



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**CESAG EXECUTIVE
EDUCATION**

**Diplôme d'Etudes Supérieures
Spécialisées en Audit et
Contrôle de Gestion**

**Promotion 19
(2007-2008)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**Élaboration de la cartographie des risques liés au
Processus de Gestion Budgétaire : cas de LA SNDI CI**

Présenté par :

KONATE MOHAMED LAMINE

Dirigé par :

SERIFOU YACOUBA CHERIF

Avril 2015

Dédicace

*Nous dédions ce présent mémoire à notre mère bien aimée
KONATE Fatoumata. Elle nous quitté ce 19 Mars 2013 à
09h 37 mn au moment où nous achevions ce travail.*

*Tu es partie « maman bonheur », mais sache que nous te
portons à jamais dans nos cœurs.*

*Nos prières remplaceront les
pleurs.....*

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Remerciements

Notre Père

S'il est vrai qu'on façonne l'homme par l'éducation, nous vous sommes reconnaissants de nous avoir inculqué certaines vertus comme le courage. Nous prions ALLAH de vous accorder la vie nécessaire pour jouir pleinement des fruits de vos efforts.

Monsieur et Madame KALOGA

Vous n'avez pas hésité un seul instant à nous soutenir lors de ce périple en terre dakaraise. Nous vous en remercions infiniment.

Nos frères et sœurs

Vous nous avez soutenu moralement et financièrement à l'insu de tout le monde sans jamais vous plaindre. Que Dieu vous inonde de sa miséricorde.

Notre femme, ***CAMARA Tenen Sadan***, qui a toujours su trouver les mots pour nous guider.

M. ***SERIFOU Yacouba Chérif***, Directeur du cabinet TRIUM International, pour son encadrement tout au long de la rédaction de ce mémoire et aussi pour ses enseignements et sa disponibilité au cours de notre présence dans son cabinet.

M. ***Moussa YAZI***, enseignant d'exception. Vous nous avez permis, par vos conseils, votre patience et votre expérience d'acquérir de solides connaissances dans les pratiques du contrôle de gestion et du management en général.

Tout le corps professoral du CESAG, pour les précieux enseignements reçus. Tout le personnel du cabinet TRIUM International.

Tous nos camarades de la 19^{ème} promotion, pour les bons moments partagés.

Sigles et Abréviations

AO :	Appel d'Offres
ATCI :	Agence de Télécommunication de Côte d'Ivoire
BBZ:	Budget à Base Zéro
CA :	Conseil d'Administration
CESAG :	Centre Africain d'Études Supérieures en Gestion
CG:	Contrôleur de Gestion
CI:	Contrôle Interne
COSO:	Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission
DAL :	Direction de l'Administration et de la Logistique
DBA :	Data Base Administration
DCM :	Direction Commerciale et Marketing
DEDFO :	Direction des Études, du Développement et de la Formation
DETR :	Direction des Études, du Réseau et des Télécommunications
DFC :	Directeur Financier et Comptable
DFC :	Direction Financière et Comptable
DG :	Directeur Général
DGBF :	Direction Générale du Budget et des Finances
DO :	Directions opérationnelles
FH :	Faisceau Hertzien
IFACI :	L'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne
OCM :	Office Central de Mécanographie
PBB:	Performance-Based Budgeting
PCA :	Président du Conseil d'Administration
PDG:	Président Directeur Général
PIO:	Plan Individuel Opérationnel
PMR :	Processus de Management des Risques
POA :	Plan Opérationnel Annuel
PPBS:	Planning, Programming, Budgeting System
PSLT :	Plan Stratégique à Long Terme
QCI:	Questionnaires de Contrôle Interne
SI :	Système d'Information
SIGFIP :	Système Intégré de Gestion des Finances Publiques

- SNDI :** Société Nationale de Développement Informatique
SSII: Société de Service et d'Ingénierie Informatique
SWOT: Strengths Weaknesses Opportunities Threats
UEMOA: Union Économique et Monétaire Ouest Africaine
ZBB: Zero Based Budgeting

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Liste des figures

Figure 1 : Aarticulation des différents budgets	24
Figure 2 : Exemple de critères de mesure de l'impact des risques.....	48
Figure 3 : Exemple d'objets de l'analyse des données	64
Figure 4 : Modèle d'exploitation des points forts et points faibles.....	65

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Liste des tableaux

Tableau 1 : Les acteurs de la gestion budgétaire	16
Tableau 2 : Les rôles du contrôleur de gestion dans la GB	17
Tableau 3 : Les différentes étapes du processus de GB	20
Tableau 4 : Lettre de cadrage	21
Tableau 5 : Données et hypothèses d'environnement.....	22
Tableau 6 : Périodicité du découpage budgétaire.....	26
Tableau 7 : Déclinaison de la stratégie par le budget.....	29
Tableau 8 : Les bonnes pratiques de transcription de la stratégie dans le budget	30
Tableau 9 : Les règles pour la convergence	31
Tableau 10 : Les responsabilités et les décisions	32
Tableau 11 : Risques opérationnels du processus de GB	41
Tableau 12 : Exemple de mesure de la probabilité de survenance du risque	45
Tableau 13 : Identification des dispositifs de maîtrise des risques opérationnels liés au processus de GB	53
Tableau 14 : Modèle d'analyse de l'élaboration de la cartographie des risques liés à la GB	59
Tableau 15 : Identification des risques liés à la consolidation des budgets.....	82
Tableau 16 : Identification des risques liés à la discussion budgétaire.....	82
Tableau 17 : Identification des risques liés à la finalisation du support.....	83
Tableau 18 : Identification des risques liés à la périodisation	83
Tableau 19 : Identification des risques liés à l'actualisation	83
Tableau 20 : Résultat du test de faiblesses sur les procédures budgétaires au sein de la SNDI	84

Liste des annexes

Annexe 1 : Les étapes de la procédure budgétaire : les enchainements.....	115
Annexe 2 : Organigramme général de la SNDI	116
Annexe 3 : Organigramme proposé pour le Service Autonome chargé de l’Audit Interne et du Contrôle de Gestion.....	117
Annexe 4 : Différentes fiches de postes proposées pour le personnel du Service Autonome de l’Audit Interne et du Contrôle de Gestion	118
Annexe 5 : Grille de séparation des tâches.....	123
Annexe 6 : Guide d’interview	124
Annexe 7 : Questionnaires de Contrôle Interne relatif au processus de GB de la SNDI.....	125

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Table des matières

Dédicace	i
Remerciements	ii
Sigles et Abréviations.....	iii
Liste des figures	v
Liste des tableaux	vi
Liste des annexes.....	vii
Table des matières	viii
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE: FONDEMENTS THEORIQUES	10
Chapitre 1: LE PROCESSUS DE GESTION BUDGETAIRE	12
1.1. Évolution du management et différentes approches budgétaires	12
1.1.1. Le budget objet	13
1.1.2. Le budget performance (Performance-Based Budgeting)	13
1.1.3. Budget basé sur l'activité (ou comptabilité par activité)	14
1.1.4. Le budget programme (PPBS)	14
1.1.5. Le budget à base zéro (Zero Based Budgeting)	15
1.2. Les acteurs impliqués dans la gestion budgétaire et leurs rôles.....	15
1.2.1. La direction générale	17
1.2.2. Le contrôleur de gestion	17
1.2.3. Les responsables des services	17
1.2.4. Le comité du budget	18
1.3. Les finalités recherchées du processus budgétaire.....	18
1.3.1. Orchestrer	18
1.3.2. Allouer	19
1.3.3. Réagir	19
1.3.4. Communiquer	19
1.4. Les différentes étapes du processus de Gestion Budgétaire	20
1.4.1. Préparation des règles de gestion	20
1.4.2. Diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie.....	21
1.4.3. Construction du budget par les directions opérationnelles	22
1.4.3.1. Les budgets opérationnels	23
1.4.3.2. Le budget des investissements	23

1.4.3.3. Les budgets de charges discrétionnaires	23
1.4.3.4. Les états financiers prévisionnels.....	24
1.4.4. Consolidation des budgets.....	24
1.4.5. Discussion et approbation	25
1.4.6. Finalisation du support de référence	26
1.4.6.1. La réalisation du support de référence	26
1.4.6.2. La diffusion du support aux personnes concernées	26
1.4.7. Périodisation	26
1.4.8. Actualisation.....	27
1.5. Relations en amont et aval du processus	28
1.5.1. Budget et stratégie	28
1.5.1.1. Le budget comme outil de déclinaison et d'aménagement de la stratégie ...	28
1.5.1.2. Les moyens pour transcrire la stratégie dans le budget de façon efficace...	29
1.5.1.3. Les règles à instituer pour la convergence	30
1.5.2. Utilisation du Budget	31
1.5.2.1. La gestion de la performance	31
1.5.2.2. Le pilotage des risques	32
1.5.2.3. Les responsabilités et les décisions (voir tableau 10)	32
1.5.2.4. Motivation des ressources humaines.....	33
Chapitre 2: CARTOGRAPHIE DES RISQUES LIES A LA GESTION BUDGETAIRE	34
2.1. Motivation et démarche de réalisation d'une cartographie des risques	34
2.1.1. Définition et objectifs.....	34
2.1.2. Démarche générale de conception d'une cartographie des risques	35
2.1.2.1. Les différentes approches	36
2.1.2.2. Les étapes d'élaboration d'une cartographie des risques.....	36
2.2. Nomenclature des risques opérationnels liés à la gestion budgétaire	37
2.2.1. Définition du risque.....	38
2.2.2. Les méthodes d'identification des risques	39
2.2.2.1. Identification basée sur l'atteinte des objectifs	39
2.2.2.2. Identification par l'analyse historique.....	39
2.2.2.3. Identification basée sur l'analyse de l'environnement.....	39
2.2.2.4. Identification par les tâches élémentaires	39
2.2.3. Typologie des risques	40
2.2.3.1. Classification selon l'origine	40

2.2.3.2.	Classification selon la nature.....	40
2.2.3.3.	Classification selon le niveau.....	41
2.2.4.	Les risques liés au processus de la Gestion Budgétaire.....	41
2.2.5.	L'évaluation des risques.....	44
2.2.5.1.	Méthodes d'évaluation.....	45
2.2.5.2.	Critères de mesure de l'impact des risques.....	47
2.2.5.3.	Conditions d'une bonne évaluation.....	48
2.3.	Dispositifs de maîtrise des risques opérationnels liés au processus de Gestion Budgétaire.....	49
2.3.1.	Les composantes du dispositif de maîtrise des risques liés au processus de Gestion Budgétaire.....	49
2.3.1.1.	Les objectifs.....	50
2.3.1.2.	Les moyens mis en œuvre pour le processus de Gestion Budgétaire.....	51
2.3.1.3.	Le système d'informations et de pilotage.....	51
2.3.1.4.	L'organisation du processus de Gestion Budgétaire.....	52
2.3.1.5.	Les méthodes et procédures de Gestion Budgétaire.....	52
2.3.1.6.	La supervision.....	52
2.3.2.	Dispositif de contrôle interne relatif au processus de Gestion Budgétaire.....	53
2.3.3.	Évaluation de la maîtrise des risques opérationnels liés au processus de Gestion budgétaire.....	56
Chapitre 3:	METHODOLOGIE DE L'ETUD.....	58
3.1.	Modèle d'analyse.....	58
3.1.1.	Description du modèle d'analyse.....	58
3.1.1.1.	Connaissance générale du processus de Gestion Budgétaire.....	59
3.1.1.2.	Diagnostic du processus de Gestion Budgétaire.....	60
3.1.1.3.	Identification des insuffisances relevées dans le processus de Gestion Budgétaire.....	60
3.1.1.4.	Détermination des risques liés à ces insuffisances identifiées.....	60
3.1.1.5.	Mesure du niveau des risques identifiés.....	60
3.1.1.6.	Confection de la cartographie des risques identifiés.....	61
3.1.2.	Outils de Collecte et d'analyse des données.....	61
3.1.2.1.	Interview.....	61
3.1.2.2.	Analyse documentaire.....	61
3.1.2.3.	Tableau d'aide au diagnostic.....	61

3.1.2.4. Le questionnaire de contrôle interne (QCI)	62
3.1.2.5. La grille de séparation des tâches.....	62
3.1.2.6. La matrice d'évaluation des risques	62
3.1.2.7. Populations à rencontrer	63
3.2. La collecte des données	63
3.3. L'analyse des données	63
3.3.1. Objets de l'analyse des données.....	64
3.3.2. Outputs de l'analyse des données	64
3.3.3. Exploitation des points forts et points faibles	65
DEUXIEME PARTIE: CADRES PRATIQUES DE L'ETUDE	67
Chapitre 4: PRESENTATION DE LA SNDI ET DESCRIPTION DE SON SYSTEME DE GESTION BUDGETAIRE	69
4.1. Présentation générale de la SNDI.....	69
4.1.1. Missions et Attributions de la SNDI.....	70
4.1.1.1. Définition et objet de la SNDI.....	70
4.1.1.2. Les attributions de la SNDI.....	70
4.1.2. 2. Organisation générale de la SNDI par processus.....	71
4.1.2.1. Les processus de Management.....	71
4.1.2.2. Les processus de réalisation	72
4.1.2.3. c. Les processus Support	76
4.2. Description des dispositifs de maîtrise des risques liés au processus de la gestion Budgétaire au niveau de la SNDI	76
4.2.1. Description du processus de Gestion Budgétaire de la SNDI	76
4.2.1.1. a. Préparation des règles de gestion	76
4.2.1.2. Diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie	77
4.2.1.3. Construction du budget par les directions opérationnelles	77
4.2.1.4. Consolidation des budgets.....	78
4.2.1.5. Discussion et approbation	78
4.2.1.6. Finalisation du support de référence	78
4.2.1.7. Périodisation	79
4.2.1.8. Actualisation.....	79
4.2.2. Identification des dispositifs de maîtrise et risques liés au processus de Gestion Budgétaire de la SNDI	79
4.2.3. Test de faiblesses et de conformité	84

4.2.3.1. Test de faiblesses	84
4.2.3.2. Test de conformité	86
Chapitre 5: EVALUATION DE LA MAITRISE DES RISQUES LIES AU PROCESSUS DE GESTION BUDGETAIRE	87
5.1. Évaluation du niveau des risques opérationnels liés à la gestion budgétaire de la SNDI	87
5.1.1. Évaluation de la probabilité de survenance des risques.....	88
5.1.2. 2. Évaluation de l'impact des risques	89
5.1.3. Typologie des risques pertinents liés à la gestion budgétaire de la SNDI	89
5.2. Évaluation du dispositif de maîtrise des risques liés au processus de gestion budgétaire de la SNDI.....	96
5.2.1. 1. L'évaluation de l'adéquation du contrôle interne.....	96
5.2.2. L'évaluation de l'efficacité du contrôle interne.....	97
5.2.3. Évaluation globale de la qualité du dispositif de maîtrise des risques	97
5.3. Recommandations.....	102
5.3.1. Recommandations relatives au cadre organique.....	102
5.3.2. Recommandations relatives à la maîtrise des risques opérationnels importants du processus de Gestion Budgétaire	103
CONCLUSION GENERALE	112
ANNEXES	114
BIBLIOGRAPHIES	136

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

L'organisation des entreprises devient de plus en plus complexe. La mondialisation des économies, les nouvelles technologies, les aspirations économiques, sociales et psychologiques de leurs personnels sont des facteurs d'accélération des changements et d'accroissement de cette complexité. Les théories des organisations se succèdent et aucune ne paraît être suffisamment large pour englober le présent et un avenir prévisible (Pierre Longin et al, 2008 :14).

Actuellement, les plans et budgets sont parmi les outils les plus utilisés pour planifier et maîtriser la gestion des organisations. La méthode budgétaire donne aux dirigeants une vision de l'avenir et les met en position favorable pour exploiter les opportunités. Elle leur permet d'anticiper les problèmes (Charles T. Horngren et al, 2006 : 171).

Avec la complication croissante des marchés et des processus industriels, les choix qui se posent à la direction des entreprises deviennent eux-mêmes plus complexes et plus nombreux. Le chemin qui mène à l'objectif fixé est hérissé d'obstacles qui se traduisent par des risques pour l'entreprise. Certains ne sont que des incidents de parcours, qui ne remettent pas en cause la direction choisie. D'autres, au contraire, sont le résultat de modifications importantes de l'environnement, ils appellent une révision partielle ou totale de la stratégie, voire des objectifs et par ricochet le budget.

« Toute gestion budgétaire doit être conçue dans l'esprit d'un équilibre entre la fidélité aux buts fixés (rigidité) et la faculté d'adaptation aux évolutions imprévues de l'environnement (flexibilité) » (Karine Cerrada et al, 2012 : 43).

La croissance d'une entreprise passe forcément par un grand volume d'activités et donc une grande quantité d'informations à gérer et dont il faudra tirer le meilleur parti pour prendre les bonnes décisions. Cette masse d'informations, parfois sensibles, portent tant sur l'environnement de l'entreprise que sur ses ressources. La gérer au quotidien bien que n'étant pas toujours chose évidente, s'avère capitale dans cette sphère de globalisation des marchés. Ainsi on assiste aujourd'hui à l'émergence d'une nouvelle économie où le travail en rapport avec l'information est devenu plus important que le travail en rapport avec les autres secteurs. Ceci sous-entend donc la mise en place d'un système représentant l'ensemble des ressources (les hommes, le matériel, les logiciels) utilisées pour collecter, stocker, traiter et communiquer les informations au sein de l'entreprise : « Le système d'information (SI) » de l'entreprise.

Cependant, la turbulence de l'environnement a mis à jour les défis du système d'information. L'insuffisance de la surveillance fait payer cher l'entreprise. C'est en ce sens que le contrôleur de gestion trouve sa raison d'être car selon l'IFACI (2003 : 16), ses responsabilités dans le processus de management des risques (PMR) sont les suivantes :

- Contribuer à la lisibilité des objectifs à tous les niveaux hiérarchiques et sur tous les processus de l'entreprise ;
- assurer le lien entre la stratégie définie par la direction générale ou par la direction de la stratégie, et l'activité opérationnelle, en élaborant les plans à court et moyen terme et les budgets. Cette connexion est, bien entendu, fondamentale pour la déclinaison des risques stratégiques en risques opérationnels ;
- suivre les coûts et valeurs, ce qui permet de prévenir d'éventuelles pertes ou destructions de valeur ou, a contrario, d'identifier des couples risques/opportunités intéressants pour l'entreprise ;
- aider au suivi des actions engagées pour prévenir ou réduire les risques, en fournissant, notamment, des indicateurs chiffrés.

Pour la survie donc de l'entreprise, il est impératif de s'appuyer sur ses métiers, ses moyens humains et techniques, ses choix stratégiques (produits, marchés, technologies,...) et les contraintes de son environnement (approvisionnements, marchés, réglementation) pour établir des prévisions qui seront à la base de son appréciation. Dans un souci de bonnes pratiques, l'entreprise doit procéder en temps utiles à une évaluation de son système de contrôle interne et en particulier de son Système d'Information Budgétaire dans le but d'en déceler les faiblesses pour y apporter les corrections qui s'imposent et suivre leur évolution.

Parce que le monde change, les dirigeants doivent s'adapter : identifier les grandes évolutions pour s'y préparer et surtout prévoir les nécessaires évolutions de leur entreprise fait partie du métier de dirigeants. Selon Nicolas Berland (2009 : 70), l'organisation a besoin de différentes informations (clientèle, fournisseurs, compétences disponibles, technologies, statistiques, prévisions,...). Le système d'information, constitué suivant cette logique, regroupe en général quatre sous-systèmes fonctionnels (Marketing, ressources humaines, production, Finance et comptabilité), ce qui permet d'aider les responsables de ces unités à prendre des décisions pertinentes, et d'assister aussi la direction générale en la

matière. Pour ce faire, des systèmes d'aide à la décision sont mis en place. Échangeant des flux de différentes natures, dont l'information, l'organisation est ouverte sur son environnement. Afin d'assurer la rapidité et l'efficacité de cette activité, des systèmes de communication et des systèmes inter organisationnels y sont introduits.

La Gestion Budgétaire contribue à la réalisation d'objectifs de l'organisation. C'est ainsi que le processus budgétaire n'est pas une finalité en lui-même, mais un instrument à la disposition des dirigeants et acteurs pour concourir à l'obtention des objectifs fixés. Le processus budgétaire recouvre l'ensemble des systèmes et procédures qui vont de l'établissement des budgets à la collecte et au contrôle des réalisations par confrontation avec les prévisions (Karine Cerrada et al, 2012 : 49). Il est un instrument essentiel du contrôle de gestion tant par son aptitude à fournir des informations clés pour l'application et le suivi de la stratégie, que par sa capacité à intégrer des problèmes de délégation de responsabilité, de contrôle et d'incitation des individus.

Toute défaillance dans le Système de Gestion Budgétaire pourrait avoir des effets négatifs significatifs dans la vie de l'entreprise. Le Système de Gestion Budgétaire comme tous les autres systèmes de l'entreprise comporte des risques. L'importance et la maîtrise de ces risques sont prises en compte dans les principes de gouvernement d'entreprise. En effet, ces principes sont des valeurs fondamentales qui gouvernent les différents comités qu'une entreprise doit mettre en place, notamment le comité d'audit. Toutefois, des risques peuvent être encourus par l'entreprise en cas de mauvaise gestion du système budgétaire, ce qui se soldera par un échec de la planification et de son exécution. En effet si elle n'appuie pas correctement les objectifs stratégiques, les opérations commerciales ou encore si elle ne comble pas les besoins des dirigeants, la Gestion Budgétaire peut mettre en jeu le succès et même la survie de l'entreprise. Par conséquent une saine gestion budgétaire constitue un défi pour les dirigeants d'où le besoin impérieux de la diagnostiquer.

La SNDI a développé et fait actuellement le suivi et les mises à jour de l'application informatique qui héberge la gestion des finances publiques de la Côte d'Ivoire: le Système Intégré de Gestion des Finances Publiques (SIGFIP). La SNDI est en train de proposer des solutions similaires à plusieurs pays de l'UEMOA dont le Togo, le Bénin, le Sénégal et la Guinée Bissau. Hormis cette solution, la SNDI est fortement impliquée dans le

développement en cours du système intégré de gestion de l'information gouvernementale via internet de la Cote d'Ivoire: Projet eGouv.

Ces deux projets montrent toute la sensibilité et le caractère stratégique du fonctionnement optimal de la SNDI dans l'intérêt de l'économie ivoirienne qui représente près de 40% de la production de richesse de l'UEMOA. Ce fait signifie que le fonctionnement continu, optimal et efficace de la SNDI, c'est-à-dire le statut parfait de son budget, revêt un enjeu stratégique important.

Dans cette hypothèse, la SNDI peut-elle se permettre une gestion budgétaire approximative qui ne prenne pas en compte la nécessité de bien prévoir, de bien chiffrer et de rendre disponible toutes les ressources nécessaires à l'exécution de chacune de ses fonctions ?

L'enjeu au niveau de cette étude est donc d'aider la SNDI à disposer d'une connaissance précise et claire de ses risques au niveau de la gestion budgétaire, de les catégoriser, les hiérarchiser, en définir les critères de surveillance et de contrôle les plus pertinents, en connaître les impacts en cas de survenance: d'où la nécessité d'une cartographie des risques pour la planification, l'exécution, le suivi et l'évaluation budgétaire.

Il en va de l'efficacité opérationnelle et stratégique de la gestion des finances publiques de la Cote d'Ivoire et peut-être à moyen terme des finances publiques de plusieurs pays de l'UEMOA.

A la SNDI, le Système de Gestion Budgétaire a pour objectifs de :

- Mettre en ordre de marche l'organisation ;
- Supporter la réalisation des objectifs par des plans d'action explicites ;
- Mettre au point le dispositif de suivi des opérations ;
- Répartir les objectifs et les ressources qui sous-tendent les actions ;
- Corriger la trajectoire par rapport aux dérives.

Gérer une organisation est avant tout avoir la bonne information. Acquise de l'extérieur ou de l'intérieur, quelle que soit la source, quelle que soit sa forme, elle demeure la matière première de toute décision, ce qui signifie qu'elle doit impérativement faire l'objet d'une organisation particulière.

Consacrant la notion du système d'où le système d'information budgétaire. Pour une structure comme la SNDI, un tel système est des plus importants car il permet la mise en place d'un management intégré de la performance.

Aujourd'hui, par la maîtrise de son système de gestion budgétaire, la SNDI conditionne et détermine toutes ses décisions stratégiques. En disposant de moyens d'information efficaces et débarrassée de tous risques, elle sera novatrice, compétitive et pourra faire tourner ses "stocks d'intelligence". Irriguée et vivifiée par l'écoute de son environnement, l'entreprise sera alors capable d'anticiper ou de réagir et de saisir les opportunités de développement qui se présentent à elle. Le diagnostic permet de repérer les atouts et dysfonctionnements d'une organisation, de les mesurer et d'en donner une description sur la base des éléments les plus factuels et quantifiés possibles pour permettre un débat moins passionnel et hiérarchiser les priorités.

Parmi les facteurs qui peuvent expliquer la présence des risques liés au Système de Gestion Budgétaire, on peut citer :

- le manque ou l'insuffisance de surveillance de l'environnement du système ;
- la mauvaise conception du système ;
- la mauvaise perception de son rôle par ses usagers ;
- le manque de diagnostic pour dégager les points forts et les faiblesses surtout en matière de dispositifs de maîtrise de risque

Au regard de tous ces facteurs explicatifs des risques liés au Système de Gestion Budgétaire de la SNDI, les solutions suivantes peuvent être envisagées :

- Développer une surveillance continue de l'environnement de l'entreprise ;
- Revoir la conception en amont de tout le système ;
- Entreprendre une campagne d'explication du bien-fondé du système aux usagers ;
- Élaborer une cartographie des risques liés à la Gestion Budgétaire par un diagnostic poussé du système.

La solution qui nous paraît la plus appropriée dans notre cas de figure est celle du diagnostic puisqu'en permettant de distinguer les dysfonctionnements exprimés du non-dit (constitution d'un répertoire d'anomalies), de formaliser leurs relations de causes à effets et de les hiérarchiser selon les axes de progrès, elle permet de définir des critères de succès.

Au regard de la solution adoptée, la question de recherche que nous nous posons à travers notre étude est la suivante : quels sont les dysfonctionnements qui peuvent mettre à mal la performance du Système de Gestion Budgétaire de la SNDI?

En d'autres termes et de manière plus spécifique :

- Quelles sont les composantes du Système de Gestion Budgétaire de la SNDI?
- Quels sont les risques qui peuvent affecter chacune des étapes du Système de GB?
- Quelles dispositions mettre en œuvre pour empêcher ces défaillances de nuire au bon fonctionnement du Système de Gestion Budgétaire dans le cas où elles se matérialiseraient?
- Comment le contrôle de l'Information Budgétaire est-il réalisé au sein de la SNDI ?
- Ce contrôle interne est-il performant au point de neutraliser les éventuels risques qui pourraient survenir ?
- Quelle démarche peut-on utiliser pour procéder au diagnostic du Système de GB?

La recherche des réponses à toutes ces questions nous conduit à l'objet de la présente étude qui porte sur : «Élaboration de la cartographie des risques liés au processus de Gestion Budgétaire : cas de LA SNDI CI».

L'objectif principal est d'évaluer l'efficacité organisationnelle du Système de Gestion Budgétaire de la SNDI et proposer des moyens pour l'améliorer.

L'idéal serait, au terme de ce travail, d'atteindre les objectifs spécifiques ci-dessous :

- Répertorier toutes les anomalies liées au processus de Système de Gestion Budgétaire;
- Évaluer si le dispositif en place à la SNDI permet de juguler ces anomalies
- Comprendre la source, la nature et les causes des problèmes, défis ou opportunités;
- Clarifier l'ambiguïté créée par l'interprétation humaine (différencier résultats, causes, conséquences) ;
- Aborder les pistes de solution à des problèmes;
- Définir les critères de succès.

La mission d'audit que nous avons menée a couvert les aspects organisationnels, opérationnels et techniques de la SNDI. Bien qu'ayant parcouru tout le processus d'Information de Gestion, il ne sera question dans cette étude que des éléments composant

la gestion budgétaire à savoir la phase de planification, d'élaboration, de l'exécution et du suivi.

Aussi, l'un des aspects que l'étude ne vise pas à couvrir est la question de la mobilisation des ressources financières pour assurer l'exécution complète et à bonne date des actions prévues au budget. L'étude vise uniquement à mettre à la disposition de la SNDI un outil qui lui permette de prévoir de manière exhaustive les besoins de son fonctionnement optimal.

- Intérêt pour la SNDI

Cette étude permettra à la SNDI de cerner les points de dysfonctionnement qui émaillent son Système de Gestion Budgétaire et en particulier celui des processus et tâches opérationnelles. Elle lui permettra ainsi, grâce au diagnostic, de renforcer son organisation et ses méthodes de travail pour optimiser le Système de Gestion existant. Cette étude permettra à la SNDI et à son audit interne de disposer d'une cartographie des risques, de définir des politiques de gestion efficaces, et d'élaborer avec aisance son programme annuel d'audit.

- Intérêt pour le CESAG

Cette étude contribuera à accroître la documentation du CESAG sur les caractéristiques du management par les processus et la démarche pour mener un diagnostic pour déceler les anomalies qui peuvent s'y infiltrer. Elle lui permettra en outre d'avoir un Feedback sur la qualité et la pertinence de l'enseignement dispensé au stagiaire.

- Intérêt pour nous-mêmes

Le stagiaire pourra, grâce à cette étude, mieux comprendre comment le Système de Gestion Budgétaire se traduit sur le terrain et développer son niveau d'analyse et de synthèse. Ce sera une occasion pour lui de maîtriser la démarche du diagnostic et l'élaboration d'une cartographie des risques.

Cette étude s'articule autour de deux (2) grandes parties :

a) la première est consacrée au cadre théorique et comporte trois (3) chapitres :

- Le premier chapitre traite du processus de Gestion Budgétaire,
- Le deuxième porte sur la cartographie des risques liés à la Gestion Budgétaire,

- Le troisième présente la méthodologie de la présente étude ;
- b) la deuxième partie aborde le cadre pratique et est subdivisée en deux (2) chapitres :
- Le premier présente la SNDI, cadre de notre étude en général, et son Système de Gestion Budgétaire.
 - Le second fait un diagnostic des processus et tâches opérationnelles pour faire des préconisations allant dans le sens de leur amélioration.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - DIPLOME

PREMIERE PARTIE:

FONDEMENTS THEORIQUES

La préparation du budget est une partie inhérente du processus de contrôle de gestion, cela est dû au fait que ce processus débute par l'établissement des objectifs globaux de l'organisation et l'élaboration des stratégies convenables pour atteindre ses objectifs. Ce processus nécessite donc la préparation d'un plan stratégique et sa conversion en un budget, lequel pourrait constituer l'objet d'un ou plusieurs centres de responsabilité. Le budget est un prototype financier, avec lequel l'entreprise quantifie ses plans d'actions pour les périodes futures.

Selon Monnier et Bréchet (2003), le budget sert à contrôler les dépenses, construire les prévisions, allouer les ressources, fixer les objectifs aux différents niveaux hiérarchiques, planifier les actions, mesurer les résultats, anticiper les dérapages, motiver et récompenser les managers méritants. Dans ce sens, une négociation des objectifs et même des normes selon lesquelles les managers jugeront la qualité des résultats s'avère utile. Le responsable est évalué sur sa capacité à détecter à temps les risques dus au non-respect du processus budgétaire et à réagir en proposant les mesures correctives.

Il apparait donc évident que le processus de Gestion Budgétaire à l'instar de tous les autres processus de l'entreprise peut subir des risques qui peuvent avoir un impact important et remettre en cause la survie même de l'entreprise. Comment détecter et gérer ces risques liés au processus de gestion budgétaire?

Pour maîtriser les risques il est nécessaire d'avoir une bonne connaissance de l'entreprise, de ses activités et procédures afin de pouvoir les identifier, les analyser et faire des recommandations qui vont s'avérer utiles.

Dans cette première partie, nous aborderons, dans le premier chapitre, le processus de Gestion Budgétaire. Par la suite, dans le deuxième chapitre, nous nous appesantirons sur l'identification des risques et leur hiérarchisation. Enfin dans le troisième chapitre, il sera question de modèle d'analyse et de collecte de données qui nous permettra d'aborder la partie pratique de notre étude.

Chapitre 1: LE PROCESSUS DE GESTION BUDGETAIRE

Tout le monde a une idée de ce qu'est un budget, même si cette idée est généralement incomplète, voire erronée sur certains points. De même, nombreux sont ceux qui, à titre personnel, s'aident d'un budget pour réaliser des économies ou éviter une situation financière périlleuse.

La planification et les budgets se fondent habituellement sur l'idée que les hommes sont susceptibles de mener à bien des projets (Michel Gervais, 1998 : 2), c'est-à-dire qu'ils peuvent dans une certaine mesure prévoir l'avenir et qu'ils ont suffisamment de poids ou d'influence pour faire passer dans la réalité les buts qu'ils se donnent.

Deux (2) approches budgétaires sont utilisées selon le type de gouvernance de l'entreprise : l'approche ascendante et celle descendante. Selon Nils H. Rasmussen & al (2003: 99), « In the top-down approach to budgeting, the executives complete the budget with little or no input from managers or employees. In the bottom-up approach, the employees and managers at the department level complete the budget for their respective departments. Each department is rolled up into the consolidated budget, which is reviewed by the executives ».

Mais quelle que soit l'approche utilisée, le budget n'est pas un outil simple à manier. Des ratés au moment de son élaboration ou des maladresses dans son utilisation dans le courant de l'exercice risquent de favoriser le développement de comportements et de décisions contraires à l'intérêt de la firme. De ce fait, la notion de budget mérite d'être explicitée et les raisonnements qui la sous-tendent approfondis.

Dans ce chapitre, il sera question des évolutions dans le temps des différentes approches de la gestion budgétaire, des composantes et des concepts induits de la gestion budgétaire, des étapes du processus de gestion budgétaire et des relations en amont et aval du processus.

1.1. Évolution du management et différentes approches budgétaires

Dans un article de Bernard Nicolas (2002), il soutient que la budgétisation est un phénomène qui est apparu au début du 20^e siècle aux États-Unis, en Grande-Bretagne et en France, et qui a connu un grand succès auprès des entreprises dès les années 1930, devenant quasi systématique en 1960. Ainsi, le processus budgétaire est devenu en quelques dizaines d'années une technique incontournable employée par la majorité des entreprises, marchandes ou non marchandes.

Mais elle a connu ses moments de bouleversements où certaines critiques lui reprochaient d'être trop focalisée sur le passé et d'être source de dysfonctionnements comportementaux (« budgetary slack » and manipulations) (Jürgen Weber & al, 2005 : 9). Dans les années 2002, certains auteurs pointaient du doigt son incapacité à faire des prévisions justes et pertinentes, son impossibilité à réaliser un contrôle juste et équitable (Xavier B. & al, 2004 : 238).

Dans cette section, nous aurons l'occasion de cerner les différentes approches de la Gestion budgétaire qui ont évolué avec le temps et les meilleures pratiques du management.

1.1.1. Le budget objet

Le budget objet est la forme de budgétisation la plus simple et la plus classique. C'est un budget qui repose sur les centres de responsabilité. Pour Hélène Löning & al (2008 : 95), chaque manager, quel que soit son niveau hiérarchique, doit être responsable d'un centre de responsabilité. La comptabilité de gestion mesure les prévisions (par les budgets) et les actes (par les résultats réels) de chaque centre de responsabilité.

Dans un document de l'Alliance Mondiale pour la Participation Citoyenne (2010 : 31), il est mentionné que la particularité du budget objet est qu'il se base sur les objets de charges en reprenant la nomenclature de la comptabilité générale. Il multiplie le budget de l'an passé par un facteur de croissance pour fixer et maintenir le nouveau budget que les opérationnels devront s'atteler à mettre en place : c'est un budget de reconduction.

Ce qu'il faut noter c'est que c'est une approche à mettre en œuvre lorsque les variations de volume d'une année à l'autre sont peu importantes. C'est un budget qui ne permet pas de rationaliser l'exploitation puisqu'il ne fournit pas les informations nécessaires sur la nature des différentes activités.

1.1.2. Le budget performance (Performance-Based Budgeting)

Le budget performance est une façon d'allouer des ressources pour atteindre des objectifs spécifiques en fonction des objectifs du programme et les résultats mesurés. La clé pour comprendre la budgétisation axée sur le rendement se trouve sous le mot « résultat ». Dans cette méthode, la planification et la budgétisation constituent un ensemble qui est orienté vers les résultats. Il y a des objectifs et des activités pour atteindre ces objectifs et ces dernières constituent le fondement de l'évaluation globale (Segal Adam, 2002 :4).

Selon la définition plus complète de Richard D. Young (2003 :12), la budgétisation fonctionnelle comprend trois éléments:

- le résultat (résultat final)
- la stratégie (de différentes façons pour atteindre le résultat final)
- activité / sorties (ce qui est fait pour atteindre le résultat final)

Summers Geoffrey (2002 :4) souligne que la réalisation du PBB nécessite la définition d'indicateurs de performance clés (Key Performance Indicators) dès le début du processus. Il faudra ensuite lier ces indicateurs de performance aux ressources.

1.1.3. Budget basé sur l'activité (ou comptabilité par activité)

Méthode budgétaire selon laquelle l'allocation des ressources ne se fait plus seulement en fonction d'indicateurs de volume, mais en fonction des caractéristiques des produits ou des services. Sa finalité est d'explicitier le processus de création de valeur au sein des centres de responsabilité de l'entreprise. Cette méthode vise à comprendre les activités et les relations qui les unissent à la stratégie globale de l'entreprise en ayant recours à une analyse en termes de processus. Selon Forget (2005 :14), elle peut être conçue pour analyser la satisfaction des demandes des clients, à savoir :

- les ressources à mobiliser pour satisfaire les demandes normales des clients ;
- les ressources spécifiques pour satisfaire les demandes discrétionnaires des clients ;
- les possibilités de répondre à des demandes atypiques si les clients paient un supplément de prix.

Selon Nicolas Berland (2009 : 93) les ressources ne sont plus affectées aux activités (ou aux centres de responsabilité) sur la base de clés de répartition plus ou moins arbitraires, mais sont estimées sur la base du niveau d'activité réel des centres d'activité.

Les budgets ne sont plus des instruments de mesure des coûts, mais des outils permettant de déterminer les causes et les effets des variations inattendues des paramètres.

1.1.4. Le budget programme (PPBS)

Comme son nom l'indique, c'est une forme de budgétisation qui se focalise sur la gestion des programmes. Lorsqu'on se réfère à sa traduction anglaise (Planning, Programming, Budgeting System), on se rend compte que la planification, la programmation et la budgétisation sont liées étroitement et de manière progressive.

Le budget programme s'inscrit dans une logique de regroupement des postes budgétaires en fonction de la finalité de la charge plutôt que de la catégorie à laquelle elle appartient.

Les regroupements qu'il propose transcendent les unités administratives pour réunir, en un endroit donné, la contribution de chaque unité à une finalité donnée. Ses étapes sont :

- identification des programmes gérés
- identification des sous-programmes éventuellement;
- identification des ressources utilisées par les programmes;
- identification des charges associées aux ressources utilisées

1.1.5. Le budget à base zéro (Zero Based Budgeting)

Selon Forget (2005 : 14), cette méthode d'élaboration des budgets vise à éviter que les budgets successifs ne soient que la reconduction des budgets des années précédentes. Elle s'applique à la plupart des unités périphériques ou logistiques et vise à redéfinir les coûts de structure (ceux représentés par les services généraux). À partir d'une analyse coûts - services rendus, il est décidé si les budgets alloués doivent être augmentés, réduits ou supprimés. En fin de compte, chaque unité doit justifier son maintien au sein de l'organisation, son développement, son externalisation ou sa suppression. Le BBZ:

- force le responsable de budget à revoir ses façons de faire
- oblige les dirigeants à remplacer les coupes sombres, appliquées à l'ensemble des activités, par l'élimination pure et simple d'activités jugées peu prioritaires
- augmente la motivation du personnel en offrant davantage d'initiative et de responsabilité dans la prise de décision.

Ainsi selon Larry M. Walther & al (2009 : 124), les managers d'aujourd'hui ont intérêt à se familiariser avec le ZBB car il constitue un outil moderne qui identifie et boue hors de l'entreprise les négligences rencontrées dans les budgets. C'est certes une méthode lourde, mais particulièrement bien adaptée aux processus de fusions et de restructurations, car il permet une réallocation des ressources vers de nouveaux marchés ou de nouvelles activités.

1.2. Les acteurs impliqués dans la gestion budgétaire et leurs rôles

L'élaboration d'un budget est une opération à laquelle maints agents prennent part. Il s'agit d'un processus complexe faisant intervenir des éléments de gestion comptable et de planification à long

terme. Personnel et direction sont les acteurs de la gestion d'un budget. Chacune de ces deux entités doit apporter son concours à chaque étape du processus budgétaire.

Dans le tableau suivant, nous avons noté « clients directs » les acteurs directement concernés par le processus et qui l'utilisent en « primaire » pour leurs propres besoins. Nous en avons retenu deux (2) à savoir : la direction générale et les porteurs d'objectifs.

Tableau 1 : Les acteurs de la gestion budgétaire

Client direct	Justification
Direction Générale	<ul style="list-style-type: none"> • Vérifier que les objectifs donnés à moyen et long terme peuvent être atteints • Définir les moyens à mettre à la disposition de l'entreprise à court terme • Piloter la réalisation des objectifs
Porteurs d'objectifs	<ul style="list-style-type: none"> • Comprendre ce que l'on attend d'eux • Négocier et arbitrer afin d'aboutir à la conclusion d'un contrat explicite entre la Direction Générale et les porteurs d'objectifs • Évaluer la capacité de leurs plans d'actions, à délivrer les résultats attendus dans un environnement donné et avec les moyens alloués • S'associer aux orientations stratégiques au travers de propositions de développement de l'activité et de l'élaboration de nouveaux projets

Source : nous-mêmes à partir de Selmer, Abou El Jouad et Hélène Löning.

Le tableau nous donne une vue globale mais ne spécifie pas par direction ou entité les rôles dévolus à chacun. Nous avons identifié quatre (4) acteurs principaux qui sont :

1.2.1. La direction générale

Elle établit les objectifs d'ensemble en s'assurant de leur compatibilité avec la mission, les intérêts de l'organisation et des parties prenantes (Etat, communauté, etc.), et les principales caractéristiques de l'environnement. Elle quantifie ces objectifs et les exprime en fonction de la performance attendue de chacune des unités administratives.

1.2.2. Le contrôleur de gestion

Il a un triple rôle :

Tableau 2 : Les rôles du contrôleur de gestion dans la GB

Différents concepts	Rôles
Le contrôleur concepteur	Le contrôleur de gestion va assurer la mise en œuvre du réseau budgétaire c'est à dire qu'il va : <ul style="list-style-type: none">• définir les formulaires à mettre en place,• définir les règles de diffusion de l'information,• définir le calendrier de la procédure budgétaire,• rédiger le manuel des procédures,• s'assurer de l'existence d'une réserve budgétaire (ce dont dispose la direction générale pour faire face aux imprévus)
Le contrôleur animateur	Le contrôleur de gestion doit être capable : <ul style="list-style-type: none">• d'assurer un rôle de formateur,• de persuader les responsables de l'intérêt de la méthode budgétaire,• d'inciter à fournir honnêtement des informations fiables,• de conseiller les responsables dans la préparation de leur budget.
Le contrôleur vérificateur	Le contrôleur de gestion vérifie que : <ul style="list-style-type: none">• les responsables respectent les procédures prévues,• les hypothèses et les objectifs sont réalistes,• les projets restent cohérents entre eux.

Source: nous-mêmes à partir de Xavier D., Xavier Bouin, Robert Obert, Agbejule et Hélène L.

1.2.3. Les responsables des services

Sur la base des échanges qu'ils auront eus avec les membres de leur équipe de travail, le personnel de leur unité administrative, la direction de l'organisation, et leurs collègues, ils expriment, en les quantifiant, leurs objectifs, les actions à prendre pour les atteindre, ainsi que les besoins en ressources pour réaliser les objectifs. Car comme le souligne Nils H. Rasmussen & al (2003: 95):

“Make all employees responsible for their budgets. If your employees are going to participate in the budget process, then they should be responsible for their numbers. Employees and managers are responsible and graded on their everyday jobs, and the budget should be part of what they are judged on. Managers and employees will put more analysis and thought into their budget if they are held accountable for their numbers”.

1.2.4. Le comité du budget

Véritable comité de sages pour les arbitrages budgétaires entre les divers responsables d'unités administratives, il a pour avantage d'élargir le nombre d'intervenants qui partageront les choix de l'organisation et de protéger le contrôleur, très souvent, perçu comme le porteur de mauvaises nouvelles et comme celui qui “coupe”. Dans ce comité, les rôles sont repartis comme suit :

- le directeur général contrôle et joue le rôle de médiateur ;
- le contrôleur de gestion est le conseiller technique du comité ;
- Le chef de service défend son budget.

1.3. Les finalités recherchées du processus budgétaire

Une bonne pratique pour optimiser le processus budgétaire consiste à afficher les finalités recherchées et à en limiter le nombre. Limiter l'éparpillement permet de se concentrer sur les objectifs principaux et de restreindre les coûts associés. Nous en avons retenu quatre principales pour cet outil au service du management.

1.3.1. Orchestrer

Les choix budgétaires que le manager formule sont tenus de s'inscrire dans la stratégie globale de l'entreprise, y compris en cas de conjoncture moins bonne que prévue. Trois (3) points caractérisent cette partie d'orchestration :

- Mettre en ordre de marche l'organisation ;
- Supporter la réalisation des objectifs par des plans d'action explicites ;
- Mettre au point le dispositif de suivi des opérations.

1.3.2. Allouer

Chaque service doit être doté du personnel, des bureaux, des équipements et des fournitures nécessaires à la réalisation de la portion du plan qui lui incombe. De manière très claire et concise, les objectifs doivent être repartis ainsi que les ressources qui sous-tendent les actions.

1.3.3. Réagir

La réaction ne devra pas se faire à posteriori mais à chaque étape de l'évolution du processus pour ajuster aux moments opportuns. Trois étapes se dégagent à ce niveau :

- Mettre en place un référentiel permettant de mesurer la performance interne et externe
- Corriger la trajectoire par rapport aux dérives
- Mettre à disposition de l'entreprise un mécanisme de pilotage permettant :
 - à la Direction Générale d'obtenir en permanence une information fiable sur l'atteinte des objectifs et de pouvoir communiquer en interne et en externe sur les résultats obtenus
 - de planifier et déléguer le pilotage des actions nécessaires à l'atteinte des objectifs.

1.3.4. Communiquer

Le Contrôle de Gestion doit s'assurer que le personnel, les équipements et les fournitures fonctionnent ensemble pour la réalisation du plan. L'élément clé de cette réussite est la communication; elle permet de corriger les problèmes immédiatement. Les points suivants sont primordiaux :

- Officialiser en interne la fixation des objectifs et donc le niveau de performance à atteindre
- Prévenir les surprises et permettre l'ajustement éventuel des attentes
- « S'assurer que les objectifs et les orientations cibles de l'entreprise sont correctement communiqués aux acteurs concernés » (Selmer, 2009 : 193).

« Communicate goals, objectives, and a time frame to all employees. If the goals and objectives are not communicated to the managers and employees, then how are the goals to be achieved? Managers and employees are the ones who are going to work daily to achieve the goals of the company, but they must understand the goals and the timeline set to achieve these goals» (Nils H. Rasmussen & al, 2003: 95)

1.4. Les différentes étapes du processus de Gestion Budgétaire

Le processus de Gestion Budgétaire comme tous les autres processus de l'entreprise est composé de plusieurs étapes. On peut résumer les principales étapes de la gestion du budget dans le tableau ci-dessous.

Tableau 3 : Les différentes étapes du processus de GB

Auteurs Étapes	Loning (2008 :301)	Berland (2009 : 188)	Pigé (2011 : 244)	Caroline (2009 :245)	Forget (2005 : 180)
1. Préparation des règles de gestion					
2. Diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie	X	X	X	X	X
3. Construction du budget par les directions opérationnelles	X	X	X	X	X
4. Consolidation des budgets	X	X	X	X	X
5. Discussion et approbation	X	X	X	X	X
6. Finalisation du support de référence	X	X	X	X	X
7. Périodisation	X	X	X	X	X
8. Actualisation	X	X	X	X	X

Source : à partir de Loning, Berland, Pigé, Caroline, Forget

Nous avons pris ces cinq (5) auteurs qui ont plus ou moins fait cas chacun de ces différentes étapes qui figurent dans le tableau. Le premier point qui fait ressortir la préparation des règles de gestion a été introduit par notre équipe car nous avons remarqué qu'elle était source de conflits et comportait donc de multiples risques. Nous retenons au bout de cette recherche huit (8) points qui sont les suivants :

1.4.1. Préparation des règles de gestion

La préparation des règles de gestion consiste en une mise à jour des règles de gestion par rapport à la construction du budget de l'année précédente. Ces règles sont généralement le fait pour le contrôleur de gestion de définir les termes clairs de référence qui vont servir de base à la construction des budgets. La bonne définition des termes retenus s'avère essentielle dans la

Les éléments indispensables à la construction budgétaire ne suffisent pas à eux seuls pour bien mener ce travail. Ils sont à compléter par les procédures de gestion. Des notions telles que : arbitrage budgétaire, calendrier budgétaire, crédit budgétaire, engagement budgétaire, historique des coûts, imputation budgétaire, mise à jour du budget, note de cadrage budgétaire, ouverture

budgétaire, pré-budget et réallocation budgétaire doivent être explicitées et diffusées pour une compréhension partagée entre tous les acteurs.

1.4.2. Diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie

Le processus budgétaire en entreprise débute la plupart du temps par l'envoi d'une lettre de cadrage (voir tableau 3) de la direction générale. Elle explique les principaux axes de développement qui vont être suivis et donne parfois les grandes orientations des principaux services. Le manager doit l'avoir toujours à l'esprit lorsqu'il construit son budget.

Ce volet comprend quatre (4) points qui sont les suivants :

- Rappel des attentes de la direction générale (objectifs financiers et opérationnels)
- Définition des hypothèses économiques (voir tableau 4)
- Procédure à suivre (qui fait quoi, concepts et définitions, modèle de budget à respecter, calendriers).
- Construction d'un pré-budget au niveau central (parfois).

Tableau 4 : Lettre de cadrage

Bonne pratique	Justification
<p>Elle comporte les points suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rappel des principaux objectifs du Plan • Information sur les changements majeurs d'approche et de responsabilités nécessaires à la construction et à l'analyse budgétaire par référence à l'exercice précédent ou aux pratiques de gestion antérieures • Description des bases de mesure de la performance et des cibles à atteindre pour la période. 	<ul style="list-style-type: none"> • Comprendre et décliner les attentes de la Direction qui selon la nature des activités et des métiers de l'entreprise peuvent être différenciées d'une division à l'autre • Définir la nature et le contenu du message que la Direction Générale souhaite transmettre • Appliquer une approche managériale synthétique et adaptée à la structure et à la culture de l'entreprise • Confirmer la base de déclinaison des objectifs • Communiquer auprès des responsables les principaux changements et leurs justifications en utilisant un langage commun et uniforme

Source : nous-mêmes à partir de Selmer, Forget et Hélène Löning

Tableau 5 : Données et hypothèses d'environnement

Bonne pratique	Justification
<p>Tenir compte des données, des hypothèses et des contraintes pour répondre au mieux aux attentes des clients et adapter les stratégies budgétaires en conséquence. Cette approche implique une :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Considération de l'environnement dans lequel opère l'entreprise • Prise en compte de toutes les modifications internes et externes en cours ou futures • Élaboration d'analyses de sensibilité permettant d'estimer les impacts de variation de l'environnement et fixation d'un jeu central d'hypothèses cohérentes 	<p>Ces données et hypothèses varient selon :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Type d'actionnaire (familial, atomisé...) • Culture d'entreprise (délégation, centralisation, vision des dirigeants...) • Type de marché et périmètre de l'activité de l'entreprise (croissance, concurrence ...) • Problématique économique de l'entreprise dans son marché (cours des devises, cours des matières premières...) • Prise en compte de plus en plus forte de l'évolution du marché en cours d'année, dans l'élaboration du processus budgétaire

Source : nous-mêmes à partir de Michel Gervais, Gervais Thenet et Hélène Löning

1.4.3. Construction du budget par les directions opérationnelles

Le budget d'une entreprise est une vue de l'esprit, il regroupe en fait un ensemble cohérent et complet de budgets construits par les différents centres de responsabilités ou directions opérationnelles. Les données recouvrent:

- les informations statistiques et leur évolution: nombre de clients, niveaux des ventes par produit/service...
- les informations comptables et financières des 2 à 5 dernières années sur la base des documents comptables (bilan, compte de résultat) et/ou des rapports d'activités;
- les informations obtenues auprès de sources externes: instituts de recherche/sondage, organismes internationaux...

L'analyse des informations ainsi collectées devrait permettre :

- de fixer les objectifs prioritaires du service
- de déterminer les activités pour atteindre chaque objectif,
- de déterminer les moyens nécessaires pour la conduite de ces activités;
- choisir les unités de mesures des résultats,
- d'établir des repères pour mesurer les résultats,
- d'identifier les problèmes et les obstacles.

La confection des budgets consiste en une quantification du plan d'action sous forme de projet de budget. Plusieurs tableaux seront ainsi établis:

1.4.3.1. Les budgets opérationnels

Ce sont des budgets qui sont liés au cycle d'exploitation et qui sont fonction d'un volume d'activité. Chronologiquement, on commence par l'établissement du budget présentant le plus de contraintes : budget des ventes qui dépend de la contrainte du marché. Selon Abou El Jouad (2006 : 21), Le budget des ventes consiste à évaluer les ventes futures en quantité et en valeur, sources de recettes indispensables au fonctionnement de l'entreprise. Il est le pivot de toute la gestion budgétaire de l'entreprise. Toujours selon Abou El Jouad (2006 : 22), La budgétisation des ventes est établie par centre de responsabilité : par produit ou gamme de produits, par zone géographique, par canal de distribution, par type de clients, par période.

1.4.3.2. Le budget des investissements

La détermination de la politique d'investissement est dépendante d'un paramètre :

- technologique,
- commercial,
- financier.

Sur le plan technologique, les investissements recherchés doivent être compatibles avec les niveaux de qualité déterminée par la direction générale.

Sur le plan commercial, le niveau de chiffre d'affaires attendu influencera les capacités de production attendues en matière d'investissement.

Sur le plan financier, la détermination d'une décision d'investissement sera étroitement liée à l'optimisation de la rentabilité de l'investissement.

1.4.3.3. Les budgets de charges discrétionnaires

Ce sont des budgets sans rapport direct avec l'activité de l'entreprise et qui concernent les fonctions administratives, financières et la recherche fondamentale.

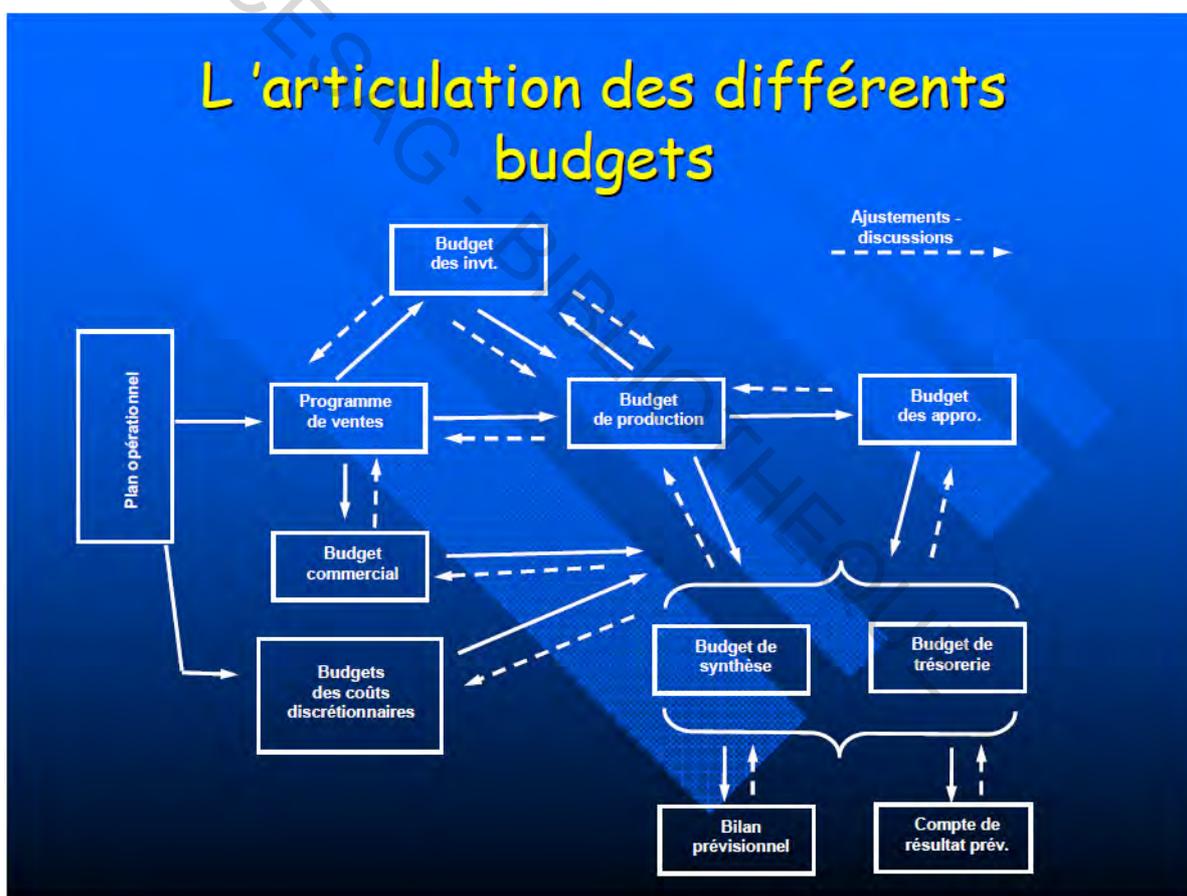
1.4.3.4. Les états financiers prévisionnels

Les états financiers prévisionnels comprennent :

- le budget de trésorerie, qui est selon Caroline Selmer (2009 : 143), la synthèse de l'ensemble des budgets,
- le bilan prévisionnel,
- le compte de résultat prévisionnel.

Une illustration de la construction du budget par les directions opérationnelles est faite par la figure ci- dessous.

Figure 1 : Aarticulation des différents budgets



Source :Brian Hock & al (2010 : 54)

1.4.4. Consolidation des budgets

Selon Brian Hock & al (2010 : 54), la consolidation des budgets répond à une logique d'agrégation des différents budgets opérationnels pour en faire un « Master Budget ». Plusieurs raisons motivent cette consolidation et nous pouvons citer :

- Remontée et discussions tout au long de la ligne hiérarchique
- Consolidation pour avoir une vue d'ensemble de l'entreprise
- Vérification de la cohérence interne (prix de cession interne notamment)
- Appréciation du degré de réalisme des hypothèses et de leur sensibilité aux variables
- Assurance que les chiffres sont calculés conformément aux directives
- Communication sur les modifications apportées à tous ceux qui en sont concernés

Cette phase qui est initiée par les responsables des directions et par le contrôleur de gestion subit les actions suivantes avant sa transmission au comité de budget :

- La vérification de la couverture totale des dépenses et coûts d'exploitation par les recettes et produits d'exploitation projetés au cours de l'exercice
- La réduction des dépenses et coûts d'exploitation jugés indispensables et l'augmentation des recettes et produits d'exploitation jugés insuffisants pour optimiser les résultats de l'exploitation
- La vérification des résultats prévisionnels d'exploitation de chaque direction pour en constater la conformité avec les objectifs annuels définis par le Comité de direction.

1.4.5. Discussion et approbation

La construction budgétaire est itérative par nature. Les budgets sont naturellement interdépendants, la mise au point d'un système global équilibré suppose donc un certain nombre de concessions mutuelles pour tenir compte des spécificités ou des contraintes de chacun (la cohérence globale étant celle définie par le plan stratégique). Les deux (2) points remarquables sont les suivants :

- Comparaison du budget des Directions Opérationnelles avec les objectifs de la Direction Générale
- Itérations, arbitrages de la Direction Générale et approbation des budgets

Les tâches exécutées lors de l'arbitrage par le contrôleur de gestion sont les suivantes :

- vérifier la conformité entre les objectifs annuels et le budget par service/direction
- vérifier la pertinence de chaque dépense programmée
- vérifier la suffisance de chaque produit d'exploitation
- s'assurer de la couverture des dépenses par les recettes
- s'assurer de la couverture totale des charges par les produits
- En tenant compte des budgets des autres directions, appliquer les mesures de synergie

- Faire modifier les budgets par les Directions d'Exploitation du fait des synergies constatées
- Agréger les budgets revus des services et directions pour obtenir un budget consolidé
- Transmettre les budgets au PDG pour approbation.

1.4.6. Finalisation du support de référence

Dans cette section, deux (2) points majeurs sont à relever :

1.4.6.1. La réalisation du support de référence

Tâche qui incombe exclusivement au contrôleur de gestion, la réalisation du support de référence budgétaire incluant toutes les données vise à mettre à la disposition de la Direction Générale un support unique et exhaustif qui puisse apporter le confort d'analyse requis en réponse à ses attentes et renseigner sur l'importance des risques pris.

Le souci qui anime cet acteur est de produire un document de référence qui n'empêche pas des réactualisations ultérieures.

1.4.6.2. La diffusion du support aux personnes concernées

L'élaboration du budget correspond à un temps fort de communication au sein de la structure de pilotage des organisations. Pour tout à la fois faciliter le pilotage ultérieur, et retrouver éventuellement les raisons des décisions prises au cours de cette période, il importe de diffuser à tous les « clients » la version finale adoptée.

1.4.7. Périodisation

Selon Caroline Selmer (2009 : 196), le budget étant la plupart du temps annuel, il conviendra pour des raisons pratiques, de le mensualiser pour permettre un suivi plus efficace. Le découpage en sous-périodes doit prendre en compte les variations saisonnières.

Tableau 6 : Périodicité du découpage budgétaire

Bonne pratique	Justification
Sélection d'une périodicité du découpage budgétaire (mensuel, trimestriel...).	<ul style="list-style-type: none"> • Répondre à un besoin de compréhension de l'activité qui permet de tenir compte des éventuels phénomènes de saisonnalité liés à la nature de l'activité de l'entreprise. • Mettre en adéquation cette périodicité avec celle établie pour la communication

	financière.
Conserver une annualisation du budget.	Justifier le cadrage de l'information budgétaire avec l'information comptable. L'activité économique pouvant occulter le cycle annuel parfois jugé trop long.
Interrogation systématique sur l'intérêt de découper le budget par période avant son approbation finale.	Minimiser les transferts de flux de données lors de la construction budgétaire et valider l'approche globale (annuel consolidé) avant le découpage par période.
Capacité d'analyse selon la périodicité du découpage du budget dans un délai tel qu'il permette d'entreprendre les actions correctrices éventuelles pour que leurs effets puissent se matérialiser avant la fin de la période suivante.	Favoriser la réactivité.

Source : nous-mêmes à partir de Selmer, Hélène Löning et Berland

1.4.8. Actualisation

Il s'agit ici de réajuster les budgets en les mettant en phase avec les événements présents. Il faudra dans le sous processus d'actualisation, prendre en compte l'évolution majeure d'éléments exogènes qui discréditent sensiblement le budget initial (ex : fusion, acquisition...). Le budget doit coller à la réalité, la prévision n'a d'intérêt que si elle se réalise au moins partiellement c'est-à-dire que l'actualisation budgétaire doit être envisagée aussi souvent que la réalité l'exige.

Dans l'actualisation, un point mérite d'être introduit et il concerne la correction des erreurs qui se sont infiltrées dans le budget lors de son élaboration. Lorsque celles-ci sont détectées, une rencontre est organisée pour débattre et décider du bien-fondé de la démarche à adopter. C'est ici que Caroline Selmer (2009 : 195) parle de « alerter et procéder aux corrections ».

En cours d'année des écarts mensuels pour le pilotage et le reporting seront mis en évidence.

Ces écarts sont la différence pour chacun des postes entre les données prévues (le budget) et les données réelles. Seuls les écarts les plus importants ou ceux les plus significatifs seront analysés. Ils doivent permettre de comprendre comment se comportent l'entreprise et ses membres. Leur analyse peut donner lieu à une décomposition analytique plus ou moins poussée sous forme d'écart sur volume, écart matière, écart sur prix, écart sur mix...

Chaque année, des écarts annuels sont calculés. Ils servent à faire le bilan des performances du responsable de centre de responsabilité et de son équipe. C'est à partir de cette évaluation que sont octroyées un certain nombre de primes et que se décide la suite des carrières.

1.5. Relations en amont et aval du processus

1.5.1. Budget et stratégie

Selon Bernard Nicolas (2002), La réflexion stratégique est continue, elle dure toute l'année même si elle peut s'exprimer de façon privilégiée à certaines dates alors que le plan en est une version formalisée et chiffrée construite avant le budget. Le plan permet de vérifier une première fois la cohérence des stratégies des Directions Opérationnelles. Il est validé par les plus hautes instances hiérarchiques. Il peut arriver qu'en cours d'année, un nouveau plan qui intègre les évolutions de l'environnement et de la stratégie soit construit.

Le plan est habituellement construit pour une durée pluriannuelle et constitue une version chiffrée de la stratégie alors que le budget est un chiffrage des objectifs et des moyens sur une perspective généralement annuelle, et résulte d'une négociation entre des acteurs qui peuvent être évalués sur la réalisation ou non de celui-ci.

Nous avons réuni les relations autour de 3 axes :

1.5.1.1. Le budget comme outil de déclinaison et d'aménagement de la stratégie

Dans une perspective traditionnelle, le budget correspond à la déclinaison du plan stratégique. Cependant, du fait du décalage temporel plan/budget et parce que le budget fait intervenir un plus grand nombre d'opérationnels, des éléments de stratégie non prévus dans le plan peuvent apparaître, à la marge, dans le budget.

Tableau 7 : Déclinaison de la stratégie par le budget

Bonne pratique	Justification
Le plan est un chiffrage de la réflexion stratégique qui est elle-même construite en écoutant les responsables opérationnels (même si certaines décisions ne peuvent être prises qu'en central, comme par exemple les acquisitions, recentrage / diversification...)	<ul style="list-style-type: none"> • Contribution des opérationnels à la stratégie indispensable du fait de leur connaissance approfondie du terrain
Le budget décline le plan stratégique sauf dans le cas de rupture majeure	<ul style="list-style-type: none"> • Mise en cohérence de l'ensemble de l'organisation avec la volonté stratégique des dirigeants
Le plan stratégique n'impose pas un cadrage trop fin. Le budget peut conduire à redéfinir à la marge la stratégie, mais pas le plan, ce dernier étant déjà bouclé.	<ul style="list-style-type: none"> • Construit ainsi, le plan ne rend pas impossible toute initiative des acteurs opérationnels tendant à amender à la marge et par l'intermédiaire du budget ce qui a été décidé dans le plan. • Compte tenu de l'aspect séquentiel plan/budget, on ne peut revenir sur le plan après le budget ; mais les changements apportés par le budget pourront être intégrés dans le plan suivant.

Source : à partir de Selmer, Bernard Nicolas,

Remarque : la construction du budget permet de conforter la cohérence et la faisabilité du plan stratégique

1.5.1.2. Les moyens pour transcrire la stratégie dans le budget de façon efficace

Plusieurs moyens opérationnels permettent de transcrire la stratégie dans le budget : une procédure cohérente de planification/budgétisation, des indicateurs clés contenus dans le plan, une lettre de cadrage, des plans d'action, doivent aller dans ce sens.

Tableau 8 : Les bonnes pratiques de transcription de la stratégie dans le budget

Bonne pratique	Justification
Respecter une cohérence entre la procédure de planification et la procédure de budgétisation.	<ul style="list-style-type: none"> • Disposer d'un processus fluide et unifié, • d'informer les acteurs et de faciliter la coordination entre eux. • Éviter la multiplication des procédures émises sur un même sujet par des acteurs différents
Le plan fait ressortir les indicateurs clés et les niveaux de performance attendus par la Direction Générale.	Permettre, à travers les indicateurs, de faire le lien avec la lettre de cadrage
Les indicateurs doivent être de nature financière et non financière.	<ul style="list-style-type: none"> • Les marchés financiers demandent ces deux types d'indicateurs. • Les indicateurs non financiers facilitent le suivi du long terme et aident à traduire le plan stratégique en budget.
Suivi dans le plan des projets pluriannuels majeurs	<ul style="list-style-type: none"> • Éviter les dérives stratégiques. • Se limiter aux projets majeurs pour limiter la lourdeur de ce type de suivi
La lettre de cadrage reprend les éléments du plan en les formalisant et elle est diffusée à tous les responsables de niveau N-1, lesquels peuvent à leur tour diffuser une lettre de cadrage adaptée au niveau N-2 Elle comprend la définition de l'ambition globale de la société ainsi qu'une partie adaptée à l'entité à laquelle elle est destinée.	Garantir la bonne diffusion sans déformation des conclusions contenues dans le plan.
Le budget doit être accompagné d'un plan d'action qui permet d'établir le lien avec le plan stratégique et la lettre de cadrage Ce document contient ; les hypothèses, les projets et les actions à entreprendre Au minimum, un plan d'action doit accompagner les budgets à enjeu majeur ou les plus sensibles	<ul style="list-style-type: none"> • Rentrer dans le contenu opérationnel évite de se limiter à une gestion par les chiffres • Utiliser le plan d'action comme support de discussion du budget, il permet de vérifier la cohérence des chiffres avec la stratégie • Permettre au contrôleur de gestion de se crédibiliser face à l'acteur opérationnel

Source : nous-mêmes à partir de Bernard Nicolas, Hélène Löning,

1.5.1.3. Les règles à instituer pour la convergence

Le budget est porteur de nombreux enjeux qui peuvent faire perdre de vue le fait qu'il doit converger avec la stratégie. Nous proposons donc quelques bonnes pratiques qui nous semblent devoir permettre de ne pas oublier la stratégie lors de la négociation budgétaire.

Tableau 9 : Les règles pour la convergence

Bonne pratique	Justification
Le budget est comparé à la première année du plan	• Vérifier que le budget s'inscrit bien dans le cadre des ambitions stratégiques
Les écarts plan / budget ne sont pas nécessairement déclinés au niveau le plus fin de l'organisation et des éléments de suivi budgétaires	<ul style="list-style-type: none"> • Réaffecter les efforts si nécessaire au niveau individuel ou collectif • Si la réaffectation est collective, trouver un moyen de faire converger les actions vers le plan
<p>« Calendrier type » :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Juillet : validation du plan • Septembre : lancement de la procédure budgétaire (envoi de la lettre de cadrage et des instructions budgétaires) • Fin octobre/début novembre : remontée d'une première version du budget • Novembre : approbation du budget ou lancement d'une nouvelle itération • Fin novembre : remontée des nouvelles propositions des directions opérationnelles • Décembre : derniers arbitrages 	<p>Ce calendrier est proposé en essayant d'éviter deux écueils :</p> <ul style="list-style-type: none"> • une trop grande lenteur dans la construction du budget qui permet de consulter tout le monde peut aboutir à un budget trop tardif (après janvier) ou qui commence trop tôt et risque de ne plus être pertinent lors de sa mise en œuvre • une construction trop rapide peut se faire au détriment de la consultation des opérationnels • Le budget doit être approuvé avant le début de l'exercice

Source : nous-mêmes à partir d'Hélène Löning,

1.5.2. Utilisation du Budget

Élaborer un budget en recourant à de bonnes pratiques, veiller à ce que ce budget soit correctement interfacé avec la stratégie sont des sujets importants auxquels nous avons souhaité apporter notre contribution, mais par-delà sa valeur propre le budget ne révèle toute sa valeur ajoutée qu'au travers de l'utilisation qui en est faite ultérieurement, après que le "book" ait été constitué. Cette utilisation sera facilitée si elle a été correctement incorporée dans la phase d'élaboration du budget. Quatre (4) points se dégagent :

1.5.2.1. La gestion de la performance

Dans la gestion de la performance, l'analyse critique de l'activité réalisée ainsi que l'anticipation du résultat des actions planifiées et éventuels ajustements d'objectifs sont pour Benoît Pigé (2011 : 90) des préalables. Il s'agira de :

- Analyser le réel au regard du budget (analyse d'écarts, évolutions de tendances ...)
- Identifier les vecteurs d'amélioration et les leviers de croissance de l'activité.

1.5.2.2. Le pilotage des risques

La maîtrise des risques inhérents à la construction et à l'utilisation du budget sont l'aspect couvert à ce niveau. Pour Caroline Selmer (2009 : 193), il faut répertorier tous les risques et déterminer les dérives. Les composantes du pilotage des risques se définissent comme suit :

- Identifier les leviers qui pourraient biaiser la cohérence de sa construction et fausser son analyse (ex: capacité à supporter les épiphénomènes conjoncturels).
- Réserver des enveloppes budgétaires d'ajustement pour se protéger de certains risques potentiellement sous évalués
- Éviter la rupture de cohérence entre l'utilisation macroscopique et celle détaillée afin de garantir la bonne compréhension des ajustements à tous les échelons de la hiérarchie

1.5.2.3. Les responsabilités et les décisions (voir tableau 10)

Tableau 10 : Les responsabilités et les décisions

Bonne pratique	Justification
Reflet du périmètre de responsabilité des acteurs de l'entreprise	Traduire le contrat entre le responsable en charge d'un centre de responsabilités et son supérieur hiérarchique en mentionnant les indicateurs de performance retenus et le niveau d'atteinte des objectifs budgétaires communément fixés
Constitution d'un rappel des fondements et du chiffrage des plans d'actions	<ul style="list-style-type: none">• Rappeler les hypothèses de construction et de chiffrage des plans• Mettre en œuvre des plans d'actions• Analyser le réel au regard du budget• Entreprendre des actions correctrices
Aide à la prise de décision.	<ul style="list-style-type: none">• Fournir, par le biais d'indicateurs choisis, un cadre méthodologique qui aide à la lecture de l'activité de l'entreprise.• Associer conjointement les éléments exogènes au processus budgétaire afin de permettre aux responsables de prendre la décision adéquate.

Source : nous-mêmes à partir de Bernard Nicolas, Benoit Pigé,

1.5.2.4. Motivation des ressources humaines

Selon Caroline Selmer (2009 : 10), le budget doit être utilisé comme vecteur de motivation de ressources humaines et d'évaluation du niveau d'atteinte des objectifs. L'instauration d'indicateurs tant individuels que collectifs doit être renforcée pour plus de motivation. Les différentes justifications ci-dessous sont proposées :

- Favoriser l'appropriation du budget par les responsables comme outil de gestion opérationnelle et d'évaluation de leur performance en adéquation avec leurs attentes.
- Rendre l'activité lisible et compréhensible par la grande majorité du personnel
- Juger la performance individuelle et collective à partir d'indicateurs pertinents et pour lesquels le responsable dispose de leviers d'action significatifs afin d'influencer le résultat.
- Associer les éléments de reconnaissance en fonction de l'atteinte et du niveau de réalisation des objectifs budgétaires (récompense ou sanction) et en se gardant des effets pervers d'une approche trop mécaniste ou individualiste.

Conclusion

Contrairement à d'autres processus, le processus budgétaire n'est pas normalisé. L'organisation de ses activités apparaît donc très liée à l'entreprise dans laquelle il est mis en œuvre, sa culture, ses caractéristiques, et d'une certaine façon l'optimisation du processus budgétaire est fonction de cette adéquation. Pour autant, les bonnes pratiques dégagées constituent dans leur ensemble, une logique de cohésion du processus garantissant par la même une de ses valeurs fondamentales.

Le processus budgétaire apparaît en effet comme un processus organisé de communication dont un des buts au moins, est l'appréciation et l'appropriation réciproque des enjeux par les dirigeants et les responsables opérationnels; il est donc le véhicule privilégié de la mise en œuvre et de la gestion opérationnelle de la délégation dans les organisations.

Il constitue un vecteur de cohérence dans le déploiement des stratégies au service des objectifs à moyen terme de l'organisation, en même temps qu'un moyen de valider l'adéquation de ces stratégies; voire d'intégrer des stratégies émergentes nées de la connaissance du terrain par les opérationnels.

Chapitre 2: CARTOGRAPHIE DES RISQUES LIES A LA GESTION BUDGETAIRE

Depuis une dizaine d'années, la nécessité d'améliorer le gouvernement d'entreprise s'est progressivement imposée à l'ensemble des pays industriels, à la suite notamment des graves scandales financiers qui ont secoué plusieurs pays occidentaux.

Dans la sous-région et notamment en Côte d'Ivoire, l'administration publique est traversée par de graves crises de mauvaises gestions qui sont à la base de plusieurs missions d'audit dans plus de quarante-trois (43) sociétés (Fraternité Matin N°3484 du 30 Juin 2011).

La révision donc des dispositifs du contrôle interne est la conséquence logique de ces genres de scandales qui ont redoré le blason au métier « d'auditeur interne ».

L'auditeur, qui est chargé de veiller au respect de ce dispositif interne, dispose de plusieurs outils qui lui permettent de mener à bien son travail. La cartographie des risques qui fait l'objet de notre étude est l'un de ces outils.

La maîtrise des risques est ainsi à considérer aujourd'hui comme un élément-clé dans la conduite des missions de toute organisation. Les développements survenus dans le secteur privé en matière de politique de gestion des risques sont désormais suivis également par le secteur public.

2.1. Motivation et démarche de réalisation d'une cartographie des risques

Dans cette section, il sera question de définir et de faire ressortir les objectifs qui sous-tendent la réalisation d'une cartographie des risques. Nous allons également aborder des démarches de réalisation de cet outil.

2.1.1. Définition et objectifs

La cartographie des risques permet d'identifier, d'analyser, de classer, de comparer et de hiérarchiser les risques afin de pouvoir mettre en place des méthodes et procédures dans le double but de les prévenir et de les maîtriser, voire de les éliminer (BERNARD Frédéric et al, 2010 : 10).

Dans le Guide d'Audit de l'IFACI sur l'Étude du Processus de Management et de Cartographie des Risques, le groupe professionnel (2003 : 11) soutient que les objectifs recherchés à travers la mise en place d'une cartographie des risques sont essentiellement les suivants :

- Inventorier, évaluer et classer (d'où le terme de typologie) les risques de l'organisation par domaine, fonction ou processus de gestion ;

- Informer les responsables afin que chacun soit en mesure d'adapter le management de ses activités au sein de son département ;
- Permettre à la Direction Générale, au département d'audit interne ou en charge de la qualité d'élaborer une politique de risque,
- Permettre aux responsables opérationnels de mettre à jour leur système de contrôle interne en corrigeant l'aspect spécifique du risque identifié se rapportant à leur unité,
- Permettre aux auditeurs externes et internes d'élaborer leur plan d'audit afin de vérifier la pertinence et l'efficacité des contrôles mis en place.
- Aider le management dans l'élaboration de son plan stratégique et sa prise de décisions ; il s'agit alors d'un outil de pilotage interne;
- Améliorer ou développer une culture de management des risques dans une entreprise grâce à l'établissement, notamment, d'outils d'auto-évaluation ;
- Respecter les lois ou les bonnes pratiques en matière de gouvernement d'entreprise (Sarbanes-Oxley Act, Combined Code anglais et Rapport Bouton par exemple)

La cartographie des risques reste un projet à toujours mettre à jour dans la quête d'une maîtrise toujours plus accrue de l'entreprise. De ce fait, la construction de la cartographie des risques nécessite des moyens humains, financiers et matériels.

2.1.2. Démarche générale de conception d'une cartographie des risques

La cartographie des risques est un outil clé du Processus de Management des Risques (PMR) qui permet de répondre aux trois premières phases du PMR à savoir :

- Identifier et évaluer les risques ;
- traiter les risques ;
- suivre leur évolution.

Pour la mettre en place, plusieurs approches sont adoptées selon les nécessités.

2.1.2.1. Les différentes approches

Les bonnes pratiques en ont décrites quatre (4) :

Approche "Bottom-up" : cette approche, dite ascendante consiste en l'identification des risques par les opérations qui sont les plus impliquées dans les processus. Ces risques sont ensuite soumis à la hiérarchie dont la charge est de déterminer l'importance et la politique de maîtrise de chacun des risques.

Approche "Top down" : l'approche descendante, comme son nom l'indique, procède de haut en bas ; elle se présente comme l'inverse de la première. C'est la hiérarchie qui détecte les risques et les soumet pour avis aux collaborateurs opérationnels.

Approche combinée : c'est la méthode qui combine les approches Bottom-up et Top-down; selon cette approche, l'identification des risques est faite parallèlement par la hiérarchie et les opérationnels ; l'ensemble des risques répertoriés est soumis ensuite à la direction.

Approche par le benchmarking : c'est une approche qui consiste à mener une campagne de collecte des meilleures pratiques en matière d'identification et de gestion des risques. Elle permet à l'équipe en charge de la cartographie d'avoir une idée générale des risques à prendre en compte.

2.1.2.2. Les étapes d'élaboration d'une cartographie des risques

Dans les cahiers de la recherche de l'IFACI in Professional Briefing Note N° 13, IIA UK - Managing Risks-, le processus de management des risques comprend deux parties:

- L'analyse ou l'évaluation des risques, qui inclut l'identification, l'estimation, et l'évaluation des risques;
- Le management des risques proprement dit, qui englobe l'élaboration de plans prévisionnels ainsi que les opérations de suivi et de contrôle fondées sur les informations obtenues dans le cadre de l'analyse des risques.

L'analyse ou l'évaluation qui s'inscrit dans le cadre de notre étude répond à une démarche qui n'est pas figée mais qui respecte des principes de fond. Les étapes suivantes ont été évoquées dans Practice Advisories 2100-3 « Internal audit role in the risk management process » :

- Identifier les risques d'échec ou de dysfonctionnement pour chacun des principaux processus liés à l'activité, en tenant compte de tous les dangers potentiels provenant tant de sources externes que de sources internes.

- Déterminer les causes des échecs ou des dysfonctionnements éventuels, leurs modalités de survenance. Ce qu'il est important de bien appréhender, ce sont les causes profondes d'un risque, plutôt que ses symptômes.
- Déterminer quelle est la probabilité pour que les risques se matérialisent. Mieux on appréhende les facteurs de risque, plus on est en mesure de déterminer cette probabilité avec précision.
- Rechercher dans quelle mesure l'entreprise est vulnérable aux risques existants. Déterminer l'impact probable sur l'entreprise et/ou sur la réalisation des objectifs en cause.
- Évaluer le degré d'exposition aux risques (impact x probabilités) en tenant compte de toutes les possibilités et notamment de l'issue la plus probable ainsi que des scénarios les plus optimistes et les plus pessimistes.
- Évaluer les principaux risques inhérents et les classer par ordre de priorité en fonction des seuils de tolérance des risques et des échelles ou indicateurs définis et approuvés au niveau de l'entreprise.

Pour notre étude, nous avons retenu quatre (4) étapes qui se résument ainsi :

- Identification des risques;
- Analyse des risques identifiés:
 - l'évaluation de l'importance du risque ;
 - l'évaluation de la probabilité (ou fréquence) de survenance du risque ;
 - l'évaluation des mesures de contrôle adéquates.
- Identification des meilleures pratiques en matière de maîtrise des risques ;
- Proposition d'améliorations des dispositifs de maîtrise des risques à intégrer dans les nouvelles procédures.

2.2. Nomenclature des risques opérationnels liés à la gestion budgétaire

Dans cette section, nous commencerons par donner quelques notions de risque dans le premier paragraphe avant de développer dans le second les risques opérationnels liés à la GB.

De manière générale, le processus de management des risques offre l'avantage de promouvoir ou renforcer une culture de risques au sein de l'entreprise et de partager les meilleures pratiques en apportant des outils et des méthodes aux managers pour les aider à identifier, évaluer et traiter leurs risques. Mais il est nécessaire au préalable que tous les acteurs intervenant dans la vie de l'organisation aient une idée précise de la notion de risque.

Le risque est le plus couramment défini comme la survenue potentielle d'un événement néfaste. Le risque a longtemps été associé aux catastrophes prises en charge par les polices d'assurance, aux risques de marché, de crédit et de liquidité pour les institutions financières ou tout autre événement négatif. Ces dernières années, les entreprises se sont focalisées sur les domaines spécifiques de pertes potentielles telles que les opérations financières complexes, y compris les instruments dérivés et les questions de conformité aux lois et aux règlements.

La perception du risque a évolué et couvre un spectre plus large qui inclut, entre autres, les nouvelles technologies, les événements politiques, économiques, concurrentiels et industriels, ainsi que les risques liés au fonctionnement interne de l'entreprise. D'ailleurs, le concept de risque n'est plus limité aux seuls événements négatifs. Les organes de direction élaborés ont une vision globale du risque et de sa gestion, ce qui leur permet de mieux positionner l'entreprise sur le chemin de la réussite.

2.2.1. Définition du risque

Selon l'IFACI (2000 :16), le risque est un ensemble d'aléas susceptibles d'avoir des conséquences négatives sur une entité et dont le contrôle interne et l'audit ont notamment pour mission d'assurer autant que faire se peut la maîtrise.

Si nous nous en tenons à cette seule définition proposée par l'IFACI, l'on ne cernerait pas du tout le côté « opportunité » du risque. C'est pourquoi nous avons jugé utile de la compléter avec la proposition du dictionnaire Le Robert : « le risque est un danger éventuel, plus ou moins prévisible » ou « le fait de s'exposer à un danger, dans l'espoir d'obtenir un avantage ».

2.2.2. Les méthodes d'identification des risques

2.2.2.1. Identification basée sur l'atteinte des objectifs

Selon Bapst (in ZIALO, 2005 :39), il s'agit d'identifier d'abord les objectifs de l'activité ou de l'organisation pour ensuite leur affecter la menace correspondante.

L'efficacité de cette approche repose sur une identification claire et partagée des objectifs en amont. Cependant cette identification selon l'auteur est un exercice assez complexe dans sa réalité.

2.2.2.2. Identification par l'analyse historique

C'est une approche qui consiste à remonter les risques qui ont menacé l'entreprise dans le passé et d'en tenir compte lors de la mise à jour ou de la conception de la carte des risques.

2.2.2.3. Identification basée sur l'analyse de l'environnement

L'analyse de l'environnement selon David MC Namee (1996 : 13) est une méthode dans laquelle la détermination des risques se fait en fonction des variétés que peut subir l'environnement dans lequel se trouve l'entreprise.

2.2.2.4. Identification par les tâches élémentaires

Selon Renard (2005 :184), c'est une démarche que l'auditeur connaît bien. C'est celle qu'il utilise pour construire son questionnaire de contrôle interne. De manière concrète il s'agit de se poser la question de savoir que se passerait-il si une tâche est mal effectuée ou si elle n'est pas du tout faite ?

C'est cette démarche que nous avons utilisée au sein de notre cabinet pour mener cette mission d'audit. L'approche par l'analyse des flux de transaction (Transaction Flow Analysis) a été développée par le Cabinet Américain d'audit et conseil en gestion Arthur Andersen & Co.

Les étapes de sa mise en œuvre sont les suivantes :

- Compréhension de l'environnement (statuts, secteur d'activité, etc.)
- Analyse des risques généraux (règlements intérieurs, procédures, directives, interviews, etc.)
- Analyse des risques spécifiques (processus, fonctions, modes opératoires, interviews, etc.)
- Élaboration des outils pertinents de contrôle (Guides opératoires, QCI, tests de compréhension, tests pratiques, tests de fiabilité, interviews, etc.)
- Mise en œuvre des différents contrôles et Rapportage (provisoire, validation, final).

2.2.3. Typologie des risques

Chaque secteur d'activités (banques, industries, organismes, projets) a des risques spécifiques liés à la nature de ses opérations, qui peuvent être différents de ceux rencontrés dans d'autres secteurs. Ceci fait qu'il n'existe jusque-là aucune typologie standard de risques. Dès lors, les risques peuvent être classés selon leur origine, leur nature, leur niveau.

2.2.3.1. Classification selon l'origine

Selon leur origine, les risques sont classés suivant deux catégories:

- Risques endogènes : sont des risques générés directement par les activités de l'entreprise,
- Risques exogènes : sont des risques qui naissent dans l'environnement de l'entreprise et qui l'affectent (Barthélemy, 2004 :11).

2.2.3.2. Classification selon la nature

Selon leur nature, nous retenons:

- Risques opérationnels : les risques opérationnels sont « les risques de pertes résultant de carences ou de défaillances attribuables à des procédures, personnel et systèmes internes ou à des événements extérieurs» (Chapelle & al, 2006 :7). Il est lié à l'examen des dossiers administratifs et/ou comptables des opérations de l'entreprise par les opérationnels.
- Risques inhérents : Hamzaoui (2005 :172), les définit comme un ensemble de risques identifiés et existants dans l'entreprise sans qu'aucune mesure de contrôle ne soit mise en œuvre par celle-ci. Ils proviennent d'une part de l'environnement et la culture de l'entreprise, la nature des transactions effectuées par les personnes pendant la réalisation des procédures administratives et comptables; et d'autre part, du style de gestion des dirigeants (Bouaniche, 2007 :6).
- Risques de contrôle: « Some control risk will always exist because of inherent limitations of any internal control structure » (Sawyer & al 1996: 409). Il est un risque qui persiste à cause des mesures de contrôle très limitées et ne pouvant pas apporter au moment opportun des solutions de prévention ou de détection.
- Risques d'audit: c'est la probabilité que les auditeurs internes dans la réalisation d'une mission passent à côté des failles importantes faute d'investigations sérieuses dans le domaine audité (Joras in Renard, 2006 :227). Ils sont liés à la réalisation de l'audit même par l'auditeur interne et sont causés soit par l'utilisation d'une méthode inadaptée, soit par la

routine (Renard, 2006 :182). On dit que l'auditeur prend toutes les précautions pour que ces risques soient limités quand il effectue une mission (Bouaniche, 2007 :6).

- Risques résiduels: Pour Bilodeau (2001 :10), ce sont les risques qui persistent dans l'entreprise même après la mise en œuvre des techniques et moyens de maîtrise des risques par les dirigeants.

2.2.3.3. Classification selon le niveau

Il existe trois catégories de risques selon Potdevin (1999 :2):

- Risques potentiels: sont des risques communs à toutes les entités qui peuvent éventuellement se produire si aucun dispositif de contrôle n'est mis en place pour les prévenir ou détecter voire même corriger. On dit aussi que leur identification est facilitée par l'expérience des auditeurs internes ou par les responsables chargés de la gestion des risques.
- Risques possibles: sont des risques qui peuvent surgir dans l'entreprise et face auxquels celle-ci ne s'est pas donné les mesures nécessaires pour les prévenir, détecter ou limiter.
- Risque matériel: il est un risque qui existe déjà dans l'entreprise à travers la preuve matérielle et qui se manifeste sévèrement si les mesures de contrôle ne sont pas efficaces.

2.2.4. Les risques liés au processus de la Gestion Budgétaire

Chaque entité est confrontée à une multitude de risques affectant différents niveaux de l'organisation. Le processus de Gestion Budgétaire à l'instar de tous les autres processus de la société encourt des risques. L'idée à travers la gestion des risques est d'identifier tous les risques pas seulement au niveau global mais dans les séquences d'activités.

La gestion budgétaire qui est processus à part entière n'échappe donc pas à la présence de risques en son sein. Pour s'assurer de l'alignement de la stratégie aux objectifs de l'entreprise, il faut mener des actions de contrôle pour identifier les manquements et pouvoir y remédier à temps. Car même si le budget est la traduction financière des plans d'actions, il n'en demeure pas moins qu'il doit répondre à des spécificités. Le risque étant un paramètre non négligeable, la constance concernant les revues doit être de mise. Car chacune des étapes du processus de gestion budgétaire peut comporter un nombre pléthorique de risques.

Tableau 11 : Risques opérationnels du processus de GB

Étapes du processus	Faiblesses probables	Risques Encourus
1. Préparation des règles de gestion	<ul style="list-style-type: none"> • Inexistence de procédures de gestion • Procédures de gestion pas clairement 	<ul style="list-style-type: none"> • Non compréhension du processus budgétaire par les concernés

	<ul style="list-style-type: none"> définies • Procédures de gestion pas à jour • Non implication du contrôleur de gestion dans la préparation des règles de gestion 	<ul style="list-style-type: none"> • Mauvaise Compréhension du processus par les concernés • Mauvaise définition des règles de gestion
2. Diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie	<ul style="list-style-type: none"> • Inexistence d'une lettre de cadrage • Non construction d'un pré budget • Les attentes de la Direction Générale ne sont pas déclinées • Les hypothèses économiques ne sont pas définies • Les différents calendriers ne sont pas montés • Le modèle de budget à respecter n'est pas diffusé • Les principaux objectifs du plan ne sont pas rappelés 	<ul style="list-style-type: none"> • Présentation tardive du projet de budget au conseil d'administration pour adoption • Construction des budgets détaillés par centre de responsabilité de manière anarchique • Mauvaise allocation des ressources • Construction approximative basée sur l'intuition et le bon vouloir des chefs de département • Blocages budgétaires en cours d'exercice • Différents budgets disponibles ne respectant aucun modèle voulu
3. Construction du budget par les directions opérationnelles	<ul style="list-style-type: none"> • Les objectifs prioritaires du service ne sont pas fixés • Les différentes activités pour atteindre chaque objectif ne sont pas déterminées • Les différents moyens nécessaires pour la conduite de ces activités ne sont pas déterminés • Les différentes unités de mesures des résultats ne sont pas choisies • Les repères pour mesurer les résultats ne sont pas établis • Les différents problèmes et les obstacles ne sont pas identifiés par anticipation • Inexistence d'un budget des ventes • Les documents de collecte d'informations budgétaires ne sont pas disponibles • Les différents responsables ne sont pas formés à l'utilisation des documents de collecte • Inexistence d'un manuel d'utilisation et les procédures pour aider les responsables à produire et à fournir les réponses demandées • Inexistence d'un plan individuel annuel d'activité • Les actions budgétisées ne sont pas assorties d'indicateurs de performance 	<ul style="list-style-type: none"> • Mauvais renseignement des documents de collecte par les parties concernées • Construction des budgets détaillés par service de manière anarchique • Inadéquation entre les activités menées et les buts recherchés • Inadéquation entre les moyens déployés et les activités à mener • Mauvaises appréciations des résultats • Mauvaises évaluations des agents • Démotivation du personnel
4. Consolidation des budgets	<ul style="list-style-type: none"> • La couverture totale des dépenses et coûts d'exploitation par les recettes et produits d'exploitation projetés au cours de 	<ul style="list-style-type: none"> • Impasses de trésorerie fréquentes • Non atteinte des objectifs voulus • Mauvaises allocations de

	<p>l'exercice n'est pas respectée</p> <ul style="list-style-type: none"> • Les dépenses et coûts d'exploitation ne sont diminués au maximum • Les recettes et produits d'exploitation jugés insuffisants ne sont pas augmentés • Les résultats prévisionnels d'exploitation de chaque direction ne sont pas conformes avec les objectifs annuels définis par le Comité de direction 	<p>ressources</p> <ul style="list-style-type: none"> • Inopportunité des dépenses•
5. Discussion et approbation	<ul style="list-style-type: none"> • Inexistence d'un comité de budget • Inexistence d'un arbitrage budgétaire • Les objectifs annuels et le budget par service/direction ne sont pas conformes • Les dépenses programmées ne sont pas pertinentes • Les produits d'exploitation ne sont pas suffisants • Les dépenses ne sont pas couvertes par les recettes • Les charges ne sont pas totalement couvertes par les produits • Des mesures de synergie ne sont adoptées entre les différents budgets • Les budgets revus des services et directions ne sont pas agrégés pour obtenir un budget consolidé • Pas de transmission des budgets au PDG pour approbation 	<ul style="list-style-type: none"> • Acceptation par le top management d'un budget non défendu par les acteurs chargés de sa mise en œuvre • Allocation non rationnelle des ressources et aussi des répartitions non conformes aux disponibilités de l'entreprise
6. Finalisation du support de référence	<ul style="list-style-type: none"> • Le support de référence ne prend pas en compte tous les budgets revus et validés • La confection du support de référence ne permet pas de réactualisations ultérieures • Non diffusion de la version finale du support à toutes les parties concernées 	<ul style="list-style-type: none"> • Gestion approximative de la part des responsables des départements • Navigation à vue de la part des acteurs de la mise en œuvre budgétaire • Blocages financiers en cours d'exercice • Sortie de route par rapport aux plans définis
7. Périodisation	<ul style="list-style-type: none"> • Le système de reporting n'est pas défini dès la mise en place du processus budgétaire • La périodicité choisie ne permet pas une réactivité 	<ul style="list-style-type: none"> • Manque de réactivité • Conflit au moment du reporting • Non compréhension du système de reporting par les responsables concernés • Polémique autour de ces rapports
8. Actualisation	<ul style="list-style-type: none"> • Il n'existe aucune mise à jour du budget • Pas d'analyse des erreurs budgétaires 	<ul style="list-style-type: none"> • Mauvaises évaluations des performances • Blocages financiers en cours d'exercice • Sortie de route par rapport aux plans définis

Source : Nous-mêmes

Les risques qui peuvent affecter les différents processus de l'entreprise, notamment ceux liés à la Gestion Budgétaire, sont très nombreux. Il est difficile, voire impossible de les recenser de manière exhaustive. Une fois les risques identifiés, il est important de les évaluer et de les hiérarchiser en vue d'arriver à un rapport de recommandations plus objectif.

2.2.5. L'évaluation des risques

L'évaluation des risques consiste à déterminer dans quelle mesure les événements potentiels identifiés sont susceptibles d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs, en évaluant d'une part la probabilité d'occurrence, d'autre part l'impact (quantitatif ou qualitatif) de réalisation de ces événements (pris individuellement ou regroupés par catégorie).

L'évaluation doit porter dans un premier temps sur les risques inhérents aux activités et à la situation de l'organisation (évaluation brute). Dans un deuxième temps, suite à l'élaboration des réponses aux risques, la validité des mesures réduisant les risques et les risques résiduels devront être également estimés (évaluation nette).

2.2.5.1. Méthodes d'évaluation

Les techniques d'évaluation sont soit qualitatives, soit quantitatives. La méthode sur laquelle s'est basé notre cabinet est celle qui consiste à estimer séparément la probabilité d'occurrence et l'ampleur potentielle des dommages causés par un événement en recourant à une échelle définie. Afin d'évaluer le risque, une méthode consiste à multiplier les deux estimations entre elles (espérance mathématique).

- **La méthode quantitative :**

Les études quantitatives traitent de la probabilité d'occurrence et de la mesure de la gravité des risques caractérisant un événement redouté. Leur but est de :

- hiérarchiser les risques ;
- évaluer le niveau de sécurité du système ou d'un sous-système dans la phase considérée ;
- construire la sécurité du système de façon efficace et cohérente (Desroches & al, 2003 : 59).

Cette méthode rassemble les données objectives historiques et inhérentes à chaque processus provenant des sources diverses. A partir de ces éléments et pour chaque période visée, l'on calcule les coefficients et combine ces derniers avec leurs tendances respectives au fil du temps afin d'obtenir un indicateur statistique final pour chaque catégorie. Après pondération, ces indicateurs sont eux-mêmes regroupés pour donner un facteur de risque quantitatif global unique. Cette méthode se révèle complexe du fait de la diversité des risques car tous ne peuvent être appréciés sur une échelle commune.

- **La méthode qualitative**

Les études qualitatives traitent essentiellement de la nature de la gravité des risques. L'évaluation qualitative est inversement liée à la qualité du contrôle interne. Son but est d'identifier :

- les évènements à risque apparaissant suite à la défaillance d'éléments du système ;
- les causes des événements ;
- les conséquences des événements sur le système à travers des scénarios ;
- les actions en diminution des risques qui peuvent être prises. (Desroches & al, 2003 : 58).

Le tableau ci-dessous illustre la relation entre le niveau du contrôle interne et la probabilité de survenance du risque.

Tableau 12 : Exemple de mesure de la probabilité de survenance du risque

Niveau du contrôle interne	Probabilité de survenance du risque
----------------------------	-------------------------------------

Fiable	faible
Moyen	Moyenne
Faible	Élevée

Source : nous-mêmes

En ce qui concerne la détermination du niveau du contrôle interne (fiable, moyen, faible), nous nous sommes appuyés sur plusieurs éléments. Le contrôle interne concerne la totalité de l'entreprise (principe d'universalité) en permanence, c'est-à-dire qu'il s'applique :

- Au patrimoine propre ou concédé dans son ensemble,
- A tous les employés, quel que soient leur fonction ou leur lieu de travail,
- A toutes les informations, quelle que soit leur nature ou leur origine.

Il ne peut exister de contrôle interne sans une organisation qui soit :

- Préalable, c'est-à-dire où l'improvisation reste l'exception,
- Adaptée aux objectifs, car n'étant pas vulnérable aux événements exceptionnels,
- Formalisée, afin d'être vérifiable et présente à l'esprit des travailleurs,
- Fondée sur une séparation suffisante des fonctions.

Ces aspects sont fondamentaux car le cumul des fonctions, l'improvisation, la non-formalisation des règles et la faiblesse des systèmes favorisent les erreurs, les négligences, les fraudes et leur dissimulation. Il est distingué quatre (4) fonctions :

- les fonctions de décisions ou opérationnelles :
 - achats,
 - ventes,
 - investissements, etc.
- les fonctions de détention des valeurs et des biens, exercées par :
 - les caissiers,
 - les magasiniers, etc.
- les fonctions d'enregistrement exercées par les comptables,
- les fonctions de contrôle, qui sont l'apanage des auditeurs et contrôleurs

Dès lors qu'un (1) ou deux (2) des éléments cités plus haut n'existent pas dans une organisation, on en déduit que son système de Contrôle Interne est faible. Ce système est moyen si trois (3) éléments sont respectés. Enfin il est fiable si tous les quatre (4) points sont pris en compte.

Il faut toutefois noter que l'évaluation par ces deux (02) méthodes semble plus pertinente ; car elles reposent d'une part sur la probabilité d'occurrence et d'autre part sur l'impact (financier ; perte de marché ; image...). La mesure de l'impact du risque et de sa probabilité d'occurrence aboutit à la conception d'une carte du niveau de risque.

2.2.5.2. Critères de mesure de l'impact des risques

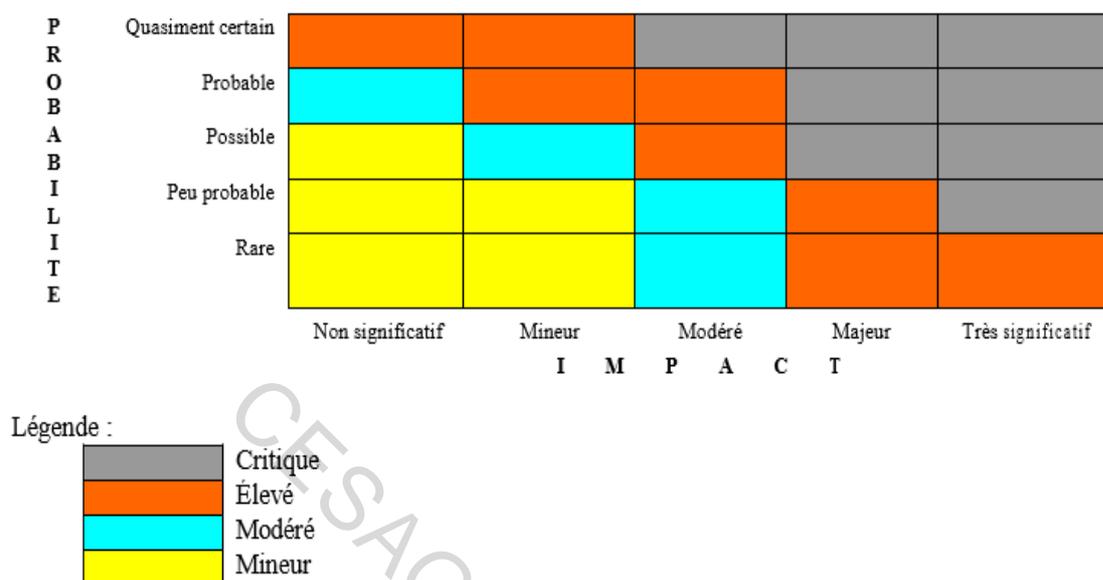
Les risques font l'objet d'une évaluation fondée sur la pondération de leur impact. De cette évaluation, les risques sont classés en quatre (4) niveaux selon la gravité ou l'importance de leur impact: mineur, modéré, élevé et critique. Pour parvenir à cette pondération, deux facteurs sont mis en parallèle: l'impact du risque et la probabilité de l'avènement du risque. A ce niveau également, la probabilité et l'impact sont classés sur deux (2) échelles respectives :

- Impact :**
1. non significatif
 2. mineur
 3. modéré
 4. majeur (ou élevé)
 5. très significatif

- Probabilité :**
1. rare
 2. peu probable
 3. possible
 4. probable
 5. quasiment certain.

Figure 2 : Exemple de critères de mesure de l'impact des risques

Figure 2: exemple de critères de mesure de l'impact des risques



Source : Institut de l'Audit Interne dans « les cahiers de la recherche »

Concernant la mesure de l'impact du risque, nous avons cinq (5) niveaux (non significatif, mineur, modéré, majeur ou très significatif) qui ont été déterminés suite à une étude sur certains facteurs de risques inhérents à toute société. Plusieurs facteurs sont ainsi répertoriés à travers les ouvrages que nous avons consultés : la stratégie, les finances, les opérations, la réglementation, l'image, le staff, l'organisation interne, l'environnement, etc.

L'agencement intelligent et objectif de quelques facteurs de risques pris dans ce lot conduit aux cinq (5) niveaux 'impact que nous avons plus haut.

2.2.5.3. Conditions d'une bonne évaluation

Les conditions d'une bonne évaluation sont les suivantes :

- la période considérée doit être cohérente avec celle fixée pour la réalisation des objectifs ;
- la fiabilité des données doit être assurée ;
- l'évaluation doit se faire de manière groupée en cas d'événements corrélés ;
- le personnel impliqué doit comprendre la signification du système de notation ou de l'échelle utilisée ;

- l'évaluation doit être effectuée dans les différentes unités puis consolidée afin d'assurer une vision globale des risques à la direction de l'entité.

2.3. Dispositifs de maîtrise des risques opérationnels liés au processus de Gestion Budgétaire

À bien des égards, la gestion des risques des entités peut être considérée comme une évolution naturelle du modèle de contrôle interne. La plupart des organisations tendront à appliquer entièrement le modèle de contrôle interne (COSO I) avant de mettre en œuvre les concepts inhérents à la gestion des risques des entités, dont le contrôle interne fait intégralement partie.

Le modèle de gestion des risques des entités comprend ainsi le contrôle interne, mais représente en outre une conceptualisation plus approfondie de la manière dont les décisions de gestion prises par une organisation devraient dériver ; de plus, il représente un outil susceptible d'aider la direction de l'entité à déterminer la réponse correcte face à un événement particulier.

Les contrôles internes ont trois principales raisons d'être :

- Permettre aux dirigeants de s'assurer que les salariés assument les tâches et fonctions qui leur ont été confiées,
- Agir en tenant compte des difficultés liées à chaque activité,
- Gérer les risques et les incertitudes liées à toute activité.

La nécessité de gérer les risques est un aspect important d'un contrôle interne efficace. Quelles sont donc les composantes du CI ? Quels sont les dispositifs de CI utilisés pour maîtriser les risques liés au processus de Gestion Budgétaire ?

2.3.1. Les composantes du dispositif de maîtrise des risques liés au processus de Gestion Budgétaire

Selon le COSO, la définition des objectifs est une condition préalable de l'évaluation des risques. L'évaluation des risques implique l'identification et l'analyse des risques liés à la réalisation des objectifs. Elle sert de support aux décisions concernant les modalités de management de ces risques. En outre, il convient d'identifier et de gérer les risques associés au rythme de l'évolution sociale, économique et technologique actuelle.

Pour parvenir à atteindre les objectifs fixés par le top management, il est impératif de mettre un dispositif en vue de maîtriser les risques susceptibles de gêner. La mise en place de ce dispositif est une tâche qui est préalable à toute idée de maîtrise de risques.

Nous pouvons regrouper sous six rubriques l'ensemble des dispositifs de contrôle interne que chaque manager doit s'attacher à mettre en place. Il en existe d'autres mais tous retiennent à peu près les mêmes critères.

Au cours de chaque mission d'audit, les faiblesses, insuffisances, dysfonctionnements ou erreurs relevés par l'auditeur trouveront toujours leur cause première dans la défaillance d'un des dispositifs de contrôle interne mis en place par le responsable (ou qui n'a pas été mis en place). Il est donc indispensable que les managers en aient une connaissance précise, tout comme les auditeurs internes qui auront à les apprécier. Ces dispositifs peuvent être regroupés sous les rubriques suivantes :

- les objectifs,
- les moyens,
- le système d'information,
- l'organisation,
- les procédures,
- la supervision.

Ces dispositifs en nombre fini et regroupés donnent au contrôle interne sa cohérence. Rappelons que le cadre ainsi présenté n'est pas le seul possible. Il existe d'autres regroupements, mais nous retrouvons fondamentalement les mêmes notions, l'important est qu'il y en ait un.

2.3.1.1. Les objectifs

« Celui qui n'a pas d'objectifs ne risque pas de les atteindre » dit la sagesse populaire ; c'est dire que la politique, l'objet de la mission ayant été précisé, le premier devoir du responsable est de définir les cibles à atteindre, pour remplir la tâche assignée.

Ces objectifs doivent naturellement s'insérer dans le cadre des objectifs généraux du contrôle interne : la protection du patrimoine, la fiabilité et l'intégrité des informations, le respect des directives et l'optimisation des ressources.

A partir de ces objectifs généraux, chaque responsable définit des objectifs spécifiques de sa mission, lesquels seront appréciés par l'auditeur interne.

Les objectifs assignés au dispositif de maîtrise des risques liés au processus de GB sont de s'assurer que :

- les budgets sont élaborés à partir des objectifs spécifiques et plans d'actions annuels;
- les plans d'actions et indicateurs de performance sont approuvés par le personnel et des périodes de revue sont convenues;
- les budgets de chaque département sont excédentaires et conformes aux objectifs annuels;
- le budget consolidé d'une société est la fusion des budgets de chaque département;
- les versions des budgets diffusées par département sont celles issues du budget global adopté par la hiérarchie;
- les balances analytiques prennent en compte toutes les charges, investissements et produits de la période;
- les modifications de budgets tiennent compte nécessairement de l'atteinte des objectifs annuels et des actions à réaliser pour y parvenir;
- les décisions de gestion prises au terme de chaque séance de revue budgétaire sont communiquées aux personnes concernées;
- les budgets des directions sont agrégés pour produire le compte d'exploitation prévisionnelle de la société;

2.3.1.2. Les moyens mis en œuvre pour le processus de Gestion Budgétaire

L'élaboration d'un budget est un processus consommateur de ressources et d'attention managériale, au niveau du Contrôle de Gestion, mais aussi à celui des Directions opérationnelles et de la Direction Générale. Pour améliorer l'efficacité d'ensemble, il importe donc de limiter la période de temps et les moyens humains qui y sont consacrés au juste nécessaire, en les calibrant qualitativement en fonction des enjeux et en mettant à leur disposition des outils d'information performants.

2.3.1.3. Le système d'informations et de pilotage

Troisième dispositif de contrôle interne, et que l'on trouve dans toutes les activités, celui-ci devrait, en bonne logique, constituer un ensemble intégré dans l'entreprise, en la forme d'une succession de tableaux de bord, s'emboîtant les uns dans les autres, comportant à la base la juxtaposition des informations et indicateurs employés par chaque responsable pour gérer son activité et nécessaire à la Direction Générale.

Cela se matérialise au niveau de la Gestion Budgétaire par la mise à disposition des utilisateurs de l'information et des indicateurs (financiers ou non) strictement nécessaires au pilotage de leur activité à tous les niveaux de la matrice organisationnelle (consolidation des données à travers des agrégats en fonction des périmètres de responsabilité).

2.3.1.4. L'organisation du processus de Gestion Budgétaire

L'élaboration d'un budget est une opération à laquelle maints agents prennent part. Il s'agit d'un processus complexe faisant intervenir des éléments de gestion comptable et de planification à long terme, les deux éléments présentant le plus souvent des objectifs conflictuels qu'il faut tâcher de réconcilier dans le budget.

Personnel et Direction sont les acteurs de l'élaboration d'un budget. Chacune de ces deux entités doit apporter son concours à chaque étape du processus budgétaire.

Le contrôleur de Gestion joue le rôle de pivot par qui tout passe et il s'arrange à satisfaire toutes les parties impliquées dans le processus.

2.3.1.5. Les méthodes et procédures de Gestion Budgétaire

Concernant la Gestion Budgétaire, le contrôleur de gestion comme nous l'avons déjà mentionné plus haut, joue un rôle très déterminant. Il conçoit les documents de collecte d'informations budgétaires; rédige le manuel d'utilisation et les procédures qui aideront les responsables à produire et à fournir les réponses demandées, dirige les documents vers les unités concernées, les récupère, en fait l'analyse; consolide les budgets; participe, avec la direction et les responsables de budget en cause, à l'arbitrage budgétaire.

C'est le contenu de ce manuel qui sert de guide à tout le personnel. Il doit contenir les informations suivantes :

- une introduction soulignant l'importance de la gestion budgétaire;
- un calendrier budgétaire;
- des directives concernant les hypothèses à prévoir dans les budgets;
- des fiches à remplir avec directives;
- un organigramme incluant les noms des responsables des budgets; des codes budgétaires par service et les noms des personnes à contacter en cas de problèmes.

2.3.1.6. La supervision

La supervision est un moyen d'exprimer la reconnaissance du travail et les efforts des collaborateurs. Durant tout le processus de Gestion Budgétaire, la Direction Générale ainsi que le contrôleur de gestion ont cette lourde tâche de s'assurer que les chemins tracés par les procédures et autres manuels ont été bien empruntés par les destinataires. C'est ainsi que selon les leçons apprises, des nouvelles attitudes seront adoptées pour parfaire les exercices futurs.

2.3.2. Dispositif de contrôle interne relatif au processus de Gestion Budgétaire

Ce dispositif est un ensemble de sécurités visant à s'assurer de la mise en place d'un budget collégial en harmonie avec les visions et déclinaisons stratégiques des cadres dirigeants. Plusieurs étapes sont successivement franchies avant d'aboutir à ce résultat. Chaque étape comporte une multitude de risques qu'il serait intéressant d'anéantir par la mise en place d'un processus de maîtrise particulier à chacune d'elles.

Tableau 13 : Identification des dispositifs de maîtrise des risques opérationnels liés au processus de GB

Étapes du processus	Risques Encourus	Dispositif de contrôle interne	Indicateurs
1. Préparation des règles de gestion	<ul style="list-style-type: none"> • Non compréhension du processus budgétaire par les concernés • Mauvaise Compréhension du processus par les concernés • Mauvaise définition des règles de gestion 	<ul style="list-style-type: none"> • Le rôle du contrôleur de gestion doit être clairement établi de sorte à lui laisser la latitude de jouer pleinement son rôle • La société doit être sûre de s'attacher les services d'un contrôleur de gestion qui a les compétences requises pour animer ce département 	<ul style="list-style-type: none"> • Description de Poste du Contrôleur de Gestion bien détaillé mentionnant chacune des tâches essentielles qu'il doit jouer • Références scolaires et expériences professionnelles solides vérifiables aux RH
2. Diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie	<ul style="list-style-type: none"> • Présentation tardive du projet de budget au conseil d'administration pour adoption • Construction des budgets détaillés par centre de responsabilité de manière anarchique • Mauvaise allocation des ressources • Construction approximative basée sur l'intuition et le bon vouloir des chefs de département 	<ul style="list-style-type: none"> • Mettre en place un modèle de lettre de cadrage qui prend en compte tous les détails nécessaires à la bonne compréhension du processus par les responsables (objectifs du plan, calendriers, attentes, hypothèses, ...) • S'assurer que cette lettre de cadrage est diffusée effectivement et à bonne date • Instaurer la pré budgétisation dans la démarche et veiller à ce qu'elle soit mise en œuvre • Diffuser un modèle de budget à respecter par chacun et l'expliquer 	<ul style="list-style-type: none"> • Lettre de cadrage intégrant toutes ces dispositions disponible • Date d'envoi de la lettre avec accusé de réception disponible • Rapports de pré budgétisation disponible • Modèle de budget disponible et envoyé à chaque responsable avec accusé de réception

	<ul style="list-style-type: none"> • Blocages budgétaires en cours d'exercice • Différents budgets disponibles ne respectant aucun modèle voulu 		
3. Construction du budget par les directions opérationnelles	<ul style="list-style-type: none"> • Mauvais renseignement des documents de collecte par les parties concernées • Construction des budgets détaillés par service de manière anarchique • Inadéquation entre les activités menées et les buts recherchés • Inadéquation entre les moyens déployés et les activités à mener 	<ul style="list-style-type: none"> • Fixer les objectifs prioritaires lors de l'envoi de la lettre de cadrage • Les objectifs généraux de la société doivent être analysés pour en sortir des objectifs spécifiques par direction, service, projet ou mission qui soient mesurables, réalistes et faisables dans les temps impartis • Les activités ou actions à mener en vue d'atteindre des objectifs spécifiques doivent être listées, quantifiées, chiffrées, inscrites dans un calendrier, être attribuées à des employés pour leur exécution et être associées à des indicateurs de succès 	<ul style="list-style-type: none"> • La lettre de cadrage disponible et vérifier qu'elle fixe bien les objectifs prioritaires • Contrat de gestion disponible entre la direction et tous les acteurs de la vie budgétaire pour fixer les objectifs individuels, les moyens et les actions à mener, les indicateurs de succès et les mesures de performance
	<ul style="list-style-type: none"> • Mauvaises appréciations des résultats • Mauvaises évaluations des agents • Démotivation du personnel 	<ul style="list-style-type: none"> • Un manuel d'utilisation et les procédures pour aider les responsables doit être disponible et accessible à tous • Des séances de formations doivent être organisées par le contrôleur de gestion pour orienter les responsables sur les documents de collecte d'informations budgétaire qui doivent être disponibles • S'assurer que tous les différents budgets ont été élaborés en particulier celui des ventes • Anticiper sur les différents problèmes qui pourraient survenir en mettant des scénarios en place pour les maîtriser 	<ul style="list-style-type: none"> • Manuel d'utilisation et de procédures disponibles • PV des séances de formation disponibles • Tous les différents budgets disponibles • Différents scénarios listés et confinés dans un document pour anticiper sur les futurs problèmes
4. Consolidation des budgets	<ul style="list-style-type: none"> • Impasses de trésorerie fréquentes • Non atteinte des objectifs voulus • Mauvaises allocations de ressources • Inopportunité des 	<ul style="list-style-type: none"> • La vérification de la couverture totale des dépenses et coûts d'exploitation par les recettes et produits d'exploitation projetés au cours de l'exercice doit être menée par le contrôleur de gestion • Le contrôleur de gestion doit 	<ul style="list-style-type: none"> • Rapport de rapprochement entre la couverture totale des dépenses et recettes • Rapport de conformité entre les résultats prévisionnels et les objectifs annuels

	dépenses	<p>s'assurer que les résultats prévisionnels d'exploitation de chaque direction sont conformes avec les objectifs annuels</p> <ul style="list-style-type: none"> • Les projections de recette et produits d'exploitation sous estimées doivent être réévaluées • Les projections de dépense et coûts d'exploitation doivent être minimisées au maximum 	
5. Discussion et approbation	<ul style="list-style-type: none"> • Acceptation par le top management d'un budget non défendu par les acteurs chargés de sa mise en œuvre • Allocation non rationnelle des ressources et aussi des répartitions non conformes aux disponibilités de l'entreprise 	<ul style="list-style-type: none"> • Procéder à la mise en place d'un comité de budget qui procédera aux arbitrages tout en veillant à ce que les points suivants soient couverts : <ul style="list-style-type: none"> - la pertinence de dépenses programmées, - la suffisance des produits d'exploitation, - la couverture des charges par les produits, - la conformité des budgets et des objectifs annuels, - la mise en place de mesures pour créer une synergie entre les budgets... • S'assurer que tous les budgets ont été transmis au PDG et 	<ul style="list-style-type: none"> • Liste des membres du comité de budget disponible ainsi que l'organigramme • PV des séances d'arbitrage budgétaire • Rapports d'examen des différents travaux disponibles • Rapport de transmission de tous les budgets au PDG plus accusé de réception • Procéder à un rapprochement entre le budget final agrégé et les
		<p>Validés par lui</p> <ul style="list-style-type: none"> • S'assurer que tous les budgets revus ont été agrégés pour obtenir un document unique 	budgets sectoriels et produire un rapport d'exhaustivité
6. Finalisation du support de référence	<ul style="list-style-type: none"> • Gestion approximative de la part des responsables des départements • Navigation à vue de la part des acteurs de la mise en œuvre budgétaire • Blocages financiers en cours d'exercice • Sortie de route par rapport aux plans définis 	<ul style="list-style-type: none"> • Le contrôleur de gestion doit s'assurer que le document agrégé prend en compte tous les budgets des différentes directions et que ce support a été diffusé à toutes les parties prenantes • Ce support agrégé a été conçu de sorte à permette des mises à jour éventuelles 	<ul style="list-style-type: none"> • Rapport de transmission du document final à tous les responsables plus accusé de réception
7. Périodisation	<ul style="list-style-type: none"> • Manque de réactivité • Conflit au moment du reporting • Non compréhension 	<ul style="list-style-type: none"> • Dès le début du processus, convenir des outils et des dates de reporting • Choisir des dates stratégiques qui permettent de recadrer si 	<ul style="list-style-type: none"> • Tous les outils et dates de reporting disponibles

	du système de reporting par les responsables concernés <ul style="list-style-type: none"> • Polémique autour de ces rapports 	nécessaire	
8. Actualisation	<ul style="list-style-type: none"> • Mauvaises évaluations des performances • Blocages financiers en cours d'exercice • Sortie de route par rapport aux plans définis 	<ul style="list-style-type: none"> • Dès le début du processus, convenir des dates de revue et de mise à jour • En cas d'erreurs avérés, procéder à des analyses pour corrections 	<ul style="list-style-type: none"> • Rapports de corrections disponibles

Source : nous-mêmes

2.3.3. Évaluation de la maîtrise des risques opérationnels liés au processus de Gestion budgétaire

Les principales étapes de l'évaluation du dispositif de contrôle sont :

- Identifier les contrôles ou les stratégies d'atténuation des risques qui peuvent être mis en œuvre pour contrer les principaux risques recensés. Cette étape peut consister à dresser la liste des contrôles possibles dont on suppose l'existence, ou à faire l'inventaire des contrôles qui sont censés exister ou dont on prétend qu'ils existent. On se fiera dans ce cas au niveau de la Gestion Budgétaire au guide qui est le manuel qui en temps normal doit indiquer point par point les niveaux de contrôle interne.
- Déterminer quels sont les contrôles réellement en place, et quels sont ceux qui paraissent les plus importants – autrement dit les contrôles clés. Dans la détermination des phases de la Gestion Budgétaire, certaines étapes sont cruciales et ce sont celles-ci qui doivent faire l'objet d'attention particulière (diffusion de la lettre de cadrage qui représente le déclenchement de tout le processus).
- Vérifier si les contrôles sont appliqués (disponibilité des différents supports de la Gestion Budgétaire), et s'ils sont suffisants, fiables et efficaces en pratique (la pertinence de ces supports et leurs portée). Mesurer leurs limites et évaluer le degré d'assurance qu'ils permettent d'obtenir.
- Rapprocher les contrôles en place avec les éléments suivants :
 - Lois, réglementations, normes externes, contrôles attendus selon les meilleures pratiques, technologies disponibles etc., Au regard des avancées et en nous appuyant

sur notre revue littéraire, on remarque que la Gestion Budgétaire n'est pas figée mais elle est régie par des pratiques universellement reconnues.

- contrôles qui sont censés exister ou dont on prétend qu'ils existent en fonction des référentiels internes,
 - risques évalués et zones de vulnérabilité,
 - coût prévisionnel de la mise en place des contrôles comparé aux avantages de la réduction des risques en fonction du degré et des types de risques jugés tolérables par les dirigeants.
- Examiner tous les cas suivants :
 - Risques résiduels – revoir les dernières étapes de l'analyse des risques et s'assurer que les risques encourus sont acceptables compte tenu du degré et des types de risques jugés tolérables par les dirigeants. Au niveau de la Gestion Budgétaire, ces risques seront généralement des manquements de forme ou des mauvaises définitions de certains termes qui ne remettent fondamentalement pas en cause le processus dans son ensemble.
 - « Excès de contrôle »: cas dans lesquels les contrôles ne sont plus nécessaires ou ne se justifient plus compte tenu des normes fixées dans l'entreprise en matière de risques (degré et types) et/ou du rapport coûts/avantages associé à la réduction des risques. Il peut s'avérer opportun d'effectuer d'autres vérifications afin de s'assurer que ces contrôles ne sont pas nécessaires à la sauvegarde d'autres activités. Ceux-ci se traduisent dans la gestion budgétaire par un travail en amont qui permettra de couvrir tout le long du processus les contrôles sécuritaires mais aussi d'éviter de chaque fois faire retarder le travail des collaborateurs.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis d'identifier et évaluer les risques opérationnels et les procédures nécessaires à la maîtrise de ces risques liés au processus de Gestion Budgétaire. Il nous a également permis de comprendre la démarche d'évaluation de la maîtrise des risques afin d'atteindre un plan de maîtrise raisonnable. Le chapitre suivant abordera par conséquent la méthodologie de notre recherche et par la suite nous tenterons de modéliser tous les acquis en mettant en œuvre de façon pratique les deux premiers chapitres.

Chapitre 3: METHODOLOGIE DE L'ETUD

La conception de notre cartographie des risques trouve toute sa difficulté dans l'établissement d'un modèle théorique d'analyse qui nous servira de boussole pour le reste du travail qui nous incombe. La SNDI est une structure très large qui regroupe plusieurs directions et les agents impliqués dans la gestion budgétaire sont repartis entre plusieurs départements.

Notre méthodologie va donc consister à préciser le type de l'étude et à décrire comment concrétiser les concepts clés en données pertinentes exploitables.

3.1. Modèle d'analyse

Il s'agit d'une description du modèle d'analyse et d'une présentation de la démarche à suivre

3.1.1. Description du modèle d'analyse

Après une réflexion très approfondie du problème soulevé au début de cette étude à savoir : quelles sont les insuffisances qui peuvent mettre à mal le bon fonctionnement de la gestion budgétaire de la SNDI, le modèle d'analyse retenu découle de plusieurs étapes.

Ce modèle qui comprend tous les éléments qui concourent à l'élaboration de notre cartographie des risques liés au processus de Gestion Budgétaire fait ressortir six (6) phases principales à savoir :

- Prise de connaissance du processus de Gestion Budgétaire;
- Diagnostic de ce processus de Gestion Budgétaire;
- Identification des insuffisances relevées dans ce processus;
- Détermination des risques liés à ces insuffisances;
- Mesure du niveau des risques identifiés ;
- Établissement de la cartographie des risques identifiés.

Tableau 14 : Modèle d'analyse de l'élaboration de la cartographie des risques liés à la GB

Méthodes ou techniques	Etapes	Outils
Découpage du processus de Gestion Budgétaire en tâches élémentaires	Connaissance du processus de Gestion Budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> • Interview, • Analyse documentaire, • Organigramme...
Prise de hauteur par rapport à l'ensemble de l'étude qui a précédé le diagnostic tout en prenant en compte l'ensemble des éléments analysés	Diagnostic du processus de Gestion Budgétaire	Tableau d'aide au diagnostic
En référence aux meilleurs pratiques, nous allons sur la base de l'existant nous projeter sur l'idéal et déceler les manquements (répertoire des anomalies)	Identification des insuffisances liées au processus de Gestion Budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> • QCI, • Grille d'analyse des tâches, • Tableau d'aide au diagnostic
<i>Méthode qualitative</i> : Identification par l'analyse des tâches élémentaires, Identification par processus et fonctions et Identification basée sur l'atteinte des objectifs	Risques liés aux insuffisances répertoriées	<ul style="list-style-type: none"> • Interview, • Analyse documentaire
Grâce à la matrice, nous allons tenter de quantifier la perception des risques par l'interviewé	Mesure du niveau des risques	<ul style="list-style-type: none"> • Interview, • Analyse documentaire • Matrice d'évaluation des risques
<ul style="list-style-type: none"> • Approche "bottom-up" • Approche "Top down" • Approche combine • Approche par le benchmarking 	Elaboration de la Cartographie des risques	<ul style="list-style-type: none"> • Cartographie des risques • Cartographie des processus
Inventaire des solutions envisageables et imaginables	Plan d'actions	<input type="checkbox"/>
Réalisation des actions (application des mesures retenues)	Priorité d'actions	<input type="checkbox"/>

Source : nous-mêmes

3.1.1.1. Connaissance générale du processus de Gestion Budgétaire

Le préalable à toute étude de ce genre, c'est de se donner un temps suffisant pour connaître l'activité de l'entité et le contexte dans lequel elle évolue.

Après cela, il faudra collecter un maximum d'informations sur la structure (son organisation interne, sa structuration et sa culture) afin de mieux la connaître et ainsi procéder à un diagnostic

très poussé. Cette étape nous permettra de mieux nous imprégner des spécificités de son processus de gestion budgétaire.

3.1.1.2. Diagnostic du processus de Gestion Budgétaire

De manière générale, le diagnostic est l'identification d'une maladie par ses symptômes. C'est un processus d'évaluation de l'état actuel d'une organisation utilisant des modèles conceptuels ou des méthodes spécifiques ayant pour but d'aider une organisation face à une situation donnée.

Dans le cas de la SNDI et de sa gestion Budgétaire, le diagnostic sera le procédé pour comparer la réalité et les références. Car les meilleures pratiques en matière de gestion budgétaire nous ont été dévoilées dans notre recherche littéraire.

3.1.1.3. Identification des insuffisances relevées dans le processus de Gestion Budgétaire

Au terme de ce diagnostic, nous serons en mesure de comprendre la source, la nature, les causes des problèmes, défis ou enjeux qui se présentent à l'organisation et de clarifier l'ambiguïté liée au fait que les acteurs impliqués interprètent le problème. Tous les problèmes qui seront identifiés seront considérés comme des insuffisances car ne se conformant pas aux meilleures pratiques.

3.1.1.4. Détermination des risques liés à ces insuffisances identifiées

Chaque insuffisance qui sera répertoriée entraînera forcément des risques pour la SNDI. Dans cette partie, nous nous attellerons à dresser la liste de tous les risques qui sont rattachés à toutes les insuffisances trouvées. Le but de cette étape est de mettre en évidence, les conséquences pour l'entreprise, des différentes anomalies recensées. Chaque anomalie a forcément un impact, aussi minime soit-il, sur l'organisation. En général, les anomalies engendrent des conséquences du type perte de ressources (monétaires, temporelles, matérielle, etc.), perte de clients/fournisseurs, perte de crédibilité, manque à gagner, etc.

3.1.1.5. Mesure du niveau des risques identifiés

Les risques font l'objet d'une évaluation fondée sur la pondération de leur impact. De cette évaluation, les risques sont classés en quatre (4) niveaux selon la gravité ou l'importance de leur impact : mineur, modéré, élevé et critique. Dans cette phase, notre travail consistera à utiliser cette technique pour évaluer nos risques.

3.1.1.6. Confection de la cartographie des risques identifiés

La cartographie des risques reste un projet à toujours mettre à jour dans la quête d'une maîtrise toujours plus accrue de l'entreprise. De ce fait, la construction de la cartographie des risques nécessite des moyens humains, financiers et matériels.

Il existe plusieurs approches pour la mise en place de la cartographie des risques. Dans le cadre de la présente étude, nous allons combiner et associer plusieurs méthodes différentes en vue de s'assurer de la capture des risques pertinents.

3.1.2. Outils de Collecte et d'analyse des données

Pour la bonne marche de cette étude, il était important de choisir des outils adéquats si l'on voulait tirer le maximum d'informations des acteurs concernés. C'est ainsi que nous avons choisi des outils classiques qui sont entre autres : l'interview, le questionnaire de contrôle interne, le guide d'entretien, l'observation et l'analyse documentaire.

3.1.2.1. Interview

L'interview est un outil important de description des tâches des opérationnels au sein d'une organisation. Et selon LEMANT (1995 : 181), « l'interview est un entretien avec une personne en vue de l'interroger sur ses actes, ses idées et d'exposer le contenu de l'entretien ».

Les agents de la SNDI feront l'objet de notre entretien. Il sera question lors de ces échanges des acteurs, supports, délais et autre faits importants pour notre mission.

3.1.2.2. Analyse documentaire

Cette phase qui constitue une consultation des documents internes et externes à l'organisation dans le but de recueillir des données nous permettra de bien connaître l'activité de la SNDI et aussi les contextes de son évolution. Certains documents comme le manuel des procédures budgétaires, l'organigramme, les rapports de gestion et les matrices budgétaires seront consultés pour disposer des informations pertinentes et fiables.

3.1.2.3. Tableau d'aide au diagnostic

C'est un outil de réflexion permettant de faire la synthèse des critiques détaillées et d'insérer le champ de l'étude dans son contexte. Ce tableau regroupe un ensemble de questions approchant

le champ de l'étude sous divers angles organisationnels. Le tableau d'aide au diagnostic permet de déceler l'écart entre la réalité et l'idéalité. La caractéristique principale du tableau d'aide au diagnostic est d'ouvrir la réflexion sur des éléments qui n'ont pas nécessairement été abordés en détail au cours de l'analyse afin de réaliser un diagnostic pertinent.

3.1.2.4. Le questionnaire de contrôle interne (QCI)

Sa forme ou sa structure dépend en grande partie de la nature d'audit, des objectifs recherchés et de l'activité de l'entité. Il permettra de mettre en lumière les forces et les faiblesses apparentes du système de Gestion Budgétaire. Le questionnaire de base utilisé dans les travaux d'audit et particulièrement dans l'examen du dispositif de contrôle interne s'articule autour des cinq questions suivantes : QUOI ? (Question orientée sur le travail), QUI ? (question orientée sur l'exécutant), OÙ ? (question orientée sur le lieu de travail.), QUAND? (Question orientée sur l'ordre d'exécution et le moment d'exécution), COMMENT ? (Question orientée sur la méthode de travail). En effet, une réponse positive ou négative traduit une force ou une faiblesse du dispositif de contrôle interne (Maders, 2006 : 87).

3.1.2.5. La grille de séparation des tâches

« La grille de séparations des tâches est la photocopie à l'instant T de la répartition du travail » Jacques Renard (2006 :347). Sa conception permet de déceler le dysfonctionnement quant à la séparation des tâches et d'y apporter remède. Elle sert également de document d'analyse des charges de travail de chaque agent concerné par le processus étudié.

3.1.2.6. La matrice d'évaluation des risques

Cet outil peut être utilisé pour caractériser ou identifier les risques, notamment émergents, lors des interviews avec les propriétaires des risques. La matrice a pour but de « formaliser » et de tenter de quantifier la perception des risques par l'interviewé, et d'alimenter dans un deuxième temps la cartographie des risques.

Cet outil n'est pas scientifique et fait largement appel au jugement et à la perception du risque par le propriétaire. Il s'agit d'éléments «déclaratifs»: même si une tentative de quantification est réalisée, il n'y a pas nécessairement de fondements objectifs à ces estimations.

3.1.2.7. Populations à rencontrer

Nous aurons des entretiens avec les différentes personnes chargées de l'exécution de toutes les tâches liées au processus de Gestion Budgétaire. Nous allons également rencontrer les auditeurs du Département d'audit interne.

Notre modèle d'analyse se résume donc en deux (2) grands points :

3.2. La collecte des données

Sur la base des 8 cycles d'opérations qui couvrent l'ensemble des activités d'une organisation, les informations de gestion vont être collectées au travers:

- D'interviews dirigées par des questionnaires
- De recherches documentaires
- De tests de confirmation des données recueillies

Les huit (8) cycles d'opération couvrant les activités d'une organisation sont: le cycle des achats-dépenses, des immobilisations, des stocks, des opérations comptables et financières, des informations de gestion (audit, contrôle de gestion, informatique), des revenus et facturation, des ressources humaines et paie et enfin le cycle de la trésorerie.

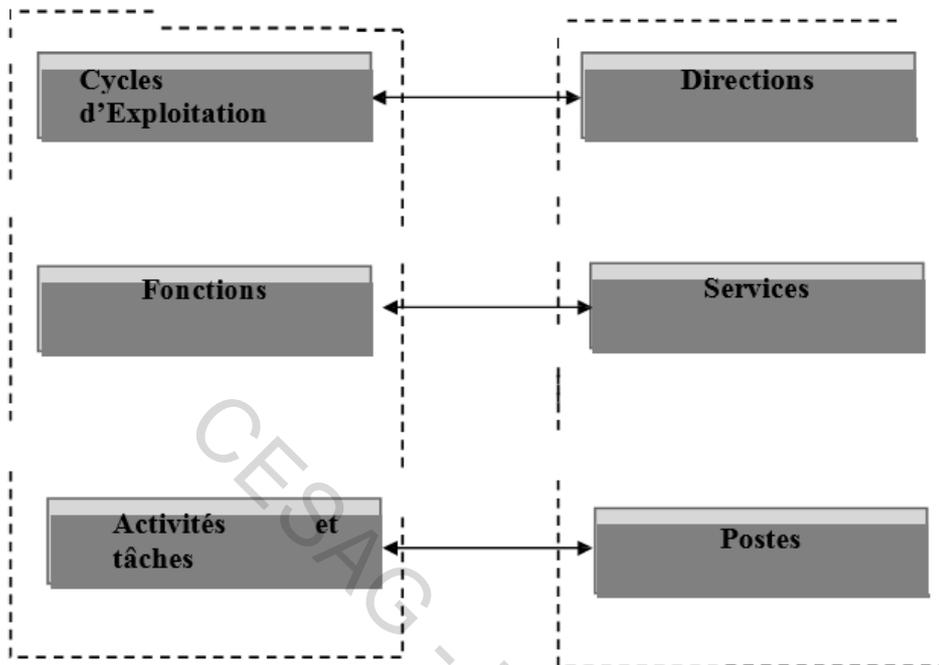
3.3. L'analyse des données

L'analyse des données recueillies se fait par l'application et/ou l'utilisation:

- De questionnaires d'évaluation de contrôle interne
- Des principes de séparation des fonctions non compatibles
- Des règles et principes de gestion généralement admis (Meilleures pratiques admises au niveau international)

3.3.1. Objets de l'analyse des données

Figure 3 : Exemple d'objets de l'analyse des données



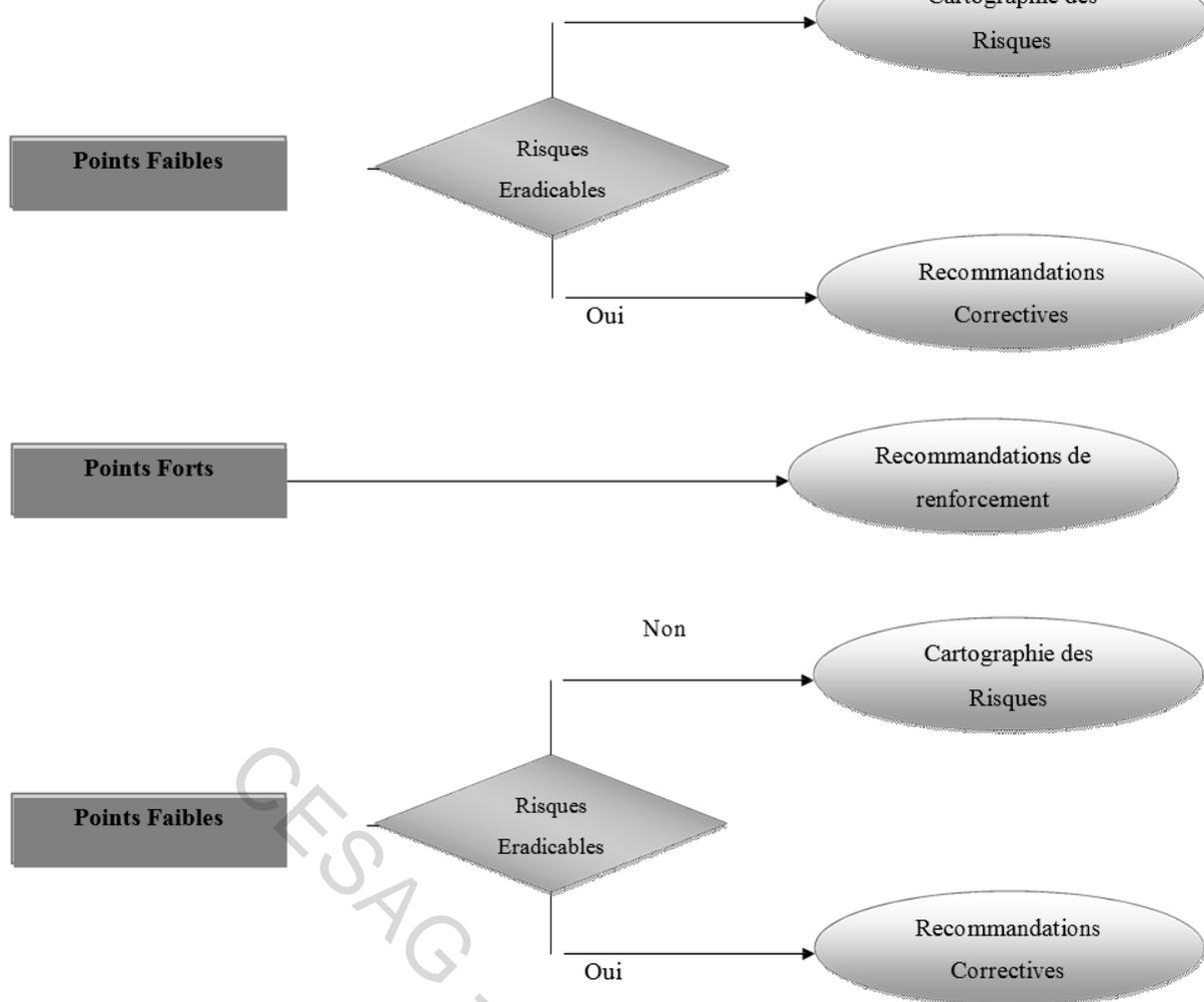
Source : cabinet TRIUM

3.3.2. Outputs de l'analyse des données

L'analyse des flux de transactions (initiateur et destinataire de la transaction, donnée de la transaction, utilisation, conservation, etc.) permet d'identifier :

- Les points forts de l'organisation, et
- Les points faibles.

Ces forces et faiblesses de l'organisation peuvent porter à la fois sur les procédures, processus, cycles d'opérations, fonctions, activités, tâches, organigramme, personnel, etc.



Source : Cabinet TRIUM

Les recommandations correctives, de renforcement et la cartographie des risques permettent de mettre à jour éventuellement les descriptions de postes, les procédures, les processus, les applicatifs, l’organisation, les tableaux de bord de gestion, les indicateurs de performances (...) pour chaque domaine d’activité, chaque direction, service et poste.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis de définir nos outils et techniques à utiliser pour aborder la partie pratique. Cette démarche méthodique nous facilitera l'identification et l'évaluation des risques opérationnels et des mesures de contrôle liés à la Gestion Budgétaire de la SNDI. Ce modèle n'a pas la prétention d'être universel ou standard. Mais il pourrait s'appliquer à toute démarche de l'évaluation de la maîtrise des risques opérationnels, sachant qu'il décrit les étapes essentielles de cette démarche.

Conclusion de la première partie

Cette première partie nous a permis de nous initier aux notions de Budget en général et aux différentes étapes du processus de Gestion Budgétaire en particulier, et d'en comprendre l'importance et le rôle central dans la vie de l'entreprise ou organisation.

La connaissance approfondie de la Gestion Budgétaire a facilité la description des risques opérationnels ainsi que les dispositifs de CI et d'évaluation de la maîtrise de ces risques liés à chaque étape de ce processus afin d'aboutir à une matrice d'évaluation. Cette démarche théorique s'appliquera au processus de Gestion Budgétaire de la SNDI.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

DEUXIEME PARTIE:
CADRES PRATIQUES DE L'ETUDE

Beaucoup d'organisations reconnaissent les bénéfices potentiels apportés par les Systèmes d'Information de Gestion; cependant, les plus performantes comprennent et gèrent les risques associés à leur mise en œuvre.

Au niveau de la Société Nationale de Développement Informatique (SNDI), la Direction Générale s'est engagée dans une démarche qualité en vue d'optimiser ses performances administratives et techniques et d'orienter sa stratégie sur la satisfaction des clients.

La SNDI est une société commerciale à gestion privée créée par décret du 10 mars 1999. Son capital est détenu à 100% par l'État de Côte d'Ivoire et administrée par un Conseil d'Administration. La SNDI est une Société de Service et d'Ingénierie Informatique (SS2I) spécialisée dans le domaine du conseil ainsi que dans la mise en œuvre de systèmes informatiques de gestion (Côte d'Ivoire, Benin, Sénégal, Togo, Guinée Bissau). Depuis quelques années, elle enregistre une forte croissance de ses activités mais manque d'une stratégie de développement clairement définie pour accompagner cette croissance. Le risque donc de voir ses performances réduites a poussé cette SSII à commanditer cet audit organisationnel, technique et opérationnel.

La nécessité pour nous de définir les axes de développement pour une bonne maîtrise de la croissance amorcée, de renforcement de l'organisation, des méthodes de travail et d'optimisation du Système d'Information existant a conduit nos travaux.

Dans le cadre de notre étude qui a porté sur la Gestion Budgétaire et les différents aspects de sa maîtrise, notre revue de littérature a été d'un grand apport pour l'élaboration d'un répertoire des anomalies qui peuvent émailler son bon fonctionnement. Elaborer une cartographie des risques en s'inspirant des meilleures pratiques a été notre objectif tout au long de la réalisation de ce travail.

Le premier chapitre de cette partie présentera la SNDI, ses attributions, sa mission, son organisation et particulièrement son Système de Gestion Budgétaire.

Chapitre 4: PRESENTATION DE LA SNDI ET DESCRIPTION DE SON SYSTEME DE GESTION BUDGETAIRE

La SNDI est une société créée par décret n°99-220 du 10 Mars 1999 en vue de reprendre les activités de l'Office Central de Mécanographie (OCM), Etablissement Public à caractère Administratif créé le 28 Septembre 1967 et dissout par décret n° 99-499 du 4 Août 1999.

Elle est placée sous la tutelle du Ministère chargé de l'Economie et des Finances et a son siège social à Abidjan, Cité Financière au 4^e étage de l'immeuble du Trésor.

Elle a pour objet d'effectuer dans le domaine informatique des prestations de gestion, de conseil et de formation pour le compte de l'Etat (collectivités publiques, sociétés d'Etat, départements et services de l'Etat).

Avec l'extension de sa clientèle au secteur privé ivoirien ainsi qu'aux secteurs public et privé de la sous-région ouest africaine, son objet social ci-dessus décrit a évolué. Cette nouvelle donne a amené la SNDI à renforcer sa structure organisationnelle afin de disposer des moyens humains, matériels et financiers pouvant lui permettre de faire face au défi que lui impose la nouvelle situation.

Ce chapitre nous permettra d'une part de connaître la SNDI, son processus de Gestion Budgétaire et d'autre part, il nous permettra de déceler toutes les anomalies qui entravent son bon fonctionnement.

4.1. Présentation générale de la SNDI

Mise en place dans le but de résoudre tous les maux qui minent le secteur public en matière d'infrastructures technologiques en Côte d'Ivoire, la SNDI occupe aujourd'hui une place stratégique dans le dispositif du ministre de l'économie et des finances.

LA SNDI est une société d'Etat de droit privé dont le rôle est d'effectuer dans le domaine informatique des prestations de gestion, de conseils et de formations à l'adresse de l'Etat, de ses ramifications et du secteur privé.

Elle dispose d'infrastructures techniques de très haute technologie (70 Serveurs, 600 postes de travail, plusieurs logiciels de base (WINNWINDOWS Vista, WINDOWS XP Professionnel, Redhat Entreprise Linux, Redhat Linux, Debian GNU/ Linux, Free BSD,

OpenBSD)) et des Ressources Humaines qualifiées au nombre de plus de 200 personnes.

4.1.1. Missions et Attributions de la SNDI

Comme toutes les sociétés d'Etat, la SNDI a des missions et des attributions qui lui confèrent son statut de SSII. Exerçant dans un domaine particulier, elle dispose d'attributions très particulières qui sont sujettes à conflits dans bien des cas car les entreprises privées crient à la concurrence déloyale.

4.1.1.1. Définition et objet de la SNDI

L'objet de la Société Nationale de Développement Informatique (SNDI) réside essentiellement dans la fourniture de prestations de services dans le domaine de l'informatique à tout tiers. Il s'agit principalement d'assurer à l'Etat le soutien nécessaire à la mise en œuvre de sa politique de constante modernisation de la gestion de l'Administration Centrale, du secteur parapublic et des Collectivités Territoriales.

Prévue au départ pour des travaux dans le secteur public, la SNDI a élargi son champ d'intervention au secteur privé. Elle a même exporté son expertise vers certains pays de la sous-région à savoir le Sénégal, le Togo, la Guinée Bissau et le Benin. Ce sont ces différentes réadaptations de la SNDI au cours de son existence qui ont modifié son objet de départ. Elle emploie aujourd'hui des centaines de personnes avec lesquelles elle a des contrats de travail en bonne et due forme. Donc bien qu'étant une société d'Etat, la SNDI fonctionne à quelques exceptions près comme une structure privée.

4.1.1.2. Les attributions de la SNDI

Comme nous l'avons souligné au point précédent, la SNDI bien que fonctionnant comme le privé est une société appartenant à l'Etat de Côte d'Ivoire et par conséquent celui-ci lui a assigné bon nombre d'objectifs. Tout ceci est confiné dans le document portant création de cette structure.

Le Décret de création de la SNDI en remplacement de l'OCM lui confrère les attributions suivantes:

- La gestion administrative des matériels informatiques des services de l'État, qui à cet effet, sont inscrits dans un inventaire tenu par la société;

- La gestion d'un observatoire national, à travers la mise en place d'un plan informatique;
- La réalisation des études de projet et de schémas directeurs, des études de marchés informatiques et de budgétisation de la dépense informatique.
- L'exploitation et le contrôle pour leur compte de l'exécution de projets d'investissements informatiques en qualité de maîtrise d'œuvre;
- L'exploitation des applications informatiques ;
- La mise en place des services télématiques d'échange d'informations stratégiques nationales;
- L'appui à leurs personnels et leurs services dans l'utilisation des techniques informatiques avancées ;
- La mise en œuvre des programmes de formation (ORACLE, UNIX, SOLARIS, etc....)

4.1.2. 2. Organisation générale de la SNDI par processus

Pour mieux appréhender les activités de la SNDI et faire la part des choses entre les activités génératrices de produits et celles consommatrices de revenus, nous avons opté pour une présentation des processus. Ici nous allons procéder à une présentation de la SNDI non pas par ses directions ou fonctions de manière directe mais par leurs métiers de façon détournée. Notre logique dans cette présentation est de se fonder sur les activités métiers c'est-à-dire ceux qui par leur réalisation font vivre tout le personnel de la SNDI. Donc mis à part les processus de réalisation qui feront l'objet d'une présentation approfondie, les autres se verront succinctement appréhendés. Car pour nous la gestion budgétaire doit impliquer le cœur des métiers.

4.1.2.1. Les processus de Management

Au sein de la SNDI, la plus haute instance de management est le Conseil d'Administration. Les huit (8) membres qui composent ce conseil sont nommés par décret sur rapport conjoint des ministres représentés au dit conseil. Il exerce, de façon continue, son autorité et son contrôle sur les activités de la société. Entres autres attributions, nous avons pour le CA :

- la détermination de la politique générale de la société,

- l'arrêt du projet de budget de l'exercice à venir et la vérification périodique de son exécution équilibrée,
- l'autorisation au Directeur Général à signer le contrat de programme pluriannuel,
- l'autorisation de recrutement de tout personnel d'encadrement relevant d'un statut de droit privé. Ici donc des chiffres sur le budget des investissements doivent être disponibles et intégrés au budget global.

Toutes les décisions qui sont prises en CA sont mises en pratique sur le terrain par un Directeur Général qui est distinct du PCA. Il est nommé par le CA et est chargé de la gestion courante de la société. Il définit et soumet à l'approbation du Conseil la stratégie de développement de la société. Il assure la coordination et la cohésion de l'ensemble des activités des différents services de la société. Il exerce son autorité sur l'ensemble du personnel et des services. De manière très précise, le Cycle de la Planification Stratégique et de l'Organisation qui comprend l'élaboration du Plan Stratégique à Long Terme, les cadres formels de communication, l'élaboration du cadre organique, la politique de gestion des changements, la formalisation des rôles et responsabilités de chaque unité de la SNDI est du ressort de son Directeur Général.

Tout récemment une cellule qualité a vu le jour au sein de la structure et la Direction Générale est chargée de veiller au management de cette qualité ainsi que la gestion de l'écoute client.

En somme les quatre (4) processus de management sont : la stratégie d'entreprise, le management de la qualité, l'organisation générale et la gestion des risques.

4.1.2.2. Les processus de réalisation

La SNDI étant une SSII, il est clair que dans la catégorie qui suit, les activités qui seront évoquées ont trait à celles de fournitures de services dans le domaine informatique. Notre sens de l'analyse et de l'intégration nous a amené à déceler quatre (4) processus de réalisation.

i. Commercialisation des prestations et des solutions

Ce processus qui part de la direction générale et qui concerne toutes les autres entités est le déclencheur des autres processus de réalisation. Car en fait, c'est sur des ordres venant de la Directrice Commerciale et Marketing qui est le pilote de ce processus que les études de développement, réseaux et autres activités sont menées. En somme, c'est ce processus qui initie les projets puis les boucle en s'assurant de leur bonne réalisation.

La politique commerciale est élaborée en tenant compte du bilan de l'exercice écoulé mais aussi des orientations données par la direction générale pour toute la SNDI au titre de l'année suivante. A partir de là, les nouveaux secteurs à attaquer sont définis et le plan d'action est mis sur pied. Le choix des orientations pour une période donnée se fait au niveau de la direction commerciale et marketing. Toutefois, le pilote en informe la direction générale pour avoir son avis sur les choix opérés.

Les différents types de marché qui existent à la SNDI sont:

- Les marchés d'office qui sont ceux dont les budgets sont fixés en début d'année et qui sont renouvelés systématiquement chaque année (par exemple la gestion du SIGFIP ou d'autres marchés avec les ministères). Ils couvrent l'ensemble des projets à réaliser par la SNDI pour les services de l'État et dont les coûts sont prévus par la loi de finances. Chaque année, la DGBF et la SNDI discutent des projets à réaliser et de leurs coûts. A l'issue de ces discussions et après accord, un transfert en capitaux est effectué en direction de la SNDI après le vote de la loi de finances.
- Les marchés issus des prospections effectuées par la direction commerciale et marketing et qui concernent généralement le secteur privé Ivoirien.
- Les marchés qui, par nature doivent être exécutés par la SNDI. C'est le cas d'une entreprise voulant bénéficier de l'internet de l'État traité par la SNDI. Les évaluations des coûts sont menées sous l'autorité de la DCM en partenariat avec les directions des cellules techniques concernées.
- Les marchés exécutés sans que la DCM ne soit impliquée. Ce sont généralement les activités menées en dehors de la Côte d'Ivoire.

Concernant la gestion des contrats et des conventions, le rôle de la Directrice Commerciale et Marketing est d'initier les demandes d'élaboration des contrats et conventions. Lorsque le coût d'un projet est au-delà de 30 millions francs CFA, la DCM qui a un prototype de contrat et de convention envoie ce projet au client pour le renseigner. Ensuite, l'offre technique + l'offre financière + le chronogramme de réalisation du projet + le projet de contrat ou convention remplis par le client sont envoyés à la DAL pour consolidation et enfin à la finalisation, la DAL envoie le contrat ou la convention à la Direction Générale pour signature. Les Appels d'Offre (AO) sont réceptionnés par la DCM et à la demande de cette direction, la Direction des Études, du Réseau et des Télécommunications (DERT) affecte des agents

Système, Réseau ou Data Base Administration (DBA) pour participer à la rédaction de la réponse à l'Appel d'Offres.

On aura compris que ce processus abrite en son sein la direction qui est capable de fournir tous les détails sur les budgets des ventes.

ii. Exécution des projets d'étude, de conseil et de développement informatique

Le second processus de réalisation que nous avons jugé utile de faire ressortir concerne un cœur de métier de la SNDI. Les études, le conseil et le développement informatique traversent toutes les directions techniques et même administratives puisque la logistique y participe à plein temps par l'apport des équipements nécessaires.

Que ce soit pour le développement ou le conseil ou même les études, le pilote du projet qui est le Directeur des Études et de la Formation se charge de constituer l'équipe qui interviendra sur le projet. A la réception du soit transmis à lui adressé par la DCM, le DEDFO prend connaissance du projet et avec l'aide de ses collaborateurs, évalue toutes les ressources nécessaires pour la réalisation de l'activité.

Le pilote désigne le chef de projet ou de la mission ou le responsable de la tâche. Il désigne également le ou les membres de l'équipe commise à cet effet. Si nécessaire, les ressources techniques des autres directions techniques sont associées à cette équipe.

Le chef de projet ou de mission, après avoir évalué avec précision la charge de travail en termes de délai, à chaque étape des différentes phases d'évolution de ce travail, établit un plan dénommé chronogramme d'exécution de ce travail.

iii. Exécution des projets de réseaux, de télécommunications et des travaux d'exploitation des systèmes d'information

Au niveau de ce processus, la gestion des hommes et des infrastructures pose de sérieux problèmes de coordination car c'est ici que les projets font le plus appel à des ressources. Les activités Réseaux et Télécoms comprennent à elles seules :

- La gestion des réseaux locaux des structures de l'administration aussi bien à Abidjan que dans les autres villes du pays. Aujourd'hui ce sont près de 70 villes en dehors d'Abidjan qui sont concernées,
- La gestion du lien VSAT,

- L'interconnexion des structures de l'administration.

Trois (3) types de projets se distinguent au niveau de ce processus:

- les projets relatifs à l'administration publique (structures publiques et parapubliques) ;
- les projets relatifs aux structures privées ;
- les projets à destination de l'étranger.

Vu l'étendue des prestations de services à accomplir dans ce processus, des réaménagements ont été opérés pour adapter les prestations aux attentes des clients. Ce sont des sous processus qui ont été identifiés et à qui des sous pilotes ont été commis:

- le sous processus Réseaux en charge de la réalisation, la maintenance et le suivi des réseaux locaux (Local Area Network ou LAN) ;
- le sous processus Faisceau Hertzien (FH) est en charge de la réalisation des projets d'interconnexion à base de FH, la maintenance et le suivi des activités liées au FH (redimensionnement, optimisation, etc.) ;
- le sous processus Télécoms en charge de l'administration du réseau VSAT et de l'interconnexion des services publics et parapublics conformément au Cahier de Charges déposé à l'Agence de Télécommunication de Côte d'Ivoire en abrégé ATCI.

Le pilote de ce processus se base sur des remontées d'informations de la part des clients de la SNDI pour programmer les interventions. Ce sont des centaines et des milliers de pannes qui sont relevées dans l'année.

L'affectation des agents aux projets, qu'ils soient internes ou pour le bénéfice d'autres départements se fait en règle générale par le pilote du processus sur la base de leurs domaines de compétence et de leur disponibilité.

Force est de constater que parfois l'affectation des agents est faite directement par la Direction Générale sans informer le pilote. Le Chef de Département se voit donc contraint de désengager ces agents des missions sur lesquelles ils étaient auparavant affectés pour répondre au besoin de la hiérarchie. Une telle situation grève les performances du département. En effet elle conduit à une désorganisation, la suspension ou l'arrêt d'activité en cours. De plus, elle ne permet pas de s'assurer que c'est toujours la ressource appropriée qui est sélectionnée pour la tâche à faire.

iv. Exécution des projets de formations orientées client

A la suite très souvent de développement de solutions logicielles, des formations sont dispensées aux clients pour s'imprégner des réalités du travail.

Le pilote, après avoir évalué avec précision le délai nécessaire pour l'administration de chaque module, ou des différentes phases d'évolution de cette formation, établit un plan dénommé chronogramme d'exécution de la formation. Ce chronogramme, une fois validé par le pilote est présenté aux autres responsables impliqués dans la réalisation de ce projet à savoir l'Administration et la logistique, la DFC pour le financement de l'opération, etc.

4.1.2.3. c. Les processus Support

Pour mener à bien tous ces travaux de réalisation des projets, les pilotes des différents processus de réalisation et même de management ont besoin d'un minimum de support comme les ressources humaines, les moyens financiers, la logistique et les infrastructures. C'est dans ce processus support que le plus gros du travail de budgétisation est planifié. Car les activités financières et comptables sont d'un apport indéniable à la réussite des opérations. Leur planification donc ne pouvait se faire sans un apport de la Direction Financière et Comptable. C'est dans ce département que celui qui est la cheville ouvrière de ce processus se trouve. En collaboration avec plusieurs services, il planifie, élabore, met en œuvre et suit le bon déroulement des activités programmées ou non pour tenir un semblant de bonne organisation. Ce processus qui abrite la Direction de l'Administration et de la Logistique doit être capable de fournir des éléments de réponse sur le budget des achats et des frais généraux.

4.2. Description des dispositifs de maîtrise des risques liés au processus de la gestion Budgétaire au niveau de la SNDI

4.2.1. Description du processus de Gestion Budgétaire de la SNDI

Le processus de Gestion Budgétaire de la SNDI se déroule comme suit :

4.2.1.1. a. Préparation des règles de gestion

Au sein de la SNDI, la Direction Financière et Comptable est subdivisée en 2 départements à savoir la Finance et la Comptabilité. Autrefois appelée DFCEB, le département Finance a lâché le Contrôle Budgétaire même si en réalité certaines tâches Budgétaires lui sont imputées. Au

Département Finance, les fonctions de Recouvrement, Facturation, Trésorerie et Contrôle Budgétaire sont les principales responsabilités du Chef et ses collaborateurs.

On se rend compte aisément que le rôle du contrôleur de gestion qui est plus que déterminant dans la procédure budgétaire n'est pas assumée. De service en service, on se rejette la responsabilité de la tâche budgétaire si bien que des étapes fondamentales ne sont pas tenues. Pour ce qui est des règles de gestion, durant toute notre intervention au sein de la structure, nous n'en avons jamais entendu parler. Tous les documents consultés ne le mentionnent non plus nulle part.

4.2.1.2. Diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie

Au sein de la SNDI, le processus d'élaboration du budget commence par une réunion du Comité de Direction au cours de laquelle toutes les parties prenantes sont officiellement informées du démarrage des activités budgétaires. Au cours de cette rencontre entre le top management et les différents responsables de départements, un point est fait sur l'exécution budgétaire de l'exercice précédent. Chacun en profite pour étaler les difficultés qu'il a rencontrées tout au long de l'année et les raisons de l'échec de son exécution budgétaire.

Ensuite toujours concernant le volet budgétaire, la Direction Générale informe ses collaborateurs que la période d'élaboration des budgets est arrivée. Elle incite les uns et les autres à fournir plus d'effort pour respecter les lignes budgétaires qui leur seront allouées. Dans le même temps, elle ne leur fournit aucune vision stratégique à atteindre ni des objectifs à s'approprier pour avoir une ligne de conduite à adopter en formulant leurs besoins.

La lettre de cadrage qui est l'outil central de cette étape de l'élaboration budgétaire n'est pas disponible au sein de la SNDI. La rencontre ci-dessus mentionnée qui aurait pu jouer le substitut à cette lettre ne fournit aucune information sur les attentes des porteurs d'objectifs.

4.2.1.3. Construction du budget par les directions opérationnelles

Les chefs de départements, à la réception du mail de confirmation du début du processus budgétaire informent les chefs de service en vue de se préparer et prévoir leurs besoins. Il n'existe aucun cadre formel de rencontre au cours duquel les chefs de département et les chefs de service ainsi que leurs collaborateurs se retrouvent pour échanger sur les plans d'action et les moyens pour y parvenir puisqu'au fond, il n'y a pas d'objectifs clairement

définis.

Le Directeur Financier de la SNDI qui est le responsable du processus budgétaire dispose de documents de collecte d'informations budgétaires. Ces documents ressemblent plus à des dossiers de collecte des besoins des différents départements puisqu'aucune ligne n'est consacrée aux revenus attendus. En plus ces documents sont envoyés sans aucune formation préalable à leurs renseignements. Chaque chef de département à la réception de ces documents, les envoie au niveau des services pour que ceux-ci les renseignent. Tout le monde remplit les documents selon son entendement et en se basant sur son intuition.

En ce qui concerne tous les tableaux décrits (budgets opérationnels, le budget des investissements, les budgets des charges discrétionnaires, etc.) lors de la revue de littérature, ils sont inexistantes. Seul un budget de trésorerie nous a été présenté et qui plus est mal exploité. Les états prévisionnels sont donc inexistantes.

4.2.1.4. Consolidation des budgets

Il n'existe à proprement dire pas de consolidation des budgets au niveau des Directions Opérationnelles de la SNDI. Tous les besoins de tous les services composant la direction sont répertoriés et envoyés directement au Directeur Financier qui doit jouer son rôle et transmettre. C'est une suite logique de la construction du budget par les directions opérationnelles qui est mal menée par les directeurs des opérations. Comme en amont, il n'y a pas eu de cadre de concertation pour orienter les différents services, on ne peut pas s'attendre en aval à avoir des recadrages à faire sur des points non importants.

4.2.1.5. Discussion et approbation

Il n'existe pas de comité de budget au niveau de la SNDI. Donc toutes les tâches afférentes à ce comité ne sont pas menées. Autour de l'adoption des budgets élaborés par les parties prenantes, aucune discussion, aucun compromis n'est mis en place pour garantir le fait que tous ces différents budgets s'inscrivent dans un ensemble global intégré.

4.2.1.6. Finalisation du support de référence

Le Directeur Financier reçoit les différents budgets des différentes directions directement après que celles-ci aient pris la peine de renseigner les rubriques les concernant. A la réception, il procède à leur agrégation. Les documents de collecte tels que conçu par lui

laissent peu de place aux ajustements et corrections. Après la consolidation, sans aucune autre forme de procédures, le projet prévisionnel global est envoyé au Conseil d'Administration pour adoption. Après adoption, aucune version n'est renvoyée au niveau des directions pour leur signifier leur marge de manœuvre. Les différents responsables se retrouvent à exécuter un budget dont ils n'ont pas connaissance de la dernière version adoptée.

4.2.1.7. Périodisation

A la SNDI, compte tenu du domaine d'activité et du caractère d'entreprise publique, le découpage est en quelque sorte imposé. La plupart des marchés provenant de l'Etat de Côte d'Ivoire impose à la SNDI d'avoir une revue semestrielle pour pouvoir jongler avec les différents décaissements et tenir ainsi la cadence des transferts d'argent au trésor public.

4.2.1.8. Actualisation

Cette étape qui est relative à la description des procédures mensuelles et trimestrielles de contrôle du niveau de consommation budgétaire par rapport au plan d'actions annuel des services ou directions et aussi par rapport au calendrier d'activité annuel pour solliciter des aménagements ou des réallocations budgétaires est inexistante au sein de la SNDI.

Dans le manuel qui a été mis à notre disposition, deux (2) étapes ont été mentionnées relativement à l'analyse des réalisations et à l'analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations. Dans le mode opératoire décrit par le manuel, la mise à jour est mentionnée mais dans la pratique, elle n'est pas du tout suivie.

4.2.2. Identification des dispositifs de maîtrise et risques liés au processus de Gestion Budgétaire de la SNDI

Dans ce paragraphe, nous allons identifier les dispositifs de maîtrise et les risques opérationnels liés au processus de Gestion Budgétaire. Cette identification est faite sur la base des données obtenues pendant la prise de connaissance des procédures budgétaires. Et elle est effectuée à travers un tableau des risques inspiré de Renard (2006 :224) qui contient quatre (04) colonnes intitulées: tâches, risques opérationnels, sources du risque, dispositif de maîtrise du risque identifié.

Pour chaque étape du processus de Gestion Budgétaire, les tâches élémentaires sont d'abord déterminées. Ensuite, les risques opérationnels sont décelés pour les tâches mal effectuées. Dès lors, les sources appropriées pour chaque risque sont aussi mentionnées en référence à la définition du risque opérationnel donnée par le Comité de Bale II. Celle-ci identifie quatre sources de risques qui sont: les procédures, les personnes, le système d'informations et les événements extérieurs.

Dès lors, pour chaque risque opérationnel identifié on se pose la question suivante: «quelle peut être la source de ce risque?». La source peut être des personnes, si la tâche n'est pas bien effectuée par une personne et qu'elle pourrait l'être par une autre; des procédures, si la tâche est soit omise, soit non bien définie. Dans ce cas, les procédures sont soit insuffisantes soit défailtantes ou absentes. La source peut aussi être liée à des événements extérieurs, si le risque provient d'un événement extérieur et dont l'organisation ne peut a priori contrôler ; ou enfin, des systèmes d'informations pour toute défaillance liée à la technologie et qui empêche ou rend difficile le suivi des informations.

Tableau 15: identification des risques liés à la préparation des règles de gestion

Tâches	Risques opérationnels	Sources	Dispositifs de maîtrise
Définition des termes clairs de référence	1-Inadéquation des termes définis avec la Gestion Budgétaire ; 2-Ambiguïté dans les définitions ; 3-Confusion dans la tête des agents.	Personne	Néant
Élaboration de procédures de gestion	4-Procédures mal élaborées ; 5-Inexistence des procédures ; 6-Incompréhension de la part des salariés.	Personne et système	Néant
Explication et diffusion des notions retenues	7-Mauvaise diffusion des informations ; 8-Mauvaise compréhension partagée.	Personne et système	Néant

Source : nous-mêmes

Tableau 16: identification des risques liés à la diffusion des instructions budgétaire

Tâches	Risques opérationnels	Sources	Dispositifs de maîtrise
Élaboration et diffusion de la lettre de cadrage	9-Contenu de la lettre très pauvre (informations sur les objectifs, les hypothèses et les procédures absentes) ; 10-Mauvaise diffusion de la lettre de cadrage (pas dans le temps et à tous les concernés) ; 11-Non détection du message	Personne et système	Réunion de direction en prélude au lancement des activités budgétaires

	véhiculé dans la lettre par les employés.		
Formulation et paramétrage des données et hypothèses	12-Mauvaise planification stratégique ; 13-Mauvaise évaluation des données internes et externes à l'entreprise	Personne	Néant

Source : nous-mêmes

Tableau 17: identification de risques liés à la construction du budget par les DO

Tâches	Risques opérationnels	Source	Dispositifs de maîtrise
Recueil et analyse des données antérieures et opérationnelles	14-Mauvaise détermination des objectifs prioritaires du service 15-Mauvaise détermination des activités permettant d'atteindre chaque objectif ; 16-Mauvaise détermination des moyens nécessaires pour la conduite de ces activités; 17-Mauvais choix des unités de mesures des résultats.	Personne	Documents de collecte d'informations budgétaires distribués
Confection des budgets opérationnels	18-Inadéquation entre les budgets opérationnels et le volume des activités ; 19-Mauvais choix chronologiques entre le montage des budgets.	Personne et système	Documents de collecte d'informations budgétaires distribués
Confection du budget des investissements	20-Inadéquation entre le budget et les investissements technologiques au vu des niveaux de qualité attendus ; 21-Inadéquation entre le budget et les investissements de production au vu du niveau de chiffre d'affaires attendu ;	Personne	Documents de collecte d'informations budgétaires distribués
Confection du budget des charges discrétionnaires	22-Mauvaise évaluation des charges discrétionnaires du fait de la non fiabilité de la comptabilité analytique	Personne	Documents de collecte d'informations budgétaires distribués
Confection des États Financiers Prévisionnels	23-Erreurs dans le budget de trésorerie ; 24-Incohérence du budget de trésorerie ; 25-Mauvaise agrégation des autres budgets ; 26-Erreurs dans le compte de résultat prévisionnel.	Personne	Documents de collecte d'informations budgétaires distribués

Source : nous-mêmes

Tableau 15 : Identification des risques liés à la consolidation des budgets

Tâches	Risques opérationnels	Source	Dispositifs de
Transmission de tous les budgets au contrôleur de gestion	27-Retard lors de certaines transmissions ; 28-Non transmission de certains budgets ;	Personne	Néant
Vérification des budgets	30-Le non couverture totale des dépenses et coûts d'exploitation par les recettes et produits d'exploitation projetés au cours de l'exercice ; 31-La non-conformité des résultats prévisionnels avec les objectifs annuels définis par le Comité de direction ; 32-La non-conformité des chiffres calculés avec les directives.	personne	Néant
Agrégation des budgets	33-Omission lors de l'intégration de certains budgets ; 34-Formats des budgets non adaptés à une agrégation facile ; 35-Retard dans l'agrégation de tous les budgets	personne	Néant

Source : nous-mêmes

Tableau 16 : Identification des risques liés à la discussion budgétaire

Tâches	Risques opérationnels	Source	Dispositifs de
Comparaison du budget des Directions Opérationnelles avec les objectifs de la Direction Générale	36-Insuffisance d'informations pour l'élaboration des budgets des départements ; 37-Manque de repères pour la fixation	Personne	Néant
Itérations, arbitrages de la Direction Générale et approbation des budgets	38-Non-conformité entre les objectifs annuels et le budget par service/direction ; 39-Dépenses programmées inopportunes ; 40-Insuffisance des produits d'exploitation ; 41-Non couverture des dépenses par les recettes ; 42-Non couverture totale des charges par les produits ; 43-Manque de synergie entre les budgets consolidés ;	Personne	Néant

Source : nous-mêmes

Tableau 17 : Identification des risques liés à la finalisation du support

Tâches	Risques opérationnels	Source	Dispositif de maîtrise
Réalisation du support par le contrôleur de gestion	45 -Omission de certaines données ; 46 -Lenteur dans la confection du document ; 47 -Incompétence du contrôleur de gestion ; 48 -Document difficilement exploitable	Personne ou Système	Néant
Diffusion du support aux personnes concernées	49 -Retard dans l'acheminement des versions finales aux utilisateurs ; 50 -Non diffusion du support aux personnes concernées ;	Personne ou Système	Néant

Source : nous-mêmes

Tableau 18 : Identification des risques liés à la périodisation

Tâches	Risques opérationnels	Sources	Dispositif de maîtrise
Sélection d'une périodicité du découpage budgétaire (mensuel, trimestriel...).	51 -Aucune période de découpage retenue ; 52 -Inadéquation entre la période retenue et celle de la communication financière.	personne	Néant

Source : nous-mêmes

Tableau 19 : Identification des risques liés à l'actualisation

Tâches	Risques opérationnels	sources	Dispositif de maîtrise
Réajustement des budgets	53 -Mauvaises actualisations des budgets ; 54 -Non actualisation des budgets ; 55 -Actualisations non approuvées par la Direction Générale ;	Personne	Néant

Source : nous-mêmes

4.2.3. Test de faiblesses et de conformité

4.2.3.1. Test de faiblesses

Comme nous avons eu à le dire plus haut dans le premier chapitre, le processus de Gestion Budgétaire comme tous les autres processus de l'entreprise est composé de plusieurs étapes. Pour s'assurer de l'existence des procédures qui sous-tendent ces processus, nous avons mené quelques tests au sein de la SNDI.

Les tests de faiblesses ont pour objet de déterminer si les faiblesses relevées dans les systèmes de contrôle interne peuvent avoir un effet significatif sur les états financiers prévisionnels ou la qualité technique des travaux réalisés ; et d'estimer le montant de l'impact. Il s'agit aussi d'apprécier si un point faible ne fait pas l'objet, le cas échéant, d'une procédure de compensation.

Les niveaux de vérifications menées sont les suivantes :

- Existence des documents dans la procédure testée telle que les états financiers prévisionnels, les documents stratégiques et plan d'action, les PV des réunions, les documents de collecte d'informations budgétaires, etc.
- Apposition des visas recommandés sur des documents tels que la lettre de cadrage budgétaire, la version finale du budget à diffuser, etc.

Tableau 20 : Résultat du test de faiblesses sur les procédures budgétaires au sein de la SNDI

Libellé	Tâches	N° de la pièce	Existence ou effectivité	Apposition des visas requis	observations
Définition des termes clairs de référence	Document formel contenant les règles de gestion	Néant	Non	Non	
Élaboration de procédures de gestion	Manuel décrivant les conditions de mise à jour de ces règles de gestion	Néant	Non	Non	
Explication et diffusion des notions retenues	Diffusion de ce document à tous les acteurs concernés	Néant	Non	Non	
Élaboration et diffusion de la lettre de cadrage	Lettre de cadrage	Néant	Non	Non	

Formulation et paramétrage des données et hypothèses	Plans d'actions	Néant	Non	Non	
	Document stratégique	Néant	Non	Non	
Recueil et analyse des données antérieures et opérationnelles	Comité de Direction du lancement des travaux du processus budgétaire	Néant	Oui	Non	Dans les interviews, il nous a été révélé que les réunions se tenaient mais nous n'en avons reçu aucunes traces
	Procès-verbaux des réunions desdites Directions	Néant	Non	Non	
	Budgets par Directions	Néant	Oui	Non	
Confection du budget des charges discrétionnaires	Réunion d'échange entre acteurs du même département	Néant	Non	Non	
Confection des budgets opérationnels	Documents de collecte d'informations budgétaires	Néant	Oui	Non	Nous avons reçu un modèle de ce document vierge
Confection des États Financiers Prévisionnels	Bilan prévisionnel	Néant	Non	Non	
	Compte de résultat prévisionnel	Néant	Non	Non	
Confection du budget des investissements	Budget de trésorerie prévisionnelle	Néant	Oui	Non	Nous avons reçu une copie d'un budget de trésorerie prévisionnelle mais il n'est rattaché à aucun exercice.
Transmission de tous les budgets au contrôleur de gestion	Master budget	Néant	Non	Non	
Vérification des budgets	Support de référence	Néant	Oui	Non	
Agrégation des budgets	Diffusion du support de référence	Néant	Oui	Non	
Comparaison du budget des Directions Opérationnelles avec les objectifs de la Direction Générale	Arbitrage budgétaire	Néant	Non	Non	
Itérations, arbitrages de la Direction Générale et approbation des budgets	Rapport de comparaison du budget des Directions opérationnelles avec les objectifs de la Direction Générale	Néant	Non	Non	Ce rapport n'existe pas
Sélection d'une					

périodicité du découpage budgétaire (mensuel, trimestriel...).	Rapport d'actualisation périodique du budget	Néant	Non	Non	Ce rapport n'existe pas
Réalisation du support par le contrôleur de gestion	Rapports personnalisés de gestion budgétaire	Néant	Non	Non	Ce rapport n'existe pas
Diffusion du support aux personnes concernées	Code d'imputation budgétaire	Néant	Non	Non	
Réajustement des budgets	Contrôle budgétaire	Néant	Non	Non	Lors des interviews, le Directeur Financier nous a fait savoir qu'il en existait un mais aucun document probant n'a pu le justifier.

Source : nous-mêmes

4.2.3.2. Test de conformité

Ici nous avons prévu de procéder à des tests pour juger de la conformité des procédures mises en question. Mais compte tenu de l'inexistence même de matière à contrôler, nous avons dû laisser tomber et conclure que les tests de permanences sont inutiles.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis de connaître la SNDI, son organisation, sa mission, ses objectifs et son dispositif de maîtrise des risques liés au processus de Gestion Budgétaire. Nous en avons profité pour mener quelques tests qui bien que vrais qu'étant décevants vont nous permettre de donner une appréciation sur le degré d'adéquation du dispositif de maîtrise des risques.

Le chapitre qui suit est donc intitulé : évaluation de la maîtrise des risques liés au processus de Gestion Budgétaire de la SNDI.

Chapitre 5: EVALUATION DE LA MAITRISE DES RISQUES LIES AU PROCESSUS DE GESTION BUDGETAIRE

La gestion des risques vise non seulement à apporter une réponse efficace aux risques et aux opportunités associées aux incertitudes, renforçant ainsi la capacité de l'organisation de réaliser sa mission et ses objectifs, mais aussi à lui permettre de fournir des services plus efficaces, de manière plus efficiente et économique, tout en tenant compte de valeurs telles que l'équité et la justice. La maîtrise des risques est ainsi à considérer aujourd'hui comme un élément-clé dans la conduite des missions de toute organisation.

Comme tout processus opérationnel, la gestion budgétaire au sein de la SNDI est exposée à des risques qui peuvent se révéler, après évaluation, très importants. Comme souligné dans le paragraphe précédent, leur maîtrise conditionne la réussite des missions de la société. Dans le cas spécifique de la SNDI qui est sujette à notre étude, nous allons évaluer le dispositif de maîtrise des risques et essayer de proposer des mesures de correction pour chaque risque identifié. Car au vu du précédent chapitre, même s'il n'y a pas grande chose à évaluer en termes de dispositif de maîtrise de risques, cette étape est déterminante dans la formulation des recommandations.

Ce chapitre nous permettra d'évaluer les risques opérationnels liés au processus de gestion budgétaire de la SNDI et de proposer des mesures adéquates de correction pour aboutir à la mise en place de procédures opérationnelles. Des recommandations viendront clôturer ce chapitre.

5.1. Évaluation du niveau des risques opérationnels liés à la gestion budgétaire de la SNDI

La cartographie des risques opérationnels liés à la gestion budgétaire que nous venons mettre en place à la SNDI est un mode de représentation et de hiérarchisation des différents risques qui entravent la bonne marche de l'organisation dans le but de déterminer les actions de correction en fonction de leur appétence.

Comme nous l'avons vu au chapitre II, Les risques font l'objet d'une évaluation (4 niveaux) fondée sur la pondération de leur impact. Cette évaluation tient compte de deux (2) facteurs :

- La probabilité d'occurrence ;

- L'impact.

5.1.1. Évaluation de la probabilité de survenance des risques

En règle générale, la fréquence de survenance d'un risque est inversement proportionnelle à la qualité de gestion de ce dernier : « un risque bien maîtrisé a une très faible probabilité de se réaliser ». Dans notre étude, nous avons utilisé la méthode qualitative pour l'évaluation de la probabilité d'occurrence des différents risques identifiés. Mais cette évaluation ne repose pas sur une base très objective parce qu'elle est quasiment fondée sur l'expérience et la sensibilité des membres de l'équipe.

Dans l'ensemble, l'environnement de contrôle interne de la SNDI n'est pas très bon. Beaucoup de problèmes de contrôle interne ont été décelés. Et comme nous avons eu à le démontrer dans la première partie de cette étude, le niveau de contrôle interne est intimement lié à la mesure de la probabilité d'occurrence d'un risque. Pour apprécier la qualité du contrôle interne, les quatre (4) éléments que nous avons mis en avant sont qu'une organisation doit être :

- Préalable, c'est-à-dire où l'improvisation reste l'exception,
- Adaptée aux objectifs, car n'étant pas vulnérable aux événements exceptionnels,
- Formalisée, afin d'être vérifiable et présentée à l'esprit des travailleurs,
- Fondée sur une séparation suffisante des fonctions.

Nous avons utilisé les deux (2) échelles suivantes pour mener l'évaluation de la probabilité d'occurrence des risques de la SNDI :

Tableau 24: échelle de mesure de la probabilité d'occurrence

Contrôle interne	Occurrence	Probabilité
Inexistant	Il est presque certain que le risque se produira	Quasiment certain
Passable	Il y a de bonne chance que le risque se produise	Probable
Insuffisant	Il est possible que le risque se produise	Possible
Acceptable	Il y a peu de chance que le risque se produise	Peu probable
Approprié	Il est presque impossible que le risque se produise	Rare

Source : Cabinet TRIUM

Tableau 25: exemple d'échelle de probabilité

Échelle de probabilité	Rare	Peu probable	Possible	Probable	Quasiment certain
Score	1	2	3	4	5
Intervalle de probabilité	Moins de 5%	Entre 5 et 20%	Entre 20 et 60%	Entre 60 et 80%	Plus de 80%
Occurrence par période	1 fois chaque 2 ans	1 fois par an	1 fois par semestre	1 fois par trimestre	1 fois par mois

Source : Cabinet TRIUM

5.1.2. 2. Évaluation de l'impact des risques

Dans la conduite de la mission de la SNDI, nous avons essayé avec l'aide de notre directeur de mémoire de rendre objective notre pondération en établissant des critères à partir desquels l'intensité de l'impact d'un risque pouvait être déterminée. Les cinq (5) facteurs retenus sont : l'image, le staff, l'organisation interne, les finances et l'environnement.

- Lorsque l'avènement d'un risque affecte un seul (1) de ces facteurs, l'on a estimé que l'impact était non significatif.
- Lorsque l'avènement d'un risque affecte à la fois deux (2) de ces facteurs, l'on a estimé que l'impact était mineur.
- Lorsque l'avènement d'un risque affecte à la fois trois (3) de ces facteurs, l'on a estimé que l'impact était modéré.
- Lorsque l'avènement d'un risque affecte à la fois quatre (4) de ces facteurs, l'on a estimé que l'impact était majeur.
- Lorsque l'avènement d'un risque affecte tous les cinq (5) facteurs à la fois, l'on a estimé que l'impact était très significatif.

5.1.3. Typologie des risques pertinents liés à la gestion budgétaire de la SNDI

En collaboration avec notre directeur de mémoire, avec l'aide du personnel de la SNDI, et à partir des informations recueillies suite à l'administration des questionnaires, nous avons évalué la probabilité et l'impact des risques opérationnels liés à la gestion budgétaire de la SNDI. Les résultats figurent dans les différents tableaux ci-dessous.

Tableau 266: évaluation de la probabilité et de l'impact des risques liés à la préparation des règles de gestion

Tâches	Description du risque	Impact opérationnel et financier	Impact	Probabilité	Niveau	Dispositif de
--------	-----------------------	----------------------------------	--------	-------------	--------	---------------

Définition des termes clairs de référence	1-Inadéquation entre les termes retenus puis définis et la Gestion Budgétaire ;	Mauvaises informations disponibles et / ou Mécontentement des utilisateurs	Modéré	Quasiment certain	Critique	Néant
	2-Définitions	Mécontentement des	Modéré	Quasiment	Critique	Néant
	3-Confusion des termes	Mauvaises informations	Modéré	Quasiment certain	Critique	Néant
Élaboration de procédures de gestion	4-Procédures mal	Mauvaises exécutions	Majeur	Probable	Critique	Néant
	5-Inexistence des	Mauvaises exécutions	Majeur	Probable	Critique	Néant
	6-Inadéquation des	Mauvaises exécutions	Majeur	Probable	Critique	Néant
Explication et diffusion des notions retenues	7-Mauvaise diffusion des	Mauvaises prises de décisions	Modéré	Peu probable	Modéré	Néant
	8-Mauvaise compréhension partagée.	Mécontentement des utilisateurs /	Modéré	Peu probable	Modéré	Néant

Source : nous-mêmes

Tableau 27: évaluation de la probabilité et de l'impact des risques liés à la diffusion des instructions budgétaires

Tâches	Description du risque	Impact opérationnel et financier	Impact	Probabilité	Niveau	Dispositif de maîtrise
Élaboration et diffusion de la lettre de cadrage	9-Contenu de la lettre très pauvre (informations sur les objectifs, les hypothèses et les procédures absentes) ;	Construction de budgets anarchiques	Très significatif	Possible	Critique	Réunion de direction en prélude au lancement des activités budgétaires
	10-Mauvaise diffusion de la lettre de cadrage (pas dans le temps et à tous les concernés) ;	Construction de budgets anarchiques / Dispositions tardives des informations	Très significatif	Possible	Critique	Réunion de direction en prélude au lancement des activités budgétaires
	11-Non détection du message véhiculé dans la lettre par les employés.	Construction de budgets anarchiques	Très significatif	Possible	Critique	Réunion de direction en prélude au lancement des activités budgétaires

Formulation et paramétrage des données et hypothèses	12-Mauvaise planification stratégique ;	Faillite de l'entreprise	Très significatif	Quasiment certain	Critique	Néant
	13-Mauvaise évaluation des données internes et externes à l'entreprise	Mauvaises allocations des ressources/ Pertes de ressources	Très significatif	Quasiment certain	Critique	Néant

Source : nous-mêmes

Tableau 28: évaluation de la probabilité et de l'impact des risques liés à la Construction du budget par les directions opérationnelles

Tâches	Description du risque	Impact opérationnel et financier	Impact	Probabilité	Niveau	Dispositif de maîtrise
Recueil et analyse des données antérieures et opérationnelles	14-Mauvaise détermination des objectifs prioritaires du service	Perte de temps et de ressources	Très significatif	Possible	Critique	Documents de collecte d'informations budgétaires distribués
	15-Mauvaise détermination des activités permettant d'atteindre chaque objectif ;	Impossibilité d'atteinte des objectifs	Très significatif	Possible	Critique	Documents de collecte d'informations budgétaires distribués
	16-Mauvaise détermination des moyens nécessaires pour la conduite de ces	Impossibilité d'atteinte des résultats	Très significatif	Possible	Critique	Documents de collecte d'informations budgétaires distribués
	17-Mauvais choix des unités de mesures des résultats.	Frustration du personnel suite aux mauvaises évaluations	Majeur	Probable	Critique	Documents de collecte d'informations budgétaires distribués
	18-Inadéquation entre les budgets opérationnels et le volume des	-Impasse budgétaire -Arrêt de production	Très significatif	Possible	Critique	Documents de collecte d'informations budgétaires
	19-Mauvais choix chronologiques entre le montage des budgets.	Non fiabilité des informations contenues dans ces budgets	Majeur	Possible	Critique	Documents de collecte d'informations budgétaires distribués

Confection des budgets opérationnels	20 -Inadéquation entre le budget et les investissements technologiques au vu des niveaux de	Non atteinte des objectifs de qualité souhaités	Majeur	Possible	Critique	Documents de collecte d'informations budgétaires distribués
Confection du budget des investissements	21 -Inadéquation entre le budget et les investissements de production au vu du niveau de chiffre d'affaires	Non atteinte des objectifs de production souhaités	Majeur	Possible	Critique	Documents de collecte d'informations budgétaires distribués
	22 -Mauvaise évaluation des charges discrétionnaires du fait de la non fiabilité de la comptabilité	-Informations budgétaires peu fiables	Majeur	Possible	Critique	Documents de collecte d'informations budgétaires distribués
Confection du budget des charges discrétionnaires	23 -Erreurs dans le budget de trésorerie ;	Impasse de trésorerie	Majeur	Possible	Critique	Documents de collecte d'informations budgétaires
Confection des Etats Financiers Prévisionnels	24 -Incohérence du budget de trésorerie ;	Impasse de trésorerie	Majeur	Possible	Critique	Documents de collecte d'informations budgétaires distribués
	25 -Mauvaise agrégation des autres budgets ;	Informations budgétaires peu fiables	Majeur	Possible	Critique	Documents de collecte d'informations budgétaires
	26 -Erreurs dans le compte de résultat prévisionnel.	Informations budgétaires peu fiables	Majeur	Possible	Critique	Documents de collecte d'informations budgétaires

Source : nous-mêmes

Tableau 29: évaluation de la probabilité et de l'impact des risques liés à la Consolidation des budgets

Tâches	Description du risque	Impact opérationnel et	Impact	Probabilité	Niveau	Dispositif de
--------	-----------------------	------------------------	--------	-------------	--------	---------------

Transmission de tous les budgets au contrôleur de gestion	27 -Retard lors de certaines transmissions	Non disponibilité des informations à temps	Modéré	Probable	Elevé	Néant
	28 -Non transmission de certains budgets	-Mécontentement et tension entre les employés -Informations budgétaires peu	Modéré	Probable	Elevé	Néant
	29 -Transmission de fichiers erronés	Informations budgétaires non	Modéré	Probable	Elevé	Néant
Vérification des budgets	30 La non couverture totale des dépenses et coûts d'exploitation par les recettes et produits d'exploitation projetés ;	-Impasse de trésorerie récurrente -Impasse budgétaire récurrent	Modéré	Probable	Elevé	Néant
	31 La non-conformité des résultats prévisionnels avec les objectifs annuels définis par le Comité de direction ;	Non atteinte des objectifs fixés	Très significatif	Probable	Critique	Néant
	32 -La non-conformité des chiffres calculés avec les directives.	Pertes financières	Très significatif	Possible	Critique	Néant
Agrégation des budgets	33 -Omission lors de l'intégration de certains budgets ;	Informations budgétaires non	Majeur	Rare	Elevé	Néant
	34 -Formats des budgets non adaptés à une agrégation aisée ;	Mécontentement des utilisateurs	Majeur	Possible	Critique	Néant
	35 -Retard dans l'agrégation de tous les budgets	Communications tardives des informations	Modéré	Peu probable	Modéré	Néant

Source : nous-mêmes

Tableau 30: évaluation de la probabilité et de l'impact des risques liés à la discussion budgétaire

Tâches	Description du risque	Impact opérationnel et financier	Impact	Probabilité	Niveau	Dispositif de maîtrise
--------	-----------------------	----------------------------------	--------	-------------	--------	------------------------

Comparaison du budget des Directions Opérationnelles avec les objectifs de la Direction Générale	36 -Insuffisance d'informations pour l'élaboration des budgets des départements ;	Mécontentement des utilisateurs et bâclage du travail	Majeur	Possible	Critique	Néant
	37 -Manque de repères pour la fixation des prix de	Pertes financières	Majeur	Probable	Critique	Néant
Itérations, arbitrages de la Direction Générale et approbation des	38 -Non-conformité entre les objectifs annuels et le budget par	Non atteinte des objectifs fixés	Majeur	Probable	Critique	Néant
	39 -Dépenses programmées inopportunes ;	Pertes financières	Majeur	Possible	Critique	Néant
	40 -Insuffisance des produits d'exploitation ;	Non atteinte des objectifs fixés	Majeur	Probable	Critique	Néant
	41 -Non couverture des dépenses par les recettes ;	Non atteinte des objectifs fixés	Majeur	Probable	Critique	Néant
	42 -Non couverture totale des charges par les produits ;	Non atteinte des objectifs	Majeur	Possible	Critique	Néant
	43 -Manque de synergie entre les budgets consolidés ;	Mauvaise utilisation des ressources	Majeur	Probable	Critique	Néant
	44 -Non transmission des budgets au PDG pour approbation.	Remise en cause du budget à mi-chemin ou en fin d'année	Modéré	Probable	Critique	Néant

Source : nous-mêmes

Tableau 31: évaluation de la probabilité et de l'impact des risques liés à la finalisation du support

Tâches	Description du risque	Impact opérationnel et	Impact	Probabilité	Niveau	Dispositif de
	45 -Omission de certaines données ;	Informations budgétaires erronées	Modéré	Peu probable	Modéré	Néant

Réalisation du support par le contrôleur de gestion	46-Lenteur dans la confection du	Retard dans les prises de décision	Modéré	Possible	Elevé	Néant
	47-Incompétence du contrôleur de	Crise de confiance entre les utilisateurs	Majeur	Peu probable	Elevé	Néant
	48-Document difficilement exploitable	Mécontentement des utilisateurs	Majeur	Possible	Critique	Néant
Diffusion du support aux personnes concernées	49-Retard dans l'acheminement des versions finales aux	Mécontentement des utilisateurs	Majeur	Possible	Critique	Néant
	50-Non diffusion du support aux personnes	Navigation à vue	Majeur	Probable	Critique	Néant

Source : nous-mêmes

Tableau 32: évaluation de la probabilité et de l'impact des risques liés à la périodisation

Tâches	Description du risque	Impact opérationnel et	Impact	Probabilité	Niveau	Dispositif de
Sélection d'une périodicité du découpage budgétaire (mensuel, trimestriel...).	51-Aucune période de découpage retenue.	Anarchie dans la gestion du budget	Modéré	Probable	Elevé	Néant
	52-Inadéquation entre la période retenue et celle de la communication	Informations communiquées aux mauvaises périodes	Modéré	Probable	Elevé	Néant

Source : nous-mêmes

Tableau 33: évaluation de la probabilité et de l'impact des risques liés à l'actualisation

Tâches	Description du risque	Impact opérationnel et	Impact	Probabilité	Niveau	Dispositif de maîtrise
	53-Mauvaises actualisations des	Informations budgétaires	Modéré	Probable	Elevé	Néant
	54-Non actualisation des budgets ;	Informations budgétaires erronées	Modéré	Possible	Elevé	Néant

Réajustement des budgets	55-Actualisations non approuvées par la Direction Générale ;	Rejet du budget plus tard par les décideurs	Majeur	Possible	Critique	Néant
	56-Actualisations non approuvées par tous les « clients » internes.	Mauvaise mise en œuvre du budget	Majeur	Possible	Critique	Néant

Source : nous-mêmes

5.2. Évaluation du dispositif de maîtrise des risques liés au processus de gestion budgétaire de la SNDI

Maitriser sa gestion, c'est premièrement pour le manager, atteindre ses objectifs (définis par lui) ; deuxièmement, réduire ses risques, les suivre, les maîtriser. Objectifs et risques sont comme les deux faces d'une pièce de monnaie. En effet, le risque est lui-même défini comme tout ce qui est susceptible d'empêcher la bonne réalisation des objectifs. En somme, le contrôle interne apparaît comme l'ensemble des moyens mis en œuvre par les gestionnaires (le management) pour réaliser ses objectifs et maîtriser (ou contrôler) ses risques. Après donc avoir identifié et évalué les risques, il est important d'évaluer la qualité du dispositif de contrôle interne qui est le dispositif de maîtrise des risques. Mesurer le niveau de contrôle interne, c'est aussi apprécier le niveau de respect des principes par les acteurs opérationnels. Au sein de la SNDI, nous menons cet exercice qui revêt une importance capitale pour notre étude pour une simple question de formalisme. Car on a pu se rendre compte que le dispositif est presque inexistant. Plusieurs étapes du processus que nous avons étudié n'existent même pas, il va de soi que des dispositifs de maîtrise des risques y afférents ne peuvent être présents.

5.2.1. 1. L'évaluation de l'adéquation du contrôle interne

Un dispositif de contrôle ne vaut pas la peine d'être mise en place si dans sa globalité son coût ainsi que son délai de mise en œuvre ne sont pas raisonnables. Ici, il s'agit de déterminer la capacité du contrôle à couvrir le risque mais pas à n'importe quel prix.

Pour évaluer cette adéquation du contrôle interne, nous avons choisi une échelle de cinq (5)niveaux :

Tableau 34: modèle d'adéquation du CI à la couverture du risque

Classement	Adéquation	Description
------------	------------	-------------

0	Procédure inexistente	Inexistence de couverture
1	Procédure difficile à évaluer	Couverture inappropriée du risque
2	Procédure inappropriée	couverture insuffisante du risque
3	Procédure limitée	couverture partielle du risque
4	Procédure acceptable	couverture acceptable du risque

Source : nous-mêmes

5.2.2. L'évaluation de l'efficacité du contrôle interne

Il s'agit d'estimer la qualité du contrôle, son application et sa permanence. L'efficacité du Contrôle Interne s'apprécie sur la base de son adéquation avec l'environnement interne et externe de l'organisation. Sa mesure est effectuée sur une échelle de 0 (inexistante) à 4 (efficace ou appropriée) dans le tableau ci-dessous:

Tableau 35: modèle d'efficacité du CI par rapport à la couverture du risque

Classement	Efficacité	Description
0	Inexistant	L'objectif de contrôle n'existe même pas
1	Passable	L'objectif de contrôle n'est pas atteint car le contrôle n'est pas respecté
2	Insuffisante	L'objectif de contrôle n'est pas atteint car le contrôle n'est pas adapté au risque à couvrir
3	Acceptable	L'objectif de contrôle est partiellement atteint avec les procédures mises en place mais on relève des incidents réguliers
4	Appropriée	L'objectif de contrôle est atteint mais au prix d'efforts ne permettant pas une bonne optimisation du système et des ressources

Source :
nous-mêmes

5.2.3. Évaluation globale de la qualité du dispositif de maîtrise des risques

La synthèse de l'évaluation des deux précédents éléments permet de faire une appréciation globale de la qualité du dispositif de maîtrise des risques opérationnels. Elle s'évalue aussi sur une échelle de 0 à 4.

Tableau 36: modèle d'évaluation globale de la qualité du dispositif de maîtrise des risques

Classement	Qualité du contrôle interne	description
0	inexistante	adéquation et efficacité néants
1	insuffisante	adéquation et efficacité non satisfaisantes
2	passable	adéquation et efficacité partiellement satisfaisantes
3	acceptable	Adéquation ou Efficacité satisfaisantes

4	appropriée	Adéquation et Efficacité satisfaisantes
---	------------	---

Source : nous-mêmes

Des critères ci-dessus définis, nous remplissons le tableau suivant dans l'objectif de faire la matrice d'évaluation du dispositif :

Tableau 37: évaluation de l'adéquation et de l'efficacité du dispositif de maîtrise des risques opérationnels à la SNDI

Description du risque	Dispositif de maîtrise	Évaluation	Qualité du	Commentaires
1-Inadéquation entre les termes retenus puis définis et	Néant	0	Inexistant	Pas de travail consensuel pour valider les travaux effectués
2-Définitions ambiguës	Néant	0	Inexistant	Pas de travail consensuel pour
3-Confusion des termes	Néant	0	Inexistant	Pas de travail consensuel pour valider les travaux effectués
4-Procédures mal élaborées	Néant	0	Inexistant	Pas de travail consensuel pour
5-Inexistence des procédures	Néant	0	Inexistant	Pas de pouvoir hiérarchique pour imposer une telle vision aux
6-Inadéquation des	Néant	0	Inexistant	Pas de travail consensuel pour
7-Mauvaise diffusion des	Néant	0	Inexistant	Pas de suivi pour s'assurer que tout
8-Mauvaise compréhension partagée	Néant	0	Inexistant	Pas de séance de travail après diffusion pour s'assurer de la
9-Contenu de la lettre très pauvre (informations sur les objectifs, les hypothèses et les procédures absentes)	Réunion de direction en prélude au lancement des activités budgétaires	1	Insuffisant	Le contrôleur de gestion n'est pas associé à cette démarche
10-Mauvaise diffusion de la lettre de cadrage (pas dans le temps et à tous les concernés)	Réunion de direction en prélude au lancement des activités	1	Insuffisant	Pas de calendrier prédéfini et d'accusé de réception pour retracer les envois
11-Non détection du message véhiculé dans la lettre par les employés	Réunion de direction en prélude au lancement des activités	1	Insuffisant	Pas de rencontre après envoi des messages pour vérifier la bonne compréhension de tous les concernés
12-Mauvaise planification stratégique ;	Néant	0	Inexistant	Inexistence d'un comité pour la coordination d'ateliers visant à élaborer des DAS (Domaines d'Activité Stratégique)

13-Mauvaise évaluation des données internes et externes	Néant	0	Inexistant	Pas de comité scientifique pour valider les travaux des analyses
14-Mauvaise détermination des objectifs prioritaires du service	Documents de collecte d'informations budgétaires	1	Insuffisant	Pas de rencontres sectoriels pour valider en amont ou en aval certaines décisions clés
15-Mauvaise détermination d'atteindre chaque objectif ;	Documents de d'informations budgétaires	1	Insuffisant	Pas de rencontres sectoriels pour certaines décisions clés
16-Mauvaise détermination des moyens nécessaires pour la conduite de ces activités;	Documents de collecte d'informations budgétaires	1	Insuffisant	Pas de rencontres sectoriels pour valider en amont ou en aval certaines décisions clés
17-Mauvais choix des unités de mesures des résultats.	Documents de collecte d'informations budgétaires distribués	1	Insuffisant	Pas de rencontres sectoriels pour valider en amont ou en aval certaines décisions clés
18-Inadéquation entre les budgets opérationnels et le volume des activités ;	Documents de collecte d'informations budgétaires	1	Insuffisant	Pas d'arbitrage budgétaire pour coordonner et détecter les failles de chaque budget
19-Mauvais choix chronologiques entre le montage des budgets.	Documents de collecte d'informations budgétaires	1	Insuffisant	Manuel de procédures budgétaires inexistant ne permettant pas de faire un travail méthodique
20-Inadéquation entre le budget et les investissements technologiques au vu des niveaux de qualité attendus ;	Documents de collecte d'informations budgétaires distribués	1	Insuffisant	Pas d'arbitrage budgétaire pour coordonner et détecter les failles de chaque budget
21-Inadéquation entre le budget et les investissements de production au vu du niveau de chiffre d'affaires	Documents de collecte d'informations budgétaires	1	Insuffisant	Pas d'arbitrage budgétaire pour coordonner et détecter les failles de chaque budget
22-Mauvaise évaluation des charges discrétionnaires du fait de la non fiabilité de la comptabilité analytique	Documents de collecte d'informations budgétaires	1	Insuffisant	Pas d'arbitrage budgétaire pour coordonner et détecter les failles de chaque budget
23-Erreurs dans le budget de trésorerie ;	Documents de collecte d'informations budgétaires distribués		Insuffisant	Pas d'arbitrage budgétaire pour coordonner et détecter les failles de chaque budget
24-Incohérence du budget de trésorerie ;	Documents de collecte d'informations budgétaires	1	Insuffisant	Pas d'arbitrage budgétaire pour coordonner et détecter les failles de chaque budget

25-Mauvaise agrégation des autres budgets ;	Documents de collecte d'informations budgétaires	1	Insuffisant	Pas de rencontre après la dernière synthèse du budget pour valider
26-Erreurs dans le compte de résultat prévisionnel.	Documents de collecte d'informations budgétaires distribués	1	Insuffisant	Pas d'arbitrage budgétaire pour coordonner et détecter les failles de chaque budget
27-Retard lors de certaines transmissions	Néant	0	Inexistant	Pas de date formelle pour finaliser
28-Non transmission de certains budgets	Néant	0	Inexistant	Pas de suivi après les différentes
29-Transmission de fichiers erronés	Néant	0	Inexistant	Pas de suivi après les différentes
30 La non couverture totale des dépenses et coûts d'exploitation par les recettes et produits d'exploitation projetés	Néant	0	Inexistant	Pas de séance de travail pour passer en revue toutes les actions effectuées
31 La non-conformité des résultats prévisionnels avec les objectifs annuels définis par le Comité de direction	Néant	0	Inexistant	Pas de séance de travail pour passer en revue toutes les actions effectuées
32-La non-conformité des chiffres calculés avec les directives	Néant	0	Inexistant	Pas de séance de travail pour passer en revue toutes les actions
33-Omission lors de l'intégration de certains budgets	Néant	0	Inexistant	Pas de séance de travail pour passer en revue toutes les actions
34-Formats des budgets non adaptés à une agrégation	Néant	0	Inexistant	Pas de séance pour des revues consensuelles des outils de travail
35-Retard dans l'agrégation de tous les budgets	Néant	0	Inexistant	Pas de date formelle pour finaliser les différents travaux
36-Insuffisance d'informations pour l'élaboration des budgets des départements	Néant	0	Inexistant	Aucune procédure n'existe pour vérifier si les départements sont bien informés de ce qui est attendu d'eux
37-Manque de repères pour la fixation des prix de calcul	Néant	0	Inexistant	Aucune procédure n'existe pour s'assurer que les agents ont été informés des différents prix de
38-Non-conformité entre les objectifs annuels et le budget	Néant	0	Inexistant	Rien ne permet de savoir si les objectifs annuels et les budgets par
39-Dépenses programmées inopportunes ;	Néant	0	Inexistant	Aucune procédure ne permet de s'assurer que toutes les dépenses se
40-Insuffisance des produits d'exploitation ;	Néant	0	Inexistant	Aucune procédure ne permet de s'assurer que toutes les entrées de fonds ont été répertoriées
41-Non couverture des dépenses par les recettes ;	Néant	0	Inexistant	Il n'existe aucun contrôle pour vérifier que toutes les dépenses sont couvertes par les recettes

42-Non couverture totale des charges par les produits ;	Néant	0	Inexistant	Il n'existe aucun contrôle pour vérifier que toutes les charges sont
43-Manque de synergie entre les budgets consolidés ;	Néant	0	Inexistant	Aucun moyen ne permet d'être sûr que les budgets consolidés par le contrôleur de gestion sont
44-Non transmission des budgets au PDG pour	Néant	0	Inexistant	Aucune procédure ne permet de savoir que les budgets ont été
45-Omission de certaines données ;	Néant	0	Inexistant	Il n'existe aucun moyen pour s'assurer que toutes les données ont été intégrées dans la confection du budget
46-Lenteur dans la confection du document ;	Néant	0	Inexistant	Il n'existe aucun moyen pour s'assurer que les travaux sont
47-Incompétence du	Néant	0	Inexistant	Aucune procédure n'est disponible
48-Document difficilement exploitable	Néant	0	Inexistant	Aucune séance n'est organisée pour évaluer l'adaptation du
49-Retard dans l'acheminement des versions finales aux utilisateurs ;	Néant	0	Inexistant	Aucune procédure ne permet de savoir que tous les utilisateurs ont effectivement reçu les dernières
50-Non diffusion du support aux personnes concernées ;	Néant	0	Inexistant	Aucune procédure ne permet de savoir que tous les utilisateurs ont effectivement reçu les dernières versions
51-Aucune période de découpage retenue ;	Néant	0	Inexistant	Aucune p ne permet d'être sûr que les périodes de découpage se feront
52-Inadéquation entre la période retenue et celle de la communication financière.	Néant	0	Inexistant	Aucune procédure n'est établie pour permettre de mesurer la compatibilité entre les deux
53-Mauvaises actualisations des budgets ;	Néant	0	Inexistant	Aucune procédure ne permet de s'assurer que les budgets seront
54-Non actualisation des budgets ;	Néant	0	Inexistant	Aucune procédure ne permet de s'assurer que les budgets seront
55-Actualisations non approuvées par la Direction Générale ;	Néant	0	Inexistant	Aucune procédure ne permet de savoir que la Direction Générale d'accord avec l'actualisation effectuée
56-Actualisations non approuvées par tous les « clients » internes	Néant	0	Inexistant	Aucune procédure ne permet de savoir que tous les concernés sont d'accord avec l'actualisation

Source : nous-mêmes

5.3. Recommandations

Au sein de la SNDI, le constat est clair au regard de tout le travail que nous venons d'effectuer. Le processus de Gestion Budgétaire n'est pas mené selon les meilleures règles en la matière et cela a pour conséquences la présence de multiples risques en son sein. Comme souligné plus haut, ces différents risques ont des effets dévastateurs sur la survie de la structure. Surtout quand elles concernent la haute instance de prise de décisions stratégiques.

Notre rôle dans ce paragraphe va consister à apporter des solutions aux différentes insuffisances relevées dans le but de parvenir à amoindrir l'action des risques existants. Mais loin de nous concentrer uniquement sur le processus que nous avons étudié, nous allons faire des recommandations au top management sur les faiblesses du cadre organique (organigramme et description des postes des agents) pour essayer de repositionner la fonction « Contrôle de Gestion » qui ne nous paraît pas bien maîtrisée.

A l'issue des analyses effectuées, nous jugeons indispensable de faire des recommandations au management de la SNDI en vue de l'amélioration de ses dispositifs de maîtrise des risques opérationnels. Ces recommandations sont de deux ordres:

- ✓ Le premier concerne la maîtrise globale des risques opérationnels liés à l'organisation interne de la SNDI et au positionnement de sa cellule de contrôle de gestion
- ✓ Le second concerne la maîtrise des risques opérationnels importants, au vu de la matrice d'évaluation du dispositif de maîtrise des risques opérationnels liés au processus de Gestion Budgétaire; que nous venons d'élaborer.

5.3.1. Recommandations relatives au cadre organique

A la SNDI, lors de nos entretiens, il est ressorti de manière très claire que le processus budgétaire n'avait pas de « propriétaire ». Selon nous, cette situation est un manquement grave aux principes de bonne gestion et de bonne gouvernance.

C'est pourquoi nous faisons les recommandations suivantes :

- La création d'un poste de Contrôleur de Gestion qui sera rattaché au Service Autonome chargé de l'Audit Interne pour en faire : « Service Autonome chargé de l'Audit Interne et du Contrôle de Gestion » (voir le cadre organique proposé pour ce service en annexe).

- Ce service devra rester rattaché en staff et sous l'autorité directe de DG.
- L'élaboration d'une fiche de poste claire et précise sur les attributions de ce poste qui devra entre autre être le dépositaire du processus de gestion budgétaire (voir fiches de postes proposés en annexe).

5.3.2. Recommandations relatives à la maîtrise des risques opérationnels importants du processus de Gestion Budgétaire

Tous les risques opérationnels que nous avons pu identifier pendant notre cheminement sont soit critiques, soit élevés. Cela démontre la sensibilité de ce processus que nous avons étudié et ceci nous oblige à traiter chaque risque de manière distincte avec des commentaires appuyés. Pour chaque étape du processus, nous faisons les recommandations idoines et nous définissons un délai et un responsable chargé de sa mise en œuvre. Le délai nous paraît important car en gestion, si une information n'est pas donnée dans le temps souhaité, elle devient inutile. Aussi la désignation d'un responsable est déterminante pour éviter des conflits inutiles de partage des responsabilités.

Tableau 38: recommandations relatives à la préparation des règles de gestion budgétaire

Tâches	Description du	Recommandations	Délai	Responsable
Définition des termes clairs de référence	1-Inadéquation entre les termes retenus puis définis et la Gestion Budgétaire	Retenir des termes en relation et participant effectivement à la bonne compréhension du processus budgétaire. Un travail en équipe pourra confirmer cette tâche. Un rapport écrit devra confirmer la	Court terme et disponible pour le prochain processus d'élaboration budgétaire	Contrôleur de Gestion
	2-Définitions	Donner des définitions claires de	Court terme	Contrôleur de
	3-Confusion des termes	S'assurer de ne pas faire de confusion dans les termes retenus. Si nécessaire, s'attacher les services d'un spécialiste pour y apporter des corrections	Court terme	Contrôleur de Gestion
Élaboration de procédures de gestion	4-Procédures mal élaborées	S'assurer que les procédures de Gestion Budgétaires élaborées le sont bien faites et respectent toutes les conditions d'un manuel de	Court terme	Auditeur interne
	5-Inexistence des procédures	S'assurer qu'il existe bel et bien des procédures formelles de	Court terme	Auditeur interne
	6-Inadéquation des procédures	Veiller à ce que ces procédures soient en adéquation avec le processus en cours par des revues avec d'autres départements concernés (Audit Interne)	Court terme	Auditeur interne

Explication et diffusion des notions retenues	7-Mauvaise diffusion des informations	Les informations devront être diffusées selon un canal accessible à tous et des feedback devront être fournis pour s'assurer de leur	Court terme	Contrôleur de Gestion
	8-Mauvaise compréhension partagée.	Les différentes notions retenues devront être explicitées à tous les utilisateurs de ces notions selon un calendrier bien établi et avec des	Court terme	Contrôleur de Gestion

Source: nous-mêmes

Tableau 39: recommandations relatives à la diffusion des instructions budgétaires

Tâches	Description du risque	Recommandations	Déla	Responsable
Élaboration et diffusion de la lettre de cadrage	9-Contenu de la lettre très pauvre (informations sur les objectifs, les hypothèses et les procédures absentes) ;	La lettre de cadrage doit contenir les informations suivantes : - les objectifs généraux, - les objectifs spécifiques - le calendrier budgétaire	Court terme	- DG - DFC
	10-Mauvaise diffusion de la lettre de cadrage (pas dans le temps et à tous	La lettre doit être diffusée à tous les centres de responsabilité en respectant le calendrier qui y est contenu	Court terme	DG
	11-Non détection du message véhiculé dans la lettre par les employés.	La lettre doit contenir des mots simples pour communiquer les objectifs. Il faudra veiller à clarifier les objectifs en organisant un brainstorming avec les chefs de	Court terme	DG
Formulation et paramétrage des données et hypothèses	12-Mauvaise planification stratégique ;	Faire une étude des Forces, Faiblesses, Opportunités et Menaces pour bâtir sur une base saine la planification stratégique	Court terme	DG
	13-Mauvaise évaluation des données internes et externes à l'entreprise	- Identifier les facteurs de contrainte internes et externes avec honnêteté et objectivité	Court terme	DG

Source: nous-mêmes

Tableau 40: recommandations relatives à la construction des budgets

Tâches	Description du	Recommandations	Déla	Responsable
--------	----------------	-----------------	------	-------------

Recueil et analyse des données antérieures et opérationnelles	14-Mauvaise détermination des objectifs prioritaires du service	Chaque responsable de centre de responsabilité doit à la réception de la lettre de cadrage doit analyser les objectifs généraux de la société pour en sortir des objectifs spécifiques par direction, service, projet ou mission qui soient mesurables, réalistes et faisables dans les temps impartis	Prochain processus budgétaire	Chaque responsable de centre
	15-Mauvaise détermination des activités permettant d'atteindre chaque objectif	Les activités ou actions à mener en vue d'atteindre des objectifs spécifiques doivent être listées, quantifiées, chiffrées, inscrites dans un calendrier	Prochain processus budgétaire	Chaque responsable de centre
	16-Mauvaise détermination des moyens nécessaires pour la conduite de	Les actions ou activités après avoir été quantifiées et chiffrées doivent être assortis des moyens adéquats qui permettront de bien les réaliser	Prochain processus budgétaire	Chaque responsable de centre
	17-Mauvais choix des unités de mesures des résultats	Les activités ou actions doivent être attribuées à des employés pour leur exécution et être associées à des	Prochain processus budgétaire	Chaque responsable de centre
	18-Inadéquation entre les budgets opérationnels et le volume des activités	En fonction du volume des activités à mener pour atteindre les objectifs fixés, préparer en conséquence les budgets opérationnels pour qu'ils répondent aux exigences à venir	Prochain processus budgétaire	Chaque responsable de centre
Confection des budgets opérationnels	19-Mauvais choix chronologiques entre le montage des budgets	Le montage des budgets répond à une hiérarchie bien définie. Le contrôleur de gestion devra former les utilisateurs à ces différents	Prochain processus budgétaire	Chaque responsable de centre
	20-Inadéquation entre le budget et les investissements technologiques au vu des niveaux de	En fonction du niveau de qualité projeté à atteindre, faire un budget des investissements en harmonie avec les attentes.	Prochain processus budgétaire	Chaque responsable de centre
Confection du budget des investissements	21-Inadéquation entre le budget et les investissements de production au vu du niveau de chiffre d'affaires attendu	En se fondant sur l'atteinte de chiffre d'affaires souhaité, prévoir les investissements conséquents pour ne pas être en déphasage avec les attentes	Prochain processus budgétaire	Chaque responsable de centre
	22-Mauvaise évaluation des charges discrétionnaires du fait de la non fiabilité de la comptabilité analytique	Le système de traitement informatique de la comptabilité doit être paramétré de telle manière que lors de la saisie des données comptables, les informations suivantes soient renseignées : -le compte de débit	Court terme	DFC CG

		-le code analytique d'imputation budgétaire, -le libellé de la transaction, -la référence des pièces à saisir. C'est sur la base de toutes ces		
Confection du budget des charges	23 -Erreurs dans le budget de trésorerie	Les éléments nécessaires pour élaborer le budget de trésorerie de l'année en cours sont:	Prochain processus budgétaire	DFC CG
Confection des Etats Financiers Prévisionnels	24 -Incohérence du budget de trésorerie	-le bilan de l'année précédente; -tous les budgets de l'année en cours;	Prochain processus budgétaire	DFC GC
	25 -Mauvaise agrégation des autres budgets	Il est souhaitable d'utiliser des classeurs Excel pour plus de marge de manœuvre dans la consolidation des différents budgets. Lors de l'agrégation, le contrôleur de gestion sera plus à l'aise et réduira les risques de mauvaises	Prochain processus budgétaire	DFC CG
	26 -Erreurs dans le compte de résultat prévisionnel	Le compte de résultat prévisionnel doit découler de la consolidation des éléments suivants : -le budget des investissements -le budget des ventes (estimer les encaissements) -le budget de production et/ou des achats (estimer les décaissements)	Prochain processus budgétaire	DFC CG

Source : nous-mêmes

Tableau 41: recommandations relatives à la consolidation des budgets

Tâches	Description du risque	Recommandations	Délai	Responsable
Transmission de tous les budgets au contrôleur de gestion	27 -Retard lors de certaines transmissions	En fonction du calendrier budgétaire qui sera validé, des délais seront fixés à tous les responsables pour transmettre leur	Prochain processus budgétaire	Chaque responsable de centre
	28 -Non transmission de certains budgets	Des mécanismes de suivi devront être mis en place pour s'assurer que tous les budgets ont été transmis et des dates de relance devront être instituées de sorte à rappeler à tous	Prochain processus budgétaire	CG
	29 -Transmission de fichiers erronés	Le contrôleur de gestion devra veiller à ce que les fichiers à lui transmis par tous sont bien ceux demandés	Prochain processus budgétaire	CG

Vérification des budgets	30 La non couverture totale des dépenses et coûts d'exploitation par les recettes et	Une note interne signée par le Directeur pour la consolidation des budgets des départements est	Prochain processus budgétaire	CG
	produits d'exploitation	; à la réception de cette note interne, les actions suivantes doivent être menées		
	31 La non-conformité des résultats prévisionnels avec les objectifs annuels définis par le Comité de direction ;	-La vérification de la couverture totale des dépenses et coûts d'exploitation par les recettes et produits d'exploitation projetés au cours de l'exercice ;	Prochain processus budgétaire	CG
	32 -La non-conformité des chiffres calculés avec les directives	-La réduction des dépenses et coûts d'exploitation jugés indispensables et l'augmentation des recettes et produits d'exploitation jugés insuffisants pour optimiser les résultats de l'exploitation -La vérification des résultats prévisionnels d'exploitation pour en constater la conformité avec les objectifs annuels -Le cas échéant, préparer une note explicative détaillée sur les cas de	Prochain processus budgétaire	CG
Agrégation des budgets	33 -Omission lors de l'intégration de certains budgets	Le contrôleur de gestion doit veiller à ce que toutes les données qui lui ont été transmises par les autres services soient effectivement	Prochain processus budgétaire	CG
	34 -Formats des budgets non adaptés à une agrégation aisée	Travailler avec des formats de documents de collecte facilement	Prochain processus	CG
	35 -Retard dans l'agrégation de tous les budgets	Selon le calendrier qui sert de boussole, le contrôleur de gestion doit travailler avec célérité pour mettre à la disposition des	Prochain processus budgétaire	CG

Source : nous-mêmes

Tableau 42: recommandations relatives à la discussion budgétaire

Tâches	Description du	Recommandations	Délai	Responsable
Comparaison du budget des Directions Opérationnelles avec les objectifs de la Direction Générale	36 -Insuffisance d'informations pour l'élaboration des budgets des	Les projets de budgets agrégés de chaque société sont transmis au Responsable du Service Audit et Contrôle de gestion qui se charge de les centraliser en vue de l'arbitrage budgétaire. Pendant l'arbitrage, les points suivants sont à vérifier :	Prochain processus budgétaire	CG
	37 -Manque de repères pour la fixation des prix de		Prochain processus budgétaire	CG

Itérations, arbitrages de la Direction Générale et approbation des budgets	38-Non-conformité entre les objectifs annuels et le budget <i>par service/direction</i>	-l'opportunité des dépenses programmées -la conformité entre les objectifs annuels et le budget de chaque direction	Prochain processus budgétaire	CG
	39-Dépenses programmées		Prochain processus	CG
	40-Insuffisance des produits	-la couverture des dépenses par les recettes	Prochain processus	CG
	41-Non couverture des dépenses par les	-la couverture totale des charges par les produits	Prochain processus	CG
	42-Non couverture totale des charges	-la synergie entre tous les budgets avant consolidation	Prochain processus	CG
	43-Manque de synergie entre les	En relation avec le DFC, le RSACG finalise le budget prévisionnel définitif de chaque département sous le format du compte d'exploitation.	Prochain processus	CG
	44-Non transmission des budgets au PDG pour approbation	Enfin le Président Directeur Général consigne une session de	Prochain processus budgétaire	CG

Source : nous-mêmes

Tableau 43: recommandations relatives à la confection du support final

Tâches	Description du	Recommandations	Délai	Responsable
Réalisation du support par le contrôleur de gestion	45-Omission de certaines données	Le contrôleur de gestion doit veiller à ce que toutes les données qui lui ont été transmises par les autres services soient effectivement intégrées à la version finale	Prochain processus budgétaire	CG
	46-Lenteur dans la confection du document	Selon le calendrier qui sert de boussole, le contrôleur de gestion doit travailler avec célérité pour mettre à la disposition des « clients » les dernières versions du	Prochain processus budgétaire	CG
	47-Incompétence du contrôleur de gestion	La compétence du CG ne doit nullement être mise en doute pour ne pas perturber le travail. Il faut donc s'attacher les	Prochain processus budgétaire	CG
	48-Document difficilement exploitable	Le document qui sera confectionné doit être facilement compris et exploitable par les « clients ». ce qui nous ramène au choix d'un bon document de collecte des	Prochain processus budgétaire	CG
Diffusion du	49-Retard dans l'acheminement des versions finales aux utilisateurs	Lorsque les budgets ont fini d'être achevés par le contrôleur de gestion, ils sont transmis selon le calendrier défini à	Prochain processus budgétaire	CG

support aux personnes concernées	50 -Non diffusion du support aux personnes	tous les responsables de centre de responsabilité. Ces derniers accusent effectivement réception du support pour engager véritablement l'utilisation des	Prochain processus budgétaire	CG
----------------------------------	---	--	-------------------------------	----

Source : nous-mêmes

Tableau 44: recommandations relatives à la périodisation des budgets

Tâches	Description du	Recommandations	Délai	Responsable
Sélection d'une périodicité du découpage budgétaire (mensuel, trimestriel...).	51 -Aucune période de découpage retenue ;	Des périodes de revue devront obligatoirement être intégrées pendant l'élaboration du budget. Ces différentes périodes seront appréciées en comité de budget pour être consensuel.	Prochain exercice budgétaire	CG
	52 -Inadéquation entre la période retenue et celle de la communication financière.	Les périodes qui seront retenues devront être en harmonie avec les dates conventionnellement définies pour la communication financière établie de sorte à être cohérent lors	Prochain exercice budgétaire	CG

Source : nous-mêmes

Tableau 45: recommandations relatives à l'actualisation des budgets

Tâches	Description du	Recommandations	Délai	Responsable
Réajustement des budgets	53 -Mauvaises actualisations des budgets ;	Les modifications de budgets doivent tenir compte nécessairement de l'atteinte des objectifs annuels et des actions à réaliser pour y parvenir et les balances analytiques doivent prendre en compte toutes les charges, investissements et produits de la	Prochain exercice budgétaire	CG
	54 -Non actualisation des budgets ;	La mise à jour budgétaire doit être initiée par les chefs de services ou directeurs de départements. Cette initiative doit être consécutive à l'examen qui est fait de la balance analytique reçue de la	Prochain exercice budgétaire	CG
	55 -Actualisations non approuvées par la Direction Générale ;	Les décisions de gestion prises au terme de chaque séance de revue budgétaire doivent se faire avec l'aval du DG avant d'être communiquées aux personnes concernées.	Prochain exercice budgétaire	CG

	56-Actualisations non approuvées par tous les « clients »	La prise en compte des modifications budgétaires doit être approuvée en conformité avec les objectifs annuels des services et directions concernés.	Prochain exercice budgétaire	CG
--	---	---	------------------------------	----

Source : nous-mêmes

Conclusion

Ce chapitre nous a permis d'identifier les risques opérationnels relatifs au processus de Gestion Budgétaire à la SNDI. Cette identification a été faite à partir d'un découpage du processus en tâches et a permis par la suite d'évaluer la probabilité d'occurrence et l'impact de ces risques. Il nous a également permis de d'apprécier l'adéquation et l'efficacité et enfin la qualité du dispositif de maîtrise mis en place par La SNDI pour faire face à ces risques en vue de formuler des recommandations pertinentes.

Conclusion de la deuxième partie

Dans cette partie, nous avons présenté de manière globale la SNDI et plus précisément son processus de Gestion Budgétaire. En fonction des interviews réalisées et des études menées, nous sommes arrivés à la conclusion que plusieurs insuffisances existaient au sein de ce processus. Sur la base de ces différentes insuffisances, nous avons fait ressortir les risques qui pourraient compromettre l'efficacité de la SNDI et nous avons évalué le contrôle interne permettant d'y faire face. Ce contrôle bien qu'étant inexistant nous a permis de recadrer les choses et de formuler des recommandations qui permettront à la SNDI d'avoir une plateforme de progrès. Nous comptons sur la bonne compréhension des uns et des autres pour adopter ce rapport de recommandations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Au début de nos travaux, nous nous sommes posé la question de savoir : « quels sont les dysfonctionnements qui peuvent mettre à mal la performance du Système de Gestion Budgétaire de la SNDI ? ».

Tout au long du développement de nos travaux, notre approche a été d'aller chercher les meilleures pratiques en matière de Gestion Budgétaire par des revues littéraires très diverses. Cette démarche nous a permis d'aboutir à l'atteinte de notre objectif qui est « évaluer l'efficacité organisationnelle du Système de Gestion Budgétaire de la SNDI et proposer des moyens pour l'améliorer ».

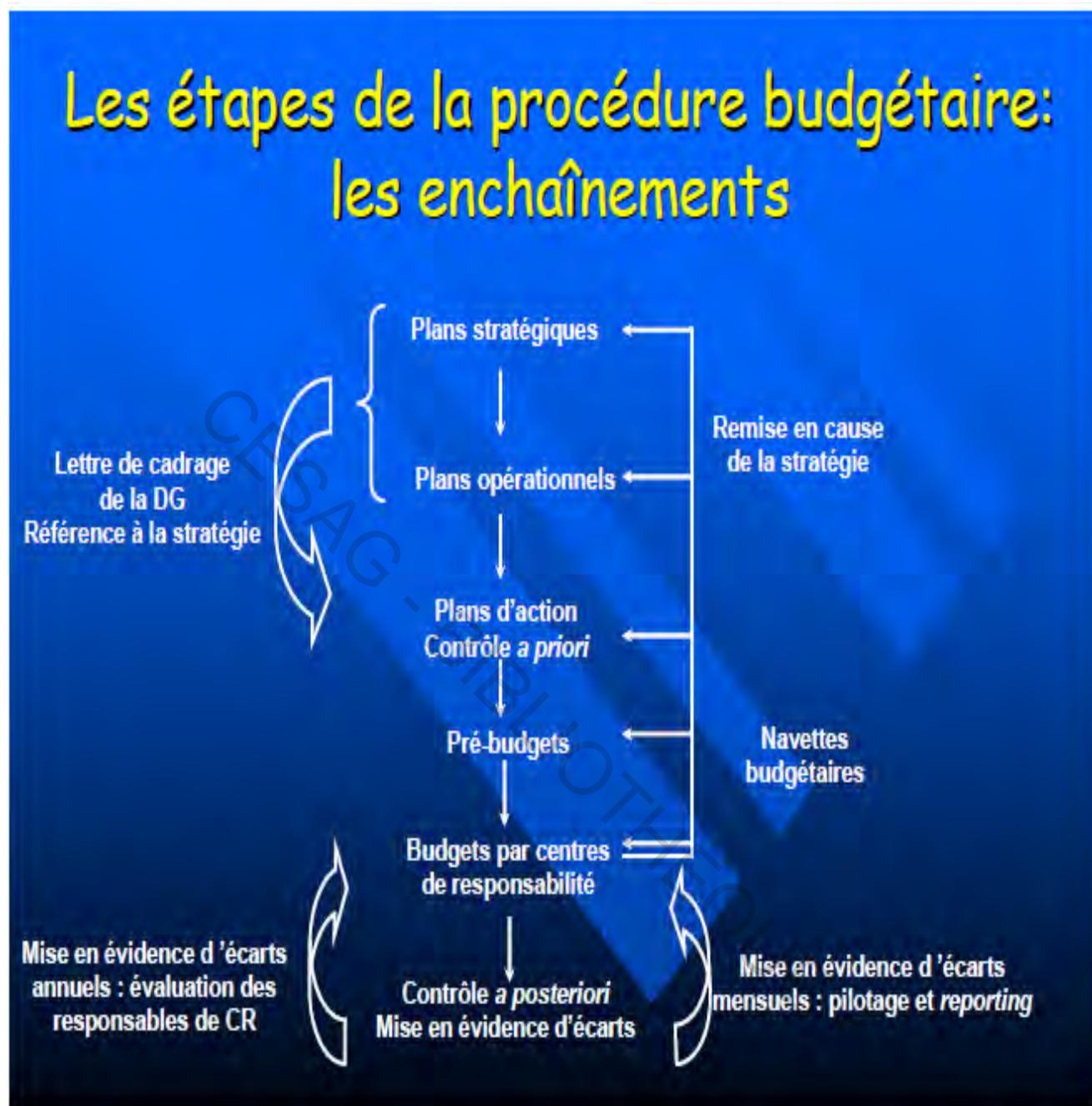
En effet, La gestion budgétaire qui fait partie d'un système plus large de gestion prévisionnelle, en plus du plan stratégique qui est généralement sur 3 à 5 ans ; et le plan opérationnel qui est autour de 2 ans, est un outil indispensable de management moderne. Son diagnostic pour en déceler ses faiblesses et y apporter nos solutions nous paraissait une gageure d'autant plus que la tâche ne s'annonçait pas du tout aisée à cause du statut d'administration publique de la SNDI.

A la fin de nos travaux, nous sommes en mesure de nous prononcer sur l'atteinte de nos différents objectifs qui sont entre autre : répertorier toutes les anomalies liées au processus de Système de Gestion Budgétaire; évaluer si le dispositif en place à la permet de juguler ces anomalies et le plus important en notre sens était de maîtriser la démarche d'évaluation d'un dispositif de maîtrise de risque pour apporter des corrections.

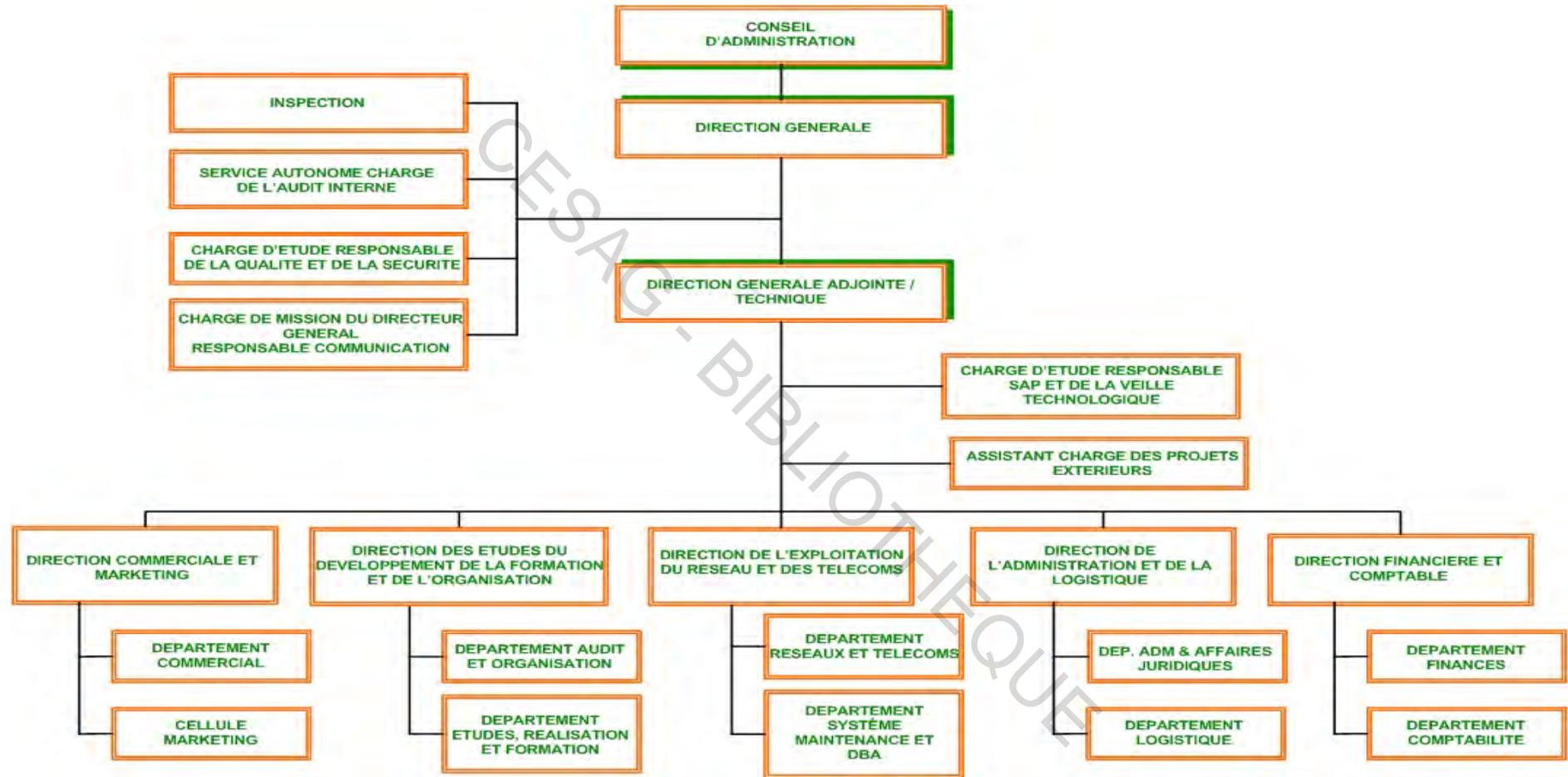
Nous pensons que nous aurons contribué à notre niveau à ce que la SNDI puisse cerner les points de dysfonctionnement qui émaillent son Système de Gestion Budgétaire et en particulier celui des processus et tâches opérationnelles. Ce qui lui permettra le renforcement de son organisation et de ses méthodes de travail pour optimiser le Système de Gestion existant. Même si nous ne serons pas présents lors de la mise en œuvre de ces recommandations, nous partons satisfaits d'avoir participé à ce travail préalable à toute prise de décision postérieure en vue de la refonte du système.

ANNEXES

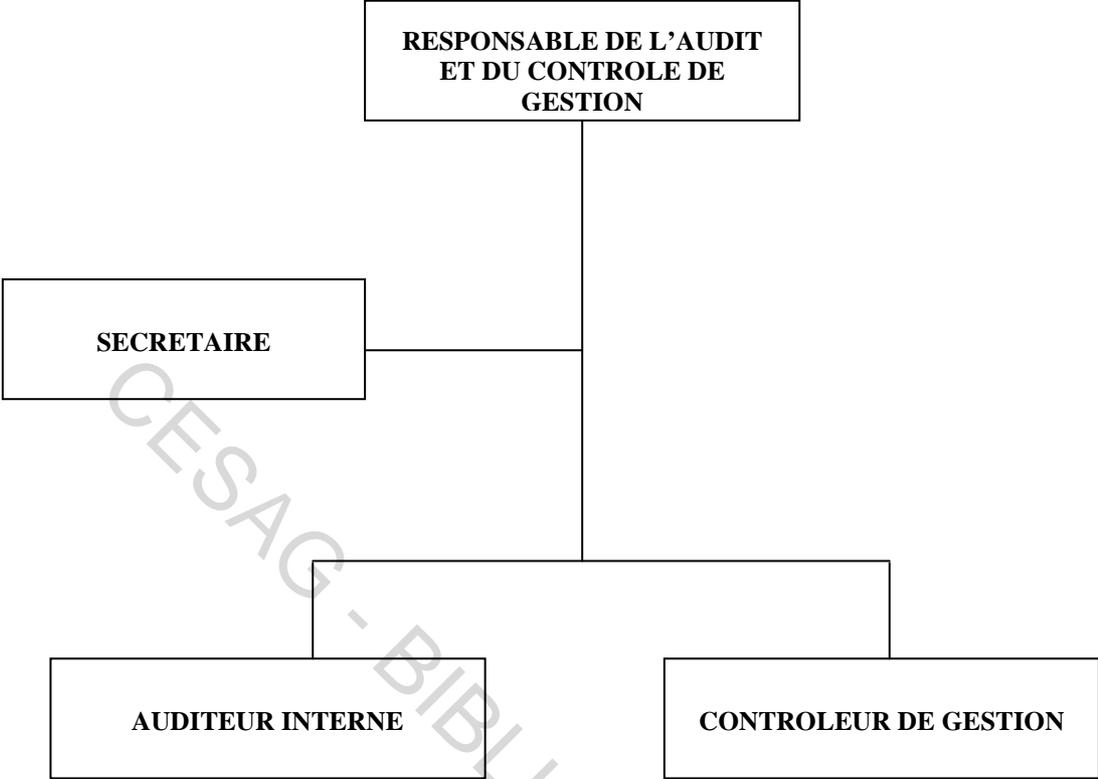
CESAG - BIBLIOTHEQUE



Annexe 2 : Organigramme général de la SNDI



Annexe 3 : Organigramme proposé pour le Service Autonome chargé de l'Audit Interne et du Contrôle de Gestion



Annexe 4 : Différentes fiches de postes proposées pour le personnel du Service Autonome de l'Audit Interne et du Contrôle de Gestion

❖ Fiche de poste propose pour le responsable du service autonome de l'audit interne et du contrôle de gestion

CHEF DU SERVICE AUDIT ET CONTROLE DE GESTION

RAISON D'ETRE

- ❑ Sous la supervision du DG, le titulaire du poste a pour mission d'assurer le contrôle et la sécurité à posteriori de toutes les opérations de la SNDI notamment :
 - La vérification de la fiabilité et de la conformité des opérations de comptabilité et des états financiers
 - L'évaluation du contrôle interne, des procédures, et du plan d'organisation
 - Le contrôle du suivi ou de l'application des politiques et procédures définies
 - La contribution à la réflexion prospective et stratégique
 - La conception et la mise en place du système de pilotage
 - L'élaboration et le suivi des budgets
 - La réalisation des analyses de gestion
 - L'animation du système de pilotage

POSITION HIERARCHIQUE

- ❑ Supérieur hiérarchique (N+1) : DG
- ❑ Subordonnés (N-1) : Assistant Auditeur, Assistant Contrôleur de Gestion

ENVIRONNEMENT DU POSTE

- ❑ Une défaillance technique (comptabilité, budget, administration et logistique, etc.) du titulaire de ce poste peut avoir des conséquences négatives sur l'organisation.

ACTIVITES SIGNIFICATIVES DU POSTE

Dans le cadre de sa mission, le titulaire du poste doit :

Activités management

- Participer à la définition de l'organisation de son service, coordonner les activités et contrôler les résultats
- Coordonner les moyens humains et matériels dans le souci d'atteindre les objectifs fixés
- Suivre l'exécution des instructions données et assister ses subordonnés dans leurs fonctions
- Participer à l'évaluation du personnel qu'il encadre et soumettre les sanctions et les formations à engager à l'approbation de sa hiérarchie
- A l'intérieur de son service, veiller au respect de la discipline ainsi que des règlements et procédures administratives
- Analyser les pratiques existantes et suggérer toutes améliorations visant à optimiser l'activité de son service
- Assurer de bonnes communications tant ascendantes que descendantes au sein de son service et informer régulièrement sa hiérarchie

Activités techniques

- Apporter une assistance conseil au DG :
 - ✓ Proposer un programme d'audit complet au DG
 - ✓ Porter à la connaissance du DG, tous les risques susceptibles d'affecter le patrimoine de la SNDI, d'altérer les comptes annuels ou de détruire son image de marque, ensuite proposer des solutions
 - ✓ Effectuer des missions d'audit au sein des services de la SNDI
- Etablir le diagnostic du fonctionnement du système de contrôle interne et assurer la mise en œuvre des procédures de la SNDI
 - ✓ En collaboration avec la direction commerciale et d'exploitation, rédiger les procédures
 - ✓ Après accord du DG, participer directement à la mise en place des procédures
- Assurer la diffusion du manuel de procédure

- Veiller régulièrement au bon fonctionnement des procédures
 - ✓ Organiser des missions d'évaluation du contrôle interne au sein de la SNDI
 - ✓ Rédiger des rapports définitifs à la fin des missions
 - Réaliser les travaux de contrôle des comptes et des états financiers ainsi que de contrôle de l'application des procédures comptables
 - Rédiger les rapports de mission adressés au DG assortis de propositions et de recommandations
 - Contrôler le suivi de la mise en œuvre des recommandations de l'Audit interne adoptées par le DG et celles des Contrôleurs Externes (Auditeurs Externes, Commissaires aux comptes)
 - Valider les rapports des commissaires aux comptes et auditeurs externes
 - Procéder à la révision des comptes de façon tournante à la fin de chaque trimestre de l'exercice comptable
 - Planifier la mission des commissaires aux comptes et auditeurs externes
 - Réaliser des travaux spécifiques à la demande des directions et du DG
- Au niveau du système de pilotage**
- Définir les indicateurs clés et ratios permettant de suivre les activités et les performances
 - Mettre en place et en liaison avec les directeurs et le DG, un tableau de bord de gestion
 - Calculer les écarts entre prévisions et réalisations et proposer des mesures correctives
 - Rédiger les rapports d'analyse de gestion

EXPERIENCE PROFESSIONNELLE :

- Au moins 5 à 10 années d'expérience professionnelle, comme auditeur dans un cabinet ou une entreprise ou comme contrôleur de gestion.

NIVEAU DE FORMATION

- Maîtrise en sciences de gestion, DESS en audit, contrôle de gestion, Ecole Supérieure de Commerce option finance, DESCF, DESCOGEF ou tout diplôme équivalent.

EXIGENCES PARTICULIERES

- Esprit d'initiative et d'analyse, courtoisie, discrétion, grandes capacités d'écoute et de synthèse, rigueur, très bonne capacité d'organisation
- Excellent contact relationnel

INDICATEUR DE PERFORMANCE

- Qualité et opérationnalité du manuel de procédures de SNDI
- Qualité et pertinence des critiques et des propositions d'amélioration
- Délai de réalisation des missions de contrôle de gestion et d'audit
- Délai d'élaboration des budgets
- Qualité des rapports d'audit et de contrôle
- Degré de respect des procédures administratives
- Qualité et pertinence des indicateurs de gestion et des propositions
- Délai de réaction et proposition des mesures correctives
- Sa performance est directement appréciée par le DG

RELATIONS FONCTIONNELLES INTERNES

- Avec tous les services et directions de SNDI

RELATIONS FONCTIONNELLES EXTERNES

- Avec les commissaires aux comptes, les auditeurs externes, les fournisseurs, les banques, tous les tiers ayant une relation contractuelle avec la société

❖ **Fiche de poste propose pour l'adjoint au responsable du service autonome de l'audit interne et du contrôle de gestion charge de l'audit interne**

ASSISTANT AUDITEUR INTERNE

RAISON D'ETRE

- Sous la supervision étroite du responsable du service Audit et Contrôle, le titulaire de ce poste a pour mission de conduire les travaux définis visant :
 - la vérification de la fiabilité et de la conformité des opérations comptables, de trésorerie, d'approvisionnement
 - la rédaction et la mise à jour des procédures opérationnelles de la SNDI
 - le contrôle du respect des procédures en vigueur au sein de la SNDI

POSITION HIERARCHIQUE

- Supérieur hiérarchique (N+1)** : Responsable du service Audit et Contrôle
- Subordonnés (N-1)** : Néant

ENVIRONNEMENT DU POSTE

- Il n'existe pas de risques particuliers dans l'environnement de ce poste.

ACTIVITES SIGNIFICATIVES DU POSTE

Dans le cadre de sa mission, le titulaire du poste doit :

Au niveau des procédures Administratives, Financières et Comptables

- Effectuer l'évaluation et la validation des procédures
- Participer aux séances de discussion des constats avec les directions et les employés concernés
- Participer aux séances de présentation des conclusions avec les directions d'exploitation
- Assurer la mise en place du manuel de procédure de la SNDI
 - ✓ Le contrôle du suivi des procédures
 - ✓ La mise à jour permanente des procédures
 - ✓ La formation du personnel à la mise en œuvre des procédures
- Rédiger les rapports de mission et les procès-verbaux des réunions d'audit interne
- Assurer le secrétariat du comité d'Audit et Contrôle

Au niveau des contrôles

- Rédiger les programmes détaillés de contrôle
- Elaborer les plannings d'intervention approuvés par le responsable du service Audit interne
- Réaliser les travaux de contrôle des comptes, des états financiers et des opérations de trésorerie, de stocks, etc.
- Rédiger les rapports de mission adressés aux Directeurs d'exploitation et au DG assortis de recommandations
- Contrôler le suivi de la mise en œuvre des recommandations de l'Audit interne adoptées par la hiérarchie et celles des Auditeurs Externes et Commissaires aux comptes
- Valider les rapports des commissaires aux comptes et auditeurs externes

EXPERIENCE PROFESSIONNELLE

- Trois (3) années d'expérience professionnelle, au minimum, comme auditeur senior dans un cabinet d'audit ou Auditeur interne dans une entreprise

NIVEAU DE FORMATION

- Diplôme supérieure d'Etudes en Comptabilité ou audit (BAC+4) ou équivalent

EXIGENCES PARTICULIERES

- Esprit d'initiative et d'analyse, courtoisie, discrétion, grande capacité d'analyse, de synthèse, rigueur
- Excellent contact relationnel

INDICATEUR DE PERFORMANCE

- Qualité et opérationnalité du manuel de procédure de la SNDI
- Délai de réalisation des missions d'audit
- Qualité des rapports d'audit et des procès-verbaux
- Sa performance est directement appréciée par le responsable du service audit

RELATIONS FONCTIONNELLES INTERNES

- Avec tous les Directions et services de la SNDI

RELATIONS FONCTIONNELLES EXTERNES

- Avec les commissaires aux comptes, les auditeurs externes et les fournisseurs (demandes d'informations complémentaires)

❖ **Fiche de poste propose pour l'adjoint au responsable du service autonome de l'audit interne et du contrôle de gestion charge du contrôle de gestion**

ASSISTANT CONTROLEUR DE GESTION

RAISON D'ETRE

- Sous la supervision étroite du Responsable du Service Audit et Contrôle de Gestion, le titulaire du poste a pour mission :
 - ✓ La réalisation des analyses de gestion
 - ✓ L'animation du système de pilotage

POSITION HIERARCHIQUE

- Supérieur hiérarchique (N+1)** : Service Audit et Contrôle de Gestion
- Subordonnés (N-1)** : Néant

ENVIRONNEMENT DU POSTE

- Il n'existe pas de risques particuliers dans l'environnement de ce poste

ACTIVITES SIGNIFICATIVES DU POSTE

Dans le cadre de sa mission, le titulaire du poste doit :

- Définir les indicateurs clés et ratios permettant de suivre les activités et les performances
- Mettre en place en liaison avec les directeurs et son supérieur hiérarchique des tableaux de bord de gestion pour chaque personnel clé de la SNDI
- Suivre l'édition des tableaux de bord de gestion pour l'évaluation périodiques des performances
- Calculer les écarts entre prévisions et réalisations et proposer des mesures correctives
- Rédiger les rapports d'analyse de gestion

EXPERIENCE PROFESSIONNELLE

- 3 à 5 années d'expérience professionnelle dont 2 au poste d'assistant en contrôle de gestion dans une entreprise.

NIVEAU DE FORMATION

- BAC + 4 en gestion ou diplôme équivalent

EXIGENCES PARTICULIERES

- Esprit d'initiative et d'analyse, courtoisie, discrétion, grandes capacité d'analyse, de synthèse, rigueur
- Excellent contact relationnel

Annexe 5 : Grille de séparation des tâches

Services Tâches	Contrôle de gestion	Direction Générale	Direction Opérationnelles	Non réalisé
1. Préparation des règles de gestion				X
2. Diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie		X		
3. Construction du budget par les directions opérationnelles			X	
4. Consolidation des budgets	X			
5. Discussion et approbation				X
6. Finalisation du support de référence	X			
7. Périodisation				X
8. Actualisation				X

Annexe 6 : Guide d'interview

DIAGNOSTIC DE SYSTEME DE GESTION ET EVALUATION DE CONTROLE INTERNE

Guide d'interview – modes opératoires spécifiques

N°	Questions d'évaluation
1	Pouvez-vous vous présenter s'il vous plaît ?
2	Quel est exactement la dénomination de votre poste dans la structure ?
3	Pourrions-nous avoir votre contact téléphonique ?
4	Qui est votre supérieur hiérarchique ?
5	Combien de personnes travaillent sous votre supervision ?
6	Quels sont les personnes qui travaillent directement sous votre supervision ?
7	Depuis combien de temps exercez-vous cette fonction ?
8	Pouvez-vous nous dire quelle est votre formation de base ?
9	Y-a-t-il une note de service pour votre nomination ?
10	Quelles sont les principales responsabilités liées à votre fonction ?
11	Avez-vous reçu une fiche de description de poste ?
12	Pouvez-vous nous décrire les tâches que vous accomplissez relativement à chacune de vos responsabilités ?
13	Quels sont les personnes de qui vous recevez des données pour accomplir les activités liées à votre fonction ?
14	Pouvez-vous nous lister les données ou documents que vous recevez de chaque personne ou service ?
15	Quels sont les documents que vous produisez à la suite de l'accomplissement de vos travaux ?
16	Qui sont les destinataires des résultats de vos travaux ?
17	Quelles sont les périodicités de transmission des résultats de vos travaux aux différents destinataires ?
18	Avez-vous bénéficié de vos formations au cours des 3 dernières années ?
19	Pouvez-vous nous lister les formations que vous avez reçues et nous dire en quoi elles ont été utiles ?
20	Vos collaborateurs ont-ils reçu des formations au cours des 3 dernières années ?
21	Comment ces formations pour vos collaborateurs ont-elles été identifiées ?
22	Quels changements avez-vous noté dans le travail de vos collaborateurs du fait de ces formations ?

Annexe 7 : Questionnaires de Contrôle Interne relatif au processus de GB de la SNDI

Questionnaire de Contrôle Interne	Processus de Gestion Budgétaire			Folio
	Préparation des règles de gestion			
Objectif du contrôle : s'assurer que les règles de gestion sont mises à jour et diffusées à l'ensemble des acteurs concernés				
Questions	Réponses			Observations
	Oui	Non	N/A	
1) Existe-t-il des termes clairs et conventionnels utilisés et reconnus par tous les acteurs ?		X		
2) Les termes en question qui constituent les règles de gestion ont-ils été élaborés par le Contrôleur de gestion ?		X		
3) Les règles de gestion sont-elles confinées de manière formelle dans un document ?		X		
4) Les règles de gestion sont-elles diffusées à l'ensemble des acteurs de la gestion budgétaire ?		X		
5) Par rapport à l'année budgétaire précédente, ces règles ont-t-elles été mises à jour ?		X		
6) Avez-vous jamais entendu parler de règles de gestion en matière de processus budgétaire ?		X		

Questionnaire de Contrôle Interne	Processus de Gestion Budgétaire			Folio
	Diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie			
Objectif du contrôle : s'assurer que toutes les instructions sont diffusées dans le temps et à tous les acteurs concernés				
Questions	Réponses			Observations
	Oui	Non	N/A	
7) Existe-t-il une lettre de cadrage budgétaire ?		X		Il y a une réunion d'information sur la GB qui oriente tous les acteurs
8) La lettre de cadrage rappelle-t-elle toutes les attentes de la Direction Générale ?		X		Pendant la réunion d'information, certaines attentes sont levées mais dans l'ensemble les choses importantes ne sont pas abordées
9) Les différentes attentes sont-elles différenciées en fonction des divisions ?		X		
10) La base de déclinaison des objectifs est-elle confirmée ?		X		
11) Existe-t-il un pré budget?		X		
12) Le calendrier budgétaire est-il communiqué ?		X		Pas de calendrier type diffusé mais les dates butoirs sont exprimées de façon éparse à chacun des acteurs
13) Le modèle de budget à respecter est-il diffusé ?		X		Concrètement, il n'existe pas de modèle type imposé à chacun des acteurs
14) Existe-t-il un plan stratégique ?	X			Nous n'avons pas pu avoir copie du plan stratégique
15) Les budgets des départements découlent-ils des plans d'actions ?	X			Nous n'avons pas pu avoir copie de ces différents plans d'action
16) Les différents responsables sont-ils formés à l'utilisation des documents de collecte d'informations budgétaires		X		
17) Existe-t-il un manuel d'utilisation et les procédures pour aider les responsables à		X		

produire et à fournir les réponses demandées ?				
18) Le processus d'élaboration du budget implique-t-il La Direction Générale ?	X			La Direction générale est impliquée mais elle n'assume pas son rôle
19) Le processus d'élaboration du budget implique-t-il le contrôleur de gestion ?	X			Le contrôleur de gestion est bel et bien impliqué mais c'est le directeur financier qui est le dépositaire du processus budgétaire
20) Le processus d'élaboration du budget implique-t-il les responsables de service ?	X			

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Questionnaire de Contrôle Interne	Processus de Gestion Budgétaire			Folio
	Construction du budget par les directions opérationnelles			
Objectif du contrôle : s'assurer que toutes les directions opérationnelles prennent en compte dans leurs budgets tous les éléments à budgétiser				
Questions	Réponses			Observations
	Oui	Non	N/A	
21) Les documents de collecte d'informations budgétaires sont-ils dirigés vers les unités dans des délais bien définis ?	X			
22) Les chefs de service associent ils les membres de leur équipe de travail à la production des réponses demandées ?		X		
23) Les chefs de service associent ils le personnel de leur unité administrative à la rédaction des réponses demandées ?		X		
24) Les chefs de service consultent- ils la direction de l'organisation avant la production des réponses demandées ?		X		
25) Les chefs de service consultent- ils leurs collègues avant la production des réponses demandées ?		X		
26) Le budget annuel tient- il compte des effets financiers de l'évaluation annuelle du staff ?		X		
27) Le budget annuel tient- il compte des effets financiers de l'ancienneté du personnel ?		X		
28) Le budget annuel tient il compte de la valorisation du plan de formation du personnel ?	X			
29) Les provisions pour congés et gratifications sont- elles prises en compte dans le budget annuel ?	X			
30) Les indemnités de licenciement sont- elles provisionnées en comptabilité ?	X			
31) Le budget des revenus annuels est-il utilisé pour ajuster le budget des charges annuelles ?		X		
32) Existe t- il une procédure écrite d'élaboration du budget des revenus de		X		

la société ?				
33) Les éléments du budget des revenus sont- ils fondés sur des estimations probables ?	X			
34) Un budget de trésorerie est- il élaboré au sein de la société ?	X			
35) Le budget de trésorerie tient- il compte de la planification des dépenses		X		
36) La planification des dépenses tient- elle compte des délais de paiement des dettes		X		
37) Le budget de trésorerie tient- il compte de la planification des encaissements		X		
38) La planification des encaissements tient- elle compte des délais de règlement des créances		X		
39) Existe-t-il un plan d'investissement à moyen terme ?		X		
40)				
41)				

Questionnaire de Contrôle Interne	Processus de Gestion Budgétaire			Folio
	Consolidation des budgets			
Objectif du contrôle : s'assurer que tous les budgets sont récupérés et agrégés				
Questions	Réponses			Observations
	Oui	Non	N/A	
42) Tous les budgets de toutes les directions opérationnelles sont- ils transmis au contrôleur de gestion ?	X			
43) La périodicité de transmission est- elle définie et respectée ?		X		
44) Procède-t-on à une analyse des documents de collecte d'informations budgétaires récupérées ?	X			
45) Procède-t-on à une consolidation des budgets ?	X			
46) Existe t- il une remontée et des discussions tout au long de la ligne hiérarchique ?		X		
47) Vérifie t- on les résultats prévisionnels d'exploitation de chaque direction pour en constater la conformité avec les objectifs annuels définis par le Comité de direction ?		X		
48) Vérifie t- on la couverture totale des dépenses et coûts d'exploitation par les recettes et produits d'exploitation projetés au cours de l'exercice ?		X		
49) S'assure t- on que les chiffres sont calculés conformément aux directives ?		X		
50) Les modifications apportées sont- elles communiquées à tous les acteurs concernés ?		X		

Questionnaire de Contrôle Interne	Processus de Gestion Budgétaire			Folio
	Discussion et approbation			
Objectif du contrôle : s'assurer que les budgets de toutes les directions opérationnelles sont en adéquation avec les plans d'action définis au niveau supérieur				
Questions	Réponses			Observations
	Oui	Non	N/A	
51) Existe-t-il un comité de budget ?		X		
52) Existe t- il un arbitrage budgétaire		X		
53) Le comité de budget joue-t-il son rôle en matière d'arbitrage ?		X		
54) Vérifie t- on la conformité entre les objectifs annuels et le budget par service/direction ?		X		
55) Vérifie t- on la pertinence de chaque dépense programmée ?		X		
56) Vérifie t- on la suffisance de chaque produit d'exploitation ?		X		
57) S'assurer t- on que les recettes couvrent l'ensemble des dépenses ?		X		
58) S'assure t- on de la couverture totale des charges par les produits ?		X		
59) En tenant compte des budgets des autres directions, applique t- on les mesures de synergie ?		X		
60) Modifie-t-on les budgets par les Directions d'Exploitation du fait des synergies constatées ?		X		
61) Agrège t- on les budgets revus des services et directions pour obtenir un budget consolidé ?		X		
62) Transmet t- on les budgets au PDG pour approbation ?		X		
63) Les directeurs présents ont-ils la latitude de défendre leurs budgets ?		X		
64)				

Questionnaire de Contrôle Interne	Processus de Gestion Budgétaire			Folio
	Finalisation du support de référence et périodisation			
Objectif du contrôle : s'assurer que le contrôleur de gestion a joué son rôle tout au long du processus et que le document final est bien ficelé				
Questions	Réponses			Observations
	Oui	Non	N/A	
65) Les formulaires à mettre en place ont-ils été définies par le contrôleur de gestion?	X			Le Directeur financier élabore et diffuse les documents de collecte d'information budgétaire
66) Les règles de diffusion de l'information ont-elles été définies par le contrôleur de gestion		X		
67) Le calendrier de la procédure budgétaire a t- il été défini par le contrôleur de gestion ?		X		
68) Le manuel des procédures budgétaire a t- il été rédigé par le contrôleur de gestion ?		X		
69) Le contrôleur de gestion s'assure t- il de l'existence d'une réserve budgétaire ?		X		
70) Le contrôleur de gestion vérifie t- il que les objectifs et les hypothèses sont réalistes ?		X		
71) Le document finalisé par le contrôleur de gestion est-il diffusé à toutes les parties prenantes ?	X			Le document final est envoyé à chaque responsable de service par le Directeur Financier

Questionnaire de Contrôle Interne	Processus de Gestion Budgétaire			Folio
	Planification Stratégique			
Objectif du contrôle : s'assurer que les règles en matière de planification à long terme sont respectées				
Questions	Réponses			Observations
	Oui	Non	N/A	
72) La société dispose-t-elle d'un plan stratégique à long terme (PSLT) ?		X		
73) Le PSLT a-t- il été mis à jour à mi-parcours et disséminé au sein de la société ?		X		
74) Toutes les unités de l'organisation ont-elles contribué à l'élaboration du PSLT ?		X		
75) Le PSLT a-t-il été précédé d'une analyse des forces, faiblesses, opportunités et menaces ?		X		
76) L'analyse SWOT réalisée a-t-elle été prise en compte dans le choix des axes stratégiques ?		X		
77) L'analyse SWOT a-t-elle influencée le cadre organique en vigueur au sein de la société ?		X		
78) L'analyse SWOT a-t-elle suscité la mise à jour des procédures opérationnelles ?		X		
79) Le PSLT est-il décliné en Plan Opérationnel Annuel (POA) pour la société ?		X		
80) Le PSLT est-il décliné en Plan Individuel Opérationnel (PIO) pour chaque employé ?		X		
81) La mise en œuvre du PIO est-elle suivie et le PIO mis à jour au moins une fois par an ?		X		
82) Le POA est-il évalué en fin d'année et mis à jour ?		X		
83) La société dispose-t-elle d'un cadre organique ?		X		
84) Le cadre organique a-t- il fait l'objet d'approbation au sein de la société ?		X		
85) Le cadre organique a-t- il fait l'objet d'une évaluation pour être mis à jour ?		X		
86) Les rôles et responsabilités de chaque unité de la société sont-ils écrits ?		X		
87) Les rôles et responsabilités de chaque unité de la société sont-ils accessibles à tous ?		X		
88) Existe-t-il des cadres formels de communication entre les unités de la société ?		X		
89) Les échanges entre les unités de la société sont-ils formellement documentés ?		X		

90) Les écrits relatifs aux communications entre unités sont-ils suivis ?		X		
91) Existe-t-il une politique de gestion des changements au sein de la société ?		X		
92) Les postes critiques de la société sont-ils identifiés ?		X		
93) L'identification des postes clés a-t-elle été faite formellement		X		
94) Les critères d'identification des postes clés sont-ils documentés ?		X		
95) Les scénarios de remplacement des postes clés sont-ils formellement documentés ?		X		
96) Les successeurs des postes clés sont-ils formés ou orientés pour les tenir prêts ?		X		
97) Les actions de formation et d'orientation ont-elles été identifiées ?		X		
98) La politique de préparation des successeurs est-elle formellement documentée ?		X		
99) Les successeurs sont-ils périodiquement évalués pour vérifier leur niveau ?		X		

Questionnaire de Contrôle Interne	Processus de Gestion Budgétaire			Folio
	Actualisation			
Objectif du contrôle : s'assurer que les budgets sont réajustés pour les mettre en phase avec les événements présents après les contrôles bien menés				
Questions	Réponses			Observations
	Oui	Non	N/A	
100) Existe-t-il un contrôle budgétaire ?				
101) Le contrôle se fait-il à priori ?				
102) Le contrôle se fait-il à postériori ?				
103) Les Etapes du développement et de l'utilisation du contrôle budgétaire sont-elles connues de tous ?		X		
104) Le contrôle est-il périodique ? quelle est la périodicité?		X		
105) Procède-t-on à une analyse des écarts ?		X		
106) Le facteur motivation est-il pris en compte dans l'analyse des écarts budgétaires ?		X		
107) Le budget est-il mis à jour ?		X		
108) Le système de reporting est-il défini dès la mise en place du processus budgétaire ?		X		
109) Utilise-t-on des rapports «flash» pour souligner les domaines problématiques ?		X		
110) Procède-t-on à une analyse des erreurs budgétaires ?		X		
111) Les budgets sont-ils utilisés jusqu'à la fin de la période budgétaire pour évaluer les résultats ?		X		
112) Existe-t-il des contrats de gestion* au sein de la structure ?		X		
113) Dans son rapport sur le contrôle budgétaire, le contrôleur de gestion élabore-t-il des rapports périodiques personnalisés pour permettre à chaque responsable d'avoir, en temps réel, une idée de sa marge de manœuvre disponible ainsi qu'un feedback sur sa performance budgétaire ?		X		
114) Utilise-t-il différentes formes d'approches du contrôle budgétaire ? ex : L'analyse de la marge de manœuvre disponible; L'analyse de la répartition des charges; L'analyses des écarts par postes budgétaires...		X		

BIBLIOGRAPHIES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Ouvrages et Articles

1. Abou el Jouad, Mohamed (2006), *Gestion budgétaire, pivot du contrôle de gestion : manuel de l'étudiant et guide du professionnel*, Casablanca : Editions maghrébines, - 1 vol. 212 pages
2. Agbejule., Saarikoski.L, (2006), **Revue scientifique**: *The effect of cost management knowledge on the relationship between budgetary participation and managerial performance*, The British Accounting Review, 38, 427-440
3. Alison J. Kirby, Stefan Reichelstein, Pradyot K. Sen and Tae-Young Paik (1991), *Participation, Slack, and Budget-Based Performance Evaluation*, Journal of Accounting Research, Vol. 29 N°1 spring 1991, Printed in U.S.A.
4. Benoit Pigé (2011), *reporting et contrôle budgétaire*, 2^{ème} édition, EMS éditions, France, 244 pages
5. Benoît Pigé (2011), *reporting et contrôle budgétaire*, 2^{ème} édition, Editions EMS, 243 pages
6. Berland N. (1999), *L'histoire du contrôle budgétaire en France*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Paris-Dauphine.
7. Berland N. (2000), *Fonctions du contrôle budgétaire et turbulence*, Actes du 21ème congrès de l'AFC, Angers.
8. Berland Nicolas (2001), *Les rôles du contrôle budgétaire: un modèle d'interprétation*, Revue Française de Gestion, n°135, septembre-octobre, p.111-120.
9. Berland Nicolas (2002), " *Comment peut-on gérer sans budget* ", Congrès des IAE, Paris, septembre. Cet article a été sélectionné pour entrer dans les actes du colloque publiés chez Economica
10. Berland Nicolas (2009), *Mesurer et piloter la performance*, e-book pris sur www.management.free.fr, 188 pages.
11. Bernard Frédéric, Gayraud Rémi, Rousseau Laurent (2010), *Contrôle interne : concepts, réglementation, cartographie des risques, guide d'audit de la fraude*,

- méthodologie & mise en place, référentiels...*, 2^{ème} édition, Lavoisier, France, 304 pages
12. Besson P. (2000), *Risques organisationnels et dynamique du contrôle*, in Colasse B. (2000), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica*, p. 1065-1078.
 14. Brian Hock, Lynn Roden, Kevin Hock (2010), *Financial Planning, Performance and Control*, Fifth Edition, CMA, Preparatory Program Part 1, 54 pages
 15. Caroline Selmer (2009), *Construire et défendre son budget*, 2^{ème} édition Dunod France, 245 pages
 16. Charles Horngren, Alnoor Bhimani, Srikant Datar, George Foster (2006), *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*, 3^{ème} édition Pearson Education USA 465 pages
 17. DARS Jean-David (2011), *La gestion des risques en entreprise. Identifier, comprendre, maîtriser*, 2^{ème} édition, éditions Lavoisier, France, 348 pages
 18. Etienne Barbier (1998), *Mieux piloter et mieux utiliser l'audit*, Maxima, 128 pages
 19. Farouk Hémici, Christophe Hénot (2007), *Contrôle de gestion*, Bréal France 176 pages
 20. Geneviève Krebs, Yvon Mougin (2007), *les nouvelles pratiques de l'audit qualité interne*, Afnor, 261 pages
 21. Gilbert de Mareschal (2003), *La cartographie des risques*, 1^{ère} édition, Afnor, France, 50 pages
 22. Hélène Loning (2008), *Contrôle de gestion organisation et mise en œuvre*, 3^{ème} édition Dunod France 301 pages
 23. Hugues Machat (2010), *réaliser le diagnostic d'une organisation*, 3^{ème} édition, Gereso Editions, France, 180 pages
 24. Hugues Marchat (2012), *réaliser un diagnostic organisationnel*, 4^{ème} édition, Gereso ; Edition, 165 pages

25. IFACI, notes professionnelles (2011), Management des Risques, France 61 pages
26. IFACI, Price Waterhouse-Coopers, Landwell (2005), *Le management des risques de l'entreprise*, 1^{ère} édition, éditions d'organisation, France, 338 pages
27. J. Louisot, Sophie Gaultier Gaillard (2007), *Diagnostic des risques*, AFNOR France 203 pages
28. Jack Forget (2005), *Gestion budgétaire*, Editions d'organisation, France, 180 pages
29. Jean Luc Masselin, Henri Pierre Maders (2009), *Contrôle interne des risques*, 2^{ème} édition Eyrolles France, 261 pages
30. Karine Cerrada, Yves De Rongé (2012), *Contrôle de Gestion*, 3^{ème} édition, Pearson, Paris, 288 pages
30. Louvain la Neuve Langevin. P et Naro. G, (2003), *Contrôle et comportements : une revue de la littérature Anglo-saxonne*, Congrès de l'AFC
31. Michel Gervais, Gervais Thenet (1998), *Planification, gestion budgétaire et turbulence*, article de 31 pages tiré du livre *Finance Contrôle et Stratégie*
32. Nicolas Bernard (2002), *le contrôle budgétaire*, 1^{ère} édition, éditions la découverte, France, 128 pages
33. Nils H. Rasmussen, Christopher J. Eichorn, Corey S. Barak, Toby Prince (2003), *Process improvement for effective budgeting and financial reporting*, John Wiley & sons, USA, 299 pages.
34. Nobre T. (2001), Le contrôleur de gestion de la PME, *Revue Comptabilité Contrôle Audit*, tome 7, Vol. 1, p. 107-129.
35. Ouattara Ouakaltion, *Fraternité Matin* N°3484 du 30 Juin 2011
36. Patrick Mongillon, Stéphane Verdoux (2008), *L'entreprise orientée processus*, 2^{ème} édition, Afnor, France, 290 pages
37. Philippe Honorat (2009), *Le budget facile pour les managers : démarche, indicateurs, tableaux de bord*, 2e édition revue et corrigé, Editions d'organisation, France, 227 pages
38. Pierre Longin, Henri Denet (2008), *Construisez votre qualité*, 2^{ème} édition, Dunod, France, 352 pages
39. Rejean Brault, Pierre Giguère (1997), *Comptabilité de gestion*, les presses de l'université Laval Québec 223 pages

40. Robert Obert, Marie Pierre Mairesse (2007), *DSCG4 (Comptabilité et audit (Manuel et applications))*, Dunod, France, 640 pages.
41. Sponem S. (2002), L'explication de la diversité des pratiques budgétaires: une approche contingente, Actes du 23ème congrès de l'AFC, Toulouse, Mai.
42. Trahand D. (1982), Le contrôle de gestion: quel style adopter ? *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre, p. 45-69.
43. Van Der Ghinst P. (1995), Le nouveau contrôle de gestion, ou du contrôle de gestion par l'aval au contrôle de gestion par l'amont, *Echanges*, juillet/août.
44. Van der Stede W.A. (2000), the relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, n°6, p. 609-622.
45. Xavier Bouin, François Xavier (2004), *Les nouveaux visages du contrôle de gestion*, 2^{ème} édition, Dunod, France, 334 pages
46. Xavier Durand, Arnaud Helluy (2009), *Les fondamentaux du contrôle de gestion*, éditions d'organisation, France, 266 pages
47. Yann Métayer, Laurent Hirsch (2007), *premiers pas dans le management des risques*, Afnor, 144 pages
48. Zécri J.L. (2000), *Processus budgétaire : motifs d'insatisfaction*, Actes du 21ème congrès de l'AFC, Angers.

Internet

49. CIVICUS: Alliance Mondiale pour la Participation Citoyenne (2010), *Boîte à outils sur la Budgétisation*, 1^{ère} partie, 31 pages, <http://www.civicus.org>
50. Gleim Publications (2006), *Budgeting*, Unit one, from page 809 to 827, www.gleim.com