



Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

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

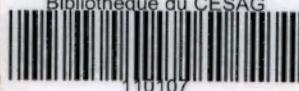
**Maîtrise Professionnelle
des Techniques Comptables et
Financières
(MPTCF)
(2009-2010)**

Mémoire de fin de formation

THEME

**CONTRIBUTION A L'AMELIORATION DES
OUTILS DU CONTROLE BUDGETAIRE :
CAS DU CENTRE AFRICAIND'ETUDES
SUPERIEURES EN GESTION (CESAG)**

Bibliothèque du CESAG



Présenté par :

AYE AYE GABRIEL

Dirigé par :

M. KOUASSI ALEXIS

**SOUS-DIRECTEUR DU CONTROLE
DE GESTION DU CESAG**

Avril 2011

DEDICACE

Je dédie ce travail à :

- mon père AYE SEKELO DAMAS et à ma mère KELIGNON DJOUKOU LOUISE qui m'ont permis de suivre un cursus scolaire normal.
- mon cousin pasteur ZAME JONAS, qui a été pour moi un conseiller et un soutien financier, matériel et spirituel.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Mes remerciements vont à l'endroit de l'ensemble des personnes qui ont contribué à la réalisation de ce mémoire. En particulier, à mon directeur de mémoire et maitre de stage, Monsieur KOUASSI Alexis, sous-directeur du contrôle de gestion du CESAG, qui a soutenu et guidé ce travail.

Aussi, j'exprime mes remerciements à tous mes enseignants et à la direction de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance (ISCBF), en particulier à Monsieur Moussa YAZI.

Enfin, il convient pour moi de remercier vivement :

- ma fiancée SAMASSI NASSANABA RUTH, pour son inexprimable soutien ;
- ma grande famille AYE au sud-ouest de la Cote d'ivoire ;
- l'église évangélique Foursquare de Cocody-Abidjan avec à sa tête l'Apôtre GNEPE MARIUS, pour le soutien spirituel, financier et matériel ;
- mes voisins à la médina rue 22&17 pour leur encouragement et l'humeur joyeuse qui a incarné notre collaboration.

SIGLES ET ABREVIATIONS

ABC, Activity Based Costing

BCEAO: Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest

BF : Budget flexible

BS : Budget Standard

CAB: Chiffre d'Affaire budgétisé

CAR: Chiffre d'Affaire réel

CEAO : Communauté Economique de l'Afrique de l'Ouest.

CESAG : Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion.

Cr : Coût réel

Cs : Coût Standard,

DEVE : Direction des Etudes et de la Vie Estudiantine.

DG : Direction Générale

E/Mcp : Ecart de la Marge sur Coût de production

E/Q : écart sur quantité.

E/RT : Ecart sur Rendement Théorique.

Qp : Quantité préétablie

Qr : Quantité réelle

SDFB : Sous-direction de finance et du budget.

UEMOA : Union Economique Monétaire Ouest Africain

LISTE DES FIGURES ET TABLEAUX

Figure 1: Schéma présentant la différence de traitement comptable.....	23
Figure 2: Schéma du modèle d'analyse.	32
Tableau 1: Le contrôle budgétaire dans la fonction approvisionnement.....	14
Tableau 2: tableau des ratios.	15
Tableau 3: Contrôle budgétaire dans la fonction investissement.	16
Tableau 4: Présentation détaillée des différentes variables du modèle d'analyse.	32
Annexe 1: Les différences d'incorporation.....	62
Annexe 2: Différence d'inventaire et de cession d'imputation.	63
Annexe 3: Détermination des indicateurs de performance.....	64
Annexe 4: Organigramme du CESAG.....	65
Annexe 5: périodicité et rôle des acteurs dans le contrôle budgétaire.	66
Annexe 6: Les tableaux de bord budgétaires du CESAG.....	78

TABLE DES MATIERES

DEDICACE	i
REMERCIEMENTS	ii
SIGLES ET ABREVIATIONS	iii
LISTE DES FIGURES ET TABLEAUX	iv
TABLE DES MATIERES	v
INTRODUCTION GENERALE	1
PARTIE I: CONCEPTS, DEFINITIONS ET Outils DU CONTROLE BUDGETAIRE	7
Chapitre 1 : Les notions essentielles du contrôle budgétaire	9
1.1 Les différentes définitions du contrôle budgétaire.	9
1.1.1 Contrôle à postériori.	9
1.1.2 Contrôle à priori.....	10
1.2 Les objectifs du contrôle budgétaire.....	11
1.2.1 La prévision	11
1.2.2 La gestion des ressources.....	12
1.2.3 L'évaluation	12
1.3 Le contrôle budgétaire et les fonctions de l'entreprise.....	13
1.3.1 Le contrôle budgétaire et la fonction approvisionnement	13
1.3.2 Le contrôle budgétaire et la fonction investissement.....	15
1.3.3 Le contrôle budgétaire et la fonction de production	17

1.3.4	Le contrôle budgétaire et la fonction commerciale	18
Chapitre2 : Les outils du contrôle budgétaire dans l'entreprise.		20
2.1	L'analyse des écarts.....	20
2.1.1	L'objet de l'analyse des écarts.....	20
2.1.2	Les principes de l'analyse des écarts.	21
2.1.3	La contribution de l'analyse des écarts au contrôle budgétaire	22
2.2	Calcul des coûts.....	22
2.2.1	Calcul des coûts complet par la méthode des sections homogènes.	23
2.2.2	Calcul des coûts par la méthode ABC	24
2.2.3	L'apport du calcul des coûts au contrôle budgétaire.	25
2.3	Le tableau de bord budgétaire.....	25
2.3.1	Définition du tableau de bord.....	26
2.3.2	Détermination des indicateurs de performance	26
2.3.3	Détermination des indicateurs de pilotage	27
2.3.4	L'apport du tableau de bord au contrôle budgétaire.....	28
2.4	Le benchmarking dans les entreprises.....	28
2.4.1	Définition du benchmarking	28
2.4.2	L'objectif du benchmarking dans l'entreprise	29
2.4.3	L'apport du benchmarking au contrôle budgétaire.....	29
Chapitre 3 : Méthodologie de recherche		31
3.1	Construction du modèle d'analyse.	31

3.1.1	Schématisation du modèle d'analyse	32
3.2	Collecte des données	34
3.2.1	Sélection de l'échantillon.....	35
3.2.2	Outils des collectes des données.....	35
3.3	Méthodes d'analyse des données.....	36
CONCLUSION DE LA PARTIE I		38
PARTIE 2 :		39
CONTRIBUTION A L'AMELIORATION DES OUTILS DU CONTROLE BUDGETAIRE DU CESAG.....		39
Chapitre 4 : Présentation du CESAG		41
4.1	Missions et activités principales du CESAG.....	41
4.1.1	Mission.....	41
4.1.2	Les activités principales du CESAG.....	42
4.2	Organisation et fonctionnement du CESAG.....	42
4.2.1	Le conseil d'administration	43
4.2.2	La Direction Générale.....	43
4.2.3	Le secrétariat Général	43
4.2.4	La Direction Financière et Comptable (DFC)	44
4.2.5	La Direction des Etudes et de la Vie Estudiantine (DEVE)	44
4.2.6	Les Instituts.....	45
4.3	Les acteurs et les périodicités du contrôle budgétaire du CESAG.....	45

4.3.1 Les périodicités des outils.....	46
4.3.2 Les intervenants du contrôle budgétaire du CESAG.	46
Chapitre 5 : PRESENTATION DES OUTILS DU CONTROLE BUDGETAIRE	48
5.1 Le benchmarking.	48
5.2 Le calcul des coûts.....	49
5.3 Le Tableau de bord budgétaire du CESAG.	49
5.4 L'analyse des écarts.....	51
CHAPITRE 6 : ANALYSE ET RECOMMANDATION	54
6.1 Analyse des outils du contrôle budgétaire du CESAG.....	54
6.1.1 Forces et faiblesses du benchmarking	54
6.1.2 Forces et faiblesses du calcul des coûts.....	55
6.1.3 Forces et faiblesses du tableau de bord	55
6.2 Les recommandations	56
6.2.1 Les recommandations sur le benchmarking.	56
6.2.2 Recommandations pour l'amélioration des tableaux de bord.	56
6.2.2 Proposition pour amélioration du calcul des coûts du CESAG.	57
CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE	58
CONCLUSION GENERALE	59
ANNEXES	61
BIBLIOGRAPHIE	82

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

Après la crise économique de 1929 et la seconde guerre mondiale, des mutations sont intervenues au niveau des environnements économique, social et technologique.

Les entreprises, pour répondre et résister à cette évolution sont obligées de revoir et adapter leurs outils de production, la structure et le fonctionnement de leur organisation. Elles doivent donc aussi réfléchir à des évolutions de leurs outils de gestion et au contrôle de gestion en particulier.

Ainsi, de la comptabilité industrielle, on passe à la comptabilité de management en passant par la comptabilité analytique. Les techniques de la recherche opérationnelle font leurs apparitions dans la gestion des entreprises. De nouveaux outils dont le contrôle budgétaire sont développés, affinés et utilisés par les entreprises de toutes tailles.

Aujourd'hui, le contrôle de gestion est présent dans toutes les entreprises ou au moins, ses outils sont utilisés dans toutes les entreprises publiques ou privés. Chaque organisation, l'adapte ou l'utilise en fonction de ses objectifs, ses capacités et de ses moyens.

Pour MAHE & BORIES (2009 :69) le contrôle de gestion est « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation. »

Les entreprises se préoccupent de plus en plus du bon fonctionnement de leur budget. Un contrôle budgétaire obligatoire est désormais l'affaire de tous.

C'est un constat que le contrôle budgétaire dans son déroulement peut être comparé à un thermostat présentant les étapes suivantes :

- le réglage de la température, c'est-à-dire la conception des plans ou l'établissement des budgets ;
- lecture de la température ambiante ou l'enregistrement des résultats ;

- comprenant le calcul des écarts, elle peut être assimilée à un mécanisme comparant la température ambiante (le résultat) à la température voulue (la prévision, le plan) : si l'écart entre les températures est jugé significatif, le thermostat déclenche l'appareil de chauffage.

A travers cette illustration, on peut retenir que le contrôle du budget au sein d'une entreprise est un véritable outil de communication ; car il permet aux différents services d'échanger des informations complémentaires afin de prendre des mesures correctives si nécessaires.

Le contrôle budgétaire tel que présenté ci-dessus est aussi présent dans les établissements d'enseignement et de formation. Dans les universités publiques de chaque pays par exemple, l'Etat alloue un budget à chaque faculté qui a la responsabilité de mener à bien la gestion des ressources disponibles. Il est donc nécessaire pour la présidence de chacune de ces Universités de mettre un contrôle en place pour non seulement apprécier l'activité de chaque faculté mais aussi, apporter des actions correctives appropriées.

A l'instar des universités, le Centre Africain d'Etudes supérieures en gestion (CESAG) situé à Dakar au Sénégal se préoccupe également du meilleur usage de son budget.

Si la plupart des recettes du CESAG provient du paiement de la scolarité de ses stagiaires et séminaristes, les gestionnaires devront avec rigueur se rassurer si les prévisions sont une réalité dans leur réalisation. Aussi, les dépenses telles que la rémunération du personnel, enseignants et toutes les autres charges, nécessitent un contrôle précis pour des prises de décisions objectives.

En effet, le CESAG dispose d'un personnel chargé du contrôle de sa gestion en général et le contrôle de son budget en particulier. Cependant, le contrôle budgétaire dans son exercice laisse apparaître une insuffisance. En clair, le contrôle budgétaire de ce centre n'est que partiel dans son déroulement.

Les causes de ce problème nous interpellent. Ce sont :

- les nombreuses tâches autres que le contrôle budgétaire à la charge du contrôleur de gestion ;
- le CESAG ne dispose que d'un seul contrôleur de gestion ;
- le CESAG ayant essentiellement pour mission la formation, la consultation et les séminaires, cette mission laisse croire à sa classe dirigeante que la pratique du contrôle budgétaire n'est pas nécessaire au même titre que dans les entreprises commerciales et industrielles.

Les causes probables étant énumérées ; les conséquences suivantes sont inévitables :

- les dépenses risquent de ne pas être budgétisées dans leur totalité ;
- même si les dépenses sont toutes budgétisées, certaines ne peuvent être opportunes ;
- le non respect du budget ;
- les ajustements et les corrections des écarts pourront être entachés d'erreurs.

En somme, l'usage des outils du contrôle du budget ne sera que partiel.

Pour éviter toutes ces conséquences ci-dessus, nous proposons les solutions suivantes :

- Procéder à un recrutement pour accroître le nombre de contrôleurs ;
- former le personnel aux critères de choix des outils du contrôle budgétaire ;
- Procéder à l'amélioration des outils du contrôle budgétaire.

De ces solutions possibles, vu le coût et les difficultés que pourraient engendrer les deux premières options, la dernière option nous semble la plus intéressante.

En conclusion, l'amélioration des outils du contrôle budgétaire reste notre choix puisqu'il nous sera moins onéreux.

En vérité, la performance d'un contrôle budgétaire dépend du bon usage de ses outils.

C'est pour quoi, nous nous posons la question de savoir :

- Comment améliorer les outils du contrôle budgétaire du CESAG ?

En d'autres termes :

- comment évaluer ces outils du contrôle budgétaire ?
- quelle est la méthode adéquate pour améliorer les outils du contrôle budgétaire du CESAG ?
- quels sont les variables qui influencent ces outils ?

Pour répondre à toutes ces préoccupations, le thème suivant sera l'objet de notre étude :

« Contribution à l'amélioration des outils du contrôle budgétaire : cas du CESAG. »

L'objectif général de cette étude est d'apporter notre contribution à l'amélioration des outils du contrôle budgétaire du CESAG afin d'avoir un dispositif budgétaire plus performant.

Les objectifs spécifiques qui en découlent sont les suivants :

- connaître la pertinence de chaque outil ;
- avoir une idée claire des variables qui influencent ces outils ;
- se rassurer que le suivi budgétaire se déroule de manière à éviter un écart considérable;
- faire des recommandations visant à l'amélioration du système d'évaluation des outils du contrôle budgétaire.

L'intérêt de notre étude se situe à deux niveaux :

- pour nous-mêmes :

Renforcer nos connaissances sur le contrôle budgétaire et ces outils à travers la revue de littérature ;

Renforcer notre capacité intellectuelle, opérationnelle et notre aptitude dans l'utilisation des outils d'analyse.

- pour le CESAG

Aider les décideurs à améliorer les outils du contrôle budgétaire avec l'ébauche de nouvelles techniques d'analyse de ceux-ci.

Fournir une documentation supplémentaire en outils du contrôle budgétaire et notamment dans l'analyse de l'amélioration de ces outils.

Notre étude comprend deux parties :

- concepts, définitions et outils du contrôle budgétaire dans l'entreprise ;
- contribution à l'amélioration des outils du contrôle budgétaire du CESAG.

La première partie qui nous permettra de parcourir les notions et outils du contrôle budgétaire dans les entreprises s'achèvera par une méthodologie de recherche. La seconde partie sera d'abord consacrée à la présentation du CESAG, ensuite traitera les outils du contrôle budgétaire en son sein et se terminera par des recommandations.

**PARTIE I: CONCEPTS, DEFINITIONS ET
OUTILS DU CONTROLE BUDGETAIRE**

ESSIG - BIBLIOTHEQUE

Dans toutes les entreprises, le contrôle du budget est effectif à l'aide des outils qui déterminent d'ailleurs la feuille de route des contrôleurs de gestion. Même si ces outils sont universels, il est certain que leur pratique diffère d'une entreprise à une autre. Ainsi le contrôle budgétaire devient efficace selon les objectifs que chaque firme se fixe. C'est donc une nécessité pour toute entreprise qui se veut concurrente d'améliorer le contrôle de son budget pour une meilleure acquisition et gestion de ses ressources.

Dès lors, le contrôle budgétaire devient très important pour la performance de l'entreprise. C'est pour quoi, une attention particulière est portée sur elle notamment l'analyse des outils qui peuvent l'influencer. Aussi, n'est-il pas nécessaire de s'imprégner des différentes définitions rattachées au contrôle du budget ?

Cette première partie de notre recherche comporte trois chapitres. A savoir :

- les notions essentielles du contrôle budgétaire ;
- les outils du contrôle budgétaire ;
- la méthodologie de la recherche.

Chapitre 1 : Les notions essentielles du contrôle budgétaire

Notre préoccupation dans ce chapitre est d'étudier les notions et les concepts qui nous permettront d'avoir une idée claire du contrôle budgétaire. En effet, cette étude nous sera utile pour aborder aisément le thème de notre recherche. Nous aborderons successivement :

- les définitions du contrôle budgétaire (section 1) ;
- les objectifs du contrôle budgétaire (section 2) ;
- le contrôle budgétaire et la structure de l'entreprise. (section 3).

1.1 Les différentes définitions du contrôle budgétaire.

Le contrôle budgétaire a été défini par plusieurs auteurs selon qu'il se présente à priori ou à postériori.

1.1.1 Contrôle à postériori.

Selon ALAZARD & SEPARI (2007 :475) « le principe de fonctionnement du contrôle budgétaire est une confrontation périodique entre des données préétablies et les réalisations pour mettre en évidence des écarts qui doivent appeler des actions correctives. »

Aussi, pour BRAULT & GIGUERE (1997 :191) « le contrôle budgétaire consiste à analyser les écarts sur résultats budgétés. Les écarts sur résultats budgétés peuvent être des écarts sur montants des bénéfices avant impôts. »

En effet, ces définitions présentent des insuffisances dans la mesure où elles n'intègrent pas l'aspect qui commence dès la phase d'élaboration du budget prônée de plus en plus par les gestionnaires.

1.1.2 Contrôle à priori.

PIGE (2003 :19) stipule que « le contrôle budgétaire recouvre des systèmes et procédures qui vont de l'établissement des budgets à la collecte et au contrôle des réalisations par confrontation avec les prévisions »

Aussi pour ALISSOUTIN (2008 : 37), le contrôle budgétaire « vérifie des règles relatives notamment aux délais d'adoption du budget, à l'équilibre, à l'inscription des dépenses obligatoires,...et se substitue à l'autorité locale si ces règles ne sont pas respectées. »

En outre, ces derniers auteurs vont à la source de la formation du budget et prennent en compte les préoccupations suivantes :

- la dépense a-t-elle été budgétisée ?
- Si oui l'enveloppe est-elle suffisante ?
- L'organisation a-t-elle suffisamment de liquidité ?
- La dépense est-elle opportune ?
- La demande est-elle conforme aux procédures et est-elle régulière ?

En somme, nous pouvons noter que le contrôle du budget sera plus efficace si les contrôleurs tiennent en compte les deux phases à priori et à postériori.

1.2 Les objectifs du contrôle budgétaire

Les objectifs du contrôle budgétaire sont indissociables de ceux du contrôle de gestion. Dans les deux cas, le système d'information à mettre sur place n'a de sens que s'il débouche sur des actions. L'objectif initial du contrôle budgétaire est la prévision, c'est lui qui fournit le cadre à tout ce qui s'ensuit. Mais cet objectif est indissociable de l'objectif suivant qui est celui de la gestion des ressources. Enfin, le troisième objectif permet de refermer la boucle puisqu'il s'agit de l'évaluation.

1.2.1 La prévision

On a parfois tendance à considérer que « gérer c'est prévoir »

A ce titre, selon PIGE (1981 :49) « le système budgétaire constitue un instrument essentiel pour permettre de se projeter dans l'avenir. Trois facteurs principaux doivent alors être envisagés.

- Quel est l'horizon sur lequel on souhaite pouvoir se projeter ?
- En quoi cette capacité à appréhender l'avenir peut-elle permettre une meilleure capacité d'action ?
- Cet aspect de prévision constitue-t-il un facteur de communication auprès des acteurs de l'entreprise, internes ou externes ».

En clair, ces préoccupations doivent être l'affaire de tout contrôleur budgétaire. C'est dans ce sens qu'aborde MOURCOUX (2003 :232) qui précise que les possibilités d'actions dans l'entreprise sont très larges mais les moyens sont limités. Il est donc nécessaire des choix. La prévision budgétaire est l'un des éléments de décision.

1.2.2 La gestion des ressources

La gestion des ressources est l'un des objectifs du contrôle du budget à ne pas négliger. Toutes les ressources utiles pour l'entreprise quelles soit humaines, techniques ou même naturelles doivent être exploitées de façon objective. Selon BRIE & VILAIN (1999 :47) « la surexploitation de n'importe quelle autre ressource aboutit en effet à sa disparition rapide. Une gestion rationnelle, fondée sur la capacité de charges réelles du milieu et non sur les objectifs de rendements immédiats, est ainsi nécessaire. »

1.2.3 L'évaluation

Pour le congrès des pouvoirs locaux et régionaux de l'Europe (2001 :67) l'évaluation s'appréhende comme suit : « Nous entendons par évaluation intégrante, la détermination ou le calcul d'un indicateur unique, clairement révélateur de la situation financière globale d'un élément du système budgétaire à une date concrète. En comparant sa valeur pour une période donnée (l'année ou le trimestre, par exemple). On peut se rendre compte s'il y a amélioration ou dégradation de la santé financière de l'élément examiné. L'étude des causes de cette évolution permet ensuite de la gérer de manière plus efficace. »

A travers cette définition, l'évaluation s'appréhende comme étant la comparaison des valeurs périodiques pour vérifier s'il y a amélioration ou dégradation d'une situation donnée en vue de prendre des décisions appropriées. Mais avant, il faut d'abord procéder à la détermination d'un indicateur.

C'est un constat que dans la quête de ses objectifs, le contrôleur débouche sur l'évaluation. En outre, ce dernier objectif permet de procéder à une amélioration des résultats si nécessaire.

1.3 Le contrôle budgétaire et les fonctions de l'entreprise.

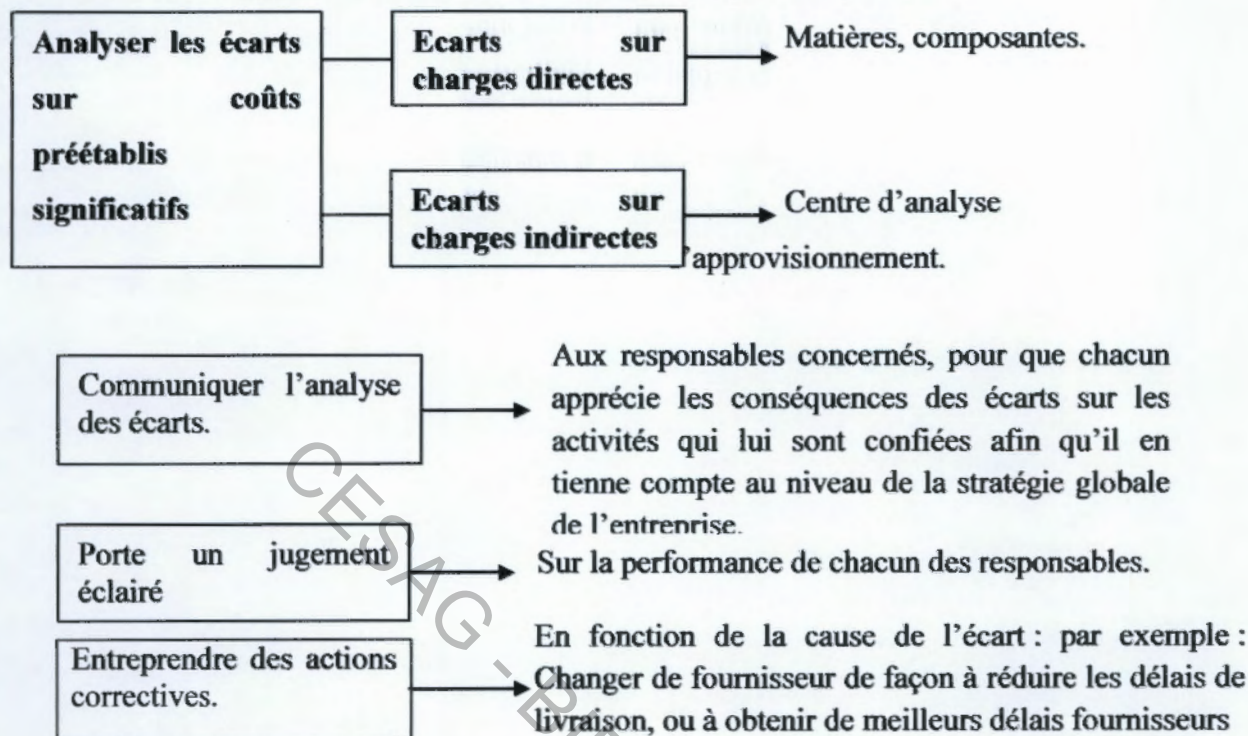
Toutes les fonctions de l'entreprise sont soumises au contrôle budgétaire. Ce contrôle se base sur les différentes activités liées à ces fonctions et chaque entreprise l'exerce selon les objectifs qu'elle veut atteindre.

1.3.1 Le contrôle budgétaire et la fonction approvisionnement

Pour maîtriser l'approvisionnement, le contrôleur procède par une analyse des écarts et des ratios liés aux stocks. Cette analyse permet de cerner l'état des stocks à travers l'interprétation de la rotation et la rupture des stocks. Elle aboutira à des prises de décision pour des actions correctives.

Pour GRANDGUILLOT (2008 :80-81), le contrôle budgétaire des approvisionnements s'effectue à partir :

- De l'analyse des écarts, qui consiste à confronter :
 - les coûts d'approvisionnements constatés, provenant de la comptabilité de gestion (coût d'achat par matière, par composant, coût de passation des commandes, stocks de matières, coût de possession des stocks, coût de pénurie ...).
 - aux prévisions issues des budgets.

Tableau 1: Le contrôle budgétaire dans la fonction approvisionnement.

Source : GRANDGUILLOT (2009 :80)

➤ Calcul des ratios

L'analyse de l'évolution de certains ratios permet d'apprécier l'efficacité de la gestion budgétaire des approvisionnements.

On distingue le tableau des ratios suivant:

Tableau 2: tableau des ratios.

Ratio	Formule	Interprétation
Rotation des stocks	$\frac{\text{Cout d'approvisionnement des matières consommées}}{\text{Stock moyen au cout d'achat}}$	Nombre de fois où le stock se renouvelle dans l'année. L'entreprise doit rechercher à augmenter ce ratio de façon à diminuer le coût de possession
Ruptures des stocks	$\frac{\text{Nombre d'articles manquants}}{\text{Quantités d'articles consommées}}$	Importance de pénuries. Une augmentation de ce ratio peut traduire une mauvaise évaluation du stock de sécurité, le non respect des délais de livraison, une accélération des consommations

SOURCE : GRANDGUILLOT (2009 :81)

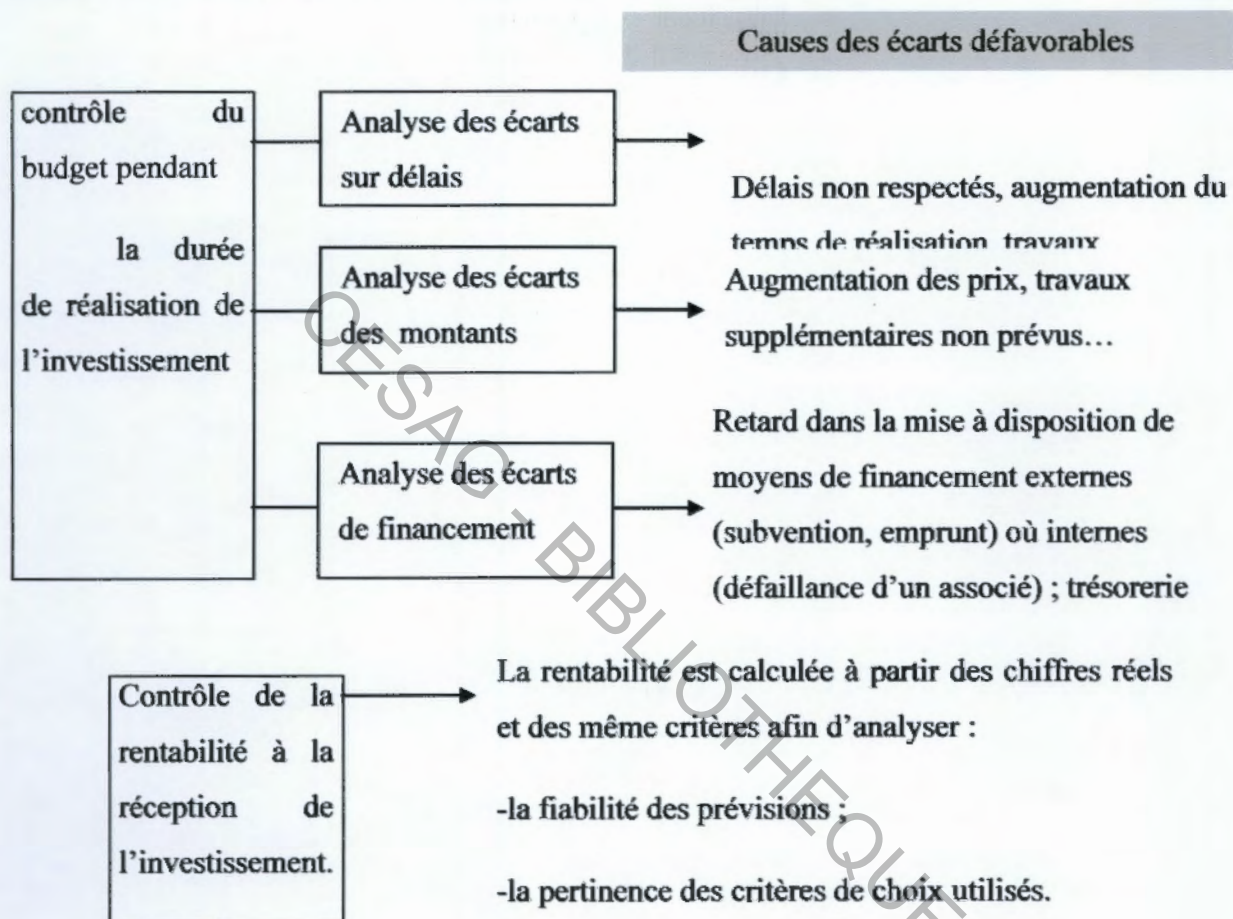
NB : En ce qui concerne les matières premières, si le coût d'approvisionnement est élevé, les entreprises renouvèleront de moins en moins leur stock. C'est ce qui explique le ratio : rotation des stocks.

1.3.2 Le contrôle budgétaire et la fonction investissement

A ce niveau, le contrôleur entreprend des relations avec les banques et établissements financiers afin de mieux négocier les coûts de crédits pour l'acquisition des biens. Il doit aussi

analyser les éventuels écarts entre les coûts d'acquisition réels des actifs immobilisés disponibles sur le marché. Le tableau suivant explique mieux ce contrôle.

Tableau 3: Contrôle budgétaire dans la fonction investissement.



Source : GRANDGUILLOT (2009 :94)

Les écarts correctifs des écarts défavorables peuvent conduire l'entreprise, selon leur importance, à retenir, voire à supprimer le projet.

1.3.3 Le contrôle budgétaire et la fonction de production

Le contrôleur de gestion s'intéresse au calcul des écarts sur les coûts réels et les coûts standards sur la production. Il procède par la suite à l'émission des corrections si nécessaire.

Avec, E/C : écart sur coût

E/Q : écart sur quantité

Qr : quantité réelle ; Qp : quantité préétablie

Cs : coût unitaire réel du facteur standard du facteur appelé aussi budgétisé.

Selon ALAZARD & SEPARI (2008 : 450), on a :

$$E/C = (C_r - C_s) Q_r$$

Il mesure les conditions dans lesquelles l'entreprise a rétribué ses facteurs de production. Un coût réel supérieur au standard indique une détérioration des coûts de l'entreprise et donc un écart défavorable ;

$$E/Q = (Q_r - Q_p) C_s$$

Dans la mesure où les consommations comparées sont adaptées à la production réelle et le rendement standard.

D'après HACHEZ (2006 : 121), « l'analyse des écarts entre le coût réel et "un coût standard" présente plusieurs avantages :

- elle fournit une évaluation de la performance de chaque unité ;
- elle donne des informations sur les causes des différences entre les objectifs et la réalité ;

- elle permet une correction en agissant à temps sur le fonctionnement de l'entreprise si l'analyse est faite rapidement. ».

La place du contrôle budgétaire au sein de la fonction production est au cœur du contrôle de gestion des entreprises industrielles.

1.3.4 Le contrôle budgétaire et la fonction commerciale

Le contrôleur dans sa démarche doit vérifier si les objectifs dont l'entreprise s'est assignée sont atteints. Notamment les respects des quantités, prix ainsi que la structure les différentes ventes.

En effet, le contrôle budgétaire de l'activité commerciale doit faire apparaître le respect des objectifs assignés aux commerciaux à savoir :

- des objectifs de quantités,
- des objectifs de prix,
- et des objectifs de structure entre les différentes ventes.

L'écart de la marge sur coût de production se présente selon ALAZARD & SEPARI (2008 : 492) comme suit :

$E/MCp = \text{Marge Réelle} - \text{Marge Budgétée}.$

$E/MCP = (CAr - CPp) - (CAr - CPb).$

Soit les abréviations,

E /Mcp : écart sur marge sur coût de production.

CAR : chiffre d'affaire réel.

CAb : chiffre d'affaire budgétisé

CPr : coût de production réel

CPb : coût de production budgétisé.

Conclusion

Le contrôle budgétaire a été défini par plusieurs auteurs. Certains, dans leur définition intègrent la phase d'élaboration du budget alors que d'autre ne prônent que le calcul et l'analyse des comparaisons entre les prévisions et les réalisations en vue d'émettre des actions correctives si nécessaire.

Le contrôle budgétaire à l'instar des autres types de contrôle n'est qu'un élément du contrôle de gestion. Aussi, nous pouvons retenir que le contrôle budgétaire prend sa source dans chaque structure de l'entreprise.

Chapitre2 : Les outils du contrôle budgétaire dans l'entreprise.

Le manager, dans l'optique d'une meilleure performance économique et financière, a obligation d'étudier et de cerner son environnement à travers une anticipation des risques pouvant mettre en péril la continuité de l'exploitation. Ces risques peuvent influencer le bon déroulement de l'exécution du budget alloué à l'entreprise. C'est pour quoi, la nécessité d'un contrôle budgétaire efficace est capitale. Il est clair qu'une étude des outils qui peuvent influencer ce contrôle contribuera à prévenir certains risques pour l'entreprise mais aussi pour les actionnaires. Pour mieux aborder chaque outil, nous nous limiterons à l'étude de quatre que nous pensons être pertinents et pouvant améliorer le contrôle du budget. Ce sont : l'analyse des écarts (section 2.1) ; le tableau de bord (section 2.2), l'analyse des coûts (section 2.3) le benchmarking (2.4).

2.1 L'analyse des écarts

Après avoir présenté les objectifs et les principes de l'analyse des écarts, nous montrerons en quoi cette analyse contribue au contrôle budgétaire.

2.1.1 L'objet de l'analyse des écarts.

Selon HUTEAU (2002 :409), l'analyse des écarts a pour objet de déterminer les causes des résultats constatés entre les prévisions et les réalisations. En matière de dépense, le coût d'un produit, d'une opération, d'une activité, c'est à dire le total des charges consommées, pourra toujours être analysé au regard de deux composantes :

- une quantité, qui traduit le niveau d'activité (un nombre bénéficiaire par exemple).
- un coût unitaire ou dépense moyenne par activité.

L'analyse des écarts budgétaires doit permettre de mettre en évidence l'influence de chacune de ces composantes dans l'écart global entre les prévisions et les réalisations.

Aussi, DHEHIN & BERRY (2004 :285) soutiennent que « l'analyse des écarts permet :

- d'identifier les raisons du décalage entre les prévisions et les réalisations ;
- la prise de décision visant à corriger ces écarts (notamment l'abandon d'un produit ;
- la réduction ou la progression d'une production). »

En somme nous pouvons retenir qu'analyser un écart, c'est rechercher la cause ou la raison de cet écart en vue de lui apporter des corrections si nécessaire.

2.1.2 Les principes de l'analyse des écarts.

Pour éviter que l'analyse des écarts soit entachée d'erreurs, il est important de soumettre à l'analyse, des principes. Ainsi, le signe, la décomposition et l'harmonisation des écarts sont préétablis pour permettre de canaliser l'analyse des écarts.

ALAZARD & SEPARI (2007 :483), notent les principes suivants :

- un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudiée et la valeur référence de cette donnée.
- Un écart se définit par un signe (+ ou -), une valeur et un sens (favorable ou défavorable). En effet, dans l'analyse des écarts, un écart de même valeur algébrique n'a pas le même sens selon qu'il s'agit d'une charge ou d'un produit.

- La décomposition d'un écart cherche toujours à isoler l'influence d'une et d'une seule composante par sous-écart calculé : une donnée constituée de plusieurs composantes oblige à la mise en évidence de plusieurs sous-écarts.
- En harmonisation avec le plan comptable général dans la méthode des coûts préétablis, toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts définis comme suit :

$$\text{Ecart /Eléments monétaires} = (\text{Elément monétaire réel} - \text{Elément monétaire prévu}) \times \text{Elément prévu.}$$

2.1.3 La contribution de l'analyse des écarts au contrôle budgétaire

L'analyse des écarts ne se limite pas seulement à la détermination des causes des résultats constatés entre les prévisions et les réalisations. En effet, cette analyse contribue au contrôle du budget dans la mesure où elle agit sur la performance et le risque du budget.

D'après DHENIN & AZAMANI (2004 :148), « l'analyse des écarts permet de mesurer la performance (ceux qui dépassent le budget) ou d'évaluer le risque (réalisation en dessous du budget) et réagir si besoin. »

En somme, nous pouvons retenir que dans le contrôle du budget, l'analyse des écarts joue un rôle essentiel puisqu'elle fait ressortir les forces et faiblesses du budget dans sa réalisation. Le contrôleur devra se servir de cette analyse pour des prises de décisions appropriées.

2.2 Calcul des coûts.

Nous nous limiterons aux deux méthodes que sont : les sections homogènes et l'ABC puis signifierons en quoi ce calcul des coûts est utile au contrôle budgétaire.

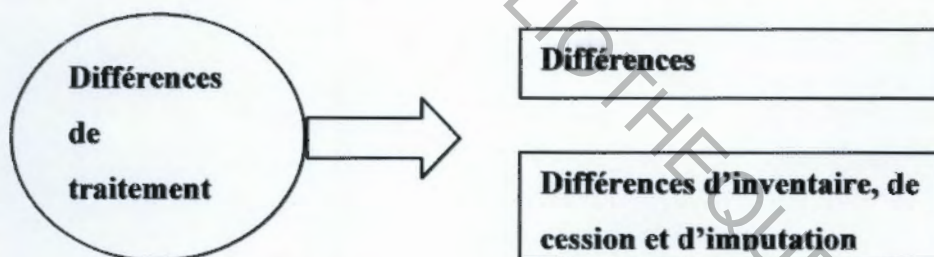
2.2.1 Calcul des coûts complet par la méthode des sections homogènes.

Le calcul de coût complet présente plusieurs étapes qui aboutissent à l'analyse des écarts constatés par la concordance des résultats.

JACQUOT & MILKOFF (2007 :88) présentent les deux dernières étapes que sont : concordance entre le résultat analytique d'exploitation(RAE) et le résultat de la comptabilité générale d'une part. Détermination et analyse des écarts entre les prévisions (coût préétablis) et la réalisation (coût réels) d'autre part. »

MELYON (2004 :104-105), signifie que « pour obtenir la concordance des résultats de la comptabilité analytique et du résultat de la comptabilité générale, il est nécessaire de corriger le résultat de la comptabilité analytique des différences de traitement comptable. Selon lui les différences de traitement comptable ont deux origines distinctes.

Figure 1: Schéma présentant la différence de traitement comptable.



Source : MELYON (2004 :104)

En annexe1 ; p56 est mentionné les explications que l'auteur donne à la différence d'incorporation. Aussi, l'annexe 2 ; p57 précise les incidences sur le coût et le résultat.

2.2.2 Calcul des coûts par la méthode ABC

L'Activity Based Costing (ABC) est une méthode qui s'intéresse à chaque activité de l'entreprise. Il nous semble important de connaître son impact sur le coût et la performance de chacune des activités.

Selon BOUIN & SIMON (2004 :150-151) le calcul des coûts se résume comme suite :

En résumé, les apports de l'ABC sont:

- En terme de coût
 - des coûts de revient plus pertinents ;
 - un modèle explicatif du comportement des coûts ;
 - une aide précieuse pour la fixation des prix de vente.
 - un outil de stimulation.
- en terme de performance ;
 - une aide à l'orientation des choix stratégiques ;
 - la mise en évidence des dysfonctionnements ;
 - l'identification de leviers d'amélioration,
 - la mise en évidence des processus transversaux ;
 - un outil d'amélioration.

2.2.3 L'apport du calcul des coûts au contrôle budgétaire.

Les méthodes de calculs de coûts étudiés ci-dessus, nous ont permis de percevoir clairement la contribution de ce calcul au contrôle budgétaire.

Grâce à la méthode des sections homogènes, le contrôleur calcule les coûts rattachés et la comptabilité générale et la comptabilité analytique d'exploitation. La concordance entre ses deux résultats permet au contrôleur budgétaire de prendre des décisions correctives si nécessaires.

En effet, il s'agira de procéder à une correction du résultat de la comptabilité analytique des différences de traitement comptable. Les différences d'incorporation (Annexe 1 ; p 63) ainsi que la différence d'inventaire et de cession d'imputation (Annexe 2 ; p 64) sont à l'avantage de tout contrôle du budget qui se veut excellent.

Aussi, pour interpréter BOUIN & SIMON (2004 :150-151), nous pensons que le calcul des coûts par la méthode ABC apporte plus de précision au contrôle du budget puisqu'il s'intéresse à chaque activité de l'entreprise. Le contrôleur a ainsi à sa disposition, des modèles et outils nécessaires pour des coûts de revient plus performant.

2.3 Le tableau de bord budgétaire.

Après avoir donné une définition du tableau de bord, nous présenterons les différents indicateurs de cet outil et montrerons par la suite, l'apport de ce tableau au contrôle budgétaire.

2.3.1 Définition du tableau de bord

DHENIN (2004 :159) définit le tableau de bord comme étant « un ensemble d'indicateur renseignés périodiquement et destinés au suivi de l'état de l'avancement d'une orientation ou d'une politique commerciale (...). Un indicateur est une donnée quantitative qui permet de caractériser une situation évolutive, une action ou les conséquences d'une action de façon à les évaluer et les comparer à leur état à différentes dates. »

En outre, l'efficacité du tableau de bord dépend des indicateurs qu'il a lieu de mettre en place. Dans le but de canaliser le contrôle du budget, nous procéderons à la détermination des indicateurs de performance et de pilotage.

2.3.2 Détermination des indicateurs de performance

La performance peut être appréhendée comme étant la mise en évidence des disfonctionnements et du choix stratégique. Ainsi, elle prend en compte les missions, les paramètres et procède à l'identification des indicateurs.

BOUIN & SIMON (2004 :87-88), détermine « les indicateurs de performance : DEFI

Définir précisément les missions du centre de responsabilité que l'on veut mettre sous contrôle.

Extraire les points clés (ceux pour lesquels une performance est attendue)

Formuler les paramètres permettant de caractériser ces points clés.

Identifier les indicateurs de performance. »

Pour mieux cerner les indicateurs de performance dénommé DEFI : l'auteur propose le document que nous avons en annexe 3 ; P 65

2.3.3 Détermination des indicateurs de pilotage

Les indicateurs de pilotage sont un ensemble d'action permettant une meilleure lecture du tableau de bord.

Ils partent de la fixation des objectifs jusqu'à l'évaluation en passant par les actions correctives.

D'après PASTOR & BREARD (2007 :204), le pilotage comprend plusieurs actions que sont :

- la fixation d'objectifs ;
- la définition des moyens, l'affectation de ressources ;
- la mise en place d'indicateur de suivi ;
- les actions correctives ;
- les actions de coordination ;
- les actions de contrôle ;
- l'évaluation.

2.3.4 L'apport du tableau de bord au contrôle budgétaire.

Pour reprendre DHENIN (2004 :159), il convient de signifier que les indicateurs qui constituent le tableau de bord, permettent de caractériser une situation évolutive, une action ou les conséquences d'une action de façon à les évaluer et les comparer à leur état à différentes dates.

En clair, le tableau de bord à l'aide des indicateurs de performance et de pilotage permet un suivi périodique du budget.

2.4 Le benchmarking dans les entreprises.

Nous présenterons d'abord le benchmarking à travers sa définition et ses objectifs et ensuite montrer son apport au contrôle budgétaire.

2.4.1 Définition du benchmarking

MAHE (1998 : 37) définit le benchmarking comme étant « une démarche méthodologique d'amélioration des performances d'une entreprise par une remise en cause systémique. Son principe repose sur l'identification de facteurs clés de succès, dans une entreprise "jugée exemplaire" observée attentivement, afin d'en transposer les principes de fonctionnement, par analogie, à une entreprise soucieuse d'améliorations».

Cette étude particulièrement complète lorsqu'elle s'effectue dans les règles de l'art, permet ainsi de qualifier les processus, d'en préciser les avantages et les faiblesses et d'identifier les voies d'amélioration continue.

2.4.2 L'objectif du benchmarking dans l'entreprise

L'objectif du benchmarking est de faire évoluer une situation plus actuelle, susceptible d'être améliorée vers une situation plus compétitive, en ayant pour originalité de comparer des sociétés, des administrations des services ou bureaux évoluant dans d'autre domaine d'activités.

C'est dans ce sens qu'aborde MEYER (2010 :193) qui estime que dans le secteur privé concurrentiel, ce processus de benchmarking permettra à l'entreprise de gagner un avantage concurrentiel. L'approche comparative va ainsi faire partie intégrante des moyens de recherche de solutions innovantes à l'intérieur et en dehors des modèles traditionnels.

2.4.3 L'apport du benchmarking au contrôle budgétaire.

A la lumière de la définition du Benchmarking de MAHE (1998 :37), l'on peut déceler l'apport de cet outil au contrôle budgétaire dans les entreprises.

En effet, grâce au benchmarking, le contrôleur améliore la performance en identifiant les facteurs clés de succès, jugés exemplaire afin d'en transposer les principes de fonction par analogie.

Aussi, nous pourrions interpréter MEYER (2010 :193) pour dire que le benchmarking est à l'avantage du contrôle budgétaire des entreprises dans la mesure où il donne au contrôleur, une approche comparative de recherche de solution.

Conclusion

En définitive, ce chapitre nous a permis d'étudier les outils du contrôle budgétaire. En effet l'analyse des écarts, le calcul des coûts ainsi le tableau de bord procèdent par une comparaison entre les prévisions et les réalisations d'une situation donnée dans l'entreprise. Le benchmarking quant à lui oriente sa comparaison vers d'autres entreprises de référence. C'est un constat que chacun de ces outils débouche sur des actions correctives si nécessaire.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 3 : Méthodologie de recherche

La méthodologie de recherche a pour but de confirmer les modèles théoriques et nécessite la disponibilité des différentes directions, du personnel et des parties prenantes. Elle permet de résoudre le problème posé à travers une méthodologie définie. Afin de résoudre la question de recherche, la méthode adaptée à notre étude est la méthode descriptive et analytique.

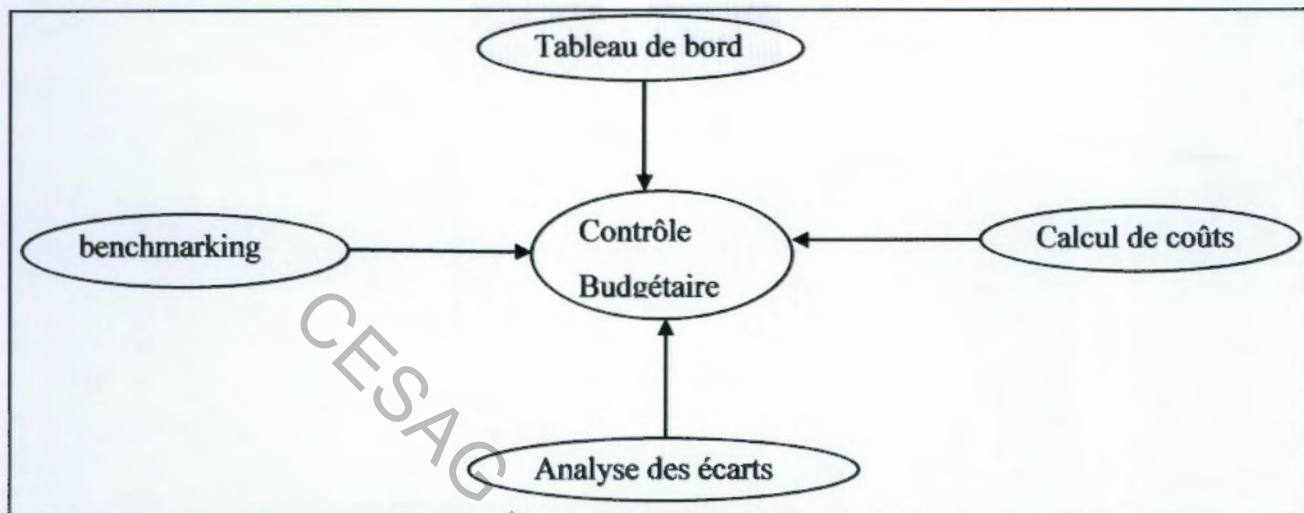
Dans ce chapitre, il s'agira de présenter les types d'information dont nous aurons besoin afin de les étudier. Pour mener à bien ce travail, nous traiterons d'abord la construction du modèle, (3.1), ensuite les outils de collecte des données (3.2) et enfin les méthodes d'analyse des données.

3.1 Construction du modèle d'analyse.

Il présente l'ensemble des éléments nécessaires pour l'application et la méthodologie à entreprendre.

3.1.1 Schématisation du modèle d'analyse

Figure 2: Schéma du modèle d'analyse.



Source : Nous-mêmes, Inspiré de la revue de littérature.

Tableau 4: Présentation détaillée des différentes variables du modèle d'analyse.

Variables indépendantes	Indicateurs	Mesures	
Tableau de bord	Performance	Qualité	°Nombre de réception conforme / Nombre de livraison totale. °Nombre de livraison avec réclamations / Nombres de livraison totale reçue °Nombre de livraison retournées / Nombre de livraison reçues.
		Délai	°Nombre de livraison en retard / Nombre de livraisons totales demandées. °Nombre de rupture de stock / Nombre d'article gérés.
	Pilotage	Rapport d'analyse de la réalisation	Nombre d'analyse des réalisations.

Variables indépendantes	Indicateurs	Mesures	
Tableau de bord		Suivi des recettes et dépenses en fonction du budget de trésorerie.	°Existence de référence budgétaire °Exigence d'indicateur financier.
	Evaluation	Recueil et mesure des données	Rigueur et respect des modalités définis.
		Analyse des résultats	-Identification des écarts -interprétation des résultats -Priorisation des écarts en fonction de leur impact.
		Elaboration des recommandations	Réévaluation après mise en place des mesures correctives.
Benchmarking.	Entreprise référée	Qualité	Performance de l'entreprise Référée
		Quantité	Nombre d'entreprises référées par an.
Analyse des écarts	Causes des écarts	Charges ou Dépense	Raison de la variation du : -coût unitaire -quantité
		Production	Raison de la variation de la production
	Les différences d'incorporation	Sur charges et produit de la comptabilité générale. Sur matière.	Pratique de l'abonnement des charges en raison d'une périodicité de calcul plus courte en comptabilité analytique. Valorisation des stocks à un coût différent du coût réel

Variables indépendantes	Indicateurs	Mesures	
Calcul des coûts.		Sur éléments supplétifs	Prise en compte d'élément ne figurant pas en comptabilité générale.
	Différence d'inventaire et cession d'imputation	°Non incorporation Des charges ou produits. °Mali ou boni de stock °Coût unitaire Arrondi par défaut ou par excès.	Interprétation de la variation des résultats.

Source : Nous même

3.2 Collecte des données

La collecte de données doit se faire sur un échantillon représentatif de la population étudiée. Ce qui nous amène à affecter une sélection de l'échantillon puis utiliser des outils de collecte de données pour analyser notre enquête.

3.2.1 Sélection de l'échantillon

L'échantillon sélectionné permet de cadrer et de cibler notre étude. En effet, la population cible, représentant la taille de l'échantillon est l'ensemble des employés de la sous- direction des Finances et du budget (SDFB) du CESAG.

3.2.2 Outils des collectes des données

Pour la collecte des données nécessaires à notre étude, nous utiliserons un guide d'entretien à l'endroit du responsable chargé du budget. Nous aurons également à procéder à des observations sur le terrain et à des analyses documentaires.

3.2.2.1 Le guide de l'entretien

Le guide d'entretien est un ensemble de questions destinées aux dirigeants et au chef de service en vue d'avoir une vue sur la pratique du contrôle de gestion et le contrôle du budget du CESAG.

Le responsable de la sous- direction des finances et du budget aura la charge de répondre à toutes nos préoccupations. Il s'agira de nous approprier des informations relatives aux outils du contrôle budgétaire au sein de cet établissement mais aussi nous exposer la vision du CESAG quant à la pratique de ce contrôle.

3.2.2.2 L'observation

Elle résulte de notre propre constat sur le terrain. L'observation dans les bureaux de chaque direction nous permettra de connaître les conditions de travail de tous les acteurs du contrôle du budget.

3.2.2.3 L'analyse documentaire

Une analyse documentaire nous permettra de collecter certaines données pour la réalisation de notre projet. Nous aurons à consulter des magazines d'information, le site internet ainsi que les documents budgétaires de ce centre. Cette analyse sera pour nous l'occasion d'avoir une certaine précision sur le CESAG.

3.3 Méthodes d'analyse des données.

La méthode qui nous semble la plus adaptée est la méthode descriptive et analytique.

Cette méthode consiste à décrire tous les outils du contrôle du budget du CESAG. Plusieurs entretiens avec le responsable du budget nous permettront d'avoir toutes les informations relatives au contrôle du budget de ce centre .

Par la suite, ces informations seront l'objet d'une analyse. A la lumière de notre revue de littérature, cette étude nous conduira à émettre des recommandations allant dans le sens des objectifs de cet établissement s'est fixé.

Conclusion

Notre recherche ne saura se faire sans une définition du modèle d'analyse avec une identification des variables issues du modèle, des indicateurs et des mesures appropriés. Nous utiliserons également des outils de collecte de données (observation sur le terrain, entretien) et l'analyse se fera à travers un raisonnement adéquat vu le domaine où évolue le CESAG.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION DE LA PARTIE I

Les deux premiers chapitres nous ont permis de faire une revue de littérature concernant notre thème. En effet, nous avons développé les définitions du contrôle budgétaire et cette étude nous a permis d'en savoir plus sur les outils de ce contrôle. Le tableau de bord se caractérise essentiellement par des indicateurs qui sont un guide pour le contrôleur. L'analyse des écarts quant à elle se présente comme étant le complément du tableau de bord. En effet, l'analyse intervient lorsqu'il y'a constatation des écarts sur les tableaux de bord et ceci en vue de rechercher les causes de ces écarts. Le calcul des coûts permet au gestionnaire de savoir si les coûts prévus ont été une réalité ou non dans la réalisation. En somme, nous pouvons retenir que le benchmarking se distingue des trois autres outils puisqu'il s'appréhende comme un appui extérieur pour l'entreprise.

Le troisième chapitre concerne notre modèle d'analyse qui présente la méthode à utiliser pour l'amélioration des outils du contrôle du budget du CESAG.

PARTIE 2 :
CONTRIBUTION A L'AMELIORATION DES
OUTILS DU CONTROLE BUDGETAIRE DU
CESAG

La première partie a permis de découvrir les écrits sur le contrôle budgétaire à travers les différentes définitions. Ces écrits ont également permis de déterminer les outils de ce contrôle.

C'est ainsi que pour analyser les données provenant de notre étude, nous avons élaboré une méthodologie d'étude.

La seconde partie permettra d'étudier les outils du contrôle budgétaire du CESAG. Mais au préalable, il est nécessaire de présenter le CESAG : son activité ; son organisation et aussi les acteurs de son contrôle budgétaire e. Nous achèverons notre recherche par la proposition des solutions afin de contribuer à l'amélioration de ces outils.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 4 : Présentation du CESAG

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

La direction générale soucieuse de son bon fonctionnement, a mis en place une organisation assise sur la gestion budgétaire dans la perspective de maintenir la compétitivité du centre, d'assurer sa croissance mais surtout sa survie à travers un objectif ambitieux.

Dans ce chapitre nous présenterons d'abord le CESAG à travers sa mission et activités principales (section 4.1), ensuite son organisation et fonctionnement (section4.2), enfin les acteurs et périodicités du contrôle budgétaire en son sein. (section4.3).

4.1 Missions et activités principales du CESAG.

Après avoir décrit sa mission, nous présenterons les activités principales du CESAG.

4.1.1 Mission

Selon l'article 3 de ses statuts, la vocation première du CESAG est de mettre à la disposition des Etats membres de l'UEMOA (Union Economique Monétaire Ouest Africain), un centre d'excellence destiné à accompagner le processus d'intégration régionale en Afrique de l'Ouest. Ainsi il doit contribuer au renforcement des capacités humaines et institutionnelles et à l'amélioration des performances des entreprises et des organisations de la région.

L'objectif principal est d'assurer la formation et le perfectionnement des dirigeants et des cadres de haute qualité. Aujourd'hui, le CESAG, en plus de son objectif principal, s'est tourné vers la formation et le renforcement des capacités des jeunes diplômés des universités et des grandes écoles.

4.1.2 Les activités principales du CESAG.

Les activités principales du CESAG concernent la formation, la consultation et la recherche dans le domaine de la gestion.

En dehors de ces formations dites diplomates, le CESAG offre des séminaires et des formations qualifiantes. Ces formations sont organisées en collaboration avec différents partenaires, sous forme de programmes spécialisés de recyclage et de perfectionnement.

4.2 Organisation et fonctionnement du CESAG.

Les différentes structures du CESAG sont les suivantes.

- le Conseil d'Administration ;
- la Direction Générale ;
- le Secrétariat Général ;
- la Direction des Etudes de la vie Estudiantine ;
- la Direction Financière et Comptable ;
- Les instituts.

Voir l'organigramme du CESAG en annexe 4 ; P 66.

4.2.1 Le conseil d'administration

Il est présidé par le gouverneur de la BCEAO. Le Conseil d'Administration est investi des pouvoirs les plus étendus pour assurer l'administration du centre. A ce titre, il approuve :

- Les statuts et tout amendement ultérieur, par une décision à la majorité des deux tiers des ses membres ;
- Le programme annuel d'activités et les orientations du centre ;
- Le rapport annuel d'activités présenté par le directeur Général ;
- L'ensemble des règles régissant les activités du centre, notamment, en matière de gestion administrative et financière ainsi que dans les domaines de la coopération entre le centre et les organisations de formation et le statut du personnel.

4.2.2 La Direction Générale

Elle est assurée par le Directeur Général qui est nommé par le Conseil d'Administration sur proposition de son président. Le DG organise et dirige les activités du centre.

4.2.3 Le Secrétariat Général

Il est assuré par le Secrétaire Général et auquel sont rattachés:

- Les instituts ;
- Le service des Ressources Humaines (SRH) ;
- Les Services Généraux (SG) ;
- Le Service de la Promotion et de la Communication (SPC).

4.2.4 La Direction Financière et Comptable (DFC)

La DFC a pour mission d'assurer la gestion efficace des ressources administratives du CESAG. Elle est subdivisée en trois Sous Directions :

- la Sous Direction de Finances et du Budget (SDFB) ;
- la Sous Direction de la Comptabilité (SDC) ;
- la Sous Direction du Contrôle de Gestion (SDCG).

4.2.5 La Direction des Etudes et de la Vie Estudiantine (DEVE)

La DEVE a pour mission :

- d'appuyer les instituts en leur fournissant un environnement de travail leur permettant de se concentrer sur les activités académiques avec un maximum d'efficacité possible ;
- de contribuer à l'amélioration de l'efficacité et l'efficience institutionnelles du centre dans ces différents domaines d'activités ainsi que dans sa gestion interne.

La DEVE est divisé en quatre Sous Directions :

- la Sous Direction de la Scolarité et Vie Etudiante(SDSVE) ;
- la Sous Direction du programme et Appui Pédagogique (SDSVE) ;
- la Sous Direction de la Documentation (SDD) ;
- la Sous Direction de l'Informatique (SDI).

4.2.6 Les Instituts

Le CESAG est composé de quatre instituts :

- l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance (ISCBF) ;
- l'Institut Supérieur de Management des Entreprise et autres Organisation (ISMEO) ;
- l'Institut Supérieur de Management de la Santé (ISMS) ;
- l'Institut de Langue et d'ingénierie de la Formation (ILIF).

En dehors de ces instituts, le CESAG assure aussi une formation diplomate connue sous l'appellation : Projet Master Banque Finance (PMBF) ;

4.3 Les acteurs et les périodicités du contrôle budgétaire du CESAG

La DFC est la première responsable de la comptabilité, du contrôle de gestion et des Finances et du Budget.

En effet, parmi les trois sous-directions dont dispose la DFC, la sous direction des finances et des budgets(SDFB) est chargé spécialement du contrôle budgétaire.

4.3.1 Les périodicités des outils

L'Annexe 5 ; P67-78 présente les périodicités et le rôle des acteurs dans le contrôle budgétaire du CESAG. L'élaboration du budget regroupe les périodicités suivantes :

la prévision, l'arbitrage, l'adoption et la notification. En effet, l'exécution budgétaire se divise en quatre étapes que sont :

- la réalisation des produits ;
- l'engagement des dépenses ;
- le mandat des dépenses ;
- le suivi et le contrôle budgétaire.

4.3.2 Les intervenants du contrôle budgétaire du CESAG.

Les différents intervenants dans le processus du contrôle du budget sont l'ensemble des responsables des directions, des sous-directions et des services. Ce sont :

- le directeur général ;
- Les chefs des services généraux, responsables les activités suivantes :
 - magasin ;

- résidence ;
 - standard ;
 - reprographie ;
 - gestion des immobilisations ;
 - parc automobile ;
 - gardiennage ;
 - service de nettoyage ;
 - maintenance ;
- le directeur financier et comptable, qui inclut également le contrôleur de gestion ;
 - le sous-directeur des finances et du budget ;
 - le secrétariat de la direction générale.

Le rôle de chacun de ses acteurs est d'une importance capitale puisque tous participent à la réalisation du contrôle du budget.

Conclusion

Ce chapitre a été nécessaire pour la suite de notre étude dans la mesure où il nous a permis d'avoir une idée précise sur la mission, et l'organisation générale du CESAG. Aussi, nous avons su l'activité principale de cet établissement ainsi que les acteurs et la périodicité du contrôle budgétaire en son sein.

Chapitre 5 : PRESENTATION DES OUTILS DU CONTROLE BUDGETAIRE

Dans ce chapitre, nous allons essentiellement procéder à la présentation des outils du contrôle budgétaire du CESAG.

A ce titre, nous nous limiterons à quatre outils lesquels sont les plus utilisés par ce centre.

Il s'agira d'exposer le fruit de notre méthodologie de recherche sur ces outils qui subiront chacun, une description de leur fonctionnement.

Notre recherche nous a permis de découvrir les outils suivants. Ce sont : le benchmarking le tableau de bord, l'analyse des écarts et le calcul des coûts.

5.1 Le benchmarking.

Dans le souci d'accomplir au mieux la mission du CESAG, le contrôleur de gestion procède à un benchmarking.

Ainsi, les écoles de gestion en France telle que l'Université Paris Dauphine, sont l'objet de référence. Aussi, certains établissements en Afrique à savoir :

- l'Institut National Polytechnique Felix Houphouet Boigny (INPHB) de Yamoussoukro (Cote d'ivoire) ;
- l'Institut Supérieur de Management (ISM) de Dakar (Sénégal), concurrent direct du CESAG.

D'après le contrôleur de Gestion du CESAG, toutes ces investigations auprès de ces établissements, conduisent à une approche comparative de recherche de solutions. C'est l'exemple du volume horaire et le choix des matières pour un programme donné. L'usage du

benchmarking permet d'améliorer, non seulement la qualité de l'enseignement, mais aussi des actions correctives sont prises dans la gestion courante du centre.

En termes de benchmarking budgétaire externe, le CESAG se conforme à la présentation budgétaire de la BCEAO. Le benchmarking budgétaire interne n'est rien d'autre que le fait de se référer au meilleur budget antérieur.

5.2 Le calcul des coûts

Le calcul des coûts est un outil presque inexistant dans le contrôle budgétaire du CESAG. Il convient de noter que c'est lors de l'élaboration du budget que le contrôleur de gestion se sert de la méthode des coûts complets pour l'estimation du budget. En effet, ce calcul de coût lui est utile dans le contrôle budgétaire puisqu'il lui permet de maîtriser le risque liés au dépassement budgétaire.

5.3 Le Tableau de bord du CESAG.

Le tableau de bord tel que défini dans notre revue littéraire est très peu utilisé au CESAG. Toutefois, cet outil est substitué par de divers tableaux qui seront l'objet de notre présentation.

L'ensemble de ces documents est à la base du contrôle du budget de cet établissement. Ainsi plusieurs documents sont préétablis et représentent pour le contrôleur de gestion, le repère du suivi budgétaire. En effet, toutes les dépenses et les ressources souhaitées par le CESAG sont inscrites dans ces tableaux.

De tous les documents que nous avons consultés, il nous paraît pertinent d'étudier les quatre tableaux suivants : Tableaux budgétaires du CESAG et détaillés comme suit :

- tableau d'état d'exécution plan opérationnel 2011 ;
- tableau de Contribution des Différents Produits du CESAG dans l'ensemble des ressources attendues au titre du budget 2011 ;
- tableau du Point d'exécution du séminaire sur les comptes nationaux de la santé de mars 2011 ;
- tableau d'état des engagements et des produits du mois (voir ANNEXE 6 ; p 79-82)

Ces documents prennent en compte les principales activités que sont : la formation, les séminaires et les consultations.

En ce qui concerne le tableau intitulé : point d'exécution du séminaire sur les comptes nationaux de la santé de mars 2011, les nombres de participants et les frais de participation sont au cœur du contrôle budgétaire. Aussi, l'on s'intéresse à la nature du client selon qu'il est hébergé ou non. Ainsi sont déterminés les écarts sur nombre de participation et les écarts sur chiffre d'affaire.

Le tableau d'état d'exécution plan opérationnel 2011 regroupe les dépenses et les ressources issues des activités principales et connexes du CESAG, ainsi que les subventions qu'il reçoit. En effet, ce document permet au contrôleur de gestion de faire ressortir les écarts entre l'exécution budgétaire et le plan opérationnel.

Le tableau d'état des engagements et des produits du mois présente en désignation toutes les recettes et les dépenses liées au fonctionnement et à l'investissement. Ces désignations sont soumises à des indicateurs que sont les centres de produits, l'appui administratif et de la direction générale. En somme, le solde du budget courant est déterminé en ôtant les dépenses des recettes.

La contribution des différents produits du CESAG dans l'ensemble des ressources attendues au titre du budget 2011 précise le niveau de participation de chaque produit dans l'ensemble des ressources attendues. Selon que le risque de non réalisation se présente au contrôleur de gestion, il s'intéresse :

- aux actions à envisager ;
- aux outils de suivi ;
- aux acteurs ;
- à l'appui technique et relais et ;
- à la périodicité du contrôle budgétaire.

5.4 L'analyse des écarts.

L'analyse des écarts intervient à la suite des écarts constatés au niveau des tableaux présentés ci-dessus. Elle permet au contrôleur de gestion de déceler les causes des écarts en vue d'apporter des actions correctives si nécessaires.

Le tableau intitulé: Point d'exécution du séminaire sur les comptes nationaux de la santé de mars 2011, met en exergue les écarts sur nombre et écart sur chiffre d'affaire. Les écarts sur le nombre de participants pourraient essentiellement être influencés par les frais de participation. Aussi, l'écart sur le chiffre d'affaire subira le même sort puisque le chiffre d'affaire est fonction du nombre de participants.

Le tableau d'état d'exécution plan opérationnel 2011 se résume à un solde budgétaire qui peut être analysé comme suit :

- la non réalisation de certain investissement et un dysfonctionnement peut être à la base de la variation du solde sur les dépenses ;
- la non exécution de certaines subventions et des ressources peut influencer sur le solde des ressources ;
- le solde d'exécution budgétaire variera en fonction de l'évolution constatée dans l'exécution du budget.

Le tableau de l'état d'engagement des dépenses et du produit du mois débouche sur un solde du budget courant. Dans ce cas, les recettes et les dépenses sont fonction non seulement des centres des produits mais aussi de l'appui administratif et de la direction générale.

La contribution des différents produits du CESAG dans l'ensemble des ressources attendues au titre du budget 2011 présente des indicateurs qui sont analysés par le contrôleur de gestion.

Après avoir déterminé le risque de non réalisation, le contrôleur de gestion émet des actions à envisager tout en indiquant les outils de suivi, les acteurs, l'appui technique et relais ainsi que la périodicité dans le contrôle budgétaire.

Conclusion

En définitive, ce chapitre nous a permis de présenter les outils essentiels du contrôle budgétaire du CESAG. Le tableau budgétaire apparaît comme étant l'outil le plus utilisé. L'analyse des écarts quant à elle découle des écarts constatés des tableaux budgétaires alors que le calcul des coûts est peut perçu.

Le benchmarking du CESAG oriente sa comparaison vers d'autres écoles de référence d'Europe et d'Afrique mais un benchmarking qui ne s'intéresse presque pas au contrôle budgétaire de ces différentes écoles.

Au total, il convient de noter que tous ces outils débouchent sur des actions correctives en fonction des besoins de cet établissement.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 6 : RECOMMANDATIONS

Dans ce dernier chapitre, il s'agira d'émettre les résultats de nos recherches sous forme de recommandation. Toutefois, une bonne analyse de l'usage des outils du contrôle budgétaire nous permettra de faire de pertinentes recommandations. C'est pour quoi nous procéderons d'abord à une analyse de chaque outil qui sera l'objet d'amélioration à travers nos recommandations.

6.1 Analyse des outils du contrôle budgétaire du CESAG.

Nous nous contenterons dans cette analyse de faire ressortir les forces et les faiblesses de chaque outil.

6.1.1 Forces et faiblesses du benchmarking

Le CESAG a fait une bonne option pour avoir compté le benchmarking parmi les outils de son contrôle budgétaire. Ce choix est déterminant car cet outil pourra lui permettre d'améliorer la qualité de l'enseignement à travers des expériences extérieures.

En dehors des écoles de référence en Afrique, celle de la France jugée exemplaire sont un atout pour cet établissement.

Cependant, il convient de noter que le CESAG a limité ses investigations aux écoles de la France, seul pays hors de l'Afrique. Les autres continents ne sont pas pris en compte. C'est un constat que les établissements auxquels se réfère le CESAG sont en nombre insuffisant.

Aussi, on assiste à un benchmarking qui n'est vraiment pas orienté vers le budget des entités référées.

6.1.2 Forces et faiblesses du calcul des coûts

Le contrôleur de gestion du CESAG exploite la méthode des coûts complets existante dès l'élaboration du budget pour évaluer le risque des dépassements budgétaires. Cependant le CESAG, bien qu'étant un établissement formateur en gestion, ne met pas en œuvre un système de calcul de coûts dans son contrôle budgétaire.

6.1.3 Forces et faiblesses du tableau de bord

Toutes les ressources et les dépenses du CESAG sont mentionnées dans des tableaux de telle sorte que le solde d'exécution budgétaire soit bien perçu.

On dispose ainsi de tableaux budgétaires bien élaborés et qui prennent en compte toutes les sources liées au chiffre d'affaire.

C'est un constat que le contrôleur de gestion du CESAG ne conçoit pas des tableaux de bord au sens propre du terme. On assiste plutôt à de simples tableaux budgétaires.

6.2 Les recommandations

6.2.1 Les recommandations sur le benchmarking.

Nous pensons que le succès du benchmarking du CESAG résidera dans la qualité des entités auxquelles le contrôleur de gestion se référera. Aussi, l'importance du nombre d'école consultée sur une durée donnée sera un atout. C'est pourquoi nous encourageons les dirigeants à s'intéresser davantage aux excellentes écoles de gestion dans tout le monde entier notamment en Amérique et en Europe. A l'aide de l'internet, ce projet pourra être réalisé sans qu'on n'y effectue le déplacement qui occasionnera d'énormes dépenses. A ce titre, des nombreux établissements qualifiés dans le domaine de la formation, la consultation et des séminaires, permettront au CESAG d'être encore plus performant. Nous souhaitons que le benchmarking de ce centre soit aussi orienté vers le contrôle des budgets de ces différences entités de référence. En effet, ces différentes expériences budgétaires aideront le CESAG à prendre des décisions stratégiques en vue de conserver sa place de leader en Afrique noire.

6.2.2 Recommandations pour l'amélioration des tableaux de bord et l'analyse des écarts budgétaires.

Le CESAG doit passer en revue le contrôle de son budget en améliorant la conception de son tableau de bord. Les tableaux budgétaires de cet établissement tel que conçus devront être dotés des indicateurs de performance et de pilotage. En effet, ces indicateurs pourront servir à une meilleure lecture du budget. Ils permettront au contrôle budgétaire de prendre en compte plusieurs actions que sont :

- la fixation des objectifs et la mission ;
- la définition des moyens, l'affectation des ressources ;

- formuler les paramètres permettant de caractériser les points clés du budget ;
- les actions de coordination du contrôle budgétaire du CESAG.

En effet, une analyse efficace des écarts dépend de la qualité du tableau de bord. Si le contrôleur de gestion du CESAG améliore la conception des tableaux de bord avec tous les indicateurs possibles, alors découlera une meilleure analyse des écarts qui aidera certainement à prise de décisions appropriés.

6.2.2 Proposition pour l'amélioration du calcul des coûts du CESAG.

Le contrôle budgétaire du CESAG mérite d'avoir en son sein un véritable calcul de coût. Nous proposons le calcul de coût par la méthode ABC. A cet effet, les différentes activités de ce centre que sont : la reprographie, la gestion des immobilisations, le gardiennage, le nettoyage... doivent être dotés chacune d'un calcul de coût. Le contrôle budgétaire sera plus efficace lorsque le contrôleur de gestion sera en mesure de connaître l'impact sur le coût et la performance de chacune des activités.

Conclusion

Notre travail a été de faire une analyse qui a consisté de faire ressortir les forces et faiblesses des outils du contrôle budgétaire du CESAG et de procéder à des recommandations. A l'issue de cette analyse, nous avons pu passer en revue les quatre outils que sont le benchmarking, le tableau de bord, l'analyse des écarts et le calcul des coûts. Enfin, nous avons fait des propositions visant à améliorer ces outils. Nous espérons que notre recherche sera véritablement utile au CESAG.

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

Dans la seconde partie, nous avons abordé l'étude pratique de notre thème. Celle-ci nécessitait d'abord une prise de connaissance du CESAG. A cet effet nous avons présenté la mission, l'historique, l'organisation générale et le contrôle budgétaire du CESAG.

De même, une prise de connaissance des outils du contrôle budgétaire a été exposée.

La seconde partie de notre travail a été l'analyse des outils, suivi de notre contribution à l'amélioration de ces outils pour un contrôle du budget plus excellent.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

Le thème relatif aux outils du contrôle budgétaire marque la nécessité des entreprises de parfaire leur rentabilité économique à travers un contrôle de gestion efficace.

Les outils cités dans notre étude ne sont en aucun cas les seuls qui sont utilisés au sein des entreprises. En effet, la plupart de ces outils sont présents dans les entreprises et leur sont utilisés selon la nature et la taille de l'entreprise.

C'est pourquoi les établissements de formation comme le CESAG, se servent de ces outils du contrôle budgétaire dans le but de mener à bien leur mission d'enseignement.

Le CESAG a obligation de s'approprier un contrôle budgétaire qui passe par l'amélioration de ces outils.

Fort de ce qui précède, les outils que nous avons cités ne sont pas exhaustifs et sont flexibles dans toutes organisations, donc il revient à l'entreprise de savoir sur lequel agir le plus afin d'améliorer son contrôle budgétaire.

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 1: Les différences d'incorporation.

<i>Nature de la différence d'incorporation</i>	Explication à la différence d'incorporation
Sur les matières	Valorisation des stocks à un coût différent du coût réel
Sur amortissement aux provisions	Prise en compte des charges d'usages (amortissements) et charges étalées (provisions)
Sur éléments supplétifs	Prise en compte d'élément ne figurant pas en comptabilité générale.
Sur charges et produit de comptabilité générale.	Pratique de l'abonnement des charges en raison d'une périodicité de calcul plus courte en comptabilité analytique. Exclusion des charges et produit ne se rapportant pas à l'exportation normale et courante.

Source : MELYON (2004 :105)

Annexe 2: Différence d'inventaire et de cession d'imputation.

Eléments	Incidence sur les coûts	Incidence sur le résultat
Charges non incorporables	Baisse des coûts	Augmentation des résultats
Produits non incorporés	aucune	Baisse du résultat
Mali de stocks	aucune	Augmentation des résultats.
Boni sur stocks	aucune	Baisse du résultat
Coûts unitaires arrondi par excès	Augmentation des coûts	Baisse du résultat
Coût unitaire arrondis par défaut.	Baisse des coûts	Augmentation du résultat
Charge supplétives	Hausse des coûts	Augmentation des résultats.

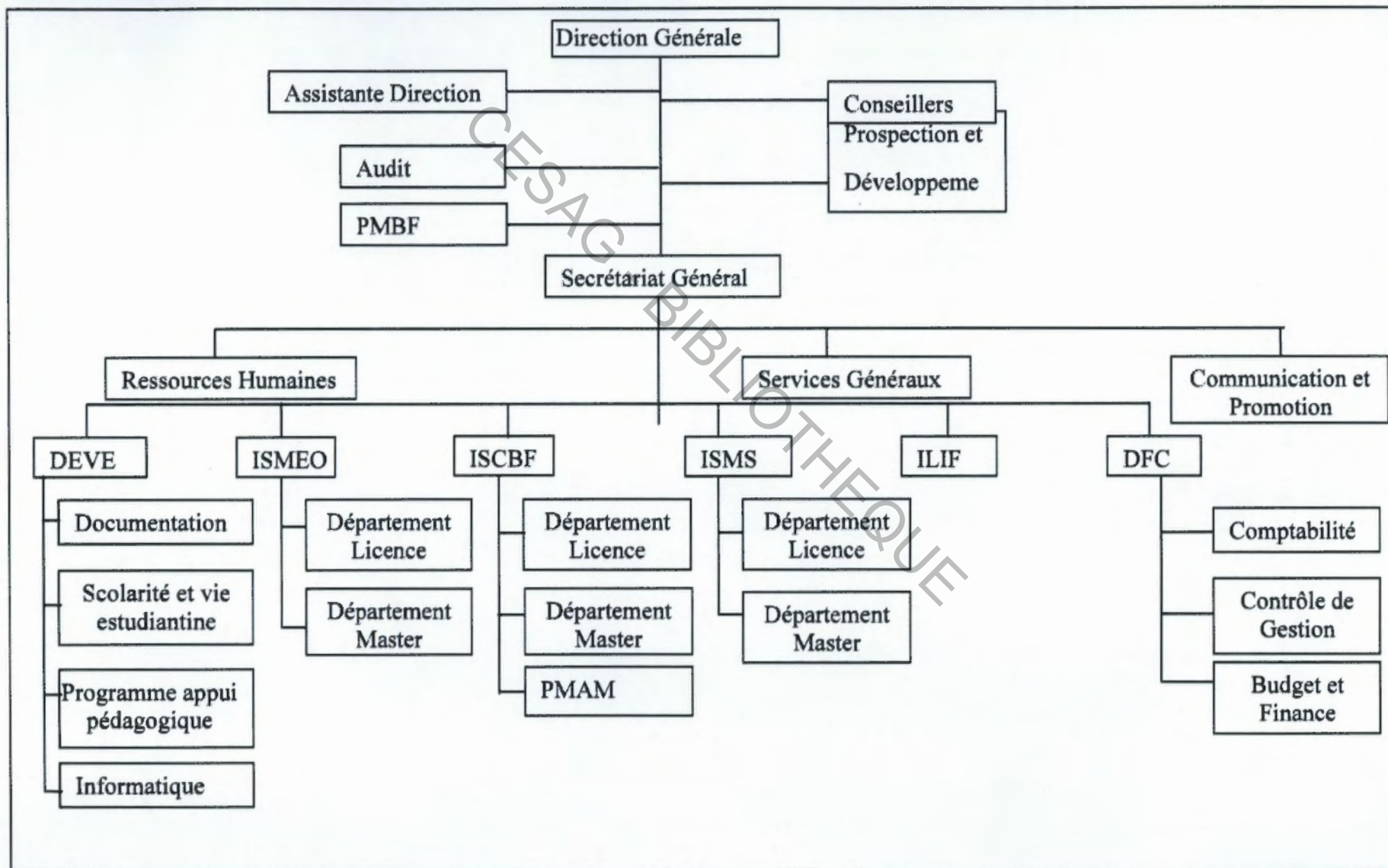
Source : MELYON (2004 :105)

Annexe 3: Détermination des indicateurs de performance.

D	E	F	I
Définir la mission	Extraire les points clés	Formuler les paramètres	Identifier les indicateurs de performance.
Assurer la disponibilité des matières premières pour produire dans les conditions de qualité dans les conditions de qualité et de délai exigées, et ceci au coût moindre.	Qualité	Conformité Réclamation Retour fournisseur	Nombre de réception conformes / Nombre de livraison totale. Nombre de livraisons avec réclamations / Nombre de livraisons totales reçues. Nombre de livraisons retournées / Nombre de livraison reçues.
	Délai	Retard	Nombre de livraisons en Retard/Nombre de livraison totale demandées. Nombre de rupture de stocks / nombre articles gérés.
	Coût	Prix d'achat	Achats Valorisés au prix standard / achats valorisés aux prix réels. Condition de paiement année n / condition de paiement n-1. Masse salarial du service / montant des achats.

Source : BOUIN&SIMON (2004 :87-88)

Annexe 4: Organigramme du CESAG.



Annexe 5: périodicité et rôle des acteurs dans le contrôle budgétaire.

Directions : DG, SG, DFC, DEVE, ISMEO, ISCBF, ISMS, ILIF.			
Périodicité :	Procédure :	Formalisation :	Rédacteur : Contrôleur de Gestion
Permanente	Gestion budgétaire		

Séquences	Intervenants	Diligences
I	Directeur Général Contrôleur de Gestion Secrétariat Général, Directeurs ou	La préparation du budget se fait dans le cadre des procédures budgétaires du CESAG et comporte les étapes suivantes : <u>LA PREVISION</u> 1. Instruire les responsables des centres d'activités de l'ouverture de la préparation budgétaire de l'exercice prochain, à travers une note d'orientation générale indiquant les objectifs, les hypothèses de prévisions retenues et le calendrier budgétaire ; 2. rédiger une note de service invitant les responsables des centres à lui faire parvenir au plus tard fin septembre, leurs propositions budgétaires en même temps que leurs plans d'actions ; 3. établir et envoyer à chaque centre d'activité, son état d'exécution budgétaire le plus récent, pour l'exercice en cours, la liste des prix et des différentes études économiques effectuées. 4. élaborer leurs plans d'actions, en déduire le budget correspondant ;

	Agents habilités par le Directeur Général	5. transmettre au Contrôleur de Gestion, leurs projets de budget et leurs plans d'actions intégrés, au plus tard fin septembre ; 6. y annexer les propositions budgétaires de leurs Sous-directions, départements ou Services spéciaux ;
--	--	--

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Séquences	Intervenants	Diligences
	Contrôleur de Gestion	7. Procéder à l'examen critique des différents budgets ; 8. Organiser et conduire des discussions avec chaque centre d'activité en passant en revue les différents articles, dont ceux relatifs aux charges communes, en vue d'aboutir à des propositions cohérentes et réalistes ; 9. Consolider le budget 10. Arrêter, à l'issu de cet exercice préliminaire, les propositions de budgets et l'avant projet de budget avec ses propres observations en marge de chaque titre, rubrique ou article ; 11. Transmettre au Directeur Général tous ces éléments avec un rapport de synthèse qui : ✓ précise les hypothèses retenues ; ✓ met en évidence leur pertinence, eu égard à l'environnement économique, et à la compétitivité du centre ; ✓ fait ressortir le taux d'accroissement de l'activité prévisionnelle par rapport aux trois derniers exercices, ainsi que l'évolution des produits et des charges sur la même période ; ✓ fait ressortir le budget de trésorerie inhérent aux hypothèses retenues.

L'ARBITRAGE

1. convoquer dans les délais indiqués, p
période budgétaire, le Comité de Budget en vue de l'
2. analyser avec les responsables des cent
budgets correspondant au regard de leur cohérence a
la Direction Générale ;
3. échanger ensuite avec le Comité de Bu
budgétaires afin d'arrêter les propositions définitives

		différents amendements et recommandations ;
	Secrétaire Général	6. préparer et transmettre au Directeur Général dans les délais fixés, les plans d'actions consolidés ;
	Contrôleur de Gestion	7. préparer et transmettre le rapport d'exécution du budget de l'exercice en cours, le projet de budget finalisé et le plan d'action de l'exercice à venir ;
	Directeur Général	8. Convoquer le Conseil d'Administration et lui soumettre l'ensemble des documents courant décembre.

Général	3. Notifier à chaque centre d'activité après la ré Administration, son budget spécifique pour exé
nts	Diligences
activité	L'EXECUTION La réalisation des produits 1. Saisir le Directeur Financier et Comptable des élén facturation du client après la fourniture d'une prestati inscription ; 2. établir la facture qu'il vise et ventile comme suit :

on des produits

Directeur Financier et Comptable des éléments du client après la fourniture d'une prestation ;

facture qu'il vise et ventile comme suit :

		5. enregistrer la facture dans le fichier de recouvrement en identifiant l'échéance d'encaissement (généralement de 30 jours) ; 6. joindre la fiche de produit signée à la copie de la facture concernée pour le classement par types d'activité et de client.
Séquences	Intervenants	Diligences
	SDFB Contrôleur de Gestion	7. actualiser à la réception des fiches de produits les tableaux de bord de suivi de la réalisation des recettes. 8. actionner le client à l'échéance et transférer aux différents centres de produits, l'état des impayés pour les sensibiliser aux actions de recouvrement ; 9. établir en coordination avec les centres de produits, des tableaux de bord trimestriels des activités, des recettes et des dépenses;

Séquences	Intervenants	Diligences
1.2	Secrétariat Général, Directeurs d'institut ou Agents habilités par le Directeur Général Chef des Services Généraux Sous-directeur Finances et Budget (SDFB)	L'engagement des dépenses 1. Distinguer les acquisitions par : appel d'offres ou consultation restreinte, fait pour les achats d'immobilisations corporelles et incorporelles, les prestations de services et les achats groupés de fournitures stockables ; commandes effectuées pour les autres achats de fournitures ou de prestations ; 2. remplir la fiche de demande d'achat ou d'obtention d'un service. 3. conserver une copie de la demande d'achat et des documents qui l'accompagnent ; 4. consulter si nécessaire les fournisseurs agréés pour l'obtention d'une meilleure proposition que celles des centres demandeurs ; 5. la valider par apposition de sa signature et transmettre l'ensemble du dossier au Sous-directeur Finances et Budget ; 6. renseigner les informations budgétaires, signer la fiche de demande et les transmettre au Contrôleur de gestion ;

Séquences	Intervenants	Diligences
-----------	--------------	------------

1.2	Contrôleur de Gestion	7. s'assurer de la conformité des documents, du respect de la procédure d'achat, de l'opportunité de la dépense et consulter la disponibilité du crédit et de la programmation de la dépense dans le cadre du budget de trésorerie ;
	Chef des Services Généraux	apposer sur la demande son avis favorable ; signaler le motif dans le cas d'un rejet ;
	Directeur Général	8-transmettre les demandes validées au Directeur Général et celles rejetées aux Services Généraux ; 9- saisir les centres de responsabilité pour les demandes rejetées ;
	Secrétariat Général, Directeurs d'institut ou Agents habilités par le Directeur Général	10- contrôler et approuver les demandes d'achat et saisir le contrôleur de gestion pour celles qui posent des problèmes 11. saisir si nécessaire le Directeur Général des demandes d'achats ou d'obtention d'un service non budgétisé ou qui ont fait objet d'un rejet par le Contrôleur de Gestion ;

Séquences	Intervenants	Diligences
1.2	Directeur Général	12. transmettre les demandes accordées aux Services Généraux et celles rejetées au Contrôleur de Gestion ;
	Contrôleur de Gestion	13. saisir les Services Généraux et les initiateurs des demandes du rejet par le Directeur Général
	Services Généraux	14. vérifier l'aceord du Directeur Général ou la signature de la personne habilitée ; 15. s'assurer de la transmission des documents qui doivent l'accompagner.
	Sous-directeur Finances et Budget (SDFB)	16. établir et viser le bon de commande ou le bon de travail, et transmettre tout le dossier à la SDFB ; 17. Contrôler et procéder à l'imputation de la dépense et à son engagement, sur la base des éléments reçus, établir la demande d'engagement de dépense (DED) et la viser ;
	Directeur Financier et Comptable (DFC)	18. transmettre l'ensemble du dossier au DFC ;
	Contrôleur de Gestion	19. Contrôler, signer la fiche de demande d'engagement de dépense et viser le bon de commande ; transmettre l'ensemble des dossiers au Contrôleur de Gestion ;

		20. contrôler la conformité et la régularité des imputations, signer la fiche de demande d'engagement de dépense et viser le bon de commande et transmettre les documents au Directeur Général ;
Séquences	Intervenants	Diligences
1.2	Directeur Général Directeur Général Sous-directeur Finances et Budget (SDFB) Services Généraux	21. contrôler et approuver la fiche de demande d'engagement de dépense, le bon de commande ou le bon de travail ; 22. transmettre la DED accompagnée du bon de commande ou du bon de travail signés et de l'ensemble des documents à la SDFB ; 23. transmettre l'original du bon de commande ou du bon de travail signé accompagné de l'original de la facture proforma aux Services Généraux ; 24. conserver la DED et une copie du bon de commande ; 25. transmettre à la structure à l'initiative de la commande, une copie du bon de commande ou du bon de travail.

Séquences	Intervenants	Diligences
1.2	Sous-directeur Finances et Budget (SDFB) Sous-directeur de la Comptabilité (SDC) Chef de Services Généraux	26. classer la DED signée, le fonds de dossier et le feuillet violet du bon de commande ; 27. renvoyer au : SDC, le feuillet bleu du bon de commande; Services Généraux, l'original du bon de commande. 28. Classer les bons de commandes et les apurer au fur et à mesure des livraisons et des réceptions de factures. 29. passer la commande par envoi du bon de commande au fournisseur ; 30. faire le suivi de la commande dans un fichier des commandes ; 31. relancer les fournisseurs pour les commandes non honorées à l'échéance et informer le centre demandeur ; 32. saisir le DFC et le Contrôleur de Gestion en cas de défaillance du fournisseur et prendre les dispositions appropriées pour récupérer les bons de commande auprès du fournisseur et des services internes et les neutraliser ; 33. notifier par écrit au SDFB et SDC la commande défaillante ; 34. informer le Responsable du Centre de responsabilité concerné ou l'agent habilité par le Directeur Général de la défaillance du fournisseur ; 35. tenir un état des commandes défaillantes ;

Séquences	Intervenants	Diligences
1.2	Services Généraux	36. reprendre la procédure et passer la commande auprès d'un autre fournisseur.
	Sous-directeur Finances et Budget (SDFB)	37. neutraliser les commandes défaillantes par extourne de l'engagement de dépense (DED) rattaché, viser et transmettre l'extourne et le bon de commande rattaché au Contrôleur de Gestion pour validation ;
	Sous-directeur de la Comptabilité (SDC)	38. neutraliser l'écriture d'engagement de dépense et faire valider par le DFC. 39. relancer, en cas de bons non apurés, les Services Généraux
1.3	Services Généraux	Le mandatement des dépenses s'assurer de la livraison effective et faire certifier les factures par les agents habilités par les différents centres de responsabilité ; transférer les factures certifiées à la Sous-direction de la Comptabilité par cahier de transmission ; 3. apurer les commandes reçues à partir des factures et des bons de livraison ; 4. tenir un état des commandes livrées ; 5. transmettre les bons de livraison au gestionnaire des stocks.
Séquences	Intervenants	Diligences
1.3	Sous-directeur de la Comptabilité (SDC)	5. apurer les bons de commande, neutraliser l'original du bon de commande ; 11. assurer le contrôle arithmétique et apposer « le bon à payer » ; 12. transférer l'ensemble des dossiers à la SDFB ;
	Sous-directeur Finances et Budget (SDFB)	13. établir l'ordre de paiement « OP » à soumettre à la signature du DFC, du CG et du DG ou la personne habilitée par le DG ; La liquidation des dépenses
1.4	Sous-directeur Finances et Budget (SDFB)	A la réception des « OP » signés, le SDFB doit procéder aux paiements des factures <u>Fournisseurs particuliers</u> SDE- SENELEC- SONATEL : 5 jours avant la date d'échéance VRS : avant le 13 de chaque mois ; CSS : avant le 08 de chaque mois ; BRS : avant le

		13 de chaque trimestre ; CRRAE-RCPNC-FONDS DE RETRAITE : avant le dernier jour ouvrable de chaque mois.
Séquences	Intervenants	Diligences
1.4	Sous-directeur Finances et Budget (SDFB)	<u>Fournisseurs avec délais contractuels inscrits dans le cahier de charges</u> A partir de la date de livraison et en tenant compte du délai contractuel et 3 jours avant l'échéance <u>Médecins</u> Hôpital Principal, Institut Pasteur, Clinique la Madeleine : 10 jours à partir de la réception de la facture Autres médecins : 10 jours à partir de la réception des Ordres de Paiement (OP) <u>Enseignements</u> Résidents (Sénégal// Dakar) : 30 jours à partir de la date de réception du décompte Non Résidents (en provenance de l'étranger) : 1 jour avant la fin de la mission <u>Autres Fournisseurs</u> 1 à 100.000 F CFA : 15 jours à partir de la date de réception de la facture 100.001 à 1.000.000 : 30 jours à partir de la date de réception de la facture 1.000.001 à 5.000.000 : 45 jours à partir de la date de réception de la facture 5.000.001 à 20.000.000 : 60 jours à partir de la date de réception de la facture Plus de 20.000.000 : 90 jours à partir de la date de réception de la facture
VI	Contrôleur de Gestion	Le suivi et le Contrôle 1. Adresser à la fin de chaque mois, l'état d'exécution du budget au Directeur Général et à chaque centre d'activité avec les commentaires et recommandations après l'analyse détaillée des écarts inhérents ; 2. centraliser les reporting et les différents tableaux de bord des centres d'activité ; 3. élaborer des rapports trimestriels et annuels d'activités permettant d'apprécier la performance du Centre ; 4. sur la base des reporting de gestion de la trésorerie, convoquer le Comité de Budget pour des arbitrages d'ajustements budgétaires à la fin de chaque trimestre ou pour la prise de mesures correctives ; 5. assister les responsables des centres de responsabilité dans la mise en œuvre des mesures correctives devant aboutir à l'atteinte des objectifs du Centre.

Annexe 6: Les tableaux de bord budgétaires du CESAG.

Tableau : Etat d'exécution plan opérationnel 2011

INTITULES	EXECUTION BUDGETAIRE	PLAN OPERATIONNEL PREVISIONS	ECARTS = (b) - (a)	
	2009 (b)	2009 (a)	Montant	%
DEPENSE D'INVESTISSEMENT				
Chap I - Immobilisations incorporelles				
Chap II - Terrains				
Chap III - Bâtim, instal, agencements				
Chap IV - Matériels et mobiliers				
TOTAL				
DEPENSE DE FONCTIONNEMENT				
Chap I - Achat de biens et services				
Chap II - Transports et déplacements				
Chap III - Services extérieurs A				
Chap IV - Services extérieurs B				
Chap V - Impôts et taxes				
Chap VI - Autres charges				
Chap VII - Frais de personnel				
TOTAL				
TOTAL GENERAL DEPENSES				
INTITULES	EXECUTION BUDGETAIRE	PLAN OPERATIONNEL PREVISIONS	ECARTS = (b) - (a)	
	2009 (b)	2009 (a)	Montant	%
RESSOURCES				
Chap I - Produits des form. diplômantes				
- Produits des form. qualifiantes				
- Produits des séminaires				
Chap II - Prod. des consult et recherche				
Total activités principales				
Chap III - Hébergement				
Chap V - Produits accessoires				
Chap VI - Revenus financiers				
Total activités connexes				
SOUS - TOTAL ACTIVITES PROPRES				
Chap IV - Subv BCEAO NETTE				
- Subv DESCOGEF				
- Subv PACER				
- Subv AQUADEV				
SOUS-TOTAL SUBVENTIONS				
TOTAL GENERAL RESSOURCES				
SOLDE D'EXECUTION BUDGETAIRE				

CESAG/DFC
Contrôle de gestion

20-01/2011

CONTRIBUTION DES DIFFERENTS PRODUITS DU CESAG DANS L'ENSEMBLE DES RESSOURCES ATTENDUES AU TITRE DU BUDGET 2011

PREVISIONS DE CHIFFRE D'AFFAIRES EN FCFA

DESIGNATIONS	MONTANT	CONTRIBUTION DANS L'ENSEMBLE DES RESSOURCES ATTENDUES	RISQUE DE NON REALISATION	ACTIONS A ENVISAGER	OUTILS DE SUIVI	ACTEURS	APPUI TECHNIQUE ET RELAIS	PERIODICITE
PRODUITS DES FORMATIONS DIPLOMANTES								
PRODUITS DES FORMATIONS QUALifiantES								
PRODUITS DES SEMINAIRES								
PRODUITS DE CONSULTATIONS ET DE RECHERCHE								
PRODUITS DE LA RESIDENCE / HEBERGEMENT								
PRODUITS ACCESSOIRES								
SUBVENTIONS ATTENDUES								
REVENUS FINANCIERS								
TOTAL RESSOURCES ATTENDUES								

AR: AUCUN RISQUE

RP: RISQUE PROBABLE

RC: RISQUE CERTAIN

POINT D'EXECUTION DU SEMINAIRE SUR LES COMPTES NATIONAUX DE LA SANTE LE

22/03/2011

CESAG/DFC/SDCG AN

22/03/2011

Prévisions budgétaires				Réalisations			Ecart sur nombre	Ecart sur CA
Nature des clients	Nombre participants	Frais de participation	Total	Nombre participants	Frais de participation	Total		
Hébergement								
Sans hébergement								
TOTAL								

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

1. ALAZARD Claude & SEPARI Sabine (2007), « *Contrôle de gestion, manuel et procédure DCG* », Dunod paris, 700 p.
2. ALAZARD Claude & SEPARI Sabine (2008), « *Contrôle de gestion, manuel et procédure DCG* » Dunod paris, 700 P.
3. ALISSOUTIN Rosnert Ludovic (2008), « *le défi du développement local du Sénégal* », African Books Collective ,176 P.
4. BOUIN Xavier, SIMON François (2004), « *les nouveaux visages du contrôle de gestion : outils et comportement* ». Durod, Paris, 333 P
5. BRAULT Rejean, GIGUERE Pierre, (1997), « *Comptabilité de Gestion* », Presses Université Laval, 221 P. 1999
6. Congrès des pouvoirs locaux et régionaux de l'Europe (2001)
7. DHENIN-Jean-François, BERRY Philippe (2004), « *Management & Gestion des unités commerciales* » Edition Bréal, 319 P.
8. DHENIN-Jean-François, AZAMANI Souhai , Philippe Berry (2004), « *Management de l'équipement commerciale* » Edition Bréal, 207 P.
9. GRANDGUILLOT Béatrice et GRANDGUILLOT Francis (2008), « *l'essentiel du contrôle de gestion 3^e éd* » édition Gualino lextenso, 134 P.
10. GRANDGUILLOT Béatrice et GRANDGUILLOT Francis (2009), « *l'essentiel du contrôle de gestion* » edition Gualino ,134 P.

11. HACHEZ Emmanuel (2006), « *Calcul du prix de revient* » Edipro ,302 P.
12. HUTEAU Serge(2002), « *le Management public Territorial : Elément de stratégie d'Organisation* », Edition du Papyrus, 470 P.
13. JACQUOT Thierry, MILKOFF Rilkoff (2007), « *Comptabilité de gestion : analyse et Maitrise des Coûts* », pearson Education France , 320 p.
14. MAHE de Boislande Henri(1998), « *Dictionnaire de gestion : Vocabulaire concept et outils* », édition Ecocomic, Paris, 270 P.
15. MAHE de Boislandelle, Isabelle BORIES-Azean (2009) , « *les nouveaux défis du manager Public. Conduire le changement* » , Edition l'Harmattan 387 p.
16. MELYON Gérard(2004), « *Comptabilité Analytique : Principes, Coûts réels constatés, couts préétablis, analyse des écarts* » 3^e édition Bréal, 287 P.
17. MEYER Florent A (2010) , « *Pratique de benchmarking : créer collectivement du sens à partir du succès de...* , » Bod-Books on demande France,220 p.
18. MOUCOUX Michelle(2003), « *Organisation & Activité Comptables* » Edition Bréal ,287 p.
19. PASTOR Pierre, BREAD Richard (2007), « *Gestion des conflits :la communication à l'épreuve* »Edition Liaison Sociales,204 P.
20. PIGE benoit, LARDY Philippe (2003) « *Reporting et contrôle budgétaire* »Edition ESM, édition Management & société 2 34 p.

21. PIGE benoit, LARDY Philippe (1981), « système du contrôle budgétaire » Edition
ESM ,Management & société

CESAG - BIBLIOTHEQUE