

CHAPITRE 2 ANALYSE DE L'INTERVENTION DE L'AUDITEUR INTERNE

Ce présent chapitre expliquera les points forts et les points faibles ainsi que l'évaluation des risques en matière de préparation et d'exécution budgétaire lors d'une intervention de l'auditeur interne. Il comporte trois points essentiels à savoir : l'audit de la préparation budgétaire en dégagant les points forts et les points faibles et en identifiant les risques y afférents, il en est de même du deuxième point de l'audit sur l'exécution budgétaire et le troisième point est consacré à l'analyse de la situation du service Audit financier et comptable de la DAAF/ MEN.

Section 1 Audit sur la préparation budgétaire

Dans cette section, deux points méritent d'être soulignés : l'activité d'information effectuée par l'auditeur et les travaux d'analyse et de vérification.

1-1 Activité d'information

Dans cette sous-section trois points sont dégagés : l'information sur la notion d'audit, la détermination des objectifs et la collecte des données.

1-1-1 Information sur la notion d'audit

Le missionnaire avant de réaliser la mission doit informer les services à auditer sur la notion d'audit et la différence entre inspection et audit, inspection. L'audit est un examen de vérification de la conformité à des règles, un référentiel afin de donner des recommandations et des conseils ou solutions en cas d'anomalies tandis que l'inspection est capable de juger et de sanctionner suivant le non-conformité. Cette information a pour objectif d'éviter le souci aux audités et permet d'obtenir leur confiance.

1-1-2 Détermination des objectifs

Après une séance d'information des responsables audités, les auditeurs doivent leur annoncer les objectifs de la mission qui sont d'améliorer la gestion de la préparation et de l'exécution budgétaire au niveau CISCO et de renforcer la capacité de gestion des responsables du périphérique. A l'issue de cette mission, les ORDSEC, les GAC et les Comptables du périphérique seront capables de :

- Maîtriser les procédures et outils nécessaires à l'exécution du budget et aux suivis (Circulaire, Régulation, Elaboration de Tableau de Bord Financier)
- Capables de suivre et d'utiliser la procédure de passation des marchés publics dans l'exécution budgétaire,
- De faire la différence entre la notion d'audit interne avec celle d'inspection.

1-1-3 Collecte de données

Avant de faire les travaux d'analyses et des vérifications effectuées à la préparation budgétaire, les auditeurs doivent collecter toutes les données relatives à ces travaux tels que le PTA, note circulaire interne, . . . Cette étape permet de faire une étude, d'analyser et de vérifier par rapport à la norme référentielle de la préparation budgétaire.

1-2 Travaux d'analyse et de vérification

Cette étape constitue le fond du travail de l'audit. Pour ce faire, les outils d'analyse utilisés sont le test de confirmation et la méthode d'incidence critique. Le premier test consiste à vérifier si toutes les procédures et des méthodes existantes sur la préparation budgétaire sont exploitées par les responsables. Le dernier test consiste à étudier les points forts et les points faibles et à évaluer les risques ainsi qu'à analyser la source des problèmes. L'entretien, l'analyse des points forts, l'analyse des points faibles et l'évaluation des risques y afférents sont présentés dans les paragraphes suivants.

1-2-1 Entretien

Avant de faire l'analyse, l'auditeur doit avoir un entretien direct avec les responsables de la préparation budgétaire. Ces responsables concernés sont le chef CISCO en tant qu'ORDSEC et GAC, le SAF en tant qu'ORDSEC suppléant, les comptables et dépositaires comptables. Pendant la séance d'entretien, les questions à poser sont les suivantes:

Quels sont les textes et les documents utilisés actuellement ?

Ces textes et documents utilisés sont-ils mis-à-jour ?

Le chef CISCO est-il nommé en ORDSEC, GAC ?

Les acteurs ont-ils la capacité sur la gestion ?

La CISCO dispose-t-elle de PTA ? Et ce dernier a-t-il été élaboré par individu pour être récapitulé ?

Les besoins du service ont-ils été déterminés en avance ?

Le service dispose-t-il de son crédit de fonctionnement ou encore d'autre crédit ?

Le service a-t-il procédé à une proposition de budget ?

Cette phase consiste à détecter les difficultés rencontrées par les responsables dans l'inventaire des documents de travail, la consultation des réalisations des activités précédentes en vue d'établir leur programme annuel et d'en proposer les méthodes de réactualisation.

1-2-2 Analyse des points forts sur la préparation budgétaire

Après avoir effectué l'entretien avec les responsables, et après le test de confirmation et la méthode d'incidence critique, les points forts des résultats d'analyse sont les suivants :

1-2-2-1 Nomination des responsables

D'une manière générale, tout service budgétisé est doté tout au moins d'un crédit de fonctionnement. Mais les activités budgétaires telle que la préparation de l'exécution budgétaire sont nécessairement menées par l'ORDSEC. Au niveau CISCO, le chef CISCO joue un double rôle à la fois d'ORDSEC et de GAC. La nomination est décidée par le Ministre de l'éducation nationale avec la collaboration matérielle de son service de budget. Cette nomination par décret ou arrêté ministériel lui donne un caractère authentique, ce qui pourra anticiper la prudence du « nommé » dans l'exercice de ses fonctions et lui prévenir de tout acte de malversation.

En tant que fonctionnaire régi par le statut général des fonctionnaires de l'Etat, et en tant que premier responsable budgétaire dans son domaine, il pourra mériter la confiance de l'Administration sur l'honnêteté professionnelle, d'où un double point fort :

- La triple casquette du Chef Cisco accélère le processus des travaux de préparation de l'exécution budgétaire
- L'authenticité de sa nomination le met au rang d'une personne digne d'être gestionnaire des deniers publics.

1-2-2-2 Réunion mensuelle des comités de gestion

Face à la difficulté et à la délicatesse de la procédure de l'exécution budgétaire, et pour améliorer la compétence des comités de gestion, le DREN Itasy organise une réunion une fois par mois pour les comités de gestion. Cette réunion permettent aux responsables de :

- Maîtriser les procédures et outils nécessaires à l'exécution du budget et aux suivis (Circulaire, Régulation, Elaboration de Tableau de Bord Financier)
- Être capables de suivre et d'utiliser les procédures de passation des marchés publics dans l'exécution budgétaire,
- Se partager les expériences vécues et acquises

1-2-2-3 Distribution des manuels de procédure

Les manuels de procédures en question sont les instructions générales du 22 juillet 1955 sur la comptabilité de matière, code d'éthique (Aout 2008), circulaire n° 11/MFB/SG/DU 23 /12/2008 relative a l'exécution du budget général, du budget annexe, des opérations de compte particulier des Trésors, note circulaire interne (2009). La distribution de ces manuels de procédure est importante pour les responsables pour avoir une guide sur la préparation et exécution budgétaire. Pour la note circulaire, c'est le document qui porte toutes les informations nécessaires concernant l'exécution budgétaire et son suivi.

Elle facilite le travail des responsables en matière d'exécution du budget. Elle se divise en deux ; la première est établie par le MFB et le dernier est établi par les techniciens au niveau de la DAAF /MEN et ce dernier est appelé note circulaire interne. Dès que la loi des finances est votée par le parlement, le MEN entre tout de suite dans la notification des informations nécessaires avant l'exécution du budget, et surtout l'élaboration de la note circulaire interne qui facilite l'application de la note circulaire du MFB. Ces manuels de procédure produisent un double effet positif : ils résument les dispositions légales des textes réglementaires tout en donnant précision et détail sur leur mode d'application.

1-2-2-4 Elaboration collaborative du PTA

Il est reconnu que le PTA est le point de départ de la préparation budgétaire de la Cisco, car il renferme à la fois les activités à réaliser, les besoins à pourvoir et les dépenses à effectuer, d'où aussi le budget espéré. Dès notification du budget, chaque ORDSEC et GAC est tenu de finaliser son plan de travail annuel avec la participation collaborative de toutes les entités de la Cisco : division programmation, pédagogie, administration et finances. Cette collaboration effective est très importante en matière de préparation du budget parce qu'elle permet d'avoir des formations complémentaires. De plus, elle facilite la récapitulation des besoins individuels, des besoins par section, par division dont l'ensemble forme les besoins du service. Par ailleurs, une telle procédure suscite la transparence de gestion et écarte toute tendance à un projet fictif.

1-2-3 Analyse des points faibles et évaluation des risques

Cette dernière sous-section permet de voir les points faibles et l'évaluation de risque à partir de l'entretien et des différents tests utilisés par les auditeurs.

1-2-3-1 Retard de nomination des responsables

Il a été affirmé que sans les ORDSEC et GAC, la préparation et l'exécution du budget ne peuvent pas démarrer. Or, lors de l'analyse effectuée par l'auditeur interne auprès de la Cisco, il a été constaté que le retard de la nomination des responsables entraîne des problèmes majeurs au niveau de la préparation et d'exécution du budget. Ce retard résulte généralement du changement fréquent des considérants par suite du changement fréquent du gouvernement. Même si ce retard ne dépend pas de la volonté du gestionnaire en question, il nuit grièvement au bon fonctionnement de son service : retard de la préparation budgétaire, raccourcissement de la durée d'exercice budgétaire lequel est officiellement limité par un calendrier bien défini. Et tout ceci perturbe le processus des activités : réalisation incomplète, non à temps, affaiblissement du taux de la consommation de crédit.

1-2-3-2 Carence d'instructions

Il a été dit plus haut que les manuels de procédure aident les services surtout les périphériques dans la préparation et exécution budgétaires. Mais dans l'application de ce manuel, les acteurs se rendent compte de l'insuffisance voire de la carence d'instructions. Autrement dit, les manuels de procédure ne peuvent pas englober toutes les dispositions relatives au budget. Doublée de l'insuffisance de formation professionnelle en la matière, cette carence fait que le travail a souvent tendance à la routine.

Par ailleurs, les instructions générales du 22 juillet 1955 sur la comptabilité paraissent caduques en ce sens que certaines de leurs dispositions ne sont plus applicables par rapport à la valeur extrinsèque de la monnaie malgache. En effet, la valeur de 5 000 fmg ou Ar. 1 000 tend à rendre tous les objets et matériels en « matières » au sens comptable du terme, car aujourd'hui, rares sont les objets valant encore ce moindre prix administratif. Ce qui risque soit une fausse comptabilisation, soit une confusion d'enregistrement entre la comptabilité des matières et la comptabilité administrative.

1-2-3-3 Absence de passation de service

Le remplacement de responsables quelles qu'en soient les causes (départ en retraite, décès,...) doit strictement rimer avec le principe de la continuité du service public. C'est la passation de service qui symbolise cette continuité et qui assure la traçabilité du patrimoine de l'Etat dans la mesure où les avoirs y sont listés d'une manière exhaustive. Or, l'auditeur interne a

découvert l'inexistence de passation de service entre les SAF entrant et sortant de la Cisco ainsi auditée, d'où un risque de dissimulation des biens.

Le recensement des matériels de service se fait annuellement. Les inventaires ponctuels peuvent servir de palliatif à la carence de passation de service. Ceci a encore fait défaut dans le service visité. De plus, cette négligence provoque un travail à tâtons, un processus lent, car le nouvel entrant devra mettre du temps pour pouvoir s'adapter à son nouveau poste. Enfin, le changement fréquent de responsables ou encore de postes engendre inconsciemment des « fuites de cerveau » successives, car les expériences acquises des sortants se remplacent par l'apprentissage des entrants et ainsi de suite.

Section 2 Audit sur l'exécution budgétaire

Cette section permet d'identifier les points forts et les points faibles de la CISCO Miarinarivo lors de l'intervention de l'auditeur interne au sein de cette institution. Pour mener à bien cette analyse, deux points méritent d'être soulignés : les travaux d'analyse et de vérification et les travaux après l'audit.

2-1 Travaux d'analyse et vérification

L'objectif principal de l'audit de l'exécution budgétaire consiste à vérifier que l'information y afférente soit sincère et conforme à des référentiels. Les outils d'analyse à utiliser sont les tests de physique (la vérification de l'exhaustivité des situations existantes) et la méthode d'incidence critique (c'est-à-dire l'étude des points forts et des points faibles et l'évaluation des risques ainsi que l'analyse de la source des problèmes). Dans cette sous-section seront traités successivement l'entretien, l'analyse des points forts et des points faibles et l'évaluation des risques.

2-1-1 Entretien

Pour plus d'informations à analyser, l'auditeur interne doit procéder à des entretiens directs avec les trois principales entités de la Cisco. Cet entretien vise à détecter les difficultés rencontrées par les responsables dans l'inventaire des documents de travail, dans la situation de réalisation des activités précédentes en vue de leur programme annuel et d'en proposer les méthodes de réactualisation. Pendant l'entretien, les questionnaires suivants sont à poser pour pouvoir approfondir l'analyse :

Existe-t-il des commissions telles que :

Commission de dépouillement ?

Commission de réception ?

Les opérations de la dépense respecte-t-elles des procédures ?

Comment choisissez-vous les fournisseurs ?

Quels sont les différents documents utilisés ?

A partir des réponses à ces questions l'analyse a pu être effectuée et les points forts et faibles ont pu être détectés.

2-1-2 Analyse des points forts

A propos des réponses aux questions précédentes, les opportunités suivantes ont pu être analysées pour l'institution :

2-1-2-1 Existence des commissions de réception et de dépouillement

Pour les procédures de passation de marché, l'effectivité de présence de la commission de dépouillement révèle la transparence des procédures. Lors des achats publics ou plutôt lors des livraisons des biens, l'existence de la commission de réception traduit la réalité du marché et suppose la conformité des biens livrés à la commande publique : en quantité et en qualité. Ce qui va justifier un réel enregistrement comptable et non fictif, d'où une réduction de risque.

Cette existence effective des diverses commissions est primordiale car facilite le contrôle d'approbation des dossiers, malgré une certaine incompatibilité de fonctions relevée, comme celle du dépositaire comptable qui s'occupe aussi des réceptions.

2-1-2-2 Gestion simplifiée

Tous les marchés de la Cisco sont voués à la procédure de passation la plus simple, c'est-à-dire la consultation restreinte, car aucune ligne budgétaire y afférente n'atteint le seuil prévu pour la consultation par affichage ni celui prévu pour l'appel d'offre. Il en résulte deux avantages directs : un gain de temps pour arriver à l'achat des biens, une concurrence loyale entre les fournisseurs car ceux-ci n'auront pas la mauvaise foi d'offrir des « prix anormalement bas ».

2-1-2-3 Application du logiciel SIIGFP

Face à l'instauration des nouvelles technologies marquant le développement, l'application du SIIGFP est à la une de la modernisation du système de gestion. Les services publics dont le MEN avec ses organes centraux et déconcentrés l'utilisent par le biais d'un réseau

informatique sous l'appellation de Système Intégré de l'Informatisation de la Gestion des Finances Publiques (SIIGFP). A rappeler que le SIIGFP est un réseau informatique créé par le MFB pour faciliter les opérations financières de l'Etat.

Il permet aux responsables de l'exécution du budget de s'identifier par l'intermédiaire du logiciel accordé par le MFB. Dans la pratique, aucune saisie en matière de dépenses publiques prévues par la loi des finances initiale ne peut être faite que par ce réseau. Plus précisément tous les dossiers d'engagement « DEF/TEF » doivent être saisis dans le SIIGFP. L'utilisation de ce réseau permet l'accélération des opérations de dépenses. Ce système est à la portée de la Cisco visitée, laquelle n'en éprouve aucune difficulté. Et ceci accélère son exécution budgétaire, tout en arrangeant le comptable pour ménager son temps de travail.

2-1-2-4 Droit de regard sur les crédits de réforme

Il faut rappeler que les crédits de réforme tels que les caisses écoles des EPP sont gérés par leurs bénéficiaires directs. Mais comme celles-ci font partie des entités de la Cisco, cette dernière prend en charge le suivi et contrôle de l'utilisation de ces crédits de réforme. L'outil de vérification est ici les rapports qui lui sont parvenus. Par définition, les rapports sont des documents de synthèse ou de résumé des services établis par des subordonnés et envoyés périodiquement au chef hiérarchique.

Au niveau de la Cisco Miarinarivo sur les crédits réformes, il appartient à son Bureau de Contrôle Administratif et Financier ou BCAF de collecter les rapports, d'étudier la situation financière de chaque école, de détecter les éventuelles anomalies, et le cas échéant, de descendre sur terrain pour chercher à redresser les déficiences comme le détournement, le non respect des programmes d'emploi, les dissidences entre les membres de gestion, etc... Et c'est par le biais de ce droit de regard que la Cisco pourra améliorer la gestion budgétaire de ses entités, car en fait, la réussite scolaire traduit l'efficacité de la Cisco même.

2-1-3 Analyse des points faibles et évaluation des risques

Il s'agit d'analyser et d'évaluer les points faibles constatés lors de l'intervention des auditeurs internes au sein de la Cisco Miarinarivo. Sept (7) problèmes ont été détectés: Inexistence de PRMP, Divergence d'opinion entre CDE et Trésor, Insuffisance et retard des crédits alloués, Incidence de la LFR sur le taux de régulation, Lourdeur des procédures des dépenses publiques, Manque quantitatif et qualitatif de ressources humaines, Irrégularités des écritures comptables.

2-1-3-1 Inexistence de PRMP

La raison d'être des PRMP consiste à valider les marchés publics et par conséquent tous les principaux dossiers qui y sont relatifs. En d'autres termes, ils décident de la faisabilité ou non des opérations liées à l'exécution des marchés publics. Ils ont alors la vocation à se répartir dans tous les services publics dotés de budget. Seulement, leur nombre est loin de pouvoir couvrir l'ensemble des organes visés. Et les Cisco en souffrent beaucoup car elles sont obligées de se déplacer vers le central pour faire valider ses marchés, d'où une perte de temps, une lenteur de procédure, un risque de perte de dossiers, des dépenses supplémentaires occasionnées par les déplacements.

2-1-3-2 Divergence d'opinion entre le CDE et le Trésor

Dans la pratique, aucun engagement n'est possible sans l'autorisation du CDE, sauf en matière de CHED (Contrôle Hiérarchisé des engagements des Dépenses). Et aucun paiement n'est effectué sans l'ordonnancement du Trésor. Cependant, chacune de ces deux instances interprète différemment les textes réglementaires, si bien que l'autorisation accordée par l'une peut se heurter contre le refus de l'autre. C'est l'instance en dernier ressort du décaissement, les dossiers de liquidation et de mandatement pourront, à tout moment, faire l'objet de rejet systématique. Or, le rétablissement des dossiers ou pire encore, le dégagement et réengagement du crédit en question demande beaucoup de temps. L'ensemble de ces problèmes provoque la paralysie des procédures qui nuit au bon déroulement de l'exécution budgétaire. Malheureusement, ce sont les services périphériques qui sont souvent les boucs émissaires de cette divergence d'opinion. Les risques et conséquences néfastes en sont nombreuses : soit que les achats sont livrés sans être payés à temps, soit qu'ils sont fictifs (cas des rejets officiels), soit que le crédit est bloqué car dépassant la limite de la clôture de gestion.

2-1-3-3 Insuffisance et retard des crédits alloués

L'année d'exercice budgétaire s'étend autant que l'année civile. Mais, de par le retard de la notification des budgets, l'opérationnalité de l'exécution budgétaire ne peut souvent commencer que vers la fin du premier trimestre en cours, alors même que l'année budgétaire se clôture déjà vers l'avant dernier mois de l'année. Donc, en réalité, cette année budgétaire ne dure au total que 9 ou 10 mois. Cette durée raccourcie par rapport aux activités à réaliser et surtout par rapport à la lourdeur des procédures provoque le risque d'inachèvement de l'exécution budgétaire envisagée.

En outre, l'insuffisance des crédits alloués a été aussi constatée par la différence entre l'estimation du PTA et les réalisations aussi bien physiques que financières.

Rappelons que le projet de PTA budgétisé qui est établi en début d'année fait souvent l'objet d'un réajustement avec le budget alloué : de là déjà, des activités sont éliminées d'emblée. Et le comble devant cette insuffisance de budget c'est l'incidence dans la gestion des autres activités financières, telle que celle de la PASCOMA, de l'ULCS dont les crédits tendent à devenir un complément du budget de fonctionnement de la Cisco, d'où un risque de détournement.

2-1-3-4 Incidence de la LFR sur le taux de régulation

La loi de finances rectificative a pour objet de modifier la loi de finances initiale pour corriger les évaluations et l'adapter aux besoins de la conjoncture économique. Ces derniers temps, il s'agit d'une rectification en baisse. D'habitude, les LFR surviennent vers le troisième trimestre, justement là où le taux d'engagement augmente. Cette amélioration alléchante est donc freinée par l'obligation nouvelle de réduire la consommation de crédit, ce qui paralyse le processus des activités. Cette contrainte majeure influe négativement à l'exécution budgétaire de la Cisco qui doit alors arranger la priorisation des activités nécessairement urgentes. Mais là encore, l'imprévisibilité de la LFR et l'amoindrissement du taux de régulation du premier semestre contraignent les ORDSEC dans la détermination des activités soi disant prioritaires. En effet, une activité à privilégier pourra valoir chère et peut ne pas être faisable au 1^{er} et 2^e trimestre de par leur faible taux de régulation.

De telles contraintes peuvent s'expliquer par l'interprétation des tableaux suivants : extrait du taux de régulation et celui de la LFR.

Tableau n° 9 extrait de LFR Cisco Miarinarivo (En millier d'ariary)

N° de compte	Rubrique	LFI		LFR	
		AE	CP	AE	CP
Opération courante hors solde (catégorie 3)		83 115 000	83 115 000	49 283 000	49 283 000
2432	Bâtiments scolaires	8 175 000	8175000	0	0
2464	Matériels et mobilier de bureau	1 541 000	1 541 000	0	0
6031	Personnel permanent	5 119 000	5 119 000	8 000 000	8 000 000
6111	Fournitures et articles de bureau	7 060 000	7 060 000	1 947 000	1 947 000
6112	Imprimés, cachets et documents administratifs	1000 000	1 000 000	403 000	403 000
6113	Consomptible informatique	6 155 000	6 155 000	1 974 000	1 974 000
6114	Petits matériels et menus de dépenses d’entretien	300 000	300 000	300 000	300 000
6131	Carburant et lubrifiant	21 175 000	21 175 000	21 175 000	21 175 000
6211	Entretien de bâtiments	0	0	0	0
6213	Entretien de véhicule	1 692 000	1 692 000	1 692 000	1 692 000
6215	Entretien et réparation des matériels mobiliers	2 792 000	2 792 000	0	0
6218	Maintenance du matériel informatique	300 000	300 000	0	0
6231	Frais de déplacement intérieur	740 000	740 000		
6241	Indemnité de mission intérieure	20166000	20166000	7 794 000	7 794 000
6250	Eau et électricité	3 400 000	3 400 000	3 400 000	3 400 000
6263	Redevance téléphonique	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000
6264	Internet	2 000 000	2 000 000	1 598 000	1 598 000
6284	Assurance	500 000	500 000	0	0

Source : LFR 2010 – budget d'exécution dépenses Cisco Miarinarivo

Toutes les rubriques déjà engagées sont irréversibles mais leur reste est supprimé. Les rubriques jugées prioritaires sont gardées à 100% : carburant, Eau et électricité, personnel permanent. Les autres rubriques non encore engagées sont supprimées, qu'elles soient ou non prioritaires : Bâtiments scolaires, Matériels et mobiliers de bureau, Maintenance informatique, Entretien de matériels techniques, etc... En résumé, il n'y a pas eu priorisation d'activité à l'égard des services mais plutôt une priorisation de la nécessité de renflouer la caisse de l'Etat.

En fin de compte, jusqu'au 2^e trimestre, la Cisco n'a pu jouir que des engagements de faible valeur, tels que les petits matériels d'entretien, l'entretien de véhicule, quelques indemnités de mission, recharges téléphoniques

Tableau n°10 Taux de régulation des dépenses en millier d'ariary

	CREDIT INITIALE	Trimestre 1	Trimestre 2	Trimestre 3	Trimestre 4
AUTRES DEPENSES	68 049 778	13 145 704	17 391 374	31 133 354	68 049 778
Pourcentage		19.3%	25.6%	45.8%	100%
pourcentage par rapport au crédit MEN		12.1%	16.0%	28.7%	62.6%

Source Extrait du Plan d'engagement du budget du MEN – Exercice 2010

Ce tableau du taux de régulation des dépenses 2010 montre que jusqu'à la fin du 2^e trimestre, la Cisco ne doit dépenser que le quart de son budget. Les $\frac{3}{4}$ du budget sont destinés pour le 3^e et 4^e. Or, la LFR y est survenue, ce qui a bloqué cette grosse partie du budget. Ceci justifie que le faible taux de régulation des deux premiers trimestres, suivi du blocage de crédits aux deux derniers trimestres a entravé la réalisation physique et financière des activités prévues. Le tableau de fiche de centralisation comptable suivant est présenté pour approfondir l'analyse, :

Tableau n° 11 Fiche de centralisation comptable du 01/01/10 du 30/06/10 Cisco Miarinarivo

CATEGORIE	COMPTE	INITIAL	MODIFIE	ENGAGE	LIQUIDE	MANDANTE
3	2432	8 175 000	8 175 000	0.00	0.00	0.00
3	2464	1 541 000	1541 000	0.00	0.00	0.00
3	6031	5 119 000	5 119 000	0.00	0.00	0.00
3	6111	7 060 000	7 060 000	0.00	0.00	0.00
3	6112	1 000 000	1 000 000	0.00	0.00	0.00
3	6113	6 155 000	6 155 000	0.00	0.00	0.00
3	6114	300 000	300 000	300 000	300 000	300 00
3	6131	21 175 000	21 175 000	12 000 000	12 000 000	12 000 000
3	6213	1 692 000	1692 000	1 692 000	0.00	0.00
3	6215	2 792 000	2 792 000	0.00	0.00	0.00
3	6218	300 000	300 000	0.00	0.00	0.00
3	6231	740 000	740 000	0.00	0.00	0.00
3	6241	20 166 000	20 166 000	1 674 000	0.00	0.00
3	6250	3 400 000	3 400 000	0.00	0.00	0.00
3	6263	1 000 000	1 000 000	1 000 000	0.00	0.00
3	6264	2 000 000	2 000 000	989 000	0.00	0.00
3	6284	500 000	500 000	0.00	0.00	0.00
TOTAL		83 115 000	83115 000	17 655 000	12 300 000	12 300 000

Source : Fiche de Centralisation comptable premier semestre de l'année 2010 du Cisco Miarinarivo

L'intervention de la LFR 2010 a comme conséquence évidente la péremption du taux de régulation. Il n'y a plus question de taux d'engagement, il y a eu plutôt de la course à la consommation finale pour rattraper la limite de la clôture de gestion. Pour la Cisco de Miarinarivo, la LFR ne représente que 59,29% de son crédit initial. Or, la Cisco a déjà consommé au 1^{er} et 2^e trimestre : 35,82% du LFR. Ce qui révèle qu'en somme, la Cisco n'a plus à consommer au 3^e et 4^e trimestre que 23,47% du nouveau crédit, d'où l'insuffisance patente des crédits (calcul : $59.28\% = 83\,115\,000 / 49\,283\,000$ et $35.82\% = 17\,655\,000 / 49\,283\,000$)

2-1-3-5 Lourdeur des procédures de dépenses

Certes, les exigences de la transparence de gestion et de la véracité des opérations de dépenses demandent une procédure exclusive, légale et réglementaire. Cependant, le formalisme administratif à l'excès tend à retarder les procédures des réalisations financières, et partantes, celles des réalisations physiques. La sévérité des vérifications du CDE et du trésor sur le fond et sur la forme des dossiers relatifs aux dépenses est parfois trop minutieuse et peut entraîner un rejet systématique pour des moindres raisons telles qui n'altèrent même pas le fond, exemple : forme des factures, impression lisible mais un peu sombre, etc... Or, la procédure d'engagement-liquidation- ordonnancement est déjà longue et le rétablissement des dossiers rejetés demande encore du temps. Le service souffre alors de la conséquence néfaste de ce formalisme excessif, car celui-ci retarde le processus budgétaire.

2-1-3-6 Insuffisance qualitative et quantitative du personnel

Le personnel de la Cisco est formé surtout d'instituteurs et institutrices qu'on peut qualifier de pédagogues et non de spécialistes en matière administrative ni financière. Si on admet que la compétence s'acquiert aussi par expérience, le changement fréquent de poste ou de responsabilité, comme il a été dit supra, ne le permettra pas. Et le travail à tâtons risque de gagner du terrain, surtout lorsque les responsables ne se daignent pas de consulter les textes réglementaires sur leurs attributions : tel est le cas d'un adjoint administratif et financier qui ne prend aucune responsabilité sur le côté financier. De plus, les formations professionnelles qui seraient le palliatif à l'incompétence sont sinon inexistantes, du moins insuffisantes.

En plus, le personnel vieillit et le recrutement de ressources humaines fait défaut, si bien que le cumul de fonctions devient d'usage : entre autres, un agent est à la fois dépositaire comptable et membre de la commission de réception, alors même que ce sont des fonctions incompatibles. Et même pour les fonctions compatibles, ce cumul alourdit les tâches individuelles, d'où de deux choses, l'une : ou bien il y aura lenteur de travail, ou bien il y aura fréquence d'erreurs.