

Analyse d'exécution budgétaire dans une entité territoriale décentralisée en RDC : Défis et opportunités d'une enquête menée dans la commune de Goma de 2016 à 2020

SAIDI SHAFI MULOLO

Chercheur et auditeur au programme de Master à l'ISC Goma

Domaine: Sciences économiques et de Gestion

Option: Comptabilité, Contrôle et Audit

ISC-GOMA/ RDC

Résumé : Cet article porte sur une analyse d'exécution budgétaire dans une entité territoriale décentralisée en RDC qui est un processus clé de contrôle de gestion et qui consiste à comparer les prévisions budgétaires avec les réalisations réelles pour évaluer la performance de l'entité, également essayer de comprendre les écarts (favorables ou défavorables) en vue de prendre des décisions éclairées pour piloter l'entreprise vers ses objectifs, en optimisant ses finances et sa rentabilité. Cela implique de collecter les données, de calculer les différences (écarts), d'en analyser les causes (coûts, revenus, investissements), et de proposer des actions correctives ou préventives.

Cette étude est une réponse aux multiples préoccupations d'analyse budgétaire et vient proposer des pistes de solution aux décideurs afin d'éviter tout manquement dans leur gestion. C'est un outil stratégique pour comprendre les performances réelles et les dysfonctionnements, l'objectif est de transformer le rapport d'exécution en un levier pour une meilleure gouvernance budgétaire, en assurant la sincérité, l'équilibre et la pertinence des dépenses face aux besoins réels des entités.

Mots-clés : Analyse, exécution budgétaire, performance, taux de réalisation, recettes, dépenses

Abstract : This article focuses on a budget execution analysis within a decentralized territorial entity in the DRC. This analysis is a key management control process that involves comparing budget forecasts

with actual results to assess the entity's performance and understand variances (both positive and negative) in order to make informed decisions and guide the organization toward its objectives, optimizing its finances and profitability. This entails collecting data, calculating discrepancies, analyzing their causes (costs, revenues, investments), and proposing corrective or preventive actions.

This study addresses the numerous concerns surrounding budget analysis and offers potential solutions to decision-makers to prevent shortcomings in their management. It serves as a strategic tool for understanding actual performance and identifying dysfunctions. The goal is to transform the execution report into a lever for improved budget governance, ensuring the accuracy, balance, and relevance of expenditures to the entities' actual needs.

Key words: Analysis, budget execution, performance, achievement rate, revenue, expenditure

1. INTRODUCTION

Dans le contexte actuel, caractérisé par la mondialisation de l'économie et de l'ouverture des frontières ainsi que l'accroissement de la concurrence, l'entité ou plus généralement une organisation est condamnée plus que jamais à être performante pour assurer sa survie qui réside dans la capacité de ses membres à agir de manière cohérente et efficiente pour atteindre les objectifs pour suivis par l'organisation. La réalisation de ces derniers intéresse non seulement ceux qui interviennent directement dans sa gestion, mais également, ils sont intéressés par ses performances qui se retrouvent au centre des préoccupations des dirigeants ; les entités essayent toujours de donner l'explication et la pertinence de leur performance pour l'objectif de développement.

Pour cela, les dirigeants sont en permanence à la recherche d'outils permettant d'avoir une vue globale de leurs entités, et accordent une plus grande importance au management dans l'entités qui se résume à un ensemble de techniques et de moyens tel que la gestion budgétaire qui peut être perçu comme une amélioration des performances économiques de l'entité , il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

La gestion budgétaire a été conçue pour aider la gestion des différentes fonctions de l'entité en termes financiers et humains et la gestion prévisionnelle consiste à établir des

prévisions et à comparer périodiquement les réalisations avec les données prévisionnelles afin de mettre en évidence des écarts qui doivent susciter des actions correctives si nécessaire. La pertinence de la méthode repose sur la qualité des informations recensées dans les budgets et sur leur capacité à correctement anticiper le devenir de l'entité car, dans cette approche, ce sont les éléments du budget qui servent de référence aux ajustements du pilotage.

Tout comme management, budget est un mot anglais issu de l'ancien français la « bougette », ou « petite bouge ». La « bouge » désignait au Moyen Âge le coffre ou le « sac servant de bourse ». Ensuite le budget devient une notion de droit public, pour désigner la somme allouée par un vote du parlement à une entité administrative pour son fonctionnement, chaque ministre dispose ainsi d'un enveloppe budgétaire dans laquelle il peut puiser (on parle aussi de « portefeuille ministériel » qui donne la même image). Le vote de budget permet de régler « la relation d'agence » entre l'Etat et les différents ordonnateurs de dépenses, dans la mesure où une dépense ne peut être engagée que si elle a été prévue dans le cadre d'une ligne budgétaire.

En plus des budgets, le contrôle budgétaire joue un rôle important durant le processus de gestion budgétaire. Il favorise le contrôle des objectifs assignés par le budget et permet la régulation de l'activité en alertant les responsables des dérives constatées et d'en chiffrer financièrement les conséquences. Il doit être dynamique et participatif dans une optique de maîtrise de l'activité. La diffusion des éléments du contrôle budgétaire doit servir aux opérationnels pour les aider à bien cerner leurs centres de responsabilité.

Ainsi, dans cette recherche portant sur l'analyse de la gestion budgétaire d'une ETD, cas de la commune de Goma de 2016 à 2020. Il sera question de faire une analyse sur la gestion budgétaire de la commune de Goma pendant les cinq dernières années. La problématique générale s'énonce en ces termes : Quels sont les facteurs institutionnels, financiers et de gouvernance qui expliquent la faible performance de l'exécution budgétaire dans les Entités Territoriales Décentralisées (ETD) en RDC, et comment les défis persistants peuvent-ils être transformés en opportunités pour optimiser le financement du développement local et contribuer à la hausse du budget ? Trois questions spécifiques étoffent la question principale de notre recherche : Quel est l'impact réel du non-respect et de l'irrégularité de la rétrocession des 40% sur le taux d'exécution budgétaire des ETD, et dans quelle mesure la faiblesse de la mobilisation des recettes propres entrave-t-elle leur autonomie financière ? Les outils et les réformes de gestion budgétaire (tels que le Budget-Programme) sont-ils effectivement appliqués dans les ETD, et quels sont les principaux goulets d'étranglement (faiblesse des capacités, rigidité des dépenses de fonctionnement) qui limitent l'exécution des dépenses d'investissement ? Comment le renforcement de la transparence (redevabilité) et la participation citoyenne peuvent-ils améliorer l'efficacité de l'exécution budgétaire et transformer les défis actuels en opportunités pour accélérer le développement local en RDC ?

Les hypothèses suivantes ont été émises après nos analyses orientées vers les défis et les opportunités pour les ETD à atteindre les objectifs assignés.

H1. La faible performance de l'exécution budgétaire des ETD en RDC est principalement due à l'inconsistance et l'irrégularité des transferts financiers de l'État (rétrocession), conjuguée à une capacité limitée de mobilisation des recettes propres et à des déficits persistants de gouvernance et de maîtrise des procédures de la chaîne de la dépense d'où un taux de 75% de réalisation.

H2. Le non-versement ou le versement tardif des rétrocessions des 40% constitue le principal facteur de sous-exécution budgétaire et crée une dépendance structurelle qui paralyse la planification et l'exécution des projets d'investissement locaux.

H3. L'inefficacité de l'exécution budgétaire est entretenue par l'application parcellaire des réformes modernes (Budget-Programme), le manque de capacités techniques des gestionnaires locaux, et la rigidité du budget dominé par des dépenses de fonctionnement non maîtrisées.

H4. Le renforcement de la transparence budgétaire et l'instauration de mécanismes de redevabilité et de participation citoyenne sont des leviers efficaces pour améliorer la pression fiscale locale et garantir une meilleure allocation des ressources aux besoins réels de développement.

Une stratégie d'échantillonnage raisonné, un questionnaire d'enquête, des entretiens semi-structurés, l'analyse documentaire, des observations sont les outils méthodologiques qui sont utilisés pour la récolte des données en utilisant Kobo Collect . Dans l'analyse des résultats et le logiciel Excel avancé pour une approche qualitative et quantitative. Les résultats sont donc présentés sur deux points à savoir du point de vue qualitatif et du point de vue quantitatif : les résultats qualitatifs purement théoriques (obtenus à travers les entretiens et l'observation puis les résultats quantitatifs des données chiffrées pour montrer le taux de réalisation et la tendance générale des dépenses et des recettes à la commune de Goma afin de proposer des recommandations visant à contribuer à l'efficacité du budget de cette entité.

II. PRÉSENTATION, ANALYSE ET INTERPRÉTATION DES RÉSULTATS

Il est question de passer en revue les données issues de notre réflexion portant sur les différents budgets de la commune de Goma de 2016 à 2020 pour dégager les différents écarts et le taux de réalisation et en outre interpréter les résultats obtenus en donnant les défis et opportunités pour une amélioration budgétaire dans les ETD.

1. PRESENTATION DES DONNEES

Cette partie consiste à présenter les prévisions et les réalisations budgétaires de la commune de Goma de 2016 à 2020 en recettes comme en dépenses.

1.1. PRESENTATION DES RECETTES

Tableau n°1: Prévisions et réalisations des recettes de la commune de Goma de 2016 à 2020 en francs congolais

Année	2016		2017		2018		2019		2020	
Nature	Prévisions	Réalisations	Prévisions	Réalisations	Prévisions	Réalisations	Prévisions	Réalisations	Prévisions	Réalisations
Recettes courantes	106104737	44096590	93280773	37618100	114751686	50113070	106078570	49554275	65995277,10	60437533
Recettes rétrocédées	110506800	24192200	54733350	22066300	122575845	35801845	11945271,38	3946775	7107889	6955710
Taxes spécifiques	13388400	6882400	9967500	6385950	20275950	5689960	6141159,90	428430	1962618	976718
Recettes exceptionnelles	12254451,36	188000	2360000	632500	1464750	283425	96263698,28	68282339	130504159	97892042
Total	242254388,36	75359190	160341623	66702850	259068231	91888300	220428699,56	122211819	205569943,10	166262003

Source : Rapports annuels de la Commune de Goma

Ce tableau fait ressortir les prévisions et les réalisations de recettes de la commune de Goma au cours de la période de 2016 à 2020. A sa lecture, nous constatons que les recettes sont parties de 242254388,36 à 205569943,10FC pour des prévisions et de 75359190 à 166262003 pour les réalisations. Nous constatons, en outre, que les recettes de la commune Goma sont constituées des recettes courantes Recettes rétrocédés, Recettes spécifiques et Recettes exceptionnelles.

I.2. PRESENTATION DES DEPENSES

Tableau n°2 : Prévisions et réalisations des dépenses de la commune de Goma de 2016 à 2020 en Francs Congolais

Année	2016		2017		2018		2019		2020	
Nature	Prévisions	Réalisations	Prévisions	Réalisations	Prévisions	Réalisations	Prévisions	Réalisations	Prévisions	Réalisations
Dépenses Publiques	6410855,29	0	13218205	4900699	7041589	1284749,5	7041589	2466403	6678000	6676000
Dépenses du Personnels	119955353,07	28795816,45	63640478,38	20129069,5	89805082,43	31261776	88161781,75	37700198,64	81153575,85	51557618,5
Biens et matériels	15199598	917325	9060840	1181650	12468622,85	2730998	14543003,13	2086998,29	17540281,36	3869508
Dépenses de prestations	17105220	6043900	20184020	11862800	25606522,50	10389768	40625506,20	37903459,9	32708346	23982615,8
Transferts et interventions	6000400	771850	708400	2157108,6	10600095	447755,29	10183833	2870830,85	11868012	2373676
Equipements	17798900	3482200	15921750	1488000	26379865	288685	4837821	855189	29586963	00
Construction, Réfections et Réhabilitations	59784062	24436100	31232329,42	12397900	87165821,22	27165721,29	36169495,88	37971034,095	26034764,94	25633000
Total	242254388,36	64447190,95	160341623	57830304,1	259067598	71785977,18	220428699,56	121854014,62	205569943,10	114792420,2

Source : Rapports annuels de la Commune de Goma

La lecture de ce tableau qui fait ressortir les différents dépenses de la commune de Goma de 2016 à 2020 des prévisions comme des réalisations, nous constatons que les prévisions sont parties de 242254388,36 à 205569943,10 et que les réalisations sont aussi partie de 64447190,95 à 114792420,2 pour les 5ans.

2 ANALYSE DES DONNÉES ET INTERPRÉTATION DES RÉSULTATS

Tableau 3 : Contrôle budgétaire des recettes de 2016 à 2020

Années	Prévisions	Réalisations	Ecart	Taux de réalisation	Taux d'écart	Nature des écarts
2016	242254388,4	75359190	166895198	31,1	68,9	Défavorable
2017	160341623	66702850	93638773	41,6	58,4	Défavorable
2018	259067598	91888300	167179298	35,5	64,5	Défavorable
2019	220428699,6	122211819	98216880,6	55,4	44,6	Défavorable
2020	205569943,1	166262003	39307940,1	80,9	19,1	Défavorable
TOTAL	1087662252	522424162	565238090	48	52	Défavorable

Source : Établi par nous même à partir du tableau 1

La lecture de ce tableau nous montre que dans l'ensemble , la commune de Goma a une réalisation de son budget des recettes à hauteur de 522424162FC contre une prévision de 1087662252, dégageant un écart défavorable ou un déficit budgétaire de 565238090 FC pendant ces 5 ans d'étude , soit 48% de taux de réalisation et 52% d'exécution. Au cours de ces 5ans d'étude nous constatons un faible taux de mobilisation des recettes dû à l'incivisme fiscal manifeste pendant la période près électorale de 2016 à 2018, cet incivisme prôné par l'opposition et certains groupes de pression qui voulaient à tout prix le départ du pouvoir en place mais aussi, la rétrocession n'arrive que difficilement pourtant prévue dans le budget de la commune.

Les défis restent alors la dépendance et le retard de Rétrocession cela malgré le droit aux 40% des recettes nationales (rétrocession), la réalité est une dépendance budgétaire chronique des ETD vis-à-vis du Pouvoir Central. Les retards, la non-conformité et les versements partiels des rétrocessions paralysent l'exécution des budgets locaux et aussi la faible capacité de mobilisation des Recettes Propres, disons que les ETD peinent à maximiser leurs recettes locales à cause de l'absence d'outils modernes (cadastre fiscal informatisé), le chevauchement des compétences fiscales entre niveaux de pouvoir, et la faiblesse des services de recouvrement.

Tableau 4 : Contrôle budgétaire des recettes Par nature de 2016 à 2020

Rubriques	Prévisions	Réalisations	Ecart	Taux de réalisation	Taux d'écart	Nature des écarts
Recettes courantes	486211043	241819568	244391475	49,7	50,3	Défavorable
Recettes rétrocédées	306869155	92962830	213906325	30,3	69,7	Défavorable
Taxes spécifiques	51735627,9	20363458	31372169,9	39,4	60,6	Défavorable
Recettes exceptionnelles	242847059	167278306	75568752,6	68,9	31,1	Défavorable
TOTAL	1087662885	522424162	565238723	48	52	Défavorable

Source : Nous-même

Illustration de ce présent tableau montre qu'une recette n'a été exécutée à plus de 100%. Ceci, nous remarquons une contreperformance budgétaire due au faible niveau de mobilisation des recettes par l'équipe ayant cette attribution.

3.DÉTERMINATION DU TAUX D'EXÉCUTION DES DÉPENSES

Tableau N° 5 Synthèse de taux de réalisation des dépenses

Années	Prévisions	Réalisations	Ecart	Taux de réalisation	Taux d'écart	Nature des écarts
2016	242254388,4	64447191	177807197	26,6	73,4	Favorable
2017	160341623	57830304	102511319	36,1	63,9	Favorable
2018	259067598	71785977	187281621	27,7	72,3	Favorable
2019	220428699,6	121854015	98574684,9	55,3	44,7	Favorable
2020	205569943,1	114792420	90777522,9	55,8	44,2	Favorable
TOTAL	1087662252	430709907	656952345	39,6	60,4	Favorable

Source : Nous-même

Au vu de ce tableau, nous réalisons que d'une manière globale, la commune de Goma, sur une prévision globale de 1087662252 FC il a pu engager en termes des dépenses liées à son fonctionnement 430709907 FC entraînant une économie budgétaire de 656952345 FC soit un taux d'écart favorable de 60,4% et 39,6% de taux de réalisation.

Tableau 6 : Contrôle budgétaire des dépenses par nature de 2016 à 2020

Rubriques	Prévisions	Réalisations	Ecarts	Taux de réalisation	Taux d'écart	Nature des écarts
Dépenses Publiques	40390238,3	15327851,5	25062386,8	37,9	62,1	Favorable
Dépenses du Personnels	442716271	169444479	273271792	38,3	61,7	Favorable
Biens et matériels	68812345,3	10786479,3	58025866,1	15,7	84,3	Favorable
Dépenses de prestations	136229615	90182543,7	46047071	66,2	33,8	Favorable
Transferts et interventions	39360740	8621220,74	30739519,3	21,9	78,1	Favorable
Equipements	94525299	6114074	88411225	6,5	93,5	Favorable
Construction, Réfections et Réhabilitations	240386473	127603755	112782718	53,1	46,9	Favorable
TOTAL	1062420982	428080404	634340579	40,3	59,7	Favorable

Source : Nous-même

A partir de ce tableau relatif au contrôle budgétaire des recettes par nature, nous constatons que dans l'ensemble, le budget des dépenses a dégagé un écart favorable pour toutes les dépenses engagées.

1.1.1. 4. Evolution des recettes réalisées et des dépenses engagées

Sous ce point, il est question de déterminer la tendance générale de l'évolution des recettes réalisées et dépenses engagées. Cette tendance est donnée par la droite d'équation de la forme : $Y=aX+b$

avec $a = \frac{(x-\bar{x})(y-\bar{y})}{(x-\bar{x})^2}$ et $b = \bar{y} - a\bar{x}$

4. 1. Tendance générale de l'évolution de recettes réalisées

Tableau n°7 : Pré-calculs

X (années)	Y (recettes)	X	Y	xy	x ²
1	75359190	2	29125642	58251284	4
2	66702850	1	37781982	37781982	1
3	91888300	0	12596532	0	0
4	122211819	-1	-17726987	17726987	1
5	166262003	-2	-61777171	123554342	4
15	522424162	0	-2	237314595	10

Source : Elaboré par nous même

$$\bar{x} = \frac{\sum x}{N} = \frac{15}{5} = 3$$

$$\bar{Y} = \frac{\sum Y}{N} = \frac{522424162}{5} = 104484832$$

$$a = \frac{(x-\bar{x})(Y-\bar{Y})}{(x-\bar{x})^2} = \frac{237314595}{10} = 23731459,5$$

$$b = \bar{y} - a\bar{x} = 104484832 - (23731459,5)(3) = 33290453,5$$

$$\text{D'où } Y = 23731459,5 + 33290453,5$$

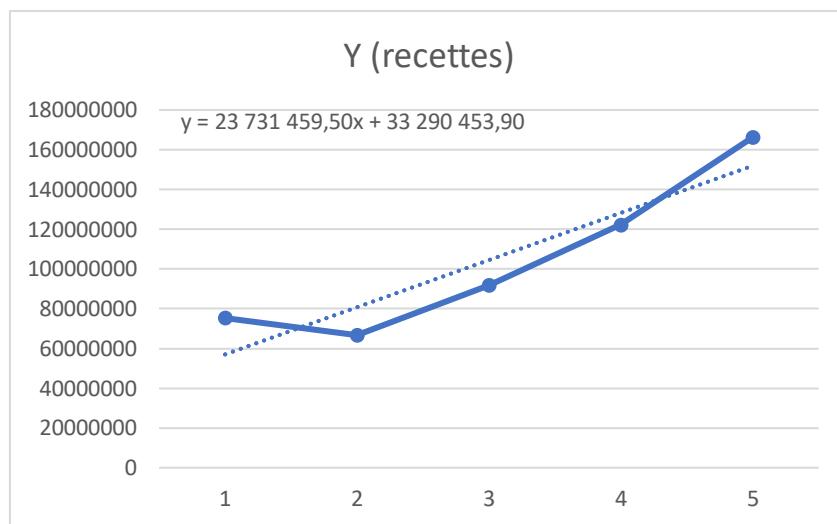
Il ressort de ces calculs la droite d'équation $Y = 23731459,5 + 33290453,5$

A sa lecture, nous constatons que sa pente mieux son coefficient angulaire est positif nous déduisons que les recettes réalisées ont évolué à la hausse avec une augmentation moyenne annuelle de 23731459,5 FC. Les recettes réalisées à l'origine étant estimés à 33290453,5 c'est pourquoi l'opportunité réside dans la formation des gestionnaires des ETD sur la nouvelle approche de gestion budgétaire axée sur la performance (B-P) et le renforcement des systèmes d'information budgétaire, aussi l'optimisation des ressources locales, d'où la révision du découpage des compétences fiscales, la

sécurisation juridique des recettes locales et l'investissement dans des outils de recouvrement modernisés (cadastre fiscal) offrent l'opportunité d'augmenter l'autonomie financière

Graphiquement, cette situation se dessine comme suit :

Graphique No 1. Tendance générale des recettes réalisées



Source : Nous-même à partir du logiciel Excel

Ce graphique renseigne sur la tendance générale de l'évolution de recettes réalisées. En l'observant nous constatons que la droite traduisant cette évolution est ascendante nous concluons que les recettes réalisées par la commune de Goma ont évolué à la hausse.

4.2. Allure générale de l'évolution des dépenses engagées

Tableau n°8 : Pré-calculs

X (années)	Y (dépenses)	X	Y	Xy	x ²
1	64447191	2	21694790,4	43389581	4
2	57830304	1	28311677,4	28311677	1
3	71785977	0	14356004,4	0	0
4	121854015	-1	-35712033,6	35712034	1
5	114792420	-2	-28650438,6	57300877	4
15	430709907	0	0,00	164714169	10

Source : Elaboré par nous même

$$\bar{x} = \frac{\sum x}{N} = \frac{15}{5} = 3$$

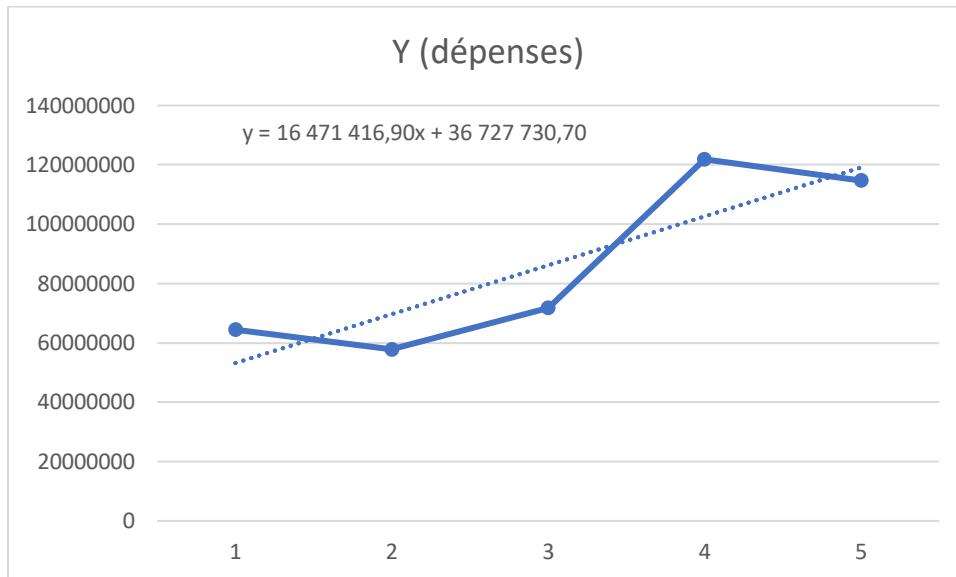
$$\bar{Y} = \frac{\sum Y}{N} = \frac{430709907}{5} = 86141981,4$$

$$a = \frac{(x-\bar{x})(Y-\bar{Y})}{(x-\bar{x})^2} = \frac{164714169}{10} = 16471416,9$$

$$b = \bar{Y} - a\bar{x} = 86141981,4 - (16471416,9)(3) = 36727730,7$$

D'où $Y = 16471416,9 + (36727730,7)$. Nous constatons à travers ces calculs que la droite d'équation $Y = 16471416,9 + (36727730,7)$. Traduisant l'allure générale de l'évolution des dépenses engagées dégage un coefficient angulaire positif, ce qui traduit que les dépenses engagées ont connu une évolution à la hausse avec une augmentation moyenne annuelle de 16471416,9 FC .

Les dépenses engagées à l'origine sont estimées à 36727730,7 FC comme nous renseigne l'ordonnée à l'origine b. Cette évolution se présente graphiquement comme suit :

Graphique n° :2 : Evolution de dépenses engagées


Source : Nous-mêmes à partir du logiciel Excel

Nous constatons à travers ce graphique que la droite traduisant l'allure générale de l'évolution des dépenses engagées est croissante, nous concluons que les dépenses engagées par la commune de Goma ont évolué à la hausse.

CONCLUSION

Notre travail a porté sur l'analyse d'exécution budgétaire dans les ETD et épingle les défis et les opportunités pour améliorer la gestion dans les organisations publiques en RDC. L'analyse révèle un paradoxe central. D'une part, le cadre légal de la décentralisation pose les jalons d'une autonomie financière et d'un développement local fondé sur la proximité. D'autre part, la réalité de l'exécution est minée par des défis structurels qui neutralisent, dans les faits, cette ambition. L'exécution budgétaire dans les ETD est le baromètre de la réussite de la décentralisation en RDC. Ce n'est qu'en transformant la dépendance financière en une véritable autonomie, soutenue par une gouvernance rigoureuse et transparente, que les ETD pourront concrétiser leur rôle d'acteurs de développement, améliorant concrètement les conditions de vie de leurs populations

BIBLIOGRAPHIE

1. BERLAND, Nicolas. (2002), « Comment peut-on gérer sans budget ? » Actes de conférence : Sciences de Gestion et Pratiques Managériales, Paris, XVI èmes journées des IAE, édité par le Réseau des IAE, Economica, pp. 411-421.
2. BERLAND, Nicolas (1999), « A quoi sert le contrôle budgétaire ? » Finance, Contrôle, Stratégie, Vol. 2, N° 3
3. BESSIRE, Dominique (1995), « Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement », Revue Française de Gestion
4. Burlaud A, Simon C, (1999), « le contrôle de gestion », la découverte, Paris
5. Charles HORNERON. ALNOOR BHIMANI, Sérian DATAR, George FOSTER, contrôle de gestion et gestion budgétaire, 3^{ème} édition,
6. Christian et Christine CRAULET, (1982), Comptabilité analytique et Contrôle de gestion, Paris, Dunod



7. Christian etc., C. RAULET, (1982), Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Paris, Dunod
8. Claude ALAZARD, Contrôle de Gestion, édition Dunod, Paris,
9. DAYAN et All, Manuel de gestion, 2^{ème} éd. Volume 1 ellipses, Paris 2004, p832-833
10. Depallens Georges, (1971), « Gestion financière de l'entreprise », 4e Édition SIREY, Paris
11. Elie COHEN, (2001), Dictionnaire de Gestion, édition La découverte, Paris
12. F. GIRAUD, O. SAULP C, (2001), Contrôle de gestion de la performance, Paris.
13. Gervais M. (2005), Contrôle de gestion, Economica, Paris,
14. J. GLOCK, Élément de Gestion Budgétaire, édition Dunod, Paris,
15. J. LOCHARD, (2009), la gestion budgétaire Schemecolor, outil de pilotage des ménages, édition organisation, Paris.
16. Jean LOCHARD, (1998), La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers, édition d'organisation, Paris
17. M.GERVAIS, (1990), Contrôle de gestion et planification de l'entreprise, Économica,
18. P. G. BERGERON, (2004), La gestion moderne, Théorie et cas, Gaestar Maurice, édition Dalloz, Paris,
19. P. LASSEGUE, (2008), Lexique de comptabilité, édition Dalloz, 6^{ème} édition, Paris, P82.