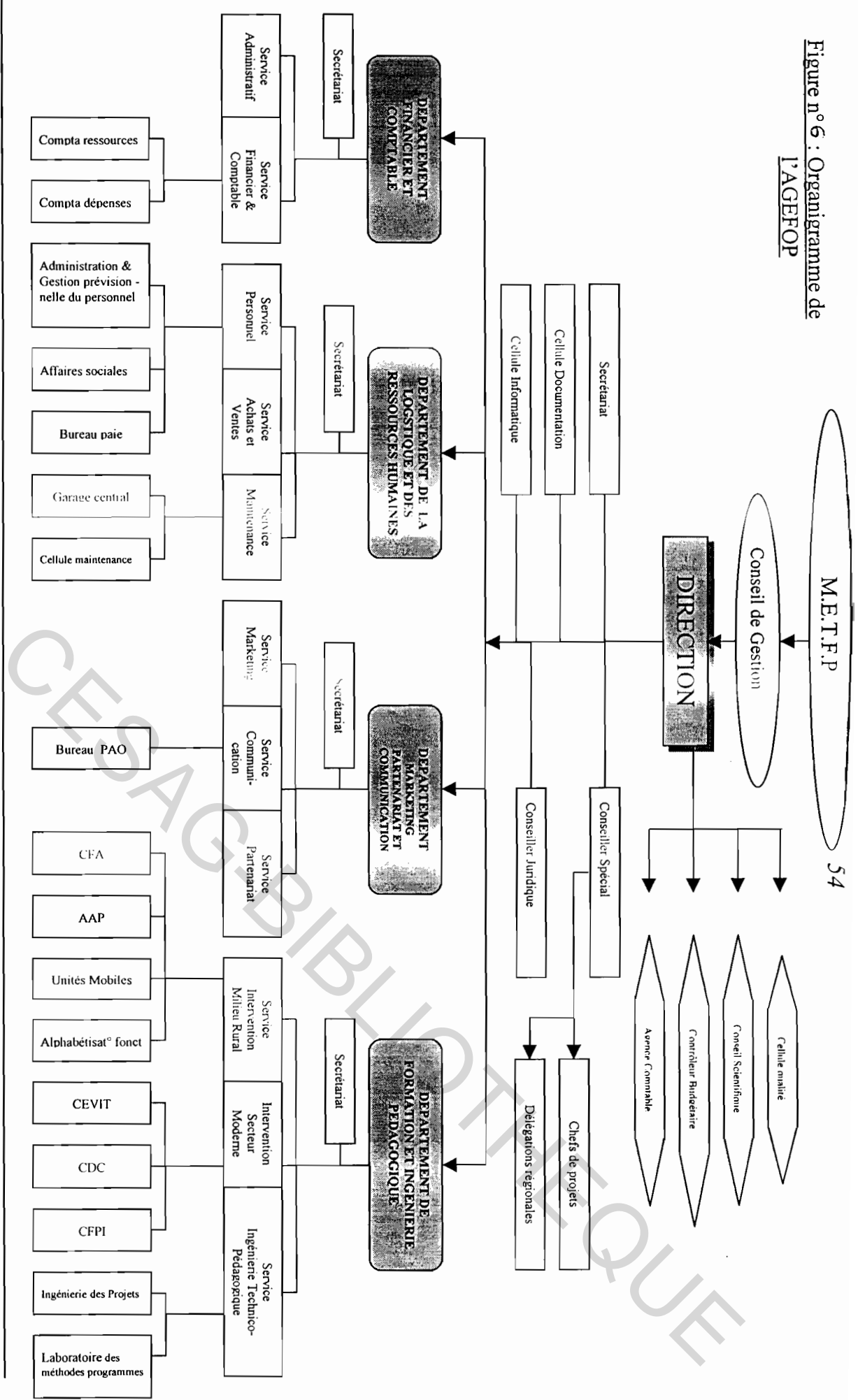
- les dépenses de fonctionnement,
- les dépenses d'investissement et d'équipement.

SECTION 3 : STRUCTURE ORGANISATIONNELLE

Depuis l'an 2001, l'AGEFOP a entrepris des restructurations (consignées dans un projet de Décret) touchant plus particulièrement sa structure organisationnelle.

Cette structure comprend des services fonctionnels et des services opérationnels (Voir Organigramme : Figure n° 6).

Figure n° 6 : Organigramme de l'AGEFOP



3-1 Les services fonctionnels

Il s'agit des services d'appui et/ ou de conseil et comprennent :

- la **Direction générale** et ses services rattachés (Secrétariat, le conseiller spécial, le conseiller juridique)
- le **Département financier et comptable** qui a pour missions :
 - la préparation du projet de budget de l'établissement ;
 - la préparation et la saisie des opérations d'exécution du budget notamment l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement ;
 - la ¹comptabilité analytique de chaque centre de coûts ;
 - l'établissement des états mensuels d'exécution du budget .
- le **Département de la Logistique et des Ressources Humaines** est chargé :
 - de la programmation de l'acquisition et de l'utilisation du parc matériel ;
 - du suivi et de la maintenance du parc matériel ainsi que du patrimoine immobilier de l'établissement ;
 - de la gestion des services du courrier et des archives ;
 - de la programmation du personnel de tous les services de l'Agence notamment les opérations liées à la gestion du personnel ;
 - de la gestion des affaires sociales ;
 - de l'établissement des actes liés à la gestion du personnel ;
 - de l'établissement de la paie
 - de la préparation des baux, marchés et conventions.
- le **Département du Marketing, Partenariat et Communication** est chargé :
 - d'effectuer toutes études et investigations permettant d'identifier les besoins de formation et d'assistance des entreprises et des populations ;
 - de prospecter le marché de formation continue et de promotion sociale et de négocier les contrats subséquents ;
 - d'entretenir et de développer la communication externe et de promouvoir l'image de l'Agence ;

1. Bien que prévu dans les attributions du DFC, la comptabilité analytique n'est malheureusement pas tenue à l'AGEFOP.

- d'initier, d'entretenir et de promouvoir les relations de l'Agence avec ses partenaires financiers, techniques et institutionnels ;
- de développer les relations de coopération et d'échanges avec les organismes similaires en Côte d'Ivoire et à l'étranger.
- **l'Agence comptable** est chargé des opérations de trésorerie, du paiement des dépenses, du recouvrement des recettes et de la comptabilité.
- **le Contrôle budgétaire** est chargé du contrôle de régularité et de conformité des opérations budgétaires et des actes administratifs engageant financièrement l'Agence.

D'autres organes consultatifs aident au bon fonctionnement de l'AGEFOP. Ce sont :

- le Conseil scientifique
- la Cellule qualité
- la Cellule informatique
- la Cellule documentation

3-2 Les services opérationnels

Les Départements ou services opérationnels étant ceux qui sont directement productifs, il s'agit :

- du **Département de Formation et d'Ingénierie Pédagogique** a pour missions :
 - de traduire en termes de projets les besoins de formation et d'assistance des entreprises et des populations, dégagés par les résultats des études, des investigations et de la prospection ;
 - d'élaborer des curricula de formation ;
 - d'élaborer et de fournir les guides pédagogiques ainsi que tous les autres moyens nécessaires à la mise en œuvre des cycles de formation et des projets de formation et d'assistance ;
 - de planifier, de programmer et d'exécuter des cycles de formation et des projets de formation, d'assistance et de production en liaison avec les chefs de projets ;
 - d'en assurer le suivi-évaluation en liaison avec les chefs de projets ;
 - d'animer et de gérer les moyens de formation et de développement des ressources propres à l'Agence.

Ce département est composé des services opérationnels suivant :

- **Service Intervention Milieu Rural** regroupant les :
 - o Ateliers d'Application et de Production (AAP)
 - o Unités mobiles (UM)
 - o Centres de Formation Artisanale (CFA)
 - o Bureaux d'alphabétisation fonctionnelle
- **Services Intervention Secteur Moderne** regroupant les :
 - o Centres d'Eveil et d'Initiation Pédagogique (CEVIT)
 - o Centres de Calculs (CDC)
 - o Centres de Formation et de Perfectionnement Industriel (CFPI)
- **Service Ingénierie Technico-Pédagogique** comprenant :
 - o le Bureau Ingénierie des Projets
 - o le Laboratoire des méthodes & Programmes
- des **Délégations Régionales** sont chargées, en liaison avec les structures du METFP :
 - de représenter le Directeur Général à l'échelle régionale ;
 - de diriger toutes les activités assurées par l'Agence, conformément aux orientations fixées par le DG ;
 - d'assurer le suivi des programmes et des projets réalisés par l'Agence ;
 - de veiller au bon fonctionnement des comités de gestion, des conseils pédagogiques et des conseils de discipline des établissements auxiliaires.

SECTION 4 : ORGANISATION FINANCIERE ET COMPTABLE

L'organisation financière et comptable de l'AGEFOP, comme celle de tous les Etablissements Publics de Côte d'Ivoire est régie par des textes (*Décret n° 81-137 du 18 Février 1981 portant régime financier et comptable des EPN, Loi n° 98-388 du 2 Juillet 1998 fixant les règles générales relatives aux EPN et portant création de catégorie d'établissements publics*) qui consacrent les règles de la comptabilité publique (avec adoption d'un cadre comptable adapté au SYSCOA) et de bonne gestion des finances publiques.

4-1 Cadre réglementaire

Une harmonisation de l'organisation financière et comptable des EPN est parfaitement observée en Côte d'Ivoire au travers d'une réglementation consignée dans les textes sus-évoqués. Au titre des règles édictées, nous pouvons évoquer :

- **La conformité du plan comptable particulier de l'Etablissement public au plan comptable type de sa catégorie**, plan inspiré du plan comptable national et arrêté par le Ministre de l'Economie et des finances. (Article 71 du Décret n° 81-131 du 18-02-81),
- **La comptabilité budgétaire basée sur le principe des droits constatés** qui stipule que :
 - La comptabilisation des dépenses et des recettes est subordonnée à l'émission de titres réguliers par l'Ordonnateur (Directeur Général)
 - Le règlement des dépenses et l'encaissement des recettes ne doivent être opérés par l'Agent comptable qu'au vu des titres régulièrement émis. Cependant ce dernier aspect est assoupli de sorte à autoriser l'Agent comptable en encaisser des droits, puis à régulariser la situation en demandant des titres de recettes à l'Ordonnateur.
- **Le budget** : préparé par le Directeur Général, il est soumis à l'examen du Conseil de Gestion (CG) avant la fin du troisième mois de l'exercice en cours. Le CG arrête le projet de budget en équilibre recettes- dépenses et le transmet au M.E.F. Il constitue une annexe à la loi de finances et est exécutoire dès sa publication. (Articles 20 & 21 de la Loi n° 98-388 du 02-07-98).

Par ailleurs, les opérations budgétaires sont réglementées par les articles 34 à 54 du Décret sus visé.

- **Les dépenses budgétaires** : l'Ordonnateur a seul qualité pour procéder à l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement des dépenses. Les engagements doivent respecter les limites des crédits ouverts au budget et son soumis au visa préalable du Contrôleur budgétaire. Des ordres de paiement correspondants aux dépenses engagées et liquidées sont alors émis par l'Ordonnateur et transmis à l'Agent comptable pour la prise en charge et le règlement.

- **Les recettes** quant à elles sont liquidées par l'Ordonnateur et recouvrées par l'Agent comptable. Le recouvrement des créances de l'EPN peut être effectué à l'amiable ou forcé à l'aide d'états rendus exécutoires par l'Ordonnateur. Néanmoins, les créances non recouvrées peuvent faire l'objet d'une admission en non-valeur, en cas d'insolvabilité des débiteurs ; cette décision incombant à l'Ordonnateur après avis de l'Agent comptable et du Contrôleur budgétaire.
 - **Régies de recettes et/ou d'avances** : Il est important de signaler que les textes évoqués prévoient, en cas de nécessité, la création de régies de recettes et/ou de régies de dépenses (ou d'avances) (Articles 43 & 54 du Décret). L'AGEFOP dispose trois (3) Régies secondaires de recettes à l'intérieur du Pays (à Tingréla, Odienné et Adzopé) et d'une Régie principale de recettes et d'avances à Abidjan.
- **Les opérations de trésorerie** : Les fonds des Etablissements publics étant des deniers publics, ils doivent être déposés au Trésor ou à la Caisse Autonome d'Amortissement (C.A.A) (Cf. Article 55 du Décret). C'est en fait l'application du principe de l'unité de trésorerie qui s'impose à l'Etat et ses démembrements. Toutefois, l'AGEFOP est autorisé en cas de besoin, à ouvrir un compte de dépôt dans un organisme bancaire ou financier privé conformément à l'Article 49 de la loi n° 98-388 du 02-07-98.

4-2 Les structures

La gestion financière et comptable de l'AGEFOP implique trois (3) principaux acteurs qui sont :

- L'ordonnateur principal (qui est le Directeur Général de l'AGEFOP)
- L'Agent comptable
- Le Contrôleur budgétaire.

4-2-1 L'ordonnateur

Le Directeur général, ordonnateur principal du budget est responsable des opérations d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement des recettes et des dépenses. Il est appuyé par le Département Financier et Comptable qui a pour mission :

- la préparation du projet de budget de l'Etablissement,

- la préparation et la saisie des opérations d'exécution du budget (notamment l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement)
- la Comptabilité analytique de chaque centre de coût,
- l'établissement de l'état mensuel d'exécution du budget.

4-2-2 L'Agent comptable

L'Agent comptable (qui a la qualité de Comptable public, est nommé par arrêté du M.E.F et est justiciable de la Chambre des Comptes de la Cour Suprême) est seul chargé :

- du recouvrement des recettes,
- du paiement des dépenses,
- de la garde et de la conservation des valeurs, titres de participation et valeurs en portefeuille appartenant ou confié à l'AGEFOP,
- du maniement des fonds et des mouvements des comptes de disponibilités, des opérations de trésorerie,
- de la conservation des pièces justificatives des opérations et documents de la comptabilité,
- de la tenue de la Comptabilité du poste comptable qu'il dirige.

4-2-3 Le Contrôleur budgétaire

Le Contrôleur budgétaire, nommé auprès de l'AGEFOP par arrêté du M.E.F, exerce le contrôle sur l'exécution du budget.

Il est d'abord associé, à titre consultatif, à toute la phase d'élaboration du projet de budget de l'Etablissement et joint son avis écrit au projet soumis au Conseil de Gestion. Il intervient ensuite à plusieurs niveaux de contrôle :

- un contrôle à priori assuré par le visa préalable de tout projet d'acte administratif engageant financièrement l'AGEFOP (des engagements de dépenses avec le cas échéant approbation, approbation avec observations ou refus d'approbation ; des projets de marché ; de toute cession à titre onéreux ...)
- un contrôle concomitant sur l'exécution dans les comptes de l'Ordonnateur, des opérations de recettes et de dépenses prévues au budget de l'Etablissement.

Enfin, il est important de signaler qu'en fin d'exercice, le Contrôleur budgétaire dresse son rapport sur l'exécution du budget et la gestion financière de l'E.P.N au cours de l'exercice écoulé.

Pour résumer, les procédures comptables et financières comprennent :

- la phase administrative comportant l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement assurée par l'Ordonnateur,
- la phase comptable comportant l'encaissement des produits et le règlement des dépenses assurée par l'Agent comptable,
- le contrôle des opérations financières en interne dévolue au Contrôleur budgétaire,
- le contrôle à posteriori sur les comptes assuré par les structures externes (Conseil de Gestion, Chambre des Comptes de la Cour Suprême...)

CESAG-BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE II : LA MISE EN ŒUVRE DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE À L'AGEFOP

L'objet de ce chapitre est la description de l'existant en matière de contrôle budgétaire tel que conçu et pratiqué à l'AGEFOP. Cette description partira du cadre conceptuel (Section 1) et se focalisera sur la pratique au plan interne des procédures de contrôle budgétaire (Section 2) ainsi que le contrôle exercé par les structures externes à l'Institution (section 3).

SECTION 1 : CONCEPTION DU SYSTEME DE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE

La réglementation de la gestion budgétaire des EPN en tenant compte des spécificités des EPIC régie l'exercice du contrôle budgétaire de l'AGEFOP.

Il importe de rappeler les principes de base du système budgétaire établis par la réglementation avant d'aborder le contrôle budgétaire sous ses diverses composantes.

1-1 Les principes de base de la gestion budgétaire

Ce sont les principes courants de bonne gestion des finances publiques.

1-1-1 Le principe de l'annualité

L'article 3 du Décret n° 81-137 du 18 Février 1981 stipule que le budget des EPN couvre un exercice annuel qui coïncide avec la période d'exécution du budget de l'Etat (c'est à dire la période commençant le 1^{er} Janvier et prenant fin le 31 Décembre).

1-1-2 Le principe de l'unité budgétaire

Le budget des EPN constitue un document unique (Cf. Article 4 alinéa 1).

Il faut cependant noter que ce document comprend deux (2) titres distincts : le titre I correspond au budget de fonctionnement et le titre II au budget d'investissement et d'équipement.

1-1-3 Le principe d'affectation des recettes aux dépenses de même nature

L'alinéa 2 de l'article 4 mentionne que les dépenses de chaque titre (titre I et titre II) sont couvertes par des recettes de même nature et que les recettes du titre II ne peuvent en aucun cas couvrir les dépenses du titre I. En outre, aucune dépense ne peut être inscrite au budget tant au titre I qu'au titre II, si elle n'est pas destinée à couvrir des charges de fonctionnement, des investissements ou des équipements nécessaires à la réalisation de l'objet et des programmes de l'Etablissement.

1-1-4 Le principe de sincérité et de l'équilibre budgétaire

Ce principe fait obligation de présenter un budget sincère et en équilibre (c'est à dire une égalité parfaite entre les prévisions de recettes et ressources et celles des dépenses ; Cf. Article 5 alinéa 2) : c'est un principe d'efficacité et de prudence qui s'applique aux EPN.

1-1-5 Le principe de couplage du système budgétaire avec la politique du personnel

Nous n'évoquons ce principe, ici, que dans la mesure où la réglementation impose la prévision des dépenses de personnel, dans le projet de budget, par référence exclusive aux effectifs budgétaires maxima arrêtés par la loi des Finances de l'exercice dans le cadre du tableau des effectifs propre à l'Etablissement. (Cf. Article 6)

1-1-6 Le principe d'actualisation des prévisions au vu de nouvelles informations

La réglementation en vigueur concernant les EPN en Côte d'Ivoire prévoit la possibilité de modification d'un budget en cours de gestion et les modalités du « remaniement budgétaire ». (Cf. Articles 11 et 12).

Si les virements à l'intérieur d'un même chapitre¹ (c'est à dire d'article¹ à article) du budget peuvent être opérés au cours d'exercice par décision du Directeur de l'EPN

¹Rappelons que chacun des titres I et II du budget est divisé en « chapitres » (généralement, comptes d'ordre 3) eux-mêmes subdivisés en « articles » (généralement, sous-comptes d'ordre 4).

agissant en sa qualité d'ordonnateur, il n'en est pas de même des virements de chapitre à chapitre qui ne peuvent être autorisés que par arrêté du M.E.F (bien sûr, sur proposition du Directeur, après avis du Contrôleur budgétaire, sous couvert du Ministre de tutelle administrative).

Notons que ces virements n'entraînent aucune modification du montant du budget ou de son équilibre et que tout autre remaniement budgétaire plus profond en cours d'exercice doit être préparé, proposé et voté dans les mêmes conditions que le budget.

Ces principes sont globalement observés par l'AGEFOP. En effet, nous avons vérifié que le budget de l'AGEFOP qui figure dans l'annexe de la Loi des Finances 2002 était exactement celui qui était en exécution et que ce dernier étant en équilibre parfait dépenses/recettes aussi bien au titre I qu'au titre II. Ce qui sous entend au moins le respect des principes d'annualité, d'unité et de l'équilibre du budget.

1-2 Le dispositif de contrôle budgétaire

Les dispositions réglementaires sur le contrôle budgétaire au niveau des E.PN prévoient un contrôle de régularité et de conformité qui s'effectue à deux niveaux :

- Le contrôle administratif qui se caractérise par un contrôle interne de l'Administration sur ses propres agents
- Le contrôle de l'organe délibérant (Conseil de Gestion)

Nous n'aborderons le contrôle juridictionnel que dans la troisième partie sur l'environnement externe du contrôle budgétaire.

1-2-1 Le contrôle administratif

La réglementation de la comptabilité publique prévoit un contrôle administratif qui s'exécute sous deux formes :

- **Le contrôle fonctionnel** et mutuel de l'Ordonnateur et l'Agent comptable qui est la traduction du principe de séparation des fonctions de ces deux catégories d'agent.

L'incompatibilité des fonctions de décision et d'exécution qui sous-tend le principe crée les conditions favorables à un contrôle réciproque des opérations budgétaires de ces deux acteurs : (Articles 48 à 53 du Décret n° 81-137 du 18-02-61)

- L'Agent comptable procède à une vérification préalable des titres de recettes et de dépenses émis par l'Ordonnateur avant leur prise en charge (comptabilisation suivi de leur encaissement ou paiement)
 - L'Ordonnateur vise les documents qui lui sont soumis par l'Agent comptable et certifie en particulier le compte financier établi par ce dernier.
- **Le contrôle organique** effectué en permanence par le Contrôleur budgétaire et quelque rare fois par l' IGSP, la DGCPT ou par des agents commis par les Ministères de tutelle. Lorsqu'il s'agit du Contrôleur budgétaire, il s'exerce sous la forme d'un contrôle, à priori, de conformité et de régularité des opérations budgétaires provenant de l'Ordonnateur doublé d'un contrôle concomitant (permanent) sur ses comptes. (Cf. Articles 13, 16 à 22 du Décret n° 81-137 du 18-02-61).

I-2-2 Le contrôle de l'organe délibérant(Conseil de Gestion)

Les textes réglementaires en vigueur notamment la loi n° 98-388 du 02-02-98 en ses Articles 10 à 12 & 22 à 24 fixent les attributions du Conseil de Gestion, organe délibérant de l'E.P.N. Au plan budgétaire, le Conseil de Gestion effectue, sur la gestion de l'Etablissement, un contrôle qui présente deux volets :

- **Un contrôle à priori** qui se manifeste par l'approbation préalable des projets de budgets par le C.G. et l'autorisation d'exécuter le projet de budget tel qu'adopté,
- **Un contrôle à posteriori** exercé par une vérification trimestrielle de l'état d'exécution des budgets et l'examen en fin d'exercice du compte financier.

Il convient de signaler que lors des sessions budgétaires, le Conseil de Gestion peut être amené à formuler des recommandations à l'endroit de la Direction Générale pour la prise de mesures correctives ou même proposer des sanctions (Articles 50 & 51 de la loi n° 98-388 du 02-02-98).

La conception théorique que nous venons de parcourir succinctement, à travers les textes réglementaires régissant les E.P.N, est le fondement de l'exercice du contrôle budgétaire à l'AGEFOP.

SECTION 2 : L'APPLICATION DU CONTROLE BUDGETAIRE

L'application du contrôle budgétaire consiste en la mise en œuvre de procédures de contrôle s'appuyant sur découpage budgétaire adéquat.

2-1 Le découpage du budget

Rappelons que la vocation même de l'AGEFOP lui a rendu nécessaire l'organisation sous forme de projet de divers programmes d'apprentissage, de formation et d'insertion sociale des couches défavorisées de la société. Pour un contrôle facilité de l'exécution de chacun des différents projets, le budget de l'AGEFOP est découpé en huit (8) « projets » (nomenclature budgétaire et comptable) :

- Le Projet 00 (ou projet AGEFOP) qui concerne le budget de l'Administration de l'Agence,
- Le Projet 01 : projet Apprentissage
- Le Projet 02 : projet PAJD
- Le Projet 03 : projet Milieu rural
- Le Projet 04 : projet FAD de Bouaké
- Le Projet 05 : projet PAPH
- Le Projet 06 : projet PAMFEP
- Le Projet 07 : projet PFC

Remarquons au passage que cette nomenclature peut subir des variations d'une année à une autre compte tenu du fait qu'un projet a une durée de vie déterminée et que d'autres projets peuvent voir le jour.

En somme, le budget de l'AGEFOP est composé, par projet, d'un budget de fonctionnement (Titre I) et d'un budget d'investissement (Titre II).

Si cette nomenclature a le mérite de faciliter le contrôle de l'exécution budgétaire des différents projets, elle ne responsabilise et n'implique pas assez les cadres fonctionnels et opérationnels dans l'exécution du budget inscrit au Projet 00 (par son non-découpage en centres de responsabilité).

2-2 Le contrôle de régularité des opérations budgétaires

Dans le cadre du contrôle budgétaire, les règles de bonne gestion des finances publiques prescrites par les textes (Décret n° 81-137 du 18 Février 1981 portant régime financier et comptable des EPN, Loi n° 98-388 du 2 Juillet 1998 fixant les règles générales relatives aux EPN et portant création de catégorie d'établissements publics) doivent être observées par les différents acteurs du réseau budgétaire. Chaque acteur doit s'assurer de la régularité des opérations exécutées en amont avant de jouer sa partition en conformité avec la réglementation afin de garantir la protection du patrimoine et l'utilisation efficiente des ressources de l'Etablissement.

Le circuit des opérations budgétaires fait apparaître trois (3) niveaux de contrôles :

- le contrôle effectué par l'Ordonnateur lors des opérations de la phase administrative (engagement, liquidation et ordonnancement), mais aussi sur les opérations comptables provenant de l'Agent comptable,
- le contrôle effectué par le Contrôleur budgétaire sur les opérations de l'Ordonnateur et celles de l'Agent comptable,
- le contrôle effectué par l'Agent comptable sur les opérations de l'Ordonnateur au niveau de la phase comptable.

2-2-1 Le contrôle effectué par l'ordonnateur

L'Ordonnateur, sous les services du Département financier et comptable (DFC), est responsable des opérations d'engagement, liquidation et ordonnancement de la phase administrative. A ce titre, pour les dépenses, il doit vérifier :

- avant de viser les documents relatifs à l'engagement (fiche d'engagement, marché, contrat...),
 - l'existence de crédits disponibles,
 - que la dépense est inhérente aux activités normales de l'Etablissement.
- avant la liquidation et l'ordonnancement (par l'émission d'un ordre de paiement),
 - l'existence des droits du créancier,
 - le montant de la dette et les conditions d'exigibilité,
 - que la dette n'a pas été éteinte en totalité ou en partie par un paiement antérieur ni par déchéance,

- que le service est fait.

Par ailleurs, les recettes de l'Etablissement sont liquidées par l'Ordonnateur sur les bases fixées par la loi, les règlements, les décisions de justice ou administratives et les conventions (Article 34) et font l'objet d'émission de titres de recettes. Il est à noter que certains produits peuvent être reçus par l'Agent comptable à charge pour lui d'en aviser l'Ordonnateur en fournissant les éléments nécessaires à la constatation de ces créances. Dans ce dernier cas, le contrôle (sanctionné par le visa ou le rejet) de l'Ordonnateur des opérations de régularisation des recettes, se résume à s'assurer que:

- les encaissements sont réguliers conformément aux textes réglementaires
- la tarification et les imputations budgétaires proposées par l'Agent comptable sont exactes.

2-2-2 Le contrôle effectué par le Contrôleur Budgétaire

Le visa du Contrôleur budgétaire est requis sur les documents provenant de l'Ordonnateur et relatifs aux étapes de la phase administrative. Sont soumis au visa préalable du Contrôleur budgétaire :

- tous les engagements de dépenses. Le contrôle de régularité et de moralité porte notamment sur :
 - la régularité de l'imputation de la dépense,
 - la réalité des coûts,
 - la disponibilité des crédits au chapitre budgétaire concerné
 - l'application des textes légaux et réglementaires régissant la matière.
- tous les titres de dépenses ou de recettes à l'occasion de l'ordonnancement. Il s'agit d'un contrôle de régularité sur ces titres, sur les bordereaux et les pièces justificatives qui les accompagnent, mais aussi de la justesse de l'imputation budgétaire.

Il importe de signaler que le Contrôleur budgétaire peut refuser l'approbation d'un projet d'engagement à lui soumis par l'Ordonnateur, en cas d'irrégularités, en produisant un avis de rejet formulant des réserves et les redressements éventuels à effectuer.

2-2-3 Le contrôle effectué par l'Agent comptable

L'Agent comptable quant à lui exerce un contrôle de régularité sur les titres de dépenses ou de recettes débouchant soit sur l'acceptation de ces titres soit sur leur rejet.

- En ce qui concerne le contrôle des titres de dépenses : dès réception des ordres de paiement, l'Agent comptable doit s'assurer de :
 - la qualité de l'Ordonnateur ou de son délégué,
 - la disponibilité des crédits,
 - l'exacte imputation des dépenses aux chapitres budgétaires correspondants,
 - la validité de la créance à travers la justification du service fait, l'exactitude des calculs de liquidation, l'approbation du Contrôleur budgétaire, la production de justifications prévues et l'application des règles de prescription et de déchéance.
 (Article 50)
- Concernant le contrôle des titres de recettes émis par l'Ordonnateur : préalablement à leur prise en charge, l'Agent comptable doit procéder :
 - à la vérification des pièces justificatives et des bordereaux (vérification de l'identité du débiteur, de l'imputation budgétaire...),
 - au contrôle de l'autorisation de percevoir les recettes conformément aux lois et règlements en vigueur,
 - au contrôle de la mise en recouvrement des créances de l'Etablissement et de la régularité des réductions et annulations des créances déjà constatées,
 - au contrôle de la conformité de la créance avec les décisions budgétaires,
 - au contrôle de l'application des barèmes des prix et de l'exactitude du décompte.

Ce contrôle est sanctionné par l'acceptation des titres de recettes est suivie de leur prise en charge comptable et de leur recouvrement.

Il convient de préciser que les ordres de paiement acceptés par l'Agent comptable, sont visés « bon à payer » qui les prend en charge et procède sous sa responsabilité à leur règlement. L'Agent comptable peut rejeter un titre de paiement, pour cause d'irrégularités, quitte à ce que l'Ordonnateur régularise le dossier rejeté par un nouvel ordonnancement. Cependant, il est prévu que l'Ordonnateur peut, après arbitrage et avec autorisation du Ministre de l'Economie et des Finances, requérir l'Agent comptable de

payer une dépense qu'il aurait rejetée, la responsabilité personnelle et pécuniaire de ce dernier étant totalement dégagée.

En cas de constatation d'une grave irrégularité, l'Agent comptable est tenu d'en informer le Ministre de l'Economie et des Finances, par le canal de la Direction Générale de la Comptabilité Publique et du Trésor.

2-3 Le contrôle des réalisations budgétaires

A l'instar de bien d'autres EPN, l'AGEFOP utilise un traitement informatisé des réalisations budgétaires à l'aide d'un logiciel intégré de gestion budgétaire utilisé séparément par les différents acteurs (Ordonnateur, Contrôleur budgétaire, Agent comptable). Le Département Financier et Comptable tient, pour le compte de l'Ordonnateur, une comptabilité administrative. Une comptabilité budgétaire est tenue par le Contrôleur budgétaire, pendant que l'Agent comptable tient la comptabilité générale. L'utilisation de l'outil informatique avec le logiciel ci-dessus évoqué facilite le suivi permanent des réalisations et des différentes opérations (journal et livre des opérations, fichiers « fournisseurs » ...) et permet de saisir des états (états mensuels , trimestriels et annuels d'exécution du budget...) ayant la même structure pour tous les acteurs. Tout cela facilite le contrôle « concomitant » de l'exécution budgétaire effectué par le Contrôleur budgétaire dans les comptes de l'Ordonnateur et la production de documents pour le contrôle de la gestion financière de l'Etablissement.

2-3-1 Le contrôle concomitant effectué par le Contrôleur budgétaire

Conformément à l'Article 21 du Décret n° 81-137 du 18 Février 1981 portant régime financier et comptable des EPN, le Contrôleur budgétaire exerce un contrôle concomitant sur l'exécution dans les comptes de l'Ordonnateur des opérations de recettes et de dépenses prévues au budget de l'AGEFOP. Durant tout l'exercice budgétaire, il assure un suivi permanent de ces opérations, notamment en effectuant des rapprochements réguliers à partir des fiches d'opérations, des fiches de transferts d'article à article et des états mensuels d'exécution du budget (en recettes et en dépenses).

A la réception de chaque état mensuel d'exécution du budget à lui adressé par l'Ordonnateur, le Contrôleur budgétaire procède à sa propre analyse par nature de recettes et de dépenses par rapport à des termes de références choisis (tels : situation du mois précédent, situation de l'année ou des années antérieures à la même époque, caractère saisonnier des recettes et des dépenses...). Il en tire des conclusions quant au degré de réalisation du budget et quant à la poursuite de son exécution qu'il rapproche de l'analyse des écarts faite par le Directeur Général. Si au regard de ses conclusions, l'exécution du budget lui paraît compromise, le Contrôleur budgétaire est tenu d'en rendre compte par écrit au Directeur Général de l'AGEFOP, au Président du Conseil de Gestion ainsi qu'au Ministre de l'Economie et des Finances afin que les mesures de redressement nécessaires puissent être prises en temps opportun.

Il importe également de noter le rôle primordial que doit jouer . au moment de la clôture de l'exercice, le Contrôleur budgétaire pendant le recensement des dépenses engagées non ordonnancées (D.E.N.O.) et la constitution des provisions nécessaires à l'apurement des dépenses en suspens.

2-3-2 Autres niveaux de contrôle : les documents et rapports produits et leurs exploitations.

Outre les états mensuels d'exécution du budget, chacun des trois acteurs est tenu, en fin d'exercice, de produire les documents ou rapports suivants :

- **le compte financier** produit par l'Agence comptable comprenant la balance générale définitive des comptes, le développement des dépenses et recettes budgétaires, le compte de résultat, le bilan et annexes de l'exercice. Ce compte financier est produit en huit (8) exemplaires, dont six (6) adressés au Directeur Général de l'AGEFOP, un au Contrôleur budgétaire.
- **le rapport sur la gestion financière** de l'AGEFOP dressé par son Directeur Général après certification du compte financier évoqué précédemment. Ce rapport analyse et évalue, entre autre, la situation générale des moyens financiers et des crédits ouverts, les opérations réalisées en les rapprochant des programmes prévisionnels, les écarts entre réalisation et prévision par rubrique budgétaire, l'évolution des recettes et dépenses par catégorie en rapprochant les ratios de l'exercice en cours de ceux des

exercices antérieurs...et énonce les mesures correctives prises, prévues ou proposées par le Directeur. Il est établi en neuf (9) exemplaires dont un au Contrôleur budgétaire, un à l'Agent comptable et trois (3) aux Ministères de tutelle.

- **le rapport spécial sur l'exécution du budget et la gestion financière** de l'AGEFOP établi par le Contrôleur budgétaire (Cf. Annexe 3). Au vu du compte financier fourni par l'Agent comptable et le rapport financier produit par le Directeur Général, il analyse les écarts constatés, en cherche les causes, les incidences prévisibles sur la marche ultérieure de l'E.P.N et propose les mesures correctives idoines. Ce rapport est également établi en neuf (9) exemplaires dont trois (3) adressés au Directeur Général de l'AGEFOP, un à l'Agent comptable et trois (3) au Ministère de l'Economie et des Finances et au Ministère de la Jeunesse de l'Emploi et de la Formation Professionnelle (avant la réunion du Conseil de Gestion chargé d'émettre un avis sur le Compte financier de l'Agent comptable se rapportant à l'exercice écoulé.)

Comme nous le constatons, les documents et rapports annuels permettent d'une part une confrontation des données afin de s'assurer de leur concordance tant au niveau des réalisations en dépenses qu'en recettes, d'autre part de mesurer les performances financières tout en permettant de déceler les difficultés de fonctionnement ou certaines contraintes ultérieures avant l'examen des instances de contrôle externes.

SECTION 3 : L'ENVIRONNEMENT EXTERNE DU CONTROLE BUDGETAIRE

Par environnement externe, nous entendons les structures ou instances ayant un droit de regard et, même pour certaines, des pouvoirs décisionnels sur les réalisations budgétaires.

Il s'agit notamment :

- du Conseil de Gestion
- des Ministères de tutelle technique et financière
- de la Direction Générale de la Comptabilité Publique et du Trésor
- de la Chambre des Comptes de la Cour Suprême.

3-1 Le Contrôle exercé par le Conseil de Gestion

Le Conseil de Gestion, organe délibérant de l'AGEFOP, assure le contrôle d'opportunité et de régularité : il apprécie et autorise tout d'abord les prévisions budgétaires, contrôle périodiquement l'exécution du budget, vérifie la régularité formelle des réalisations budgétaires en examinant le compte financier produit par l'Agent comptable en fin d'exercice.

3-2 Le Contrôle exercé par l'autorité de tutelle

Il convient de rappeler qu'après adoption du budget de l'Etablissement par le Conseil de Gestion, les deux Ministères de tutelle doivent émettre leur avis sur ce projet de budget avant qu'il ne soit annexé à la loi de finance de l'année, après vote parlementaire : c'est seulement alors qu'il devient exécutoire.

Ensuite, chaque fois qu'il le juge utile, le Ministre de tutelle technique ou le Ministre de l'Economie et des Finances peut faire effectuer par ses services ou sous leur autorité, un contrôle de la gestion financière et comptable de l'Etablissement. Les agents chargés de ce contrôle procèdent à la vérification sur pièces et sur place de tous les documents utiles. Chaque contrôle fait l'objet d'un rapport qui contient, outre l'analyse des insuffisances constatées dans la gestion de l'Etablissement, toutes recommandations nécessaires pour améliorer cette gestion. Ce rapport est transmis au Conseil de Gestion, mais aussi à la Chambre des Comptes de la Cour Suprême et au Président de la République s'il émane du M.E.F (Articles 24 & 25).

Le contrôle de gestion (contrôle de régularité) effectué sur l'initiative du M.E.F consiste en un audit économique, financier et comptable portant sur :

- les objectifs assignés à l'Etablissement,
- la réalisation de ces objectifs et les moyens matériels, humains et financiers mis en œuvre pour y arriver,
- la qualité de la gestion économique (appréciation des coûts) et financière (trésorerie ...),
- la qualité et la fiabilité du système comptable et des procédures de contrôle interne,
- l'utilisation des fonds publics conformément à leur objet.

En outre, l'Inspection Générale des Services Publics peut être appelée par les autorités compétentes dans le contrôle de la gestion de l'AGEFOP.

3-3 Le contrôle juridictionnel (exercé par la Chambre des Comptes de la Cour Suprême)

La Chambre des Comptes de la Cour Suprême exerce un contrôle à posteriori des comptes et de la gestion des EPN (Article 82). A cet effet, après son approbation par le M.E.F, le compte financier de l'Etablissement est adressé par l'Agent Comptable à la Direction Générale de la Comptabilité publique et du Trésor, qui, après examen, le transmet à la Chambre des Comptes de la Cour Suprême. Celle-ci statue dans les formes juridictionnelles sur la situation de l'Agent Comptable, et, éventuellement, sur les fautes de gestion qu'elle aurait retenues à l'encontre de l'Ordonnateur.

Les contrôles assurés par la Chambre des Comptes ont pour objet de vérifier, à posteriori, la régularité et la conformité des opérations budgétaires par rapport aux normes juridiques, de formuler éventuellement les mesures de redressement nécessaires tout en engageant la responsabilité des personnes en cause dans la gestion des finances publiques.

Au cours de ces dernières années, avec la restructuration en cours à l'AGEFOP marquée notamment par une modification de la structure organisationnelle, l'émergence des cellules qualité et juridique, un regard plus strict de l'autorité de tutelle et en particulier par l'utilisation d'un logiciel de gestion budgétaire, on note des conditions favorables à la mise en œuvre du contrôle budgétaire.

Cependant, nous allons analyser tout le système de contrôle budgétaire de l'AGEFOP afin de faire ressortir ses forces et ses faiblesses ainsi que les risques encourus.

CHAPITRE III : ANALYSE DU SYSTEME DE CONTROLE BUDGETAIRE ET RECOMMANDATIONS

Le système de contrôle budgétaire de l'AGEFOP que nous venons de présenter peut faire l'objet de quelques observations critiques tant au plan conceptuel qu'à la pratique. A travers ce chapitre, nous ferons un véritable diagnostic du contrôle budgétaire en mettant en exergue ses atouts et ses points faibles ainsi que les risques encourus. Nous nous évertuerons ensuite à faire des propositions de solutions pour prévenir les risques et les menaces identifiés.

SECTION 1 : LES FORCES DU SYSTEME DE CONTROLE BUDGETAIRE

Les forces sont les atouts offerts par le cadre réglementaire, les efforts fournis par l'AGEFOP dans l'exercice du contrôle budgétaire ainsi que les garanties et opportunités assurées par les structures externes de contrôle.

1-1 Les forces au plan conceptuel

Notons que l'AGEFOP étant un EPN, son cadre réglementaire propre au secteur public comprend quelques principes fondamentaux qui sont, entre autres :

- des principes budgétaires
- le principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable
- les responsabilités de gestion liées aux fonctions d'ordonnateur et de comptable
- le contrôle administratif

Ce sont les aspects positifs des composantes énumérées du cadre réglementaire que nous allons mettre en exergue.

1-1-1 Les principes budgétaires

Les principes budgétaires dans leur ensemble forment quelques garanties de bonne gestion lorsqu'ils sont respectés par les partenaires du réseau budgétaire. En plus des atouts évoqués lors de leur définition, nous pouvons faire remarquer l'intérêt de quelques-uns :

- **Le principe de sincérité et l'équilibre budgétaire** : ce principe responsabilisant impose aux gestionnaires de faire des prévisions sincères et réalistes avec équilibre entre ressources et dépenses, peut permettre d'éviter des difficultés de couverture des charges par les produits.
- **Le principe de l'unité budgétaire** : cette règle de synthèse consacre une structure synoptique du budget facilement utilisable par les différents acteurs et garantit la simplicité et la transparence pour la prise de décision.

1-1-2 Le principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable

Ce principe consacre l'un des piliers du contrôle interne : la séparation des fonctions incompatibles de *pouvoir de décision* en matière de dépenses et de recettes qui incombe à l'Ordonnateur et le *pouvoir d'exécution* c'est à dire l'encaissement et le décaissement confié à l'Agent comptable. Son but est de minimiser les risques de collusion entre les deux catégories d'agent provenant de Ministères différents en instituant par la même occasion un contrôle mutuel entre eux.

1-1-3 Les responsabilités de gestion liées aux fonctions d'ordonnateur et de comptable

L'Ordonnateur (ou administrateur de crédits) et l'Agent comptable n'assument pas la même nature de responsabilité. En effet, l'Ordonnateur, Directeur Général de l'Etablissement assume une responsabilité politique et hiérarchique (car nommé par Décret) tandis que la responsabilité de l'Agent comptable, qui a la qualité de comptable public, est personnelle et pécuniaire (Cf. Articles 30 & 31). C'est ainsi qu'avant son installation, il est contraint au versement d'un cautionnement et prête serment devant la juridiction compétente.

Par ailleurs, il convient de relever que les fautes de gestion des deux agents lors du contrôle juridictionnel peuvent être sanctionnées : mise en débet du comptable accompagnée de conséquences pécuniaires personnelles contre une condamnation à l'amende de l'Ordonnateur pour fautes de gestion.

Cette différenciation des responsabilités prédispose moins l'Agent comptable à une complicité coupable avec l'Ordonnateur dans l'utilisation des moyens budgétaires.

1-1-4 Le contrôle administratif

La réglementation de la comptabilité publique prévoit un contrôle administratif qui s'exerce sous deux formes :

- Le contrôle fonctionnel et mutuel de l'Ordonnateur et l'Agent comptable
- Le contrôle organique effectué en permanence par le Contrôleur budgétaire (mais aussi sporadiquement par l'IGSP ou la DGCPT) : Il s'exerce sous la forme d'un contrôle, à priori, de conformité et de régularité des engagements de dépenses budgétaires provenant de l'Ordonnateur doublé d'un contrôle concomitant (permanent) sur ses comptes.

En outre, la nomination du Contrôleur budgétaire par Arrêté du Ministre de l'Economie et des Finances (M.E.F) et l'obligation qu'il a de produire des rapports trimestriels et un rapport spécial en fin d'exercice à l'attention du M.E.F, lui assurent assez d'indépendance vis-à-vis de l'Ordonnateur et fait de lui un conseiller de ce dernier.

Ces contrôles administratifs concourent à la bonne utilisation des ressources et à la sauvegarde du patrimoine de l'Etablissement.

1-2 Les forces de la pratique du contrôle budgétaire

Il importe de préciser que lors de notre stage à l'AGEFOP, nous avons participé aux différents contrôles effectués par le Service Contrôle budgétaire avec les deux Agents vérificateurs et nous avons vérifié (à l'occasion des interviews et de nos observations) que les procédures de contrôle a priori de régularité et de conformité des opérations budgétaires telles que décrite dans le chapitre précédent étaient suffisamment bien observées par les trois principaux acteurs. Aussi, nous pouvons dire que **la pratique du contrôle administratif, les contrôles de régularités des opérations budgétaires, le contrôle concomitant exercé par le Contrôleur budgétaire et la production de situations périodiques d'exécution du budget** constituent des points forts de l'exercice

du contrôle budgétaire à l'AGEFOP. Nous avons également noté avec satisfaction d'autres éléments positifs dans la pratique du contrôle budgétaire à l'AGEFOP à savoir :

- **la rigueur et la non-complaisance observées par le Contrôleur budgétaire** et ses deux Agents vérificateurs. Les qualités humaines d'intégrité, d'observation stricte des procédures réglementaires de contrôle de régularité et de conformité sont reconnus à tout le personnel du Service Contrôle budgétaire par les Agents du DFC et par nous. D'ailleurs, ces Agents du DFC estiment qu'ils sont trop exigeant à en juger le nombre important de rejets de propositions d'engagement de dépenses (qui sont, bien sûr, régularisées par la suite).
- **l'utilisation d'un logiciel de gestion budgétaire** (dénommé Ecofine) qui permet un traitement rapide des données par la tenue de fichiers fournisseurs, la tenue de la comptabilité des engagements de dépenses, des titres de paiement et de recettes, la comptabilité générale, la production d'états périodiques d'exécution du budget...et est utilisé séparément par chacun des principaux acteurs (DFC, Contrôle budgétaire, Agence comptable).

N'ayant pas les outils de pointe d'un auditeur informatique ni l'expertise nécessaire, nous nous sommes contenté de quelques tests simples et avons ainsi constaté par exemple qu'on ne peut passer outre la numérotation chronologique des fiches d'engagement et des ordres de paiement, qu'on ne peut effectuer un engagement d'une dépense de montant supérieur au solde disponible de la dotation de la rubrique budgétaire correspondante, qu'on ne peut faire un double engagement d'une même dépense, que le logiciel permet un désengagement en cas de rejet d'une dépense par le Contrôleur budgétaire (un fichier des dossiers désengagés étant tenu), etc. ... ; une boîte de dialogue s'ouvre en cas d'anomalie. De plus les deux Agents vérificateurs du Service Contrôle budgétaire affirme être satisfait des facilités qu'offre ce logiciel.

1-3 Les forces liées à l'environnement du contrôle budgétaire

La synergie d'action des structures de contrôle externes constitue un atout majeur pour l'instauration d'une culture de contrôle au sein des Etablissements publics. Nous tenons avant tout à regretter, pour des raisons indépendantes de notre volonté (entre autre la situation préoccupante de guerre que vivait la Cote d'Ivoire) de n'avoir pas eu accès à ces

instances de contrôle externes elles-mêmes pour avoir des échanges et des informations et leurs opinions par rapport à la gestion financière et budgétaire de l'AGEFOP (leur appréciation de la qualité des différents rapports à eux transmis par les responsables de l'Agence, le respect des délais, la satisfaction de la Tutelle...)

Nonobstant, cette limite, nous nous sommes référés aux opportunités transcrites par les textes réglementaires. Ainsi nous estimons que plusieurs influences positives proviennent de :

- **la surveillance des autorités de tutelle**

Ce droit de regard des autorités de tutelle est perçu à travers :

- les rapports trimestriels et le rapport spécial en fin d'exercice adressé au M.E.F par le Contrôleur budgétaire de l'Etablissement et les contrôles commis, en cas de nécessité, par le M.E.F, le Ministère de tutelle technique ou l'Inspecteur Général des Services Publics.
- les situations mensuelles de trésoreries et le compte financier en fin d'exercice adressées par l'Agent comptable au Directeur Général de la Comptabilité Publique et du Trésor.

Cette surveillance des autorités de tutelle tend à renforcer la qualité de la gestion financière de l'Etablissement public.

- **le contrôle du Conseil de Gestion**

Organe délibérant de l'E.P.N, le Conseil de Gestion contrôle la préparation et l'exécution du budget, et examine le compte financier produit par l'Agent comptable en fin d'exercice. Lors de ses sessions trimestrielles, cette instance contrôle non seulement le respect des autorisations accordées pour l'exécution du budget, mais apprécie également la qualité de la gestion, la maîtrise des dépenses budgétaires, les performances de recouvrement des créances et partant l'effort fourni par l'Etablissement pour conforter son autonomie financière vis-à-vis de l'Etat.

- **le contrôle juridictionnel** exercé par la Chambre des Comptes de la Cour Suprême concourt à l'amélioration de la gestion des finances publiques par les prérogatives qu'a cette haute juridiction de formuler des recommandations sur la gestion de l'Etablissement

et d'infliger des sanctions pécuniaires à l'encontre de l'Ordonnateur et à l'Agent comptable.

Nous pouvons résumer les atouts du système de contrôle budgétaire par le tableau suivant :

Tableau n° 7 : Forces du système de contrôle budgétaire

Les forces au plan conceptuel

- ▶ Les principes budgétaires
- ▶ Le principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable
- ▶ Les responsabilités de gestion liées aux fonctions d'ordonnateur et de comptable
- ▶ Les textes instituant les contrôles administratif et interne

Les forces de la pratique du contrôle budgétaire

- ▶ Les contrôles administratif et interne
- ▶ Les contrôles de régularités des opérations budgétaires
- ▶ Le contrôle concomitant exercé par le Contrôleur budgétaire
- ▶ Production de situations périodiques d'exécution du budget
- ▶ La rigueur et la non-complaisance observées par le Contrôleur budgétaire
- ▶ L'utilisation d'un logiciel de gestion budgétaire

Les forces liées à l'environnement du contrôle budgétaire

- ▶ Surveillance des autorités de tutelle
- ▶ Contrôle du Conseil de Gestion
- ▶ Contrôle juridictionnel exercé par la Chambre des Comptes de la Cour Suprême

Source : Nous-même

SECTION 2 : LES FAIBLESSES DU SYSTEME DE CONTROLE BUDGETAIRE

Le système de contrôle budgétaire présente quelques failles tant dans sa conception que dans son fonctionnement. Il subit également quelques contraintes négatives de son environnement externe.

2-1 Les faiblesses au plan conceptuel

Les faiblesses de conception du dispositif de contrôle budgétaire sont l'effet de la combinaison de plusieurs facteurs défavorables dont l'absence de certains outils modernes de gestion, l'insuffisance de disponibilité du Contrôleur budgétaire compte tenu de ses attributions et de son statut, l'insuffisance de formation de certains agents.

2-1-1 L'absence de certains outils de gestion

L'absence de certains outils de gestion a quelques incidences négatives sur la performance au niveau de l'AGEFOP :

- **L'absence de planification à long et moyen termes**

L'administration du questionnaire a révélé que sur les 11 responsables interrogés, 9 n'ont pas connaissance des orientations stratégiques de la DG et 10 ignorent les objectifs à moyen terme qu'elle s'est fixés.

L'absence de formalisation des orientations stratégiques et des objectifs (ou l'insuffisance de sa diffusion par la DG auprès des responsables opérationnels) observée au niveau de l'AGEFOP ne facilite pas le cadrage du budget annuel avec les objectifs à moyen et long termes des plans, rend difficile l'appréciation des réalisations, favorise le pilotage à vue et n'est pas de nature à améliorer sa performance.

- **la non-utilisation de tableaux de bord de gestion**

Bien que prévu pour le seul cas de l'Agent comptable par l'Article 72 alinéa 5 du Décret n° 81-137 du 18-02-81, notre enquête (interviews et questionnaires sus

évoqués) nous a révélé la non-utilisation de tableaux de bord (TB) par les responsables fonctionnels et opérationnels.

Rappelons que le TB est un instrument de contrôle, de communication, d'aide à la décision et de pilotage de la performance qui permet de suivre de façon permanente le fonctionnement et les réalisations d'une entité à partir d'indicateurs de ses facteurs clés de succès afin de corriger les déviations éventuelles. Cette lacune observée à l'AGEFOP réduit considérablement la capacité d'alerte et d'anticipation sur son avenir.

▪ **L'absence de la comptabilité analytique**

Ce constat prive l'Agence de la valeur ajoutée que pourrait apporter la tenue d'une comptabilité de gestion de par ses finalités :

- établir des prévisions fiables de charges et de produits,
- déterminer les facteurs qui occasionnent les coûts et de disposer d'informations utiles pour la réduction des coûts et des charges discrétionnaires,
- analyser et expliquer les écarts entre réalisations et prévisions.

Notons que tous les EPIC dont l'AGEFOP devrait en principe tenir cette comptabilité conformément à l'Article 73 du Décret n° 81-137 du 18-02-81.

▪ **L'absence de la comptabilité des matières**

Egalement prévu dans les textes réglementaires (Article 63 du Décret n° 81-137), la comptabilité des matières n'est pourtant pas mise en place à l'AGEFOP. Toute chose qui rend difficile l'inventaire de fin d'année, ne facilite pas le travail de contrôle des actifs nouveaux par les Agents vérificateurs du service Contrôle budgétaire, expose l'Agence aux détournements des fournitures et autres approvisionnements et compromet la gestion et la protection efficace du patrimoine mobilier et immobilier de l'Institution.

2-1-2 L'insuffisance de disponibilité du Contrôleur budgétaire

Le statut et les attributions même du Contrôleur budgétaire de l'AGEFOP ne lui permettent pas d'être disponible en plein temps au seul service de l'Agence.

En effet, nommé auprès de l'Agence par Arrêté du M.E.F, il reste un cadre de la Direction du Contrôle budgétaire de ce Ministère. A ce titre, il ne peut être constamment disponible pour assumer pleinement ses fonctions de contrôle budgétaire à l'AGEFOP. Il ne peut très souvent pas être présent aux réunions trimestrielles du Conseil de Gestion, ne peut participer pleinement à la phase d'élaboration du budget...Son expertise ne profite donc pas pleinement à l'AGEFOP.

2-1-3 *L'insuffisance de formation de certains agents*

Loin de nous l'idée de sous-estimer les efforts de formation continue de l'AGEFOP au profit des membres de son personnel, ayant elle-même la vocation de formation, nous encourageons davantage d'initiative dans ce sens notamment la formation des Agents du DFC sur l'utilisation du logiciel de gestion budgétaire. En effet, il nous a été donné de constater des difficultés dans l'utilisation de ce logiciel par certains agents du DFC qui auraient même souhaité revenir à une gestion manuelle de la comptabilité budgétaire !

2-2 Les faiblesses de la pratique du contrôle budgétaire

L'exercice du contrôle présente, bien évidemment, quelques déficiences liées à la conception même des budgets qui ne permet pas une analyse suffisante des écarts budgétaires et s'observe également par une trop grand rythme dans la production des décisions de remaniement budgétaire intra-chapitre.

- **Les faiblesses liées à la conception des budgets** sont :
 - l'insuffisance de responsabilisation des cadres fonctionnels et opérationnels dû au non-découpage structurel et la non-ventilation du budget AGEFOP par centre de responsabilité,
 - l'insuffisance d'implication des services fonctionnels et opérationnels lors des négociations budgétaires,
 - la non-mensualisation des budgets.

Ces faiblesses ont pour conséquences la démotivation de certains membres du personnel et une impossibilité de localiser les responsabilités dans la consommation des ressources et d'évaluer les performances de chaque Département, une tendance au gaspillage des ressources.

Par ailleurs, la non-mensualisation du budget ne facilite pas l'analyse mensuelle des écarts et entraîne pratiquement une non maîtrise du rythme d'exécution du budget et un véritable « goulot d'étranglement » en fin d'exercice.

Nous avons aussi observé un trop grand rythme dans la production des décisions de transfert d'article à article ; ce qui ne facilite pas le travail des différents acteurs particulièrement lors des rapprochements entre les états de ces acteurs.

A ces défaillances internes, s'ajoutent certaines pesanteurs de l'environnement.

2-3 Les contraintes de l'environnement

Il est de notoriété qu'il y a une certaine lourdeur administrative et un certain laxisme de certains agents de l'Etat.

Notons que la lenteur des procédures administratives pourrait expliquer la lenteur de mise en œuvre du processus de restructuration en cours à l'AGEFOP. Nous avons pris par exemple connaissance de la confection en 2001 d'une proposition de projet de Décret portant modification des attributions, de l'organisation et du fonctionnement de l'AGEFOP qui n'est toujours pas approuvé par les autorités compétentes. Cet exemple illustre bien les difficultés qu'éprouve l'Agence à insuffler rapidement une nouvelle dynamique par l'exécution de son projet de restructuration qui doit prendre en compte les nouveaux outils de gestion. C'est ce que confirme ce article extrait du bi-mensuel de l'AGEFOP et je cite : « Mais malheureusement, nous sommes au regret de reconnaître que ce type de réforme en profondeur nécessite beaucoup de patience, rendue inéluctable par la nature même de l'Administration, qui prend son temps et n'offre aucun recours. Il est clair que dans ces conditions, que l'institution AGEFOP ne fonctionne aujourd'hui qu'en deçà de ses capacités réelles. »

En outre, le laxisme de certains agents commis aux contrôles par les autorités de tutelle, la DGCPT, l'IGSP sur la gestion financière fait douter quelques fois de la fiabilité de leurs rapports et ne dissuade pas les responsables contre toute forme de gestion de fait ou de malversation.

Les défaillances du système de contrôle budgétaire sont résumées dans le tableau ci-dessous :

Tableau n° 8 : Faiblesses du système de contrôle budgétaire

Les faiblesses au plan conceptuel

- ▶ Absence de certains outils du contrôle budgétaire
 - planification à long et moyen terme
 - les tableaux de bord de gestion
 - la comptabilité analytique
 - la comptabilité des matières
- ▶ Pas trop grande disponibilité du Contrôleur budgétaire
- ▶ Insuffisance de formation de certains agents du DFC notamment pour l'utilisation du logiciel de gestion budgétaire

Les faiblesses de la pratique du contrôle budgétaire

- ▶ Les insuffisances liées à la conception des budgets
 - l'insuffisance d'implication des services fonctionnels et opérationnels lors des négociations budgétaires
 - l'insuffisance de responsabilisation des responsables fonctionnels et opérationnels (non-découpage du budget AGEFOP par centre de responsabilité)
 - la non-mensualisation des budgets
- ▶ Insuffisance de l'analyse des écarts budgétaires
- ▶ Trop grand rythme dans la production des décisions de transfert d'article à article

Les faiblesses liées à l'environnement du contrôle budgétaire

- ▶ Lenteur administrative
- ▶ Le laxisme de certains agents commis aux contrôles par les autorités de tutelle, la DGCPT, l'IGSP.

Source : Nous-même

SECTION 3 : EVALUATION DES RISQUES

Quelques insuffisances relevées au niveau du système budgétaire de l'AGEFOP sont de nature à favoriser le gaspillage dans l'utilisation de ses ressources, à nuire à sa performance financière et à amoindrir ses capacités d'action.

Bien qu'une restructuration, qui a débuté en l'an 2001, est en cours et promet des innovations importantes en matière de gestion, ce processus est marqué par sa lenteur. Ainsi, jusqu'à ce jour nous constatons à l'AGEFOP, quelques points faibles qui l'expose à des risques divers énumérés dans le tableau ci-après :

Tableau n° 9 : Evaluation des risques encourus

Variables	Principales insuffisances	Risques encourus
Structure organisationnelle	<ul style="list-style-type: none"> ▶ l'insuffisance d'implication des services fonctionnels et opérationnels lors des négociations budgétaires ▶ l'insuffisance de responsabilisation des responsables fonctionnelles et opérationnelles (non-découpage du budget AGEFOP par centres de responsabilités) 	<ul style="list-style-type: none"> ● Désintérêt du personnel aux résultats budgétaires ● Limitation de la participation des responsables de service ● Tendance à la démotivation ● Entrave à la remise en cause et la recherche de l'amélioration continue ● Tendance à considérer le Contrôle budgétaire uniquement comme « l'œil et l'oreille » de la Direction G^{le}.
Compétence et disponibilité des acteurs du système de contrôle budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Pas trop grande disponibilité du Contrôleur budgétaire ▶ Insuffisance de formation de certains agents du DFC notamment pour l'utilisation du logiciel de gestion budgétaire 	<ul style="list-style-type: none"> ● Absences du CB aux réunions trimestrielles du Conseil de Gestion ● Production « anarchique » de décisions de transfert d'article à article ● Difficulté d'utilisation du logiciel par des agents du DFC
Les structures externes de contrôle	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lenteur administrative ▶ Le laxisme de certains agents commis aux contrôles par les autorités de tutelle, la DGCPT, l'IGSP. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Retardement du processus de restructuration en cours ● Adoption tardive du budget ● Frein à la performance
Outils d'appui au contrôle budgétaire		
Planification à long et moyen termes	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Absence de formalisation des objectifs et des stratégies ▶ Inexistence de plans d'actions 	<ul style="list-style-type: none"> ● Prévisions budgétaires pas très fiables ● Gaspillage de ressources ● Difficulté d'anticipation sur l'avenir

Le contrôle interne	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Absence d'un Service d'Audit Interne ▶ Manuel de procédures pas à jour et pas suffisamment divulgué 	<ul style="list-style-type: none"> ● Risque de détournement des recettes ● Risque de collusion
Analyse des écarts	<ul style="list-style-type: none"> ▶ la non-mensualisation des budgets ▶ insuffisance d'analyse des écarts 	<ul style="list-style-type: none"> ● Production « anarchique » de décisions de transfert d'articles à article ● Rythme de croisière de l'exécution des dépenses budgétaires vers la fin de l'exercice
Les tableaux de bords	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Non-utilisation de tableaux de bord 	<ul style="list-style-type: none"> ● Impossibilité de suivre les FCS ● Défaut d'un système d'alerte ● Pilotage à vue
Le reporting	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Insuffisance de traitement des informations ▶ Feed-back insuffisant 	<ul style="list-style-type: none"> ● Difficulté de contrôle des opérationnels ● Difficulté de l'évaluation de la performance par unité
La comptabilité analytique	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Inexistence de la comptabilité analytique 	<ul style="list-style-type: none"> ● Difficultés de justification des dotations budgétaires de certaines rubriques ● Difficultés de maîtrise des charges et des coûts ● Difficulté de localisation des responsabilités et de l'évaluation des performances
La comptabilité de matières	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Inexistence de la comptabilité de matières 	<ul style="list-style-type: none"> ● Difficultés d'inventaire des stocks ● Détournement de fournitures de bureau
L'outil informatique	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Insuffisance de sauvegarde de Fichier ▶ Insuffisance de formation de certains agents à l'utilisation du logiciel de gestion 	<ul style="list-style-type: none"> ● Difficultés de rétablissement des données en cas de sinistre ● Difficultés dans l'utilisation du logiciel par certains agents du DFC

Source : Nous-même

Section 4 : RECOMMANDATIONS

Après avoir inventorié les risques qu'encourt l'AGEFOP du fait des failles relevées au niveau de son système de contrôle budgétaire, nous ferons quelques propositions de solutions concernant notamment la réorganisation du service contrôle budgétaire et la mise en place d'outils modernes de gestion.

4-1 La réorganisation du service Contrôle budgétaire

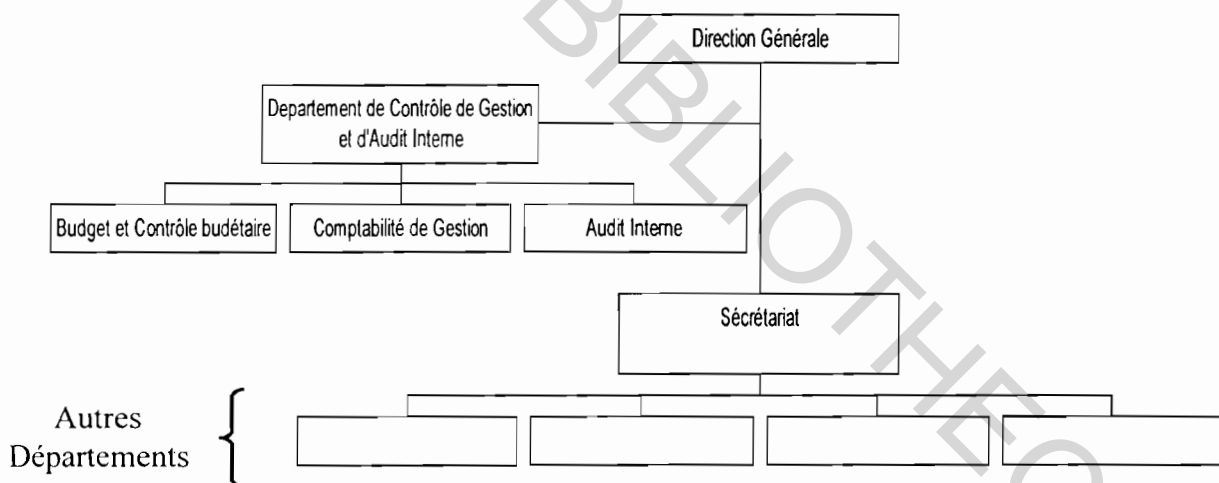
Pour rendre plus efficace le contrôle budgétaire et plus globalement le contrôle de la gestion de l'AGEFOP, nous préconisons le renforcement du Service Contrôle budgétaire par son érection en Département de Contrôle de Gestion et d'Audit Interne (DCGAI).

Ce Département pourrait être composé de trois (3) services :

- le Service du Budget et Contrôle budgétaire
- le Service Comptabilité de gestion
- le Service d'Audit Interne

- **L'organigramme du DCGAI se présenterait comme suit :**

Figure n°7 Proposition d'organigramme du DCGAI



- **Les attributions de ces services pourraient être les suivantes :**

- **Le service du Budget Contrôle budgétaire** aura les charges suivantes :
 - la coordination des différentes phases du processus budgétaire en servant de conseil des différents services dans l'élaboration de leurs budgets,
 - l'élaboration de pré-budgets à partir des tendances observées des réalisations budgétaires en cours et des informations de la comptabilité analytique,
 - la coordination de la mensualisation des budgets,
 - le contrôle de l'exécution du budget en procédant à l'analyse des écarts entre les réalisations et les prévisions et à la proposition de mesures correctives,
 - La coordination du réseau de tableaux de bord et la confection de TB budgétaires globaux mensuels.
- **Le service Comptabilité de gestion** aura pour principales missions :
 - la conception, la mise en place et le fonctionnement de la comptabilité analytique,
 - l'assistance de la Direction Générale dans la mise en place de la comptabilité des matières.
 - le calcul et l'analyse des coûts,
 - la mise à jour des catalogues de prix.
- **Le service d'Audit Interne** sera chargé de :
 - la mise à jour du manuel de procédures de l'AGEFOP, en aidant à la formalisation de toute nouvelle procédure appropriée qui sera bien sûr préalablement approuvée par la Direction générale.
 - le contrôle de l'application des procédures,
 - l'audit opérationnel de toutes les fonctions de l'Agence,
 - des contrôles inopinés,
 - l'évaluation périodique du système de contrôle interne et de la vérification de son efficacité.

La réalisation de cette restructuration du service contrôle budgétaire par son renforcement nécessite un personnel compétent et en nombre suffisant. Cette recommandation de restructuration n'est que la résultante de bien d'autres (voir le paragraphe 4-2 ci-dessous) et aura une valeur ajoutée indéniable sur la gestion et les performances de l'Etablissement.

4-2 La mise en place des outils du contrôle budgétaire

4-2-1 *La dynamisation des outils existants*

- ❶ Le renforcement du dispositif de contrôle interne et la mise à jour du manuel de procédures.

La fiabilité et l'efficacité du contrôle interne conditionnent la régularité et la sincérité des comptes et partant la performance même du système de contrôle budgétaire.

Nous recommandons donc le renforcement du système existant par :

- la description des postes et des tâches, la définition claire des responsabilités,
- la mise à jour et la vulgarisation du manuel de procédures,
- l'érection d'un service d'Audit interne (Cf. Paragraphe 4-1)

- ❷ L'amélioration de la procédure d'élaboration du budget et du suivi budgétaire

Les insuffisances relevées ci-dessus dans la pratique du dispositif budgétaire nous amènent à formuler les réaménagements suivantes :

- **un découpage en centres de responsabilité** (plus précisément en centres de coût et en centres de revenus) du budget de l'AGEFOP (désigné par le Projet 00) en plus du découpage en projets (Projet 01 à 07). Ce découpage complémentaire permettra une plus grande implication et la responsabilisation des Chefs de services opérationnels et fonctionnels des différents Départements et des Délégations régionales dans la consommation des ressources, des frais généraux (téléphone...), bref dans la réalisation des objectifs budgétaires.
- **une plus grande participation des responsables d'unités dans la phase d'élaboration des budgets** notamment lors des négociations budgétaires. Ces responsables se sentiront beaucoup plus concernés par l'atteinte des objectifs budgétaires surtout avec un système de motivation adéquat. Il en résultera également une plus grande fiabilité des dotations par article, toute chose qui permettra de limiter à notre avis les innombrables modifications budgétaires intra-chapitre.
- **une mensualisation des budgets** (en suivant les consignes données dans la 1^e Partie, Chap. I, section 2, 2-3) permettra à la fois de réguler le rythme d'exécution

budgétaire (et éviter le rythme de croisière de l'exécution des dépenses généralement constaté vers la fin de l'exercice), d'alimenter les indicateurs financiers des tableaux de bord mensuels, de faciliter l'analyse des écarts budgétaires et susciter ainsi la prise à temps des mesures de redressement éventuelles.

- **Une bonne gestion budgétaire de l'exécution des projets** qui nécessite, entre autre, comme nous l'avons vu dans la première partie de notre étude (Chapitre 2, section 3), l'établissement d'un échéancier de consommation du budget alloué à chaque projet en fonction de la programmation des délais et l'analyse détaillée des écarts pouvant aider au redressement éventuel de « la trajectoire » d'exécution de chacun des projets.
- **une limitation dans la production des décisions de transfert d'article à article** qui devra résulter des autres mesures et qui doit faciliter le travail de tous les principaux acteurs du système de contrôle budgétaire. Nous disons même que le nombre de décisions de virement d'article à article produites par mois doit être un des indicateurs des facteurs clés de succès du Département Financier et Comptable de l'AGEFOP.

③ L'amélioration du reporting

Un *reporting* régulier et adéquat doit assurer l'efficacité du système d'information de l'AGEFOP. La perspective du découpage des dotations budgétaires (du Projet 00) par centre de responsabilité devrait s'appuyer sur des comptes rendus périodiques des différents responsables à l'adresse de la Direction Générale. Ce *reporting* devra comprendre des données financières (réalisations budgétaires...) et non financières (indicateurs des facteurs clés de succès émanant des tableaux de bord...) permettant de faciliter la prise de décision et l'évaluation de la performance. Il faut bien évidemment un feed-back aux agents fait au niveau de chaque service pour impliquer et motiver tout le personnel.

④ L'amélioration de l'outil informatique

A son actif, l'AGEFOP dispose d'un logiciel de gestion budgétaire dénommé Ecofine qui permet un traitement informatisé acceptable des opérations budgétaires utilisé par le Contrôle budgétaire, l'Agence comptable, le DFC et qui permet notamment le suivi des fichiers fournisseurs, la tenue des comptabilités budgétaire et générale, la production

d'états périodiques d'exécution du budget dont la présentation est assez conviviale (Cf. Annexe 4). Ce logiciel est acquis à un fournisseur de services informatiques qui le lie à l'Agence par un contrat de maintenance.

Cependant, nous préconisons une meilleure utilisation de l'outil informatique qui passe par :

- **une formation appropriée des différents utilisateurs,**
- **la capacité d'assurer en interne toute adaptation de ce logiciel ou le développement de programmes** qui permettent d'intégrer tout besoin nouveau des gestionnaires (par exemple la tenue d'une comptabilité analytique, d'une comptabilité des matières, la confection de tableaux de bord...)
- **une interconnexion réseaux** des ordinateurs des principaux services concernés qui permettrait la disponibilité en temps réel des informations dont ils ont besoins et faciliterait les rapprochements, mais bien entendu avec un contrôle des niveaux d'accès des différents acteurs et des mots de passe biens gérés,
- **une sauvegarde régulière des fichiers** pour prévenir tout risque accidentel de perte de données (surtout que nous vivons une période instable en Côte d'Ivoire).

4-2-2 *L'adoption de nouveaux outils*

⑤ L'amélioration des plans à moyen et long terme

Pour faciliter la restructuration en cours à l'AGEFOP, nous préconisons un pilotage par une gestion prévisionnelle fondée sur la formalisation des orientations stratégiques et des plans d'actions de mise en œuvre. Le processus de planification à long et moyen termes que nous recommandons vivement devrait aboutir à l'établissement :

- **d'un plan stratégique** qui retracera les grandes orientations stratégiques à suivre,
- **d'un plan d'actions** qui traduira les modalités pratiques (activités programmées, investissements nécessaires, allocation des ressources budgétaires...) sur un horizon temporel de trois ans, par exemple.

Cette planification devrait permettre à l'Institution de se fixer des objectifs ambitieux, de définir les priorités en matière d'investissement, de se doter des moyens nécessaires pour

réaliser ses objectifs en améliorant l'assiette de ses ressources propres, de rationaliser davantage l'allocation des ressources budgétaires.

⑥ La conception de tableaux de bords

Pour garantir un pilotage permanent au niveau de l'AGEFOP, nous recommandons l'établissement d'un réseau de tableaux de bords. Chaque responsable opérationnel ou fonctionnel (surtout le DAF, le Contrôleur budgétaire et l'Agent Comptable) doit disposer d'un tableau de bord adapté à son service. Les tableaux de bord de chaque centre de responsabilité doivent comprendre des indicateurs pertinents dont ceux de réalisations budgétaires et être établis avec une périodicité n'excédent pas le mois de façon non seulement à faciliter leur auto-contrôle mais aussi la recherche des mesures correctives lors des rencontres périodiques pour l'examen des rapports sur le contrôle budgétaire.

⑦ La mise en place de la comptabilité analytique et de la comptabilité matières.

Bien que prévu dans les textes réglementaires (Article 12 du Décret de création de l'AGEFOP n° 92-316 du 12/05/92, Article 63 et 73 du Décret n° 81-137 du 18/02/81), les comptabilités analytique et des matières ne sont pas tenues à l'AGEFOP.

La comptabilité analytique, qui devrait être tenue par le Département Financier et Comptable conformément aux Articles 12 et 73 respectivement du Décret de création sus visé et du Décret n° 81-137 du 18/02/81, devrait permettre d'asseoir une approche économique de l'Agence par un découpage en centres de responsabilité et la définition d'unités d'œuvre.

Elle permettrait à l'AGEFOP de calculer le coût de revient de ses activités, de déterminer les facteurs qui occasionnent les coûts et de disposer d'informations utiles pour la réduction des coûts et surtout des charges de fonctionnement qui restent encore excessifs.

La comptabilité des matières quant à elle, est un système d'information qui aide à assurer une gestion efficace du patrimoine. Elle permet d'inventorier et de connaître la valeur comptable nette de chaque élément du patrimoine mobilier et immobilier, de suivre les mouvements de stocks des approvisionnements. Toute chose qui devrait permettre non

seulement de faciliter l'inventaire de fin d'année, le contrôle des actifs et d'éviter les détournements des biens meubles.

SECTION 5 : PERSPECTIVES DE MISE EN ŒUVRE DES RECOMMANDATIONS

Nous aborderons dans cette section les modalités de mise en œuvre des recommandations formulées. L'application de ces recommandations qui pourraient s'intégrer au processus de restructuration en cours, nécessite l'implication de tous les responsables sous l'impulsion du Directeur Général.

5-1 La mise en œuvre des recommandations qui relèvent de la Direction Générale

Il s'agit des recommandations dont l'application suppose la prise de décision du Directeur Général, par des notes de services, avec la collaboration de certains membres de l'équipe de direction et après concertation avec les principaux responsables.

5-1-1 *La réorganisation du service Contrôle budgétaire*

La réorganisation du service Contrôle budgétaire en Département de Contrôle de Gestion et d'Audit relève de la compétence du Directeur Général, qui devra prendre la décision après s'être concerté avec les principaux responsables (le Contrôleur budgétaire, le DAF, l'Agent comptable...) afin que ceux-ci en comprennent le bien fondé et de créer les conditions favorables à l'application de cette mutation. Le DG doit également procéder aux nominations et recrutements que nécessite ce réaménagement organisationnel (notamment le recrutement de l'Auditeur Interne).

Il convient également de signaler que le découpage de l'établissement en centres de responsabilité pour une plus grande implication et responsabilisation des cadres au processus budgétaire doit être fait sur aval du DG qui pourrait se faire aider du DAF, du Contrôleur budgétaire (et éventuellement le nouvel Auditeur).

5-1-2 L'amélioration des plans à moyen et long terme

La formalisation des objectifs et stratégies de l'Institution à travers des plans d'action à long terme (quinquennaux) et à moyen terme (triennaux) est du ressort de la DG qui pourrait bénéficier de la coordination du DAF, du Contrôleur budgétaire et de ses conseillers.

5-1-3 L'amélioration de la procédure d'élaboration du budget

L'application de la procédure repensée d'élaboration du budget telle que proposée avec une ventilation du budget AGEFOP par centre de responsabilité qui s'accompagne d'une délégation de pouvoirs devrait être impulsée par la DG. Il doit, par des notes de services prendre les mesures nécessaires. Toutefois les questions d'ordre technique (mensualisation du budget...) seront du ressort du nouveau service du Budget et du Contrôle budgétaire du DCGAI (ou provisoirement du DAF et du Contrôleur budgétaire). Une implication accrue des responsables de centre sera alors l'un des effets de cette nouvelle résolution et sera source de motivation et d'amélioration des performances de l'Agence.

5-1-4 L'amélioration de l'outil informatique

Bien que quelques aspects tels que la formation de certains agents à leur perfectionnement dans l'utilisation de l'outil informatique (utilisation du nouveau logiciel et développement en interne de quelques applications informatiques) et la prise en compte des moyens financiers requis, nécessite le quitus de la DG, la Cellule informatique de l'AGEFOP doit jouer un rôle crucial en tenant compte des besoins des demandeurs (DFC, Contrôle budgétaire, l'Agence comptable).

Au demeurant, il nous estimons que la Direction Générale de l'AGEFOP doit prévoir aussi l'érection d'un Service Informatique en avec à sa tête un informaticien compétent qui doit proposer un schéma directeur informatique qui intègre la comptabilité budgétaire, la comptabilité analytique, la comptabilité des matières et les tableaux de bords.

5-2 La mise en œuvre des recommandations qui relèvent du Département Financier et Comptable et du Contrôleur budgétaire

5-2-1 La mise en place de la comptabilité analytique et de la comptabilité des matières.

La mise en place de la comptabilité analytique et de la comptabilité des matières doivent être les attributions du chef de Service Contrôle de Gestion du DCGAI (Voir nouvelle proposition de réorganisation du Contrôle budgétaire au paragraphe 4-1). Néanmoins, à titre provisoire la DFC peut s'en charger avec bien le quitus du DG.

5-2-2 Le renforcement du dispositif de contrôle interne et la mise à jour du manuel de procédures.

Le Contrôleur budgétaire pourrait être le maître d'œuvre de la mise à jour du manuel de procédures. Cette mise à jour du manuel devra consister en la relecture des textes réglementaires des EPN et en particulier des EPIC et à leur adaptation aux nouvelles mesures de restructuration, en prenant aussi en compte la description des postes et des tâches, la définition claire des responsabilités (y compris des nouveaux agents tel que l'Auditeur Interne). Ce manuel une fois rédigé doit être soumis pour approbation du DG (et si nécessaire au Conseil de Gestion), après quoi une large diffusion de ce manuel doit être faite auprès de tous les membres du personnel.

Par ailleurs, le renforcement du dispositif de contrôle interne se traduisant, entre autre, par le respect des instructions du manuel de procédure, doit être accentué par les attributions du nouvel Auditeur qui devra être nommé (Cf. paragraphe 4-1).

5-3 La mise en œuvre des recommandations qui relèvent de la compétence des responsables fonctionnels et opérationnels

L'utilisation d'un réseau de tableaux de bord et du reporting implique la participation des responsables fonctionnels et opérationnels avec le rôle d'impulsion du Directeur Général

aidé par le Contrôleur budgétaire qui doit assurer la coordination des informations de gestion.

5-3-1 La conception de tableaux de bords

L'utilisation d'un réseau de tableaux de bord pour les centres de responsabilité et la Direction Générale, doit répondre au souci de vérifier la conformité des résultats réels aux objectifs et de déclencher éventuellement les mesures de correction.

Il sera, sans nul doute, nécessaire d'organiser un séminaire sur le TB en faveur des cadres.

5-3-2 L'amélioration du reporting

Les informations liées aux réalisations budgétaires, doivent circuler par le système de reporting (compte-rendus, rapports) des centres de responsabilité vers la Direction Générale et le Service Contrôle budgétaire. Nous préconisons dorénavant une périodicité plus rapprochée des reporting (le mois).

Un feed-back est aussi nécessaire de la hiérarchie aux responsables fonctionnels et opérationnels pour les impliquer davantage et les motiver.

CONCLUSION

L'Agence Nationale de la Formation Professionnelle (AGEFOP) est un Etablissement Public à Caractère Industriel et Commercial. Comme tous les Etablissements Publics de Côte d'Ivoire, elle dispose de l'autonomie financière et sa gestion budgétaire est soumise à l'ensemble des règles de la comptabilité publique. La réglementation prévoit, entre autre, un contrôle administratif de conformité et de régularité dont les trois (3) principaux acteurs internes sont l'Ordonnateur, l'Agent comptable et le Contrôleur budgétaire.

Ce dispositif de contrôle, qui a d'indéniables avantages, se révèle néanmoins insuffisant pour dynamiser l'Agence et lui permettre d'accroître sa compétitivité et sa performance financière.

Au titre des insuffisances relevées, signalons par exemple l'absence de certains outils et techniques tels que la comptabilité analytique, la comptabilité des matières, l'utilisation de tableaux de bord ; toutes choses qui ne permettent pas d'analyser avec pertinence les causes des écarts et expose l'AGEFOP au gaspillage des ressources et à des risques divers.

Aussi, nous estimons que le processus de restructuration en cours à l'AGEFOP devrait tenir compte des recommandations formulées tendant à asseoir des outils modernes de gestion. La prise en compte de ces propositions de solutions et leur mise en œuvre devrait engager l'Agence dans un processus d'amélioration continue en lui offrant de meilleures perspectives telles l'économie de ressources par la maîtrise des coûts, un engrangement optimum de recettes et une plus grande motivation du personnel.

CONCLUSION GENERALE

La réglementation en vigueur dans les Etablissements publics de Côte d'Ivoire est caractérisée par l'application des règles de la comptabilité publique, l'autonomie financière et les principes de gestion des finances publiques prévoyant un dispositif de contrôle budgétaire. Ce contrôle est rendu nécessaire par la décentralisation (dont une dimension est l'autonomie financière) et l'assainissement des finances de l'Etat qui d'ailleurs, encourage la recherche permanente de l'amélioration des performances opérationnelles et financières des services publics.

La mise en œuvre du contrôle budgétaire doit s'appuyer sur les phases bien menées de l'élaboration et de l'exécution des budgets dans un cadre décentralisé impliquant les responsables des unités internes de l'organisation avec des objectifs réalistes et ambitieux.

Le contrôle budgétaire consiste, rappelons-le, en la comparaison des réalisations et des prévisions et à l'analyse des causes des écarts observés en vue d'entreprendre des mesures de correction. Aussi, une analyse pertinente et utile fondée sur la fiabilité des informations budgétaires (prévisions et exécution) et la rapidité d'obtention de ces données devrait permettre au contrôle de constituer un système d'alerte sur les risques éventuels de dérapage et un outil de pilotage pour les gestionnaires. Toute chose qui est de nature à permettre au contrôle budgétaire de remplir ses objectifs à savoir la coordination des différents centres de responsabilité, l'instauration d'une communication interne et la motivation des responsables par une délégation suffisante d'autorité et surtout l'amélioration des performances.

L'analyse des conditions de fiabilité et d'efficacité du système de contrôle budgétaire a permis de détecter les relations d'interdépendance entre certaines variables et le contrôle. Un modèle d'analyse simplifié mettant en relief l'influence de ces paramètres sur le contrôle budgétaire a facilité notre examen critique de la pratique du contrôle de l'exécution du budget de l'AGEFOP. Nous avons effectué un diagnostic qui a consisté à identifier les atouts et les failles du système de contrôle budgétaire.

Les forces du système dont les principales sont l'observation des contrôles de conformité et de régularité des opérations budgétaires par les trois (3) principaux acteurs (Ordonnateur, Agent comptable, Contrôleur budgétaire) et les règles de bonne gestion des finances publiques, restent insuffisants.

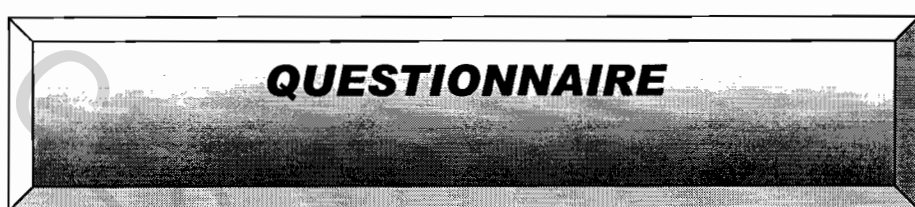
En effet, certaines faiblesses dont on peut citer l'insuffisance d'implication et de responsabilisation des cadres fonctionnels, l'absence de certaines techniques aussi simples tels que la mensualisation des budgets et l'utilisation de tableaux de bord et l'absence d'outils modernes de gestion (comptabilité analytique, comptabilité des matières...). Ainsi, non seulement l'état actuel du système de contrôle ne permet pas d'approfondir les causes des écarts constatés, mais il expose l'Institution aux gaspillages des ressources, à la non maîtrises des coûts, quelques difficultés de recouvrement des créances. quelques risques de détournement et de malversations et au manque de motivation des certains membres du personnel.

L'objectif principal de notre étude étant la dynamisation du contrôle budgétaire, nous avons formulé quelques recommandations et indiquer leurs perspectives de mise en pratique et souhaitons qu'elles soient prises en compte dans le cadre de la restructuration en cours à l'AGEFOP.

Toutefois, notre méthodologie comporte quelques limites au plan pratique telles que, la qualité de l'échantillon d'investigation qui n'a concerné que les responsables et l'absence des points de vue des structures de contrôle externes (autorités de tutelle, Conseil de Gestion, IGCPT et la Chambre des comptes).

Malgré ces quelques réserves, nous estimons que la prise en compte et l'application de nos recommandations offrirait de bonnes perspectives d'amélioration et de dynamisation de la gestion budgétaire de l'AGEFOP.

ANNEXE 1



SAG-BIBLIOTHEQUE

QUESTIONNAIRE

(Questionnaire administré aux Directeurs et Chefs de Service)

I/ Catégorie de l'enquête

- Directeur de service Services fonctionnels
Chef de service Services opérationnels

II/ Les responsables fonctionnels et opérationnels face au contrôle budgétaire

- 1 Demandez-vous des services au service qui s'occupe du contrôle budgétaire ?
 - Très souvent
 - Assez souvent
 - Souvent
 - Pas du tout
- 2 Quelle est la nature des prestations demandées ?
 - Aide à la budgétisation
 - Appui dans la fixation des objectifs
 - Assistance dans l'analyse et l'interprétation des résultats
 - Aide à la prise de décisions
 - Appui à la mise en œuvre des mesures correctives
- 3 Pensez-vous que le contrôle budgétaire vous aide à améliorer vos performances ?
 - Oui
 - Non
- 4 Le Contrôle budgétaire de l'AGEFOP est pour vous un service qui :
 - vise uniquement à réduire les dépenses
 - vise à augmenter les recettes
 - vise à motiver certains responsables
 - vise à sanctionner certains responsables
 - est au service uniquement de la Direction Générale
- 5 Pensez-vous que le contrôle budgétaire joue auprès de vous un rôle de
 - Conseil ?
 - Surveillance ?
 - Les deux ?
- 6 Avez-vous connaissance des outils du contrôle budgétaire ?
 - Oui
 - Non
- 7 Pensez-vous que le contrôle budgétaire peut vous aider à être plus performant à votre poste de travail ?
 - Oui
 - Non

- 8 Le contrôle budgétaire est actuellement pour vous :
- Un service de surveillance des autres services
 - Un service de conseil auprès de la Direction Générale
 - « l'œil et l'oreille » auprès de la Direction Générale
 - autre à préciser

III/ LA PLANIFICATION

- 9 Avez-vous connaissance des orientations stratégiques par un plan ?
- Oui
 - Non
- 10 Connaissez-vous les objectifs du plan dans un horizon à moyen terme ?
- Oui
 - Non
- 11 Connaissez-vous les programmes inscrits pour l'année 2003 ?
- Oui
 - Non
- 13 Etes-vous impliqué dans la fixation des objectifs (ou résultats à atteindre) par votre supérieur hiérarchique ?
- Oui
 - Non
- 14 Impliquez-vous vos subalternes immédiats dans la fixation de vos objectifs ?
- Oui
 - Non
- 15 Etablissez-vous chaque année un programme d'activités ?
- Oui
 - Non
- 16 Elaborez-vous chaque année des rapports d'activités ?
- Oui
 - Non
- 17 Elaborez-vous des rapports trimestriels d'activités ?
- Oui
 - Non
- 18 Recevez-vous des compte-rendu des réunions sur l'évolution budgétaire ?
- Oui
 - Non

IV/ LE BUDGET

- 19 Vos prévisions en matière de dépenses et/ou recettes sont-elles faites sur la base de votre programme d'activité par service
- Oui
 - Non

- 20 Le Contrôle budgétaire apporte t-il son appui technique pendant la budgétisation ?
 Oui
 Non
- 21 Le feed-back des réunions trimestrielles sur l'exécution du budget vous est-il fait régulièrement ?
 Oui
 Non
- 22 Vous est-il demandé à l'occasion des mesures tendant à accroître les recettes ou à maîtriser les dépenses ?
 Oui
 Non
- 23 Existe-il une délégation de crédits à votre connaissance ?
 Oui
 Non
- 24 Elaborez-vous des budgets par service ?
 Oui
 Non
- 25 Avez-vous déjà gagné des avantages pécuniaires dû au contrôle budgétaire ?
 Oui
 Non

V/ LE REPORTING

- 26 Les responsables des structures sous votre contrôle vous envoient—ils leurs rapports d'activités ?
 Oui
 Non
- 27 Ces rapports contiennent-ils des indicateurs budgétaires ?
 Oui
 Non
- 28 Les tenez-vous informés de votre appréciation (feed-back) ?
 Oui
 Non
- 29 Envoyez-vous vos rapports au Contrôle budgétaire ?
 Oui
 Non
- 30 Les actions ou décisions sont-elles menées ou prises après exploitation des rapports d'activités de vos subalternes ?
 Oui
 Non

VI/ LE TABLEAU DE BORD

- 31 Utilisez-vous un tableau de bord de gestion ?
 Oui
 Non
- 32 Votre tableau de bord contient-il des indicateurs financiers ?
 Oui
 Non
- 33 Le tableau de bord vous aide-il à communiquer avec votre hiérarchie ?
 Oui
 Non

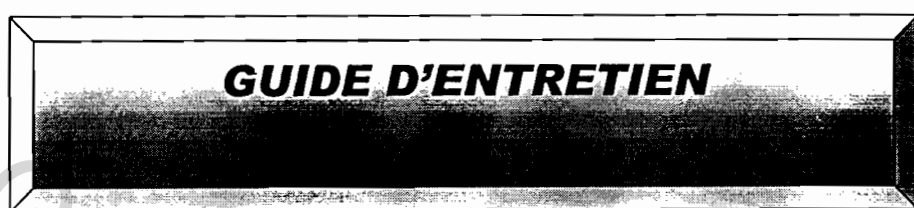
VI/ LE CONTROLE INTERNE

- 34 Les procédures budgétaires et comptables de votre service sont-elles consignées dans un manuel de procédure ?
 Oui
 Non
- 35 Des contrôles de procédures sont-ils effectués par le Service Contrôle budgétaire ?
 Oui
 Non
- 36 Arrive t-il des rejets de dépenses pour cause d'irrégularité ?
 Oui
 Non
- 37 Des contrôles inopinés sont-ils organisés ?
 Oui
 Non

VIII/ ANALYSE DES ECARTS

- 38 Avez-vous connaissance des écarts budgétaires ?
 Oui
 Non
- 39 Une explication de ces écarts vous est-elle fournie ?
 Oui
 Non
- 40 Des mesures ont-elles été prise à la suite de la constatation des écarts ?
 Oui
 Non

ANNEXE 2



CESAG-BIBLIOTHEQUE

GUIDE D'ENTRETIEN AVEC LES RESPONSABLES FONCTIONNELS ET OPERATIONNELS

I/ Présentation des missions

- 1 Pouvez-vous nous décrire sommairement les missions qui vous sont assignées ?
- 2 Ces missions sont-elles clairement définies ?
- 3 Existe-il des notes de service qui clarifient vos attributions ?

II/ Structure organisationnelle

- 4 Pensez-vous que la structure organisationnelle actuelle de votre service vous permet de réaliser vos objectifs financiers ?
Quelles critiques avez-vous à faire ?
- 5 Pensez-vous que l'organisation actuelle de l'AGEFOP en services et directions est adaptée aux objectifs budgétaires poursuivis ?
- 6 Quelles relations entretenez-vous avec le Contrôleur budgétaire dans le processus budgétaire (prévision, exécution et contrôle budgétaire)

III/ Outils utilisés

- 7 Quels sont les principaux outils que vous utilisez actuellement pour les prévisions et l'exécution budgétaire ?
- 8 Ces outils vous permettent-ils d'atteindre vos objectifs ?
- 9 Etablissez-vous des rapports d'analyse ?

IV/ La planification

- 10 Existe-il un système de planification au sein de l'AGEFOP ?
Quels sont les principaux indicateurs de vos programmes ou plans ?
- 11 Participez-vous à l'élaboration du projet de restructuration en cours ?
Sur quels volets portez-vous vos contributions ?
- 12 Quelles relations faites-vous entre la quantification du plan et l'établissement du budget ?

V/ Le budget

- 13 Prenez-vous part au processus d'élaboration du budget ?
- 14 Le budget est-il établi sur la base d'un niveau d'activité préalablement défini ?
- 15 Découle-t-il du projet de plan ?
- 16 Comment se fait le chiffrage des investissements ?
- 17 Participez-vous aux discussions budgétaires ?
- 18 Recevez-vous la ventilation des prévisions budgétaires au début de l'exercice ?
- 19 Le contrôle budgétaire est-il efficace pour vous ? Justifiez votre réponse.

VI/ La comptabilité analytique et comptabilité des matières

- 20 Pensez-vous qu'il est nécessaire d'asseoir une comptabilité analytique et une comptabilité matière ?
- 21 Quelles sont vos méthodes de calculs des coûts attendus ?
- 22 Sur quelle base la tarification des prestations est-elle faite ?

VII/ Le reporting

- 23 Comment s'opère la gestion des informations budgétaires (exécution du budget) ?
- 24 Dans vos rapports trimestriels d'activité, incluez-vous des informations financières ?
- 25 Recevez-vous en retour, les décisions prises après vos rapports ?
- 26 Recevez-vous le compte-rendu de l'exécution annuelle du budget ?

VIII/ L'évaluation de la performance

- 27 Existe-il un système d'information pour connaître les performances budgétaires de votre service ?
- 28 La Direction Générale fait-elle connaître à l'ensemble des services les réalisations budgétaires (recettes et dépenses) ?
- 29 Existe-il un système de motivation basé sur les performances budgétaires ?

IX/ Le tableau de bord

- 30 Les Directeurs et chefs de services utilisent-ils des tableaux de bord ?
- 31 Ces tableaux de bord contiennent-ils des informations financières ?
- 32 Quelle est la périodicité de mise à jour de votre tableaux de bord ?

X/ Le contrôle interne

- 33 Existe-il un manuel de procédures comptables et budgétaires ?
- 34 Existe-il des contradictions entre les informations comptables ou budgétaires livrées au cours des réunions périodiques ?

XI/ Relations avec les structures de contrôles externes

- 35 Avez-vous connaissance de l'appréciation du Conseil de Gestion sur la gestion financière et budgétaire de l'AGEFOP ?
- 36 Avez-vous connaissance de l'opinion émise par un structure externe ou un inspecteur sur la gestion budgétaire ?
- 37 Les budgets sont-ils toujours approuvés par les ministères de tutelle avant leur exécution ?

ANNEXE 3

**PLAN DU RAPPORT SPECIAL DU
CONTRÔLEUR BUDGETAIRE**

OSAG-BIBLIOTHEQUE

**DIRECTION DU CONTRÔLE
BUDGÉTAIRE**

**PLAN DU RAPPORT SPÉCIAL
DU CONTRÔLEUR
BUDGÉTAIRE**

INTRODUCTION

Rappel des textes : décret n° 81-137, article 23

Présentation de l'établissement (préciser éventuellement le nombre d'antennes régionales)

Présentation globale du budget et de son cadre d'exécution.

- . Budget initial ;
- . Remaniement budgétaire profond, (vote de l'Assemblée Nationale) s'il y a lieu ;
- . Transferts de crédits de chapitre à chapitre, (arrêté du MEF)
- . Virements de crédits à l'intérieur des chapitres, (décision Directeur EPN).
- . Douzième provisoire, gels

Observations : Il s'agit, pour ces différentes décisions modificatives, de préciser le nombre de fois, les montants, les motifs et faire des observations appropriées.

I – ANALYSE DE L'EXECUTION DU BUDGET

I.1 Exécution des recettes

- a) Ressources prévues par chapitre
- b) Recettes recouvrées par chapitre
- c) Evolution des ressources propres
- d) Justifications des écarts et observations

I.2. Exécution des dépenses

- a) Examen analytique des dépenses

- Reprise par chapitre, des dépenses suivant les indications ci-après : chapitre – libellés – prévisions - engagements effectués.
- Analyse des écarts constatés
- Analyse du rythme de consommation des crédits en rapport avec les chapitres à problèmes, et recommandations le cas échéant.

- b) Dépenses engagées et non ordonnancées (D.E.N.O)
Analyse et observations

N.B. : Les documents nécessaires à l'analyse de l'exécution des dépenses sont :

- La fiche d'enregistrement chronologique des dépenses ou fiche d'opérations ;
- L'état mensuel d'exécution du budget de l'EPN, (cf décret n° 81-137, article 21).

II - ANALYSE DE LA GESTION FINANCIERE

II.1 Trésorerie

- a) Liquidités disponibles (CAA, TESOR...)
- b) Espèces en caisse (Agence Comptable)
- c) Rapprochement, mois par mois, des situations de trésorerie et de celles des dépenses engagées mois par mois.

II.2 Créances

- a) Créances à recouvrer
- b) Créances incertaines
- c) Evolution des créances sur les trois derniers exercices.

II.3 Dettes

- a) Les dettes fournisseurs
- b) Les dettes secteur public (Impôts, CNPS, CGRAE)
- c) Autres dettes
- d) Evolution de la dette sur les trois derniers exercices.

II.4 Résultat budgétaire

- de l'exercice
- des exercices antérieurs
- évolution et analyse

II.5 Situation du patrimoine

- Acquisitions nouvelles
- Valeur comptable de fin d'exercice
 - Amortissement
 - Patrimoine amorti (valeur de cession)
 - Patrimoine non amorti.

III - CONCLUSION

Régularité des opérations budgétaires,

Délai de production du rapport administratif de l'ordonnateur ,

Délai de production du compte financier l'agent comptable,

Concordance des situations et observations générales,

Recommandations et perspectives d'avenir.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

ANNEXE 4

**ETAT D'EXECUTION DES
DEPENSES BUDGETAIRES**

QESAG-BIBLIOTHEQUE

ETAT D'EXECUTION DES DEPENSES

TITRE 1 - FONCTIONNEMENT

BUDGET GLOBAL

Article	Libellé	Dotation initiale	Dotation après transfert	Engagements		Total	Disponible	Taux d'exécution
				Antérieurs	Mois			
600 ACHATS MARCHANDISES ET MATIERES								
6001	ACHATS DE MARCHANDISES	0	0	0	0	0	0	0,00
6002	MATIERE D'OEUVRES	31 053 000	31 053 000	7 654 068	4 143 816	11 797 884	19 255 116	37,99
6009	AUTRES MATIERES	0	0	0	0	0	0	0,00
Total Chapitre : 600		31 053 000	31 053 000	7 654 068	4 143 816	11 797 884	19 255 116	37,99
610 ELECTRICITE ET EAU								
6102	ELECTRICITE	4 000 000	4 000 000	1 749 883	0	1 749 883	2 250 117	43,75
6103	EAU	3 000 000	3 000 000	788 159	349 755	1 137 914	1 862 086	37,93
6104	GAZ	0	0	0	0	0	0	0,00
Total Chapitre : 610		7 000 000	7 000 000	2 538 042	349 755	2 887 797	4 112 203	41,25
611 CARBURANT ET LUBRIFIANT								
6116	CARBURANTS ET LUBRIFIANTS	107 000 000	107 000 000	107 000 000	0	107 000 000	0	100,00
Total Chapitre : 611		107 000 000	107 000 000	107 000 000	0	107 000 000	0	100,00
619 AUTRES FOURNITURES D'EXPLOITATION								
6190	FOURNITURES DE BUREAU	63 300 000	72 896 767	61 633 065	1 208 874	62 841 939	10 054 828	86,21
6191	FOURNITURES INFORMATIQUES	32 090 000	29 223 494	19 550 900	0	19 550 900	9 672 594	66,90
6192	FOURNITURES TECHNIQUES	17 300 000	7 954 770	3 216 170	1 731 100	4 947 270	3 007 500	62,19
6193	FOURNITURES D'HYGIENE ET DE SANTE	2 900 000	536 360	41 890	243 600	285 490	250 870	53,23
6196	PIECES DE RECHANGE DE VEHICULE	4 000 000	0	0	0	0	0	0,00
6197	PNEUMATIQUE	4 000 000	11 779 169	10 144 909	310 476	10 455 385	1 323 784	88,76
6199	AUTRES FOURNITURES D'EXPLOITATION	6 610 000	7 809 440	45 000	399 204	444 204	7 365 236	5,69
Total Chapitre : 619		130 200 000	130 200 000	94 631 934	3 893 254	98 525 188	31 674 812	75,67
620 / TRANSPORTS ET FRETS								
6201	TRANSPORT DE PERS (SAUF PERS)	0	0	0	0	0	0	0,00
6209	AUTRES FRAIS DE TRANSPORT	0	0	0	0	0	0	0,00
Total Chapitre : 620		0	0	0	0	0	0	0,00

ETAT D'EXECUTION DES DEPENSES

TITRE 1 - FONCTIONNEMENT

BUDGET GLOBAL

Article	Libellé	Dotation initiale	Dotation après transfert	Engagements			Disponible	Taux d'exécution
				Antérieurs	Mois	Total		
631 LOYERS, LEASING ET CHARGES LOCATIVES								
6313	LOYER ET LEASING SUR MATERIELS INFOR	0	0	0	0	0	0	0,00
6319	LOYER ET LEASING SUR AUTRES MATERIEL	5 000 000	5 000 000	2 790 000	192 000	2 982 000	2 018 000	59,64
Total Chapitre : 631		5 000 000	5 000 000	2 790 000	192 000	2 982 000	2 018 000	59,64
632 ENTRETIEN ET REPARATION								
6321	ENTRETIEN ET REPARATION BATIMENTS	38 200 000	12 127 590	4 087 874	3 662 158	7 750 032	4 377 558	63,90
6325	ENTRETIEN MACHINES ET ENGIN	31 800 000	34 246 993	1 620 460	7 421 025	9 041 485	25 205 508	26,40
6326	ENTRETIEN REPARATION VEHICULE	22 000 000	32 991 457	13 478 376	7 831 245	21 309 621	11 681 836	64,59
6329	AUTRES FRAIS D'ENTRETIEN ET REPARATI	8 400 000	21 033 960	2 820 540	17 312 480	20 133 020	900 940	95,72
Total Chapitre : 632		100 400 000	100 400 000	22 007 250	36 226 908	58 234 158	42 165 842	58,00
633 P.T.T.								
6331	POSTE	1 150 000	315 620	195 120	0	195 120	120 500	61,82
6332	TELECOMMUNICATION	13 800 000	45 644 380	21 523 498	3 801 384	25 324 882	20 319 498	55,48
6339	AUTRES FRAIS DE TRANSMISSIONS	1 050 000	40 000	0	0	0	40 000	0,00
Total Chapitre : 633		46 000 000	46 000 000	21 718 618	3 801 384	25 520 002	20 479 998	55,48
634 FRAIS DE RECEPTION								
6340	FRAIS DE RECEPTION	7 440 000	7 440 000	1 513 090	199 800	1 712 890	5 727 110	23,02
Total Chapitre : 634		7 440 000	7 440 000	1 513 090	199 800	1 712 890	5 727 110	23,02
635 FORMATION PROFESSIONNELLE								
6351	ORGANISATION DETUDE ET ASSISTANCE	12 000 000	29 066 800	8 767 500	10 705 000	19 472 500	9 594 300	66,99
6352	PROFESSEURS VACATAIRES	31 500 000	14 433 200	9 047 200	1 058 000	10 105 200	4 328 000	70,01
Total Chapitre : 635		43 500 000	43 500 000	17 814 700	11 763 000	29 577 700	13 922 300	67,99

ETAT D'EXECUTION DES DEPENSES TITRE 1 - FONCTIONNEMENT

BUDGET GLOBAL

Article	Libelle	Dotation initiale	Dotation après transfert	Engagements			Disponible	Taux d'exécution
				Antérieurs	Mois	Total		
636 FRAIS FONC. CONTROLÉ BUDGETAIRE								
6360	FRAIS DE PERSONNEL	1 500 000	1 500 000	1 000 000	125 000	1 125 000	375 000	75,00
6361	FOURNITURES DE BUREAU	4 000 000	4 000 000	0	0	0	4 000 000	0,00
6362	FOURNITURES TECHNIQUES	1 000 000	2 000 000	504 000	0	504 000	1 496 000	25,20
6369	AUTRES FRAIS DE FONCTIONNEMENT	1 000 000	0	0	0	0	0	0,00
Total Chapitre : 636		7 500 000	7 500 000	1 504 000	125 000	1 629 000	5 871 000	21,72
637 SOUS TRAITANCE OPERATIONS PROGRAMMEES								
6370	OPERATIONS PROGRAMMEES ET SOUS TR	119 000 000	119 000 000	98 576 526	19 008 000	117 584 526	1 415 474	98,81
Total Chapitre : 637		119 000 000	119 000 000	98 576 526	19 008 000	117 584 526	1 415 474	98,81
638 FRAIS FONCTIONNEMENT AGENCE COMPTABLE								
6380	FRAIS DE PERSONNEL	3 600 000	3 600 000	2 400 000	300 000	2 700 000	900 000	75,00
6381	FOURNITURES DE BUREAU	4 000 000	3 909 786	339 700	1 977 120	2 316 820	1 592 966	59,26
6382	FOURNITURES TECHNIQUES	900 000	755 444	481 700	273 744	755 444	0	100,00
6389	AUTRES FRAIS DE FONCTIONNEMENT	0	234 770	0	31 820	31 820	202 950	13,55
Total Chapitre : 638		8 500 000	8 500 000	3 221 400	2 582 684	5 804 084	2 695 916	68,28
639 AUTRES SERVICES								
6391	LOCATION MAIN D'OEUVRE	1 500 000	0	0	0	0	0	0,00
6393	COMMISSIONS, COURTAGES	455 120 000	414 716 356	294 227 973	32 348 051	326 576 024	88 140 332	78,75
6394	PUBLICITE	31 050 000	77 720 344	15 720 000	-1 650 060	14 069 940	63 650 404	18,10
6395	ABONNEMENTS ET DOCUMENTATIONS	15 000 000	8 862 500	115 730	0	115 730	8 746 770	1,31
6399	SERVICES EXTERIEURS AUTRES	7 300 000	8 670 800	7 210 800	0	7 210 800	1 460 000	83,16
Total Chapitre : 639		509 970 000	509 970 000	317 274 503	30 697 991	347 972 494	161 997 506	68,23
640 CHARGES PERMANENTES								
6401	ASSURANCES	25 000 000	24 510 000	21 869 266	0	21 869 266	2 640 734	89,23
6402	CHARGES PERMANENTES AUTRES	0	490 000	117 500	-117 500	0	490 000	0,00
Total Chapitre : 640		25 000 000	25 000 000	21 986 766	-117 500	21 869 266	3 130 734	87,48

ETAT D'EXECUTION DES DEPENSES TITRE 1 - FONCTIONNEMENT

BUDGET GLOBAL

Article	Libellé	Dotation initiale	Dotation après transfert	Engagements			Disponible	Taux d'exécution
				Antérieurs	Mois	Total		
649 CHARGES EXCEPTIONNELLES								
6495	AGIOS BANCAIRES, FRAIS DE TENUES COM	0	0	0	0	0	0	0,00
6496	REMBOURSEMENT A TIERS	2 500 000	1 298 400	0	1 087 500	1 087 500	210 900	83,76
6497	PENALITE	0	0	0	0	0	0	0,00
6499	AUTRES CHARGES EXCEPTIONNELLES	0	1 201 600	0	0	0	1 201 600	0,00
Total Chapitre : 649		2 500 000	2 500 000	0	1 087 500	1 087 500	1 412 500	43,50
650 FRAIS CHARGES PERSONNEL PERMANENT								
6500	SALAIRES ET APPOINTEMENT DU PER.PERS	75 359 000	75 224 000	49 990 784	6 134 221	56 125 005	19 098 995	74,61
6505	TRANSPORT DU PERS. PERMANENT	3 165 000	3 330 000	2 220 000	270 000	2 490 000	840 000	74,77
6507	CGRAE PART EMPLOYEUR	6 576 000	6 546 000	4 159 070	512 110	4 671 180	1 874 820	71,36
Total Chapitre : 650		85 100 000	85 100 000	56 369 854	6 918 331	63 286 185	21 813 815	74,37
654 INDEMNITES ET FRAIS DE MISSION								
6541	MISSION EN CI	25 000 000	25 000 000	10 858 050	252 000	11 110 050	13 889 950	44,44
6542	MISSION HORS CI	15 000 000	15 000 000	11 798 300	0	11 798 300	3 201 700	78,66
6549	AUTRES FRAIS DE MISSION	0	0	0	0	0	0	0,00
Total Chapitre : 654		40 000 000	40 000 000	22 656 350	252 000	22 908 350	17 091 650	57,27
655 ASSISTANCE TECHNIQUE PUBLIQUE								
6550	ASSISTANCE TECHNIQUE PUBLIQUE	0	0	0	0	0	0	0,00
Total Chapitre : 655		0	0	0	0	0	0	0,00
661 TAXES ET IMPOTS DIRECTS								
6613	TAXES ET IMPOTS DIRECTS	1 000 000	1 000 000	549 672	67 671	617 343	382 657	61,73
Total Chapitre : 661		1 000 000	1 000 000	549 672	67 671	617 343	382 657	61,73
670 FRAIS FINANCIERS								
6700	FRAIS FINANCIERS	0	0	0	0	0	0	0,00
Total Chapitre : 670		0	0	0	0	0	0	0,00

**ETAT D'EXECUTION DES DEPENSES
 TITRE 1 - FONCTIONNEMENT**

Année : 2002

Mois de Septembre

N° 5

BUDGET GLOBAL

Article	Libelle	Dotation initiale	Dotation après transfert	Engagements			Disponible	Taux d'exécution
				Antérieurs	Mois	Total		
691	DOTATION TITRE II							
6910	DOTATION TITRES II	0	0	0	0	0	0	0,00
Total Chapitre : 691		0	0	0	0	0	0	0,00
TOTAL DES EMPLOIS DU TITRE 1		1 276 163 000	1 276 163 000	799 806 773	121 189 594	920 996 367	355 166 633	72,17

CESAG-BIBLIO

ETAT D'EXECUTION DES DEPENSES

TITRE 2 - INVESTISSEMENT

BUDGET GLOBAL

Article	Libellé	Dotation initiale	Dotation après transfert	Engagements			Disponible	Taux d'exécution
				Antérieurs	Mois	Total		
201 FRAIS D'ETUDE ET DE RECHERCHE								
2010	FRAIS D'ETUDE ET DE RECHERCHE	0	0	0	0	0	0	0,00
Total Chapitre : 201		0	0	0	0	0	0	0,00
221 CONSTRUCTION D'EXPLOITATION								
2213	BATIMENTS ADMINISTRATIFS	200 000 000	200 000 000	33 588 000	0	33 588 000	166 412 000	16,79
2219	AUTRES CONSTRUCTIONS D'EXPLOITATION	0	0	0	0	0	0	0,00
Total Chapitre : 221		200 000 000	200 000 000	33 588 000	0	33 588 000	166 412 000	16,79
222 EQUIPEMENT CONTRÔLE BUDGETAIRE								
2220	EQUIPEMENTS CONTRÔLE BUDGETAIRE	2 500 000	2 500 000	0	2 499 999	2 499 999	1	100,00
Total Chapitre : 222		2 500 000	2 500 000	0	2 499 999	2 499 999	1	100,00
224 MATERIEL ET OUTILLAGE								
2241	MATERIEL	31 438 000	27 338 000	12 751 879	11 957 790	24 709 669	2 628 331	90,39
2242	OUTILLAGE	7 000 000	11 100 000	2 087 038	1 719 240	3 806 278	7 293 722	34,29
2244	ENGINS	0	0	0	0	0	0	0,00
Total Chapitre : 224		38 438 000	38 438 000	14 838 917	13 677 030	28 515 947	9 922 053	74,19
225 MATERIEL DE TRANSPORT								
2250	MATERIEL DE TRANSPORT	20 000 000	20 000 000	20 000 000	0	20 000 000	0	100,00
Total Chapitre : 225		20 000 000	20 000 000	20 000 000	0	20 000 000	0	100,00
226 MOBILIER, MAT, AGENCE DE BUREAU								
2261	MOBILIER DE BUREAU	15 000 000	4 090 468	327 528	0	327 528	3 762 940	8,01
2262	MACHINES COMPTABLES ET EQUIPEMENTS	52 000 000	59 128 660	52 437 348	840 000	53 277 348	5 851 312	90,10
2263	AGENCEMENTS, AMENAGEMENTS, INST BU	22 438 000	20 284 472	1 527 017	6 108 595	7 635 612	12 648 860	37,64
2269	AUTRES MATERIELS	3 515 000	9 449 400	0	0	0	9 449 400	0,00
Total Chapitre : 226		92 953 000	92 953 000	54 291 893	6 948 595	61 240 488	31 712 512	65,88

**ETAT D'EXECUTION DES DEPENSES
 TITRE 2 - INVESTISSEMENT**

Année : 2002
 Mois de Septembre

N° 2

BUDGET GLOBAL

Article	Libelle	Dotation initiale	Dotation après transfert	Engagements			Disponibilité	Taux d'exécution
				Antérieurs	Mois	Total		
228	EQUIPEMENT AGENCE COMPTABLE							
2280	EQUIPEMENTS AGENCE COMPTABLE	2 000 000	2 000 000	1 920 000	0	1 920 000	80 000	96,00
Total Chapitre : 228		2 000 000	2 000 000	1 920 000	0	1 920 000	80 000	96,00
TOTAL DES EMPLOIS DU TITRE 2		355 891 000	355 891 000	124 638 810	23 125 624	147 764 434	208 128 566	41,52

CESAG-BIBLIO

BIBLIOGRAPHIE

CESAG-BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

- 1 - **ALAZRD** Claude et **SEPARI** Sabine (1998) : Contrôle de Gestion ; Edition Dunod , Paris , 4^e édition.
- 2 - **BESCOS** Pierre Laurent et collaborateurs (1997) : Contrôle de Gestion et Management ; Editions Montchrestien EJA , 4^e édition.
- 3 - **BOISVERT** Hugues (1991) : Le Contrôle de Gestion – vers une pratique renouvelée ; Editions du Nouveau Pédagogique.
- 4 - **BOISVERT** Hugues (1995) : La Comptabilité de Management ; Editions du Nouveau Pédagogique Inc. (ERPI) , Montréal.
- 5 - **BOUQUIN** Henri (2001) : Contrôle de Gestion , Edition Presses Universitaires de France (PUF), 5^e édition, Paris.
- 6 - **CNCC** (1992) : Appréciation du Contrôle Interne ; Collection note d'information n°3.
- 7 - **COOPERS** et **LYBRAND** (1998) : La Nouvelle Pratique du Contrôle Interne ; Les Editions d'Organisation.
- 8 - **DAYAN** Armand et Collaborateurs (1999) : Manuel de Gestion ; Volume 1 , Ellipses Edition Marketing SA , Paris , 1^e édition , 6^e tirage.
- 9 - **DECRET** n° 92-316 du 15 Mai 1992 Portant création de l'AGEFOP et déterminant ses attributions, son organisation et son fonctionnement.
- 10 - **DEMEESTERE** René, **LORINO** Philippe, **MOTTIS** Nicolas (1997) : Contrôle de Gestion et Pilotage, Collection Connaître et Pratiquer la Gestion, Editions Nathan, Paris.
- 11 - **FORTIN** Jacques, **MANDRON** A., **VEZINA** M. (1999) : Pratiques de contrôle budgétaire, Edition Itée.
- 12 - **GARMILIS** Ali , **ARNAUD** , **VIGNON** Dominique (1992) : Le Contrôle de gestion... en action ; Les Editions Liaison , Paris.
- 13 - **GERVAIS** Michel (1994) : Contrôle de Gestion par le système budgétaire, Edition Vuibert, Paris.

- 14 - **GERVAIS** Michel (2000) : Contrôle de Gestion , Collection GESTION , Edition Economica , Paris.
- 15 - **GUEDJ** Norbert (1995) : Le Contrôle de Gestion pour améliorer la performance de l'entreprise ; Les Editions d'Organisation.
- 16 - **HELLRIED** Don, **SLOCUM** John, **WOODMAN** Richard (1998) : Management des organisations ; Editions Nouveaux Horizons.
- 17- **INSTRUCTION** (ministérielle) N° 98 MEF du 5 Juillet 1990 Relative aux modalités d'Application Des Dispositions du Décret N° 81-137 du 18 Février 1981 Portant Régime Financier et Comptable des EPN , Côte d'Ivoire , Fascicules n°1 & n°2.
- 18 - **KAPLAN** Robert et **NORTON** David (1998) : Le tableau de bord prospectif, pilotage stratégique : Les 4 axes de succès ; Les Editions d'Organisation.
- 19 - **KEISER** Anne Marie (1995) : Contrôle Budgétaire et Décisions ; Editions ESKA.
- 20 - **LANGOIS** Georges et **BONNIER** Carole (1998) : Contrôle de Gestion : Editions Foucher.
- 21 - **LECLERE** Didier (1994) : Gestion budgétaire, Editions Eyrolles, Paris.
- 22 - **LECLERE** Didier (2001) : Contrôle de Gestion ; INTEC & CNED , Fascicule 8/8, Paris.
- 23 - **LEVENE** Jean Pierre (1998) : Gestion Comptable : Analyser coûts et budgets ; Editions Foucher , Paris.
- 24 - **LOCHARD** Jean (1986) : Le Contrôle Budgétaire ou le Jeu de Vérité ; Les Editions d'Organisation.
- 25 - **LOI** (parlementaire) n° 98-388 du 2 Juillet 1998 fixant les règles générales relatives aux EPN et portant création de catégories d'EPN et abrogeant la loi n° 80-1070 du 13 Septembre 1980.
- 26 – **MALO** Jean Louis et **MATHE** Jean Charles (1998) : L'Essentiel du Contrôle de Gestion ; Les Editions d'Organisation.
- 27 - **PARE** Dramane Raphaël (2000) : Pratique du contrôle de gestion dans une institution de sécurité sociale : Cas de la CNSS-BURKINA, Mémoire de fin d'études, DESS en Audit International et Contrôle, CESAG, Décembre.
- 28 - **PODA** K. Simon (2002) : Pratique du contrôle budgétaire dans un Hôpital public : Cas de l'Hôpital National YALGADO OUEDRAOGO de Ouagadougou, Mémoire de fin d'études, DESS en Audit International et Contrôle, CESAG, Février.
- 29 - **PROJET DE DECRET** (2001) portant modification des attributions, de l'organisation et du fonctionnement de l'AGEFOP.

30 - **ROUACHE** Michel et **NAULLEAU** Gérard (1998) : Le Contrôle de Gestion Bancaire et Financier ; Les Editions d'Organisation.

31 - **VOYER** Pierre (1999) : Tableau de bord de gestion et indicateurs de la performance de l'entreprise ; Presses de l'Université du Québec , 2^e édition.

32 - **YAZI** Moussa (2001) : Cours de Comptabilité de Management , CESAG.

33 - **YAZI** Moussa (2002) : Cours de Contrôle de Gestion , CESAG.

CESAG-BIBLIOTHEQUE