

SOMMAIRE

SOMMAIRE	i
REMERCIEMENTS	ii
AVANT-PROPOS	iii
LISTE DES ABREVIATIONS	iv
LISTE DES TABLEAUX	v
LISTE DES FIGURES	vi
GLOSSAIRE	vii
RESUME	viii
INTRODUCTION	1
PARTIE I : ENJEUX ET FONCTIONNEMENT DU SYSTEME BUDGETAIRE	6
CHAPITRE I : CADRE THEORIQUE ET PRATIQUE DE L'ETUDE	6
Section 1 : Fonction des budgets, diverses facettes et une tentative de classification	6
Section 2 : Modélisation et justification du cadre conceptuel	11
Section 3 : Présentation du milieu d'études	16
CHAPITRE II : METHODOLOGIE DE RECHERCHE	21
Section 1 : Démarche globale	21
Section 2 : Démarches spécifiques	27
PARTIE II : RESULTATS ANALYTIQUES	33
CHAPITRE III : ANALYSE DU PROCESSUS ET DES BUDGETS	34
Section 1 : Processus budgétaire de FOFIFA-NO	34
Section 2 : Analyse des budgets par centre de recherche	37
Section 3 : Interprétations de la procédure budgétaire de CRR-NO	44
CHAPITRE IV : SUIVI DES ECARTS BUDGETAIRE	48
Section 1 : Évaluation des écarts	48
Section 2 : Evaluation globale de CRR-NO	52
Section 3 : Interprétations du système du contrôle budget	56
PARTIE III : RECOMMANDATIONS ET LIMITES	61
CHAPITRE V : SOLUTIONS PROPOSEES	61
Section 1 : Amélioration du processus budgétaire	61
Section 2 : Améliorations au niveau du contrôle budgétaire interne	63
CHAPITRE VI : PLAN D'ACTION ET LIMITES	71
Section 1 : Plan de mise en œuvre	71
Section 2 : Résultats attendus et limites des recommandations	81
CONCLUSION GENERALE	85
BIBLIOGRAPHIE	ix
LISTE DES ANNEXES	xi
TABLE DES MATIERES	xi

LISTE DES ABREVIATIONS

AGRIEL	AGRIculture et Elevage
Ar	Ariary
BBZ	Budget à Base Zéro
CA	Chiffre d’Affaires, Conseil d’Administration
CENRADERU	CENtre National de Recherche Appliquée au DEveloppement Rural
CR	Compte de Résultat
CRR-NO	Centres Régionaux de Recherche Nord-Ouest
DAF	Directeur Administratif et Financier
DG	Direction Générale
DEGS	Département Economie Gestion Sociologie
EPIC	Établissement Public à Caractère Industriel et commercial
FEP	Flora Eco-Power
FFOM	Force Faiblesse Opportunité Menace
FOFIFA	Foibe Fikarohana Ho Fampandrosoana ny any Ambanivoitra
JIRAMA	Jiro sy Rano Malagasy
Kg	Kilogramme
ONG	Organisation Non Gouvernementale
P	Prévisions
PCD	Pièces de Caisse des Dépenses
PCR	Pièces de Caisse des Recettes
PHRD	Policy and Human Resources Development
PROSPERER	PROgramme de Soutien aux Pôles de micro-Entreprises et aux Économies Régionales
PSDR	Projet de Soutien au Développement Rural
PTA	Plan de Travail Annuel
R	Réalisations ou Réel
RAF	Responsable Administratif et Financier
SRR	Stations Régionaux de Recherche
SWOT	Strengths Weaknesses Opportunities Threats
T/ha	Tonne par hectare
TR	Taux de Réalisation
UFP	Université de Formation Professionnalisant
VA	Valeur Absolue

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Les rôles du contrôle budgétaire	7
Tableau 2 : Les trois modèles de contrôle budgétaire	15
Tableau 3: Les centres régionaux de recherche du FOFIFA (Cf. Annexe II « Organigramme de FOFIFA Madagascar »)	17
Tableau 4: Activités pour chaque SRR (Station Régionale de Recherche).....	18
Tableau 5 : Présentation de la taille de l'échantillon.....	24
Tableau 6 : Récapitulation des intervenants par activités de recherche	39
Tableau 7 : Charges prévisionnelles Année 2015, Montant en Ariary.....	40
Tableau 8 : Engagements Année 2015, Montant en Ariary.....	41
Tableau 9 : Suivi des prévisions budgétaires par rapport aux engagements	42
Tableau 10 : Budget des recettes Années 2015	44
Tableau 11 : Evaluation du processus de planification stratégique de CRR NO	46
Tableau 12 : Évaluation des écarts des produits de chaque station (Ariary)	49
Tableau 13: Étude d'écarts pour les charges Année 2015, Montant en Ariary	51
Tableau 14 : Compte de résultat année 2015, Montant en Ariary	52
Tableau 15 : Attitude du centre dans les trois structures principales.....	57
Tableau 16 : Type de contrôle	57
Tableau 17: Forces et faiblesses de la gestion budgétaire du CRR-NO	59
Tableau 18 : Tableau de bord des informations consolidées par Station.....	74
Tableau 19 : Tableau de bord budgétaires de la station Miadana, en Ariary	75
Tableau 20 : Tableau de bord de la direction générale	78
Tableau 21 : Schéma des impacts d'une dépense sur engagement.....	80

LISTE DES FIGURES

Figure 1 : La typologie de Goold et Campbell	12
Figure 2: Le modèle d'analyse d'étude de la gestion budgétaire de FOFIFA Mahajanga	27
Figure 3: Courbe de variation CA, consommation de l'exercice et résultat net.....	53
Figure 4 : Taux de réalisation pour les ventes, cas 2015	54
Figure 5 : Taux de réalisation au niveau des charges, année 2015	55
Figure 6 : Cas de CRR-NO étudiés dans la typologie de Goold et Campbell	58
Figure 7: Traduction schématique du tableau de bord de la station Miadana	76

GLOSSAIRE

Cheptel	ensemble du bétail d'une exploitation ou d'une ferme agricole
Contrôle de gestion	processus qui fournit de manière régulière aux responsables des indicateurs (financiers et non financiers) et autres informations leur permettant d'évaluer leur gestion et, le cas échéant, de prendre des mesures correctives
Culture Oléagineuse	plantes dont on tire de l'huile
Fourragère	se dit des plantes employées comme fourrage ou herbe pour entretenir le bétail (ensemble des animaux d'une ferme)
Processus	un processus se compose d'une succession d'étapes contribuant à la réalisation d'un résultat final, défini à l'avance pour répondre au besoin du «destinataire» interne ou externe.
Reporting	Système consistant à produire régulièrement des rapports destinés aux décideurs, rédigés dans une forme fixée au préalable, qui récapitulent le niveau de réalisation des objectifs financiers, des objectifs de performance des prestations, et permettent de déceler les problèmes suffisamment tôt et d'y apporter des corrections éventuelles.
Ressources, moyens	moyens financiers, humains, matériels, organisationnels et réglementaires mobilisés pour la mise en œuvre d'un programme ou pour la fabrication d'une prestation.
Tableau de bord	ensemble d'indicateurs qui donne une vue de la situation et de son évolution probable par rapport aux objectifs. Il permet aux responsables, quel que soit leur niveau hiérarchique, de savoir rapidement quels écarts de la situation qu'ils pilotent demandent décision. Il permet de vérifier ensuite si les actions prévues sont effectuées et les objectifs atteints. Les indicateurs du tableau de bord provoquent ainsi une action correctrice concertée, et permettent d'en suivre l'application ; c'est le support pratique de la direction par les objectifs.

RESUME

Le présent ouvrage traite le diagnostic du système de gestion budgétaire dans l'établissement public, auprès de la FOFIFA Mahajanga. Les informations montrent que la gestion publique devient complexe. En effet, l'établissement public même à caractère industriel et commercial n'est pas des entreprises soumises à des objectifs commerciaux. Mais il est important qu'il veille en permanence à optimiser l'emploi des ressources disponibles et être vraiment autonome. L'objectif principal est de mettre en place un contrôle efficace de budget. Par ailleurs, l'activité du FOFIFA est axée principalement au développement de la production agricole dans les milieux ruraux. Cela fait partie du programme ministériel, et l'élaboration du budget doit suivre la réalisation d'une mission annuelle ou triennale. Cependant, la prise en considération des conjonctures politiques et économiques du pays est primordiale car ils ont une influence sur le budget. En termes de résultats, cette étude montre que le CRR-NO a des difficultés sur l'utilisation des fonds, à gérer les écarts budgétaires et à contrôler les budgets par rapport aux objectifs. Afin de remédier à ces failles et avoir une gestion budgétaire saine, le centre est recommandé de privilégier les activités porteuses de ressources, d'instaurer un nouveau calendrier budgétaire pour favoriser l'efficacité de ces procédures, d'appliquer un système de contrôle budgétaire complète (calculs des écarts, analyses, actions correctives), d'utiliser un outil de pilotage budgétaire par le tableau de bord. Finalement, le contrôle budgétaire est réussi lorsque chacun pense que la gestion budgétaire de l'entreprise constitue une affaire de tous.

Mots clés : contrôle Budgétaire, établissement public, budget, écarts budgétaires, tableau de bord

ABSTRACT

This piece of work treats the budget control system in public institution: the case of FOFIFA Mahajanga. This study shows that the public management becomes complex. The public institution such as FOFIFA-Center is not indeed subject to corporate business objectives even if it's a public industrial and commercial establishment. But it is important that the public institution optimize constantly the use of available resources and to be really autonomous. So, the goal is to set up an effective budget management. Furthermore, the activity of FOFIFA-Center is mainly focused to the development of agricultural production in rural areas. This is a part of the ministerial program, so preparing the budget should follow the realization of an annual or three-year mission. However, the consideration of policy and economic situations of the country is very important because they affect the budget. The analyses show consequently that the North-West Regional Research Center has difficulties to control its expenses and its performance against targets and to manage budget variances. To put a healthy budget management at the center, it's suggested to use the activities of high potential growth, to elaborate a new budget calendar that privilege the effectiveness of these proceedings, to implement a comprehensive system of budgetary control (variances, analyses, corrective actions) and to use a budgetary control system such as the dashboard. Finally, the budget management system is successful when everyone thinks that it's everyone's business. Such as the administrative and financial office, all the persons in charge of the activities must be implied in the budget management system of the institution.

Keywords: budget control, public institution, budget, budget variances, dashboard

INTRODUCTION

De nos jours, avec la mondialisation de l'économie et l'ouverture des frontières, les entreprises se livrent une concurrence très agressive pour l'écoulement de leurs produits, où seules les entreprises bien organisées peuvent se permettre une bonne part de marché. A l'inverse, les entreprises de faible organisation sont appelées à se marginaliser ou à disparaître.

Incontestablement, la gestion publique est de plus en plus complexe mais il convient de rappeler que l'établissement public même à caractère industriel et commercial n'est pas des entreprises soumises à des objectifs commerciaux. Mais il est important que ce dernier veille en permanence à optimiser l'emploi des ressources disponibles et être vraiment autonome.

Selon MINTZBERG¹, les organisations sont omniprésentes dans les sociétés modernes. Une modernisation qui a fait place à un monde devenu concurrentiel où les entreprises se doivent d'être donc bien gérées. Cette gestion consiste à faire les bonnes choses, de la bonne manière, rapidement, au bon moment, à moindre coût. Le but est de produire des résultats répondant aux besoins et aux attentes des clients, leur donner satisfaction et atteindre les objectifs fixés.

En effet, il fallait un système de gestion budgétaire. Ce dernier regroupe généralement les méthodes permettant de définir les objectifs chiffrés de l'entreprise, de fixer aux différentes fonctions des objectifs cohérents, les budgets, et tout au long de l'année de détecter au plus tôt les risques de déviation afin de déclencher les mesures appropriées de redressement.

Théoriquement, un budget² est un système prévisionnel à court terme comprenant les plans, des budgets et un processus de contrôle. Il est conçu comme un plan destiné à l'affectation des ressources et l'assignation des responsabilités. C'est ainsi que la gestion budgétaire est reconnue comme un des constituants essentiels d'une gestion efficace dans les organismes de toutes tailles, relevant du secteur public comme du secteur privé. Elle permet à la fois d'atteindre ses objectifs et de ne pas se laisser surprendre par des dérivés éventuels ; car aujourd'hui, l'accélération des événements et des techniques oblige à développer et à maîtriser de mieux en mieux les outils de prévision.

¹ MINTZBERG Henry, 1982. « *Structure et Dynamique des organisations* », p.78

² BOUQUIN Henri, 1992. « *Les maîtrises des budgets dans l'entreprise* », p.15

Le présent mémoire intitulé « **Diagnostic du système de gestion budgétaire dans l'établissement public, cas du FOFIFA Mahajanga** » constitue un premier essai à l'appréhension du contrôle budgétaire dans un établissement public.

Nous avons effectué notre recherche au sein du Centre National de Recherche Appliquée au Développement Rural (CENRADERU) ou FOFIFA (Foibem-pirenena momba ny Fikarohana ampiharina amin'ny Fampandrosoanany ny eny Ambanivoitra). C'est un Etablissement Public à Caractère Industriel et Commercial (EPIC). Le principal rôle du FOFIFA est de faire des recherches agronomiques appliquées, crédibles, soutenables au service du monde rural. Le FOFIFA fonctionne avec un budget autonome. Il est rattaché au Ministère auprès de la Présidence en charge de l'Agriculture et de l'Elevage (MPAE) et travaille avec les différents projets comme le PROSPERER (PROgramme de Soutien aux Pôles de micro-Entreprises et aux Économies Régionales), le PSDR (Projet de Soutien au Développement Rural). Actuellement, la plupart de ces projets sont en cours de finalisation, ce qui risque de poser de problème de financement des stations régionales du FOFIFA Mahajanga. Le FOFIFA a du mal à s'autofinancer bien qu'il dispose trois stations de recherches³. La station de recherche FOFIFA Miadana dispose d'un cheptel de 222 têtes, de quatre mille hectares (4000 ha) de pâturage avec une quinzaine de collection plantes fourragères (légumineuses et graminées), d'un tracteur équipé de différents accessoires, ainsi que de magasins de stockage de foin et de complément alimentaire pour les bêtes. La station de Mangatsa possède un terrain de cent vingt hectares (120 ha) avec 36 variétés de mangues améliorées. Enfin la station de Tsararano bénéficie d'environ de deux hectares de terrain pour la riziculture.

Cette situation semble contradictoire, d'une part la station dispose de tous les moyens nécessaires pour la production, d'autre part la production n'arrive même pas à couvrir ses besoins primaires. Le système de gestion budgétaire doit donc désormais viser à accroître la performance globale de l'établissement.

Pour bien étudier ce thème, nous allons nous intéresser à un certain nombre de problèmes auxquels est confronté le système de gestion budgétaire du FOFIFA Mahajanga :

³ FOFIFA-NO, 2015. « *Rapport d'activités* » p.7

- L'importance des écarts entre prévisions et réalisations ;

- L'inefficacité du contrôle des dépenses et des résultats.

De ce fait, la réorientation de la politique économique et financière de l'entreprise devient nécessaire et les mécanismes d'accompagnement doivent non seulement être efficaces mais aussi adaptés. Parmi ces mécanismes, les instruments de pilotage et d'appréciation des objectifs fixés, sont importants pour la gestion rationnelle des ressources. L'un des outils les plus performants et adaptés se présente comme le budget. Ce dernier joue un rôle capital dans la gestion de l'entreprise compte tenu de ses multiples fonctions. Par conséquent, la gestion budgétaire devient alors un mécanisme puissant de management pour les gestionnaires. Alors, la problématique de cette étude tourne autour de la question : **Par quel moyen FOFIFA peut contrôler efficacement sa gestion budgétaire ?**

La gestion budgétaire permet de cerner plusieurs domaines de la vie de l'entreprise, de la planification au contrôle des activités. Ainsi, un système de gestion budgétaire se définit comme étant un processus de gestion qui regroupe la planification, l'élaboration, l'exécution et le suivi ou le contrôle du budget. Ainsi, afin d'alimenter les réflexions et de résoudre la problématique sus citée, on va essayer de répondre aux questions de recherche suivantes :

- Comment FOFIFA pourra faire face à l'incertitude de la situation future ?

- Quels peuvent être les intérêts du FOFIFA dans l'application du contrôle budgétaire ?

En vue d'orienter ce travail de recherche, on émet les deux hypothèses ci-après :

H1 : Le suivi des prévisions permet à l'entreprise d'ajuster son projet sur le budget.

H2 : Le contrôle des écarts aide les responsables à apporter des actions correctives.

Le présent mémoire se fixe comme objectif global de faire le diagnostic du système budgétaire d'un établissement public tel que FOFIFA Mahajanga.

En effet, l'existence de système de gestion budgétaire de qualité permet aux dirigeants, non seulement d'exercer son contrôle rapidement et avec une pleine connaissance des points

sur lesquels elle doit agir, mais elle lui permet encore, en exprimant un plan d'opération par des données financières, de connaître avec précision les causes des profits et des pertes⁴.

Deux sous objectifs en sont alors dérivés pour mieux appréhender cet objectif principal et pour tenir compte de l'obtention d'un résultat satisfaisant :

- **Analyser le système budgétaire actuel de FOFIFA Mahajanga ;**
- **Décrypter les écarts en faisant une étude comparative des plans de travail et des engagements.**

Par conséquent, les résultats suivants seront attendus de ce travail de recherche :

- **L'amélioration du processus budgétaire afin d'assurer la cohérence entre le Plan de Travail Annuel (PTA) et la réalisation ;**
- **Le renforcement du contrôle budgétaire interne pour piloter les activités de l'établissement.**

Le thème choisi permettra donc non seulement de cerner le fonctionnement du système budgétaire du FOFIFA Mahajanga, mais aussi de relever ses forces et faiblesses.

Pour atteindre l'objectif cité ci-dessus, une démarche mixte a été procédée. Il s'agit de la combinaison des données qualitatives et quantitatives. Les techniques de recherche procédées consistent ainsi en la recherche documentaire, les travaux de terrain et le dépouillement.

La recherche documentaire a couvert toutes les étapes de notre recherche et correspond à un maximum de littérature sur le thème traité dans le but de définir la problématique de l'étude et les hypothèses de recherche. Elle a permis non seulement de prendre connaissance des différentes études et publications relatives au control de gestion mais également d'avoir une vue d'ensemble du terrain étudié. Plusieurs centres de documentation ont été fréquentés. Des ouvrages divers, des revues scientifiques, des rapports et des sites Internet ont été consultés.

⁴ DEPALLENS Georges, Jean-Pierre Jobard, 1997. *Gestion Financière de l'entreprise*, p.386

Les travaux de terrains comprennent *la phase exploratoire* et *la phase d'étude approfondie*. *La phase exploratoire* est constituée par *les pré-enquêtes* durant lesquelles des contacts ont été pris avec les diverses personnes ressources (la Direction du FOFIFA, les chefs des centres de recherche, les responsables techniques, le responsable administratif et financiers, des membres du personnel, des partenaires techniques et financiers et des agents du ministère). *La phase d'étude approfondie* a consisté en la collecte des données : c'est la phase d'enquête proprement dite. Elle a permis de collecter des données relatives aux objectifs de la recherche et qui sont nécessaires à une bonne appréciation des différents aspects de la problématique.

La dernière phase a été réservée au *dépouillement* des fiches d'enquêtes et des guides questionnaires afin d'analyser les résultats des travaux, les interpréter et rédiger le mémoire.

Le choix des cibles à interroger au cours des enquêtes ne s'est pas fait de façon arbitraire. La technique utilisée pour constituer l'échantillon des acteurs interrogés est fondée sur un choix raisonné.

Comme tout travail de recherche, les difficultés sont inévitables. Dans cette étude, l'insuffisance des données informatisées nous a obligées de prendre plus de temps pour se concerter avec les responsables. Certaines données collectées ne sont que de nature qualitative et les données sur le suivi-évaluation sont restreintes.

Ce mémoire comporte trois parties. La première partie de l'ouvrage constitue le descriptif. Elle présente l'étude en question, le cadrage théorique et pratique de l'étude et la méthodologie adoptée. La deuxième partie présente la partie analytique. Elle aborde une analyse au niveau de la prévision et de la réalisation avant de faire une évaluation du control des budgets. La troisième partie quant à elle apporte des solutions et des recommandations.

PARTIE I : ENJEUX ET FONCTIONNEMENT DU SYSTEME BUDGETAIRE

Les secteurs publics sont des structures qui ont un caractère un peu particulier étant entendu que leur réglementation n'est pas standardisée comme celles des sociétés commerciales. Il se voit donc de décrire et présenter les grandes caractéristiques. Ensuite, nous étudierons théoriquement le budget et le système de contrôle de gestion budgétaire. Et enfin, nous présenterons notre modèle d'analyse pour les travaux pratiques. La présente partie est structurée en deux chapitres dont le premier présentera le cadre théorique et pratique de l'étude tandis que le second exposera la démarche méthodologique.

CHAPITRE I : CADRE THEORIQUE ET PRATIQUE DE L'ETUDE

Dans un premier temps, nous allons présenter le cadre théorique de Goold et Campbell. Une fois cette présentation effectuée, nous essayerons de justifier notre choix, notamment en comparant cette grille d'analyse à d'autres grilles concurrentes afin de montrer ses avantages. Enfin, dans un troisième temps, nous isolerons les trois cas types sur lesquels s'appuie notre interprétation de l'utilisation du contrôle budgétaire. Trois modèles de contrôle budgétaire sont alors sous-jacents à ces configurations. Selon la lecture de la littérature scientifique de gestion, les fonctions du contrôle budgétaire semblent nombreuses et variées. Dès 1960, Stedry⁵ a retenu deux rôles principaux du contrôle budgétaire : la planification et le contrôle. Le contrôle budgétaire paraît résoudre un grand nombre de problèmes rencontrés par les organisations. Mais cela fait beaucoup de fonctions pour un seul outil. Entamons par préciser les fonctions du contrôle budgétaire définies par la littérature.

Section 1 : Fonction des budgets, diverses facettes et une tentative de classification

Les fonctions du contrôle budgétaire peuvent être examinées sous un angle très large ou dans une perspective plus technique.

1.1 Diverses facettes de fonction des budgets

Le cadre théorique qui sert de support à l'étude de terrain s'appuie sur une synthèse des fonctions que le budget est susceptible de remplir dans une organisation.

1.1.1 Budgets dans l'approche théorique

De façon générale, les fonctions du contrôle budgétaire peuvent être saisies comme un moyen pour l'entreprise d'aboutir à ses buts ultimes. Pour Otley⁶ (1977), un système budgétaire a pour finalité d'aider au contrôle organisationnel afin de garantir l'atteinte des buts de l'organisation.

⁵In BERLAND Nicolas, 1997. *L'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique*, p.227

⁶In BERLAND Nicolas, 1997. *L'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique*, p.228

Il montre que les individus dans une organisation peuvent avoir des objectifs contradictoires qu'il s'agit de faire converger. Les buts de l'organisation ne sont donc pas forcément ceux des individus. Le rôle du contrôle budgétaire est d'essayer d'avoir un accord des participants à l'entreprise sur quelques objectifs. Ces derniers deviennent alors ceux de l'organisation.

Hofstede⁷ (1967) a par contre confirmé que le contrôle budgétaire assigne des buts tout généraux. Ces buts finals consistent en deux ordres : le contrôle budgétaire doit accroître la profitabilité des actionnaires et assurer le bien-être des salariés à tous les niveaux hiérarchiques. La motivation dépend de la pertinence des budgets et de l'attitude du budget. La satisfaction est tributaire non seulement du poste mais aussi de la capacité à assumer la pression.

March et Simon⁸ (1958) considèrent les problèmes de coordination dans les entreprises. Selon eux, deux formes de coordination sont possibles : par méthodes et par objectifs. Plus la taille de l'entreprise augmente, le second mode de coordination devient plus approprié car il permet de donner une plus grande autonomie aux agents. Le contrôle budgétaire constitue ainsi l'instrument permettant de gérer la coordination par objectifs.

1.1.2 Rôles des budgets : du classique au spécifique

Le contrôle budgétaire est conçu sous des formes diverses au travers de la littérature : des fonctions classiques aux fonctions plus originales :

Tableau 1 : Les rôles du contrôle budgétaire

Etudes	Rôles du contrôle budgétaire	
Baudet (1941)	La prévision et l'établissement du programme d'activité, l'observation continue des événements capables de modifier les prévisions, la recherche des causes d'écarts et la fixation des responsabilités, la coordination entre les différents services, le contrôle comptable des coûts de revient standards.	
Hofstede(1967)	Autoriser Planifier	Préaviser Mesurer
Hopwood (1974)	Coordination Planning	Délégation d'autorité Motivation

⁷ In BERLAND Nicolas, 1997. *L'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique.*

⁸ Idem

Barrett et Fraser (1977)	Planifier Motiver Evaluer	Coordonner Eduquer
Otley (1977)	<p>Les budgets comme des objectifs, ils servent alors d'instruments de motivation.</p> <p>Les budgets comme des prévisions (la fonction planning y est associée).</p> <p>Les usages managériaux des budgets, notamment un moyen de communiquer entre partenaires.</p> <p>Les budgets comme standards pour évaluer la performance.</p> <p>La participation dans l'établissement des budgets comme moyen d'augmenter la satisfaction au travail.</p>	
Lyne (1988)	<u>Selon la littérature :</u> Prévision Planning Coordination Control Motivation	<u>Ses résultats :</u> Budgets servent à faire des prévisions plus qu'à motiver ; Ils servent à contrôler et à expliquer les écarts ; Ils n'exercent pas de pression sur les salariés ; Le degré de participation n'est pas grand
Bouquin (1997)	Instrument de coordination et de communication outil essentiel de gestion prévisionnelle outil de délégation et de motivation.	

Source : Adaptée de Nicolas Berland (1999)

1.2 Une tentative de classification des fonctions du budget

Les différentes fonctions entrevues ci-dessus nécessitent d'être explicitées. De nombreux chercheurs ont contribué à développer notre compréhension de chacune d'entre elles. Un regroupement en catégories homogènes a été tenté afin d'en faciliter la lecture. Il a été effectué sur la base des similitudes observées entre fonctions. Mais de par la connexité de certaines fonctions, d'autres classements seraient sans doute envisageables.

1.2.1 Le budget comme une anticipation

Cette perception se voit souvent dans le cadre d'un contrôle budgétaire ayant pour fonction l'autorisation de dépenses et la prévision :

La perception du budget comme une autorisation de dépenses :

Dans ce rôle, le budget cherche à limiter les dépenses à un plafond et à un emploi déterminé par avance, limites auxquelles une filiale, par exemple, ne peut déroger. Ce rôle du contrôle budgétaire emprunte beaucoup à l'administration publique, où les agents travaillent dans le cadre d'enveloppes budgétaires déterminées. Les entreprises ne fonctionnent généralement pas de cette façon. Pour le contrôle des investissements des filiales, cette pratique est beaucoup plus fréquente. Il à noter que la référence à cette fonction est disparue depuis déjà quelques années dans la littérature scientifique.

La perception du budget comme un outil de prévision de résultats futurs :

Il consiste à déterminer le résultat en termes financiers des actions futures. Les chiffres du budget représentent la performance moyenne attendue des activités de l'entreprise. Un certain nombre d'études sur ce thème insiste sur la difficulté inhérente à l'exercice de prévision. Comme le souligne Otley (1977), même si la prévision est possible, elle peut ne pas correspondre à une espérance de résultats futurs. Les managers lors de l'établissement de leur budget peuvent avoir la tentation de manipuler les prévisions. Ainsi un certain nombre d'études montre l'existence d'erreurs importantes dans l'établissement de prévisions.

Lyne (1988) cité dans BERLAND (1997) signale des études sur ce thème, selon lesquelles les entreprises anglaises utilisent d'abord les budgets comme un exercice de prévision. Ses propres résultats confirment que 60% des personnes interrogées considèrent les budgets comme une prévision s'il s'agit de simples objectifs pour d'autres.

1.2.2 Budget comme un moyen d'ajustement organisationnel

Le budget est un moyen de fixer des objectifs communs à l'ensemble de l'organisation. Une harmonisation entre les objectifs individuels peut ainsi être procédée. Cela peut se faire à différentes manières : par des fonctions de communication, de coordination et de planification.

Un moyen de communication :

Le budget et le contrôle budgétaire peuvent apparaître comme des outils de communication entre les différentes parties de l'organisation (Otley, 1977). Ils peuvent servir à informer les subordonnés des objectifs de la direction. Ils peuvent donner des informations aux responsables hiérarchiques sur les performances « réelles » de leurs subordonnés.

Un moyen de coordination :

Le budget apparaît aussi comme un moyen permettant à chacune des parties de l'organisation de se situer les unes par rapport aux autres et d'évaluer les contraintes auxquelles les autres ont à faire face. Le budget a ainsi une fonction d'intégration organisationnelle car il permet d'avoir une meilleure compréhension des différentes activités de l'entreprise.

Un moyen de planification :

La planification est différente de la prévision car elle est pro-active (Otley, 1977). Si la prévision se contente d'évaluer ce qui sera, la planification essaye déjà de modeler et de contrôler le futur. Elle fixe aux salariés les objectifs pour atteindre ceux de l'organisation. Elle détermine l'action à entreprendre pour améliorer la performance et elle fournit un modèle permettant d'évaluer les changements survenant dans les différentes activités.

1.2.3 Budgets comme standards d'évaluation de la performance

Le budget peut être un standard de l'évaluation de la performance. Comme il définit la consommation de ressources nécessaires pour réaliser une activité, la comparaison entre les montants prévus et réalisés peut-être comprise comme un écart avec la performance souhaitée.

A travers une série d'études, Hopwood (1972, 1974) montre une utilisation contrastée des budgets aux fins de contrôle. Il distingue trois attitudes différentes en matière de management : l'utilisation des budgets comme principal outil d'évaluation, l'utilisation du profit à long terme comme critère de jugement et l'évaluation non comptable. Ses études l'amènent à conclure que le deuxième style de management fait preuve d'une plus grande efficacité. Si Hopwood ne trouve pas de liens entre le style de management adopté et l'atteinte des budgets, Otley (1978) montre que les managers qui s'appuient sur le budget comme mode de contrôle ont plus de chance de les voir parfaitement réalisés. Enfin, cette utilisation des budgets, et par conséquent du contrôle budgétaire, peut se révéler défailante en fonction de la complexité et de l'instabilité du système, des changements de l'environnement, de la culture managériale ou de la personnalité des supérieurs hiérarchiques.

1.2.4 Objectifs comme source de motivation et de satisfaction

C'est l'aspect le plus fréquemment traité dans la littérature sur les budgets. Aussi notre développement n'est-il pas exhaustif mais porte seulement sur la définition des objectifs propres à motiver les cadres et sur leur satisfaction au travail.

Des objectifs motivants :

Hofstede (1967) montrent que les budgets sont motivants à la condition que les managers les intériorisent et les identifient à leurs propres objectifs. Cette intériorisation se réalise d'autant mieux qu'existe une bonne communication autour des budgets.

Parvenir à la satisfaction grâce à une participation accrue au processus budgétaire :

La participation au processus budgétaire et à la détermination des objectifs peut être une source de satisfaction pour les « budgétés ». Hofstede (1967) fait de la participation un élément déterminant de la bonne perception des budgets et de l'attitude des « budgétés » à leur égard. Ces deux éléments agissent alors sur la motivation, facteur d'une meilleure performance. L'un des éléments limitant la participation est le risque d'avoir des objectifs faciles à atteindre.

Section 2 : Modélisation et justification du cadre conceptuel

Cette section met en avant les modèles théoriques pris sur le contrôle budgétaire par rapport aux autres auteurs et la raison du choix de ce choix.

2.1 Des modèles pour comprendre

Goold et Campbell montrent l'existence de différents types de management stratégique en fonction de l'attitude du centre, ou direction générale, dans la planification de la stratégie et dans son contrôle. En fonction de ces deux paramètres, ils définissent huit configurations possibles. Elles sont ensuite réduites à trois, les plus stables. Les cinq autres sont considérées comme des formes transitoires ou des impasses adoptées provisoirement par les sociétés.

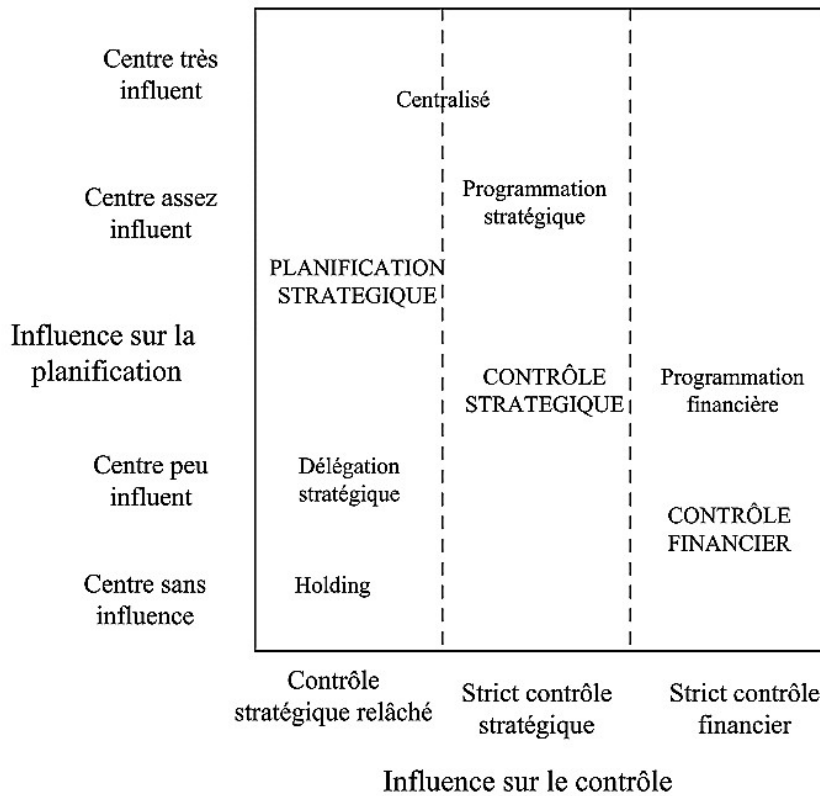


Figure 1 : La typologie de Goold et Campbell

Source : Adaptée de Goold et Campbell, Juillet 2017

Le contrôle budgétaire est un outil de la direction générale. Celle-ci prend souvent l'initiative de l'implanter dans l'entreprise. Il peut être pertinent de retenir l'attitude et le comportement du centre comme élément déterminant les fonctions du contrôle budgétaire, et par là même sa configuration. Nous souhaitons montrer que les cas d'entreprises rencontrés dans nos études correspondent à des styles de management stratégique distincts, impliquant l'attribution de rôles particuliers au contrôle budgétaire au sein de chacune des configurations retenues.

Goold et Campbell distinguent deux axes : le degré de participation du centre dans la définition des objectifs (participation à la planification) et le type de contrôle exercé. Le contrôle exercé par le centre peut être stratégique ou financier, strict ou relâché. Un contrôle stratégique porte à la fois sur des informations financières et sur des informations non financières. Un contrôle financier ne considère pour sa part que des variables financières. Il est à noter que le degré d'implication du centre dans le processus de planification est fortement corrélé avec le degré de décentralisation de l'entreprise. Il importe à présent de décrire les trois configurations qui apparaissent les plus stables dans l'analyse de Goold et Campbell. Il s'agit de la planification stratégique, du contrôle stratégique et financier.

2.1.1 Planification stratégique (strategic planning) ⁹

Goold et Campbell (1987, p.70) ont résumé les caractéristiques communes des entreprises du modèle de la planification stratégique (Cf. Annexe 1).

Le centre dans cette configuration considère qu'il influence le développement des stratégies des opérationnels. Il agit de deux manières : en demandant l'établissement de plans d'une part, et en participant à cette planification d'autre part. Par contre, il accorde moins d'importance au contrôle. Les objectifs sont ainsi appréhendés dans une perspective de long terme. C'est le centre qui gère les interrelations entre les unités, telles que le transfert de technologie par exemple. C'est aussi lui qui traite de la fonction d'allocation des ressources. Il cherche, grâce à la planification, à construire son cœur d'activité et à mettre à jour les opportunités de développement interne.

Cependant, il existe deux modèles dérivés de celui-ci : la programmation stratégique et la délégation stratégique. Le premier combine une influence forte du centre dans la planification avec un contrôle stratégique fort. Il ne diffère du management centralisé que sur quelques points. Le second style implique une participation moindre du centre à la planification.

2.1.2 Contrôle stratégique (strategic control)¹⁰

Dans cette configuration, le centre prend part au processus de détermination de la stratégie des unités mais en donnant un maximum d'autonomie et d'initiative à ces dernières. Il intervient moins que dans le cas précédent. Il vérifie plus le respect des règles de planification qu'il n'intervient dans les choix. Il exerce également un contrôle assez strict sur les objectifs à la fois financiers et stratégiques. Le rôle du centre est d'aider à l'éducation et au développement des managers en les orientant dans leurs procédures. Le centre est impliqué dans l'examen des plans stratégiques. Il en fournit les grandes lignes. Il s'assure que les propositions faites par les divisions sont en accord avec la stratégie générale, qu'elles sont suffisamment ambitieuses et qu'il n'existe pas d'autres solutions plus intéressantes. Il teste essentiellement la logique des propositions qui lui sont faites.

Par contre, les entreprises adeptes du contrôle financier limiteront leur processus de planification à l'examen des budgets. Les modes de contrôle utilisés sont fortement liés au

⁹ In BERLAND Nicolas, 1997. *L'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique.*

¹⁰ Idem

processus de planification. Les objectifs contrôlés viennent du plan. Ils sont à la fois financiers et non financiers, de court et de long terme. Toutefois, les objectifs non financiers restent assez difficiles à définir. Les objectifs sont à la fois le résultat du processus de planification et un contrat entre le centre et les managers opérationnels.

Bref, le centre ne planifie pas directement. Il s'assure que le processus de décision est correct. Il intervient occasionnellement pour les grosses acquisitions. Les divisions sont assez indépendantes les unes des autres. Le centre est impliqué dans l'examen des plans stratégiques et des budgets. Ces derniers sont très utilisés et aident le centre à vérifier la cohérence d'ensemble. Une tendance à la bureaucratie et à l'inflation de papier est observable lorsque les procédures sont trop formelles. Les modes de contrôle servent à établir la performance, les objectifs fixés ayant été négociés entre le centre et les divisions.

2.1.3 Contrôle financier (financial control) ¹¹

Dans ce modèle, le centre valide les objectifs, s'en sert comme outils d'évaluation et prend toutes les mesures propres à renforcer ses cadres. Le système de planification formelle est absent. Le centre s'intéresse plus aux résultats financiers ou la performance de court terme.

Ce sont des entreprises qui n'ont pas de système formel de planification et sont surtout préoccupées par les résultats financiers. Les critères de jugement sont de court terme. Le centre sanctionne les choix stratégiques pris par les filiales plutôt qu'il ne les suggère. La structure est la même que dans le modèle précédent. Les problèmes de coordination sont souvent relégués au second plan. Dans ce type de management stratégique, on ignore les problèmes d'interdépendance entre activités. Le centre donne très peu de conseils, il laisse les managers prendre leurs responsabilités. Les objectifs fixés sont clairs et doivent être strictement respectés. Ils deviennent de plus en plus ambitieux au fur et à mesure du temps afin d'exploiter au mieux les capacités des managers. Les budgets sont ici essentiellement perçus comme des contrats entre les agents.

2.2 Justification du concept théorique

Des nombreux rôles sont accordés au contrôle budgétaire. On les retrouve presque tous dans les entreprises. Il apparaît donc possible de distinguer les utilisations du contrôle

¹¹ In BERLAND Nicolas, 1997. *L'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique.*

budgétaire selon le type de management stratégique utilisé. Le contrôle budgétaire peut ainsi être employé de plusieurs manières selon l'attitude du centre et selon qu'une entreprise est plutôt à planification stratégique, à contrôle stratégique, à contrôle financier. Nous développons donc ci-après ces trois modèles de contrôle budgétaire.

Tableau 2 : Les trois modèles de contrôle budgétaire

Attitude du centre	Rôles du contrôle budgétaire	Type de contrôle	Questions principales que se pose l'entreprise
Planification stratégique	Prévision Autorisation de dépenses évaluation non formalisée	Contrôle Prévision- planification	Quelle sera ma situation financière demain ? Où allons-nous ? Comment se forme mon résultat ?
Contrôle stratégique	Coordination communication évaluation	Contrôle Coordination Socialisation	Mes différentes actions sont-elles cohérentes ? Où en est le slack ¹² organisationnel ?
Contrôle financier	Motivation Engagement Évaluation financière stricte	Contrôle Évaluation- Sanction	Ai-je raison d'investir dans cette activité ? dans ce pays ? Logique de portefeuille.

Source : Adaptée de Nicolas Berland (1999)

Dans une entreprise à planification stratégique, le rôle de motivation attribué au contrôle budgétaire existe sans doute mais ce n'est pas le plus important. Les entreprises n'ont pas le même type de management stratégique. Les contraintes propres à leur marché les obligent à adopter des attitudes différentes. Les entreprises souhaitent mettre en place des politiques de développement audacieuses (électrification, gestion par projet) sous contraintes de ressources financières limitées. Ainsi le contrôle budgétaire développé a essentiellement un rôle de prévisions, voire d'autorisation des dépenses et permet au centre de prévoir les différents programmes de développement.

Pour les entreprises du modèle du contrôle stratégique, le contrôle budgétaire sert pour le centre à coordonner les différentes productions de façon à établir un programme d'activités cohérent, permettant une utilisation optimale des ressources. Pour les entreprises du modèle à contrôle financier, le problème est de gérer des ensembles relativement autonomes d'activités rendues complexes, soit par leur variété, soit par leur diversité géographique. La fonction d'évaluation présente un élément très important pour s'assurer de l'engagement des cadres. La fonction d'allocation des ressources est présente dans chacun des cas. La coordination permet

¹² Que nous pourrions traduire par du jeu au sens de souplesse ou un excédent de ressources par rapport à leurs besoins (Schiff et Lewin, 1970 in Berland 1999)

de situer les besoins pour parvenir à une gestion optimale de l'ensemble du groupe. Le premier modèle que nous avons défini ci-dessus est proche d'un simple processus de budgétisation. Cela n'exclut pas toutefois de tirer des enseignements de la plus ou moins grande réalisation du budget. On ne préjuge alors pas pour autant de l'existence d'un véritable processus de contrôle formalisé.

Section 3 : Présentation du milieu d'études

Le choix de la zone d'étude n'était pas si facile parce que la zone choisie doit être adaptée au thème de recherche. De nombreuses raisons nous ont incités à choisir le FOFIFA Majunga comme établissement d'accueil. Cette section expose cette entreprise d'accueil. Nous allons donc développer les informations nécessaires sur notre établissement : son historique, sa localisation, ses activités, sa structure organisationnelle et ses relations extérieures.

3.1 FOFIFA : Historique et fonctionnement

En 1972, une revendication populaire contre le Gouvernement de l'époque a provoqué un profond remaniement à Madagascar¹³. Toutes les institutions de recherche ont dû être abandonnées par l'administration coloniale. D'où la création du FOFIFA selon le décret N° 74-184 du 19 Juin 1974. Il a hérité de toutes les infrastructures laissées par les institutions françaises. De 1974 à 1983, le FOFIFA n'avait pas encore un statut bien fondé à cause de son isolement vis-à-vis des innovations extérieures et l'absence d'une politique fiable à sa mission. Cependant, grâce à la création du Ministère de la Recherche Scientifique et Technologique pour le Développement en 1983, le FOFIFA a été restructuré.

A présent, le FOFIFA ou CENRADERU consolide ses compétences en s'ouvrant aux partenaires scientifiques, économiques et financiers. Cette opération est mise en œuvre tant à l'échelle nationale qu'internationale. Il est un Établissement Public à Caractère Industriel et Commercial (EPIC). Il fonctionne avec un budget autonome. Son siège se trouve à Ampandrinomby Antananarivo. Le FOFIFA représente la composante principale du Système National de Recherche Agricole à Madagascar¹⁴. Placé sous la tutelle du Ministère de l'Éducation Nationale et de la Recherche Scientifique, il réalise toutes les recherches intéressant le développement rural à part certaines recherches d'accompagnement exécutées dans des structures de production (cas du blé, de la pomme de terre). Il a une double mission :

¹³ FOFIFA Mahajanga, « *Documentation interne* », Avril 2017

¹⁴ www.fofifa.mg/ (Consulté en juillet 2017)

recherche et développement rural. En matière de recherche, il contribue à l'élaboration de la politique nationale de recherche en matière de développement rural et d'en assurer, la définition, la promotion, l'orientation, la coordination et la capitalisation de toutes les activités de recherche. Et terme de développement rural, il met en œuvre les documents de cadrage de la politique générale et des stratégies du Ministère de l'Agriculture et appuie et accompagne les actions de diffusion des résultats de recherche auprès des bénéficiaires cibles. Le FOFIFA collabore avec les Universités, les autres Centres Nationaux de Recherche (CNR) ou privés dans le pays et les Instituts internationaux de recherche des autres pays étrangers (IRD, JICA, IFDC etc.), les organismes de développement (DRDR, BVPI, CSA, WWF etc.) et directement avec les bénéficiaires directs qui sont les paysans. Les Centres Régionaux de Recherche (CRR) sont repartis dans quelques régions réputées pour leurs énormes potentialités agricoles à Madagascar (Tableau 3).

Tableau 3: Les centres régionaux de recherche du FOFIFA (Cf. Annexe II « Organigramme de FOFIFA Madagascar »)

CRR	Localité	Région
Haute Terre Centre	Antananarivo et Antsirabe	Analamanga et Vakinankaratra
Haut Plateau	Fianarantsoa	Haute Matsiatra
Est	Tamatave	Antsinanana
Moyen Est	Ambatondrazaka	Alaotra-Mangoro
Sud-Ouest	Tuléar	Atsimo-Andefana
Nord	Antalaha	Sava
Moyenne Ouest	Tsiroanomandidy	Bongolava
Nord-Ouest	Mahajanga	Boeny

Source : Auteur, juillet 2017

Le CRR-NO se trouve dans la commune urbaine de Mahajanga à Mahavoky Nord, BP : 289 Mahajanga 401. Sur le plan géographique, cette région est caractérisée par des collines à forte pente et des bas-fonds encaissés ainsi que des plaines alluviales. Elle est influencée par un climat tropical à saison contrastée et humide.

Le **CRR-NO** s'occupe de la recherche agricole dans la région Boeny. La vocation de cette région est l'élevage bovin. Mais cela n'empêche pas l'existence d'autres activités de plantation. Les activités du CRR-NO correspondent à la fois à une recherche génératrice de technologies selon le besoin et la vocation de la région et les régions environnantes, à un encadrement d'étudiants de licence, de Master et de doctorants notamment des universités à savoir l'Université de Mahajanga, l'Université d'Antananarivo, et l'Université ASJA (Université Athénée Saint Joseph Antsirabe). Plus spécifiquement, il s'agit de : former et

renforcer les capacités des acteurs (techniciens et paysans) sur l'amélioration d'élevage bovin, les techniques culturales améliorées, la production de semence, la production de plants greffés de manguiers ; soutenir la diffusion des technologies générées en partenariat avec les organismes de développement et les paysans ; offrir une structure d'accueil pour les étudiants stagiaires préparant des mémoires et de thèses.

3.2 Trois (3) stations de recherche au service du développement NO

La région Boeny est couverte de trois (3) stations de recherche pour mettre en œuvre les activités du CRR-NO au service du monde rural. Ainsi, chaque site de recherche a sa propre mission (Tableau 4).

Tableau 4: Activités pour chaque SRR (Station Régionale de Recherche)

SRR	Activités
Miadana	<ul style="list-style-type: none"> - Collection animale - Production laitière - Collection fourragère
Mangatsa	<ul style="list-style-type: none"> - Collection manioc - Maintenance de la collection fruitière - Production plants greffés
Tsararano	<ul style="list-style-type: none"> - Production de semences de pré-base et de base de riz - Production de semences de riz

Source : Auteur, juillet 2017

La station Miadana se trouve à environ 65 km de la ville de Mahajanga sur la RN4, dans le district de Marovoay. Elle a un relief sablo-gréseux : transition entre Baiboho et plateau. En matière de pédologie, les sols de la station sont composés par deux grands types de sols d'origine ferrugineux tropicaux : les sols de tanety latéritiques rouges et les baiboho qui se trouvent sur les bourrelets de chaque berge des fleuves. La station dispose d'un cheptel de 222 têtes (FOFIFA rapport 2^{ème} trimestre 2015) ; de quatre mille hectares (4000 ha) de pâturage avec une quinzaine de variétés des plantes fourragères (légumineuses et graminées) ; d'un tracteur avec les différents accessoires ; de magasins de stockage de foin et de compléments alimentaires pour les bêtes ; d'un bureau, d'un atelier mécanique, d'un hangar, de parcs et d'étables avec couloirs d'intervention, de magasins de stockage ; d'une fosse d'ensilage ; d'un logement pour le chef de station et de cités pour les techniciens et les ouvriers. Cette infrastructure est renforcée récemment d'une structure d'accueil à titre

d'hébergement pouvant recevoir environ 35 personnes (des dortoirs, un gîte d'étape, une salle de réunion).

La station Mangatsa se situe à 15 km au nord de la ville de Mahajanga sur la route du Lac Sacré, District de Mahajanga II, dans la Commune Rurale de Belobaka. Sa spécialité est centrée dans la culture des arbres fruitiers, des cultures vivrières et la culture oléagineuse. Elle est dotée d'une superficie de 110 ha ; de magasins, de puits, de fosse naturelle contenant des poissons et d'autres petits instruments pour l'exécution des activités ; de 42 espèces de mangues améliorées et 22 variétés d'anacardes ou acajou.

La station Tsararano est à 110 km de Mahajanga dans le District de Marovoay avec 2 ha de rizières disponibles pour l'application de multiples semences de riz. Elle dispose de diverses ressources acquises au temps de l'administration coloniale. Il s'agit des infrastructures, matériels et équipements : un tracteur ; des bœufs, une herse, un kubota et des engrais organiques pour la préparation de la rizière afin de nourrir le sol et d'augmenter les rendements ; de 6 000 variétés de semences dans la banque du centre, par contre 15 variétés seulement sont praticables dans cet endroit à cause du climat, du taux de sel dans le sol et de la situation géographique ; des plates-bandes pour les semences qui comptent 51 panicules par surface ; des serres de criblage et des serres de croisement pour tester la résistance du riz au moment de maladie ou de présence de virus de riz ; un bâtiment d'hébergement pour le personnel, le chef au moment de la descente, des magasins pour les paysans et les associations.

3.3 Structure organisationnelle du CRR-NO

Pour toute organisation, il existe une hiérarchie d'attribution, de fonction et de statut entre les différents membres de la société. C'est le cas du CRR-NO qui met en place une structure organisationnelle bien fondée au sein de son environnement interne.¹⁵

Le Chef de Centre est au sommet de la liaison hiérarchique du CRR-NO, c'est le premier responsable de l'organisation de l'établissement. C'est par son accord que toute décision se concrétise et par son ordre que chaque acte se réalise.

Le Responsable Administratif et Financier (RAF) est le gestionnaire financier et comptable de l'établissement. Il gère toutes les affaires financières, le patrimoine et les stocks.

¹⁵ Voir annexe II « *Organigramme du FOFIFA Mahajanga* »

Par ailleurs, son travail est de contrôler les données rapportées par le secrétaire comptable et de faire le compte rendu au chef de centre. Toutefois, le RAF a la compétence d'être à la fois un responsable des ressources humaines.

Le Régisseur gère tous les mouvements en caisse : paiement de salaires, des achats et des ventes. Il est le responsable de l'exacte application des décisions et notamment des calculs de liquidation de la recette. Il assure aussi le service achat et vente pour les besoins du centre, l'enregistrement des sommes versées et sorties.

L'Adjoint administrative a pour rôle d'établir tout traitement comptable manuscrit, de tenir le livre de banque et de la caisse, de classer les pièces comptables/dossiers/courriers. Il assure la mission de secrétaire administratif et comptable du centre.

Les techniciens n'en sont pas exclus. **Les techniciens supérieurs** ont pour rôle de collaborer avec les chercheurs. Ce sont les premiers responsables de chaque station de recherche. Autrement dit, ils sont les responsables de la préparation du PTA ou Programme de Travail Annuel. Ils appliquent leur connaissance à la réalisation de recherches afférentes aux activités de la station de recherche où ils exécutent leurs opérations. Ils sont également chargés de rédiger et de déposer des rapports d'activités trimestriel et annuel au près du chef de centre. Quant aux **techniciens de la station**, ils sont chargés d'apporter de nouvelles technologies fiables au développement rural.

Les relations extérieures concernent les actions destinées à des publics en dehors de FOFIFA Mahajanga. Ces relations pouvant notamment être entre les divers fournisseurs, clients ou partenaires divers. Les clients principaux clients sont les paysans, les associations vulgarisatrices, les ménages. Les fournisseurs sont les prestataires de service tels que la JIRAMA, la Poste ainsi que d'autres sociétés qui contribuent au bon fonctionnement du centre. Il existe plusieurs groupements de partenaire en relation étroite avec FOFIFA comme l'UFP (Unité de Formation Professionnalisant) ou l'IBA actuel (Institut de Biologie Appliquée) de l'Université de Mahajanga, la société AGRIEL surtout dans le domaine d'approvisionnement en semences de bovin laitier. FOFIFA est rattaché au Ministère de l'Agriculture. Il travaille avec les différents projets comme PROSPERER (PROgramme de Soutien aux Pôles de micro-EntrepRises et aux Economies Régionales), PSDR (Projet de Soutien au Développement Rural).

CHAPITRE II : METHODOLOGIE DE RECHERCHE

Pour donner plus de précisions sur notre concept, ce chapitre va comporter deux sections. La première section évoquera la démarche globale à l'utilisation des méthodes, ensuite la démarche spécifique avant de finir avec le chronogramme de travail et les limites de l'étude.

Section 1 : Démarche globale

La démarche globale englobe les étapes suivies pour mener à bien l'étude du thème choisi. Le choix du thème est primordial. Il permet de mettre en place un plan de recherche pour recueillir les données utiles ainsi que l'établissement d'une phase opérationnelle.

La principale mission de FOFIFA est de faire des recherches agronomiques appliquées, crédibles, soutenables au sein du monde rural en étant autonome dans son budget. Cette autonomie financière dépend de la capacité des recettes obtenues pour le déroulement du centre. Grâce à ces recherches, les paysans pourront moderniser leur culture et leur élevage pour un meilleur rendement. Ce dernier constitue un élément qui contribuera à la croissance économique de Madagascar.

Un tel établissement a besoin pour assurer sa survie et sa compétitivité, de bien gérer les ressources dont il dispose, surtout financières. De ce fait, l'amélioration du système de gestion budgétaire sera nécessaire pour aider les dirigeants dans la prise de décision. La survie de tel établissement public passe nécessairement à sa capacité de financer ses activités sans dépendre des subventions de l'État. Par conséquent, l'efficacité des budgets peut être perçue comme une amélioration des performances économiques de FOFIFA Mahajanga.

Cette étude vise donc à améliorer notre connaissance théorique acquise et à la confronter à la pratique. Elle nous permettra de cerner les avantages et les inconvénients du système au FOFIFA Mahajanga ainsi que d'adopter notre contribution pour son amélioration. Cette étude pourra entre autres attirer l'attention des responsables du CRR-NO sur la nécessité de la révision du système de la gestion budgétaire existant.

1.1 Phases de recherche : de la recherche bibliographique aux divers entretiens

Les formations académiques suivies durant les années antérieures sont indispensables au moment de la rédaction d'un mémoire.

A chaque cours, à chaque année d'études, différentes informations recensées sont nécessaires à notre rédaction.

Après avoir choisi le thème à étudier, la recherche bibliographique a eu lieu pour amplifier les acquis en cours. Elle nous guide à préciser le thème choisi pour l'étude. En outre, la documentation auprès du FOFIFA CRR NORD OUEST a été faite pour mieux se renseigner sur l'établissement d'accueil. Considérée comme un autre avantage, elle a permis d'améliorer notre capacité de lecture et d'enrichir nos vocabulaires français. Ces études bibliographiques ont été effectuées tout au long de l'étude permettant de remonter dans le temps.

Des recherches webographiques ont été également menées. Ces dernières ont été complétées par des informations auprès du centre afin de pouvoir cerner la situation réelle du FOFIFA et de pouvoir élaborer le protocole de recherche. La bibliographie et webographie se complètent car les théories manquantes dans les livres et ouvrages étaient disponibles sur Internet.

Basculant surtout dans le système LMD (Licence, Master, Doctorat), les étudiants doivent multiplier et élargir leurs connaissances. Ces deux sources d'informations sont complémentaires aux étudiants, malgré tout il est quand même toujours indispensable d'être présent pendant les cours magistraux.

Concernant la phase opérationnelle, nous avons opté aussi pour l'observation participante, l'enquête munie des questionnaires et la réunion. L'observation participante a été nécessaire afin de s'imprégner du climat social régnant dans les différents services du centre de recherche régional Nord-Ouest (CRR-NO), et pour voir les comportements et les structures de l'organisation. Cette phase concerne donc principalement le stage pratique. Elle est constituée par des traitements des données comptables, par l'assistance lors des réunions chaque Lundi ainsi que par l'analyse de chaque activité. Le stage a permis de voir ce qui se passait réellement dans l'établissement d'accueil. L'observation directe est une technique permettant de confirmer ce qui a été dit des réponses requises lors des entretiens. Elle répond aux questions qui n'ont pas encore été posées. Nous ne nous sommes pas contentés d'observer, nous avons participé à certaines tâches comme assistante dans le service comptable.

Nous avons pu mener des entretiens individuels pour planifier une stratégie d'accès à toutes informations avec des personnes comme le Responsable Administratif et Financiers, le secrétaire comptable, et les 3 chefs de Station (Miadana, Mangatsa et Tsararano).

L'enquête s'est déroulée sous forme d'entretien avec le Responsable Administratif et Financier, en faisant ressortir les différents contours de l'élaboration, de l'exécution et du contrôle budgétaire au sein de l'établissement.

L'entretien est l'une des techniques les plus utilisées pour réunir des informations. On peut distinguer trois grandes techniques d'interrogation selon leur plus ou moins grande directivité : l'entretien non directif, l'entretien semi-directif et l'entretien directif. La première technique est appelée également un entretien libre ou en profondeur. Il place l'enquêté dans la zone de liberté le plus grand possible, on donne le thème et l'enquêté s'exprime librement. L'entretien est semi-directif lorsque l'interviewé devra aborder spontanément ou après interrogation un certain nombre de thèmes en rapport avec l'objet de l'étude. Par contre l'entretien directif s'appuie sur un questionnaire structuré, composé uniquement de questions ouvertes.

Un Guide d'entretien a été aussi nécessaire pour recueillir le maximum d'informations nécessaires au niveau des employés du FOFIFA Mahajanga. Pour mieux aborder la problématique de notre travail de recherche, à l'instar des entretiens et l'observation participante, la mise en place d'un questionnaire est nécessaire. Il est composé de questions ouvertes pour le personnel compte tenu de la taille du FOFIFA Mahajanga. Nous nous sommes intéressés au service de la gestion budgétaire et aux trois stations du centre de recherche.

Le dispositif de recherche consistait en une première série d'entretiens exploratoires, à laquelle ont succédé tout d'abord, une phase quantitative de collecte de données, puis une phase qualitative. Ainsi, pour atteindre nos objectifs, notre démarche est la suivante :

- Collecte d'information à partir de documents financiers, techniques et organisationnels
- Entretiens sur la base de guide d'entretien élaboré à cet effet¹⁶

¹⁶Cf. Annexe V : « *guide d'entretien* »

1.2 Échantillonnage

L'élaboration des Plans de Travail Annuels (PTA) s'est toujours faite de façon participative. De même, toutes les structures sont associées aux revues trimestrielles de mise en œuvre des PTA. A cet effet, nous avons fait l'effort, dans la définition de la population d'intégrer toutes les structures du FOFIFA : la Direction du FOFIFA ; les chefs des centres de recherche ; les responsables techniques ; les responsable administratif et financiers ; les membres du personnel ; des partenaires techniques et financiers ; et des agents du ministère

Le choix des cibles à interroger au cours des travaux de terrain ne s'est pas fait de façon arbitraire. Les critères de ce choix sont les suivants :

- l'identification des cibles en tant qu'acteurs du circuit décisionnel du MDGLAAT ;
- l'identification des cibles comme acteurs du système de suivi-évaluation du CRR NO ;
- l'identification des cibles en tant qu'agents des CRR NO ;
- l'identification des cibles en tant qu'acteurs du secteur ;

La répartition de la population étudiée est consignée dans le tableau ci-dessous :

Tableau 5 : Présentation de la taille de l'échantillon

Acteurs	Enquêtés	Population
Directeur du centre	01	01
Chefs de station	02	02
Responsable techniques	03	03
Responsable Administratif et financiers	01	01
Membres du personnel au niveau de la Direction	04	08
Partenaires	03	06
TOTAL	14	21

Source : Auteur, juin 2017

La technique utilisée pour constituer l'échantillon des acteurs interrogés est fondée sur un choix raisonné en considérant comme critère le rôle joué par les acteurs non seulement dans le processus d'élaboration du budget-programme mais surtout dans le suivi-évaluation.

1.3 Technique et outils de collecte des données

Afin de recourir à la validation du thème et forger la réalisation de la rédaction, il a fallu établir un protocole de recherche incluant les matériels nécessaires : des archives de FOFIFA Mahajanga et livres historiques, les états financiers, des livres de mémoire et divers ouvrages.

1.3.1 Manipulation des documents financiers

Ce sont les pièces comptables et les états financiers qui permettent de détecter les flux annuels des dépenses et des recettes. Les pièces comptables du CRR-NO sont composées de pièce de caisse ou de banque, des pièces justificatives et le livre de journal caisse ou banque.

Les pièces de caisse sont établies par le régisseur du centre. Elles sont toujours accompagnées de la facture. Cette dernière est nommée « carnet ». Il s'agit de la Pièce de Caisse Recette ou PCR et la Pièce de Caisse Dépense ou PCD. La première provient de la ressource propre ou des subventions de l'État. Par contre la PCD mentionne les engagements du centre.

Les pièces justificatives sont constituées par une pièce de caisse justificative, ou pièce comptable servant de base et de justification aux écritures comptables parce qu'un enregistrement comptable d'une opération d'encaissement et de décaissement et a besoin de facture. Le centre doit établir trois exemplaires de facture dont l'une destinée aux clients, les deux demeurent déposer aux comptable et régisseur. Ces deux pièces sont utiles pour l'enregistrement comptable. L'une des deux est obligatoire pour l'enregistrement. Le journal est un document dans lequel le centre enregistre d'une manière chronologique, opération par opération, jour pour jour, toutes les opérations réalisées par le centre à partir de ces pièces de caisse justificatives (annexe : facture) toutes les opérations réalisées par le centre.

Le FOFIFA utilise deux journaux : caisse et banque avec les éléments suivants : le libellé d'opération et la date de la facturation ; les numéros des comptes avec son identité ; et le montant et l'objet de la facture. L'état de rapprochement bancaire concerne le rapprochement de l'écriture effectuée par les deux partenaires : la banque et le centre. En fait, il est fait à partir du journal banque et le relevé bancaire du centre. Pour ce faire, le RAF met en œuvre les outils suivants : le relevé bancaire pour voir la situation bancaire (le solde du compte et l'opération comptabilisée par la banque) et le livre de journal banque qui enregistre les opérations à comptabiliser à l'écriture du centre.

L'engagement c'est un document comptable où les dépenses réalisées devront être inscrites. En tant qu'un établissement public de FOFIFA, toutes les dépenses du centre sont enregistrées dans une fiche d'engagement qui justifie les décaissements faits.

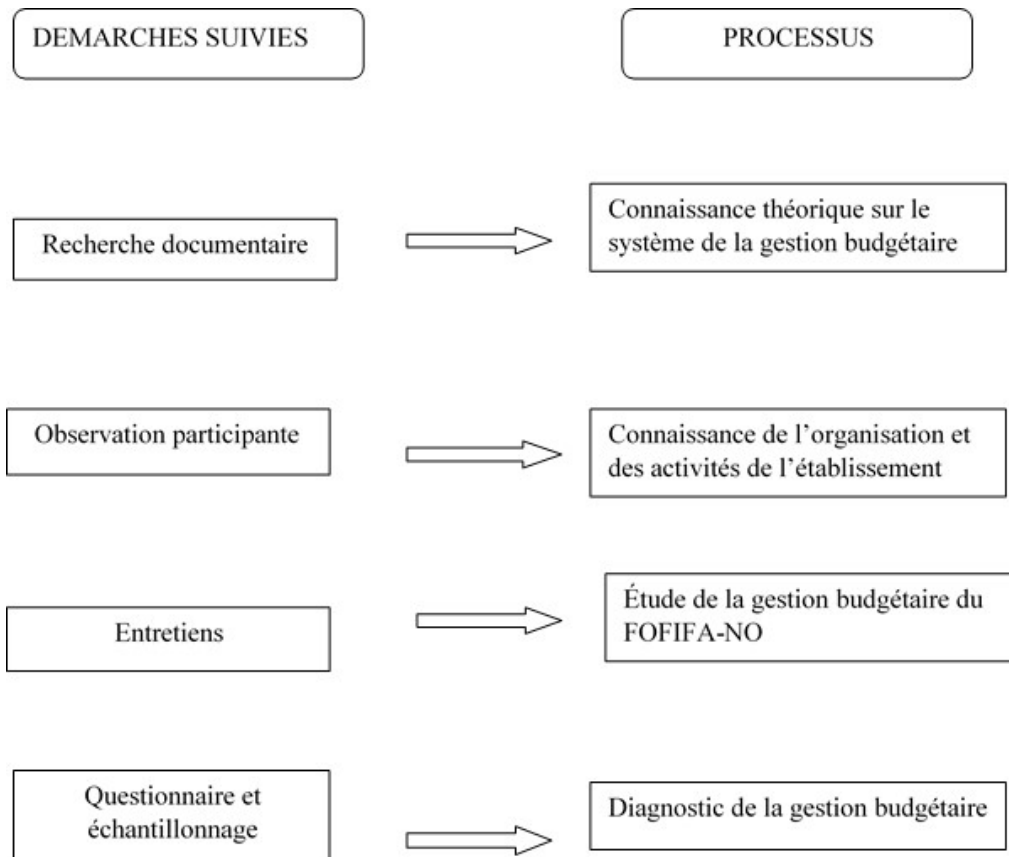
1.3.2 Exploitation des états financiers

Un bilan comptable synthétise dans la partie « Actif, » : l'actif immobilisé (fonds de commerce, machines...) et l'actif circulant (stock, créances...) et dans la partie « passif » : les ressources de l'établissement. Le bilan comptable fait partie des états financiers au même titre que le compte de résultat et les annexes. Cet état financier est dressé annuellement par le RAF.

Le compte de résultat (ou CR) est un document comptable présentant l'ensemble des produits et des charges d'une société durant un exercice comptable. Comme le bilan et les annexes, il fait partie des états financiers des entreprises. Pour notre cas, le CR regroupe tous les produits recueillis par chaque station de recherche et les charges engagées.

D'autres documents techniques et organisationnels ont été également exploités. Ces documents sont constitués par des papiers concernant le personnel et qui lient chaque membre à son chef hiérarchique et l'État. Ce sont les dossiers de travail qui enregistrent la situation d'un agent comme l'état de salaire, la pension de retraite, les notes et appréciations du personnel, le contrat de travail, congé, ordre de route. Chaque membre du personnel bénéficie de 30 jours de congé annuel suivant la disposition de chacun. Lorsqu'un agent part en mission qui est liée au travail du centre, le secrétaire comptable prépare un ordre de route pour vérifier le déplacement de ce dernier.

Les données recueillies ont été dépouillées manuellement au fur et à mesure que se faisait la collecte. Ce dépouillement s'est fait au moyen d'une grille des résultats qui a été élaborée à cet effet. Mais, la saisie des résultats obtenus s'est réalisée grâce aux Logiciels Word et Excel. En bref, le modèle d'analyse pour faciliter l'étude du présent mémoire se présente sous la forme de la figure ci-après :



Source : Auteur, juillet 2017

Figure 2: Le modèle d'analyse d'étude de la gestion budgétaire de FOFIFA Mahajanga

Cette figure nous résume la démarche globale de notre étude, en partant de recherche documentaire au questionnaire et échantillonnage,

Section 1 : Démarches spécifiques

La démarche spécifique concerne la méthodologie appliquée pour apprécier d'hypothèses.

1.1 Vérification des hypothèses de recherche

Suite à la démarche globale, cette section explicitera les méthodes de vérification adoptées pour chaque hypothèse.

1.1.1 Démarche pour la vérification de l'hypothèse n°1

La première hypothèse à vérifier est : Le suivi des prévisions permet à l'entreprise d'ajuster son projet sur le budget et sur l'objectif estimé. ».

L'incertitude est un changement des conditions de l'environnement qui affecte le processus contrôlé. Elle rend les prévisions difficiles et la fixation d'objectifs budgétaires gênante. Ezzamel (1990) montre qu'en situation d'incertitude environnementale, l'explication de la variance prend un intérêt plus grand car les risques sont plus importants. Anthony (1988) souligne qu'en cas d'incertitude, les entreprises doivent procéder à des ré-prévisions¹⁷.

Les re-prévisions sont mesurées par ces réponses à deux questions : « Les budgets font l'objet de ré-estimations régulières pour tenir compte de l'évolution de l'environnement », « Quel est le nombre de re-prévisions budgétaires chaque année ? ».

En effet, selon le principe d'équilibre, le budget est en équilibre réel lorsque :

- la section de fonctionnement et la section d'investissement sont respectivement votées en équilibre ;
- les recettes et les dépenses ayant été évaluées de façon sincère.

En d'autres termes, l'équilibre doit permettre à l'entreprise de couvrir ses dépenses de fonctionnement et d'investissement par les recettes de la même nature et au mieux dégager une marge bénéficiaire. Il faut noter aussi l'importance du contrôle au respect de l'équilibre budgétaire. Ceci peut intervenir à deux moments : lors du vote du budget et également lorsque l'exécution du budget a fait apparaître un déficit suffisamment important.

De ce fait, afin de vérifier cette première hypothèse, les démarches suivantes étaient nécessaires. Premièrement, la documentation interne a été faite pour savoir les procédures à suivre nécessaires dans l'élaboration du budget ; pourtant cela n'a pas été suffisant. Alors, il y a lieu aussi une autre méthode de collecte de données par l'entretien avec une personne ressource clé qui est le RAF dans notre cas.

¹⁷ *Les évidences empiriques relatives à l'effet de l'incertitude sur la l'évaluation budgétaire sont mitigées. Si Merchant (Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model", Accounting, Organizations and Society, vol. 9, n° 3-4, 1984, p. 291-307.) les résultats de Simons (Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis", Accounting, Organizations and Society, vol. 12, n° 4, 1987, p. 357-374.) suggèrent que la re-prévision est spécialement utile en cas d'incertitude. Les résultats dans ce domaine sont donc contradictoires (Hartmann, 2000, p. 472). Ceci peut s'expliquer par le fait que, lorsque les mesures comptables de la performance sont les moins appropriées (car ne répondant pas au principe de contrôlabilité), elles sont aussi les plus utiles.*

Ensuite, une étude une à une des prévisions et des exécutions des dépenses par activités était nécessaire afin de savoir le degré de décaissement au sein de chaque station de recherche. C'est ainsi, qu'une étude de cas est indispensable en prenant les dernières données complètes lors notre passage. C'est-à-dire le Plan de travail annuel et l'engagement pour l'année 2015.

Enfin, le plan de travail annuel nous a donc servi comme prévision et engagement comme les dépenses réellement exécutées.

1.1.2 Démarche pour la vérification de l'hypothèse n°2

L'hypothèse à vérifier est la suivante : « Le contrôle des écarts aide les responsables à apporter des actions correctives ».

Le fait de se donner un budget précisant l'objectif à viser et les plans d'action pour y parvenir ne garantit pas que les résultats souhaités soient atteints. En effet, l'environnement n'est jamais parfaitement prévisible. Pour tendre vers les résultats escomptés, les budgets devront être assortis d'une procédure de contrôle budgétaire. Le but sera donc de suivre les réalisations et d'amener les responsables à déclencher des actions correctives si le réel qui s'écarte trop de l'objectif.

Afin de vérifier cette deuxième hypothèse, des démarches ont été opérées sur les modalités du contrôle budgétaire. Autrement dit, les analyses des écarts ont été précédées. En réalité les prévisions de ventes constituent, la plupart du temps, le point de départ de la construction budgétaire et l'écart global entre le résultat réel et le résultat prévu est égal à la somme algébrique de deux écarts :

- écart entre marge réelle et marge prévue, dit écart marge ;
- les écarts sur coûts.

Ces écarts se décomposent, à leur tour, en une série de sous-écarts. D'une manière générale, l'analyse des écarts s'articule autour des trois étapes importantes ci-après : la constatation des écarts ; la ventilation des écarts et l'exploitation des écarts.

1.2 Ecarts : constations, ventilation et exploitation

La constatation des écarts permet de contrôler la gestion. Elle joue un rôle d'alerte et déclenche l'analyse corrective de manière à replacer l'entreprise sur la trajectoire conduisant

aux objectifs. L'écart peut mettre en évidence l'amélioration des performances (écart inférieur à zéro à écart favorable) et la détérioration des performances (écart supérieur à zéro ou écart défavorable).

Concernant la **ventilation des écarts**, les écarts ont pour objectifs de fournir aux responsables, une information exploitable, donc sélective et significative.

L'**exploitation des écarts** est la détermination des causes des écarts, d'où la nécessité de calculer les écarts de deux manières¹⁸ :

- En valeur absolue : Écart = Prévisions - Réalisations

- En valeur relative ou en pourcentage :

$$Ecart\% = \frac{\text{Ecart en valeur}}{\text{Prévisions}} \times 100$$

Ainsi, le calcul des écarts par rapport aux objectifs visés permet d'identifier les moyens de suivi efficaces pour chaque activité. D'ailleurs, les résultats de la gestion budgétaire permettent de savoir comment l'exécution des programmes et l'utilisation des budgets affectent la prise de décision des dirigeants.

Cependant, en tant qu'établissement public, FOFIFA a pour mission principale rôle de faire des recherches agronomiques appliquées, crédibles, soutenables au service du monde rural. Donc notre l'analyse ne se focalise pas tout simplement sur les rapports financiers mais également sur des rapports d'activité par station. Cela est fait dans le but de savoir si les objectifs de recherche inscrits dans le plan de travail annuel ont été atteints ou pas.

Chaque illustration de calculs sur la vérification de notre hypothèse concernera les opérations faites durant l'année 2015.

1.3 Traitements des données

Les informations obtenues à l'aide des différents outils de collecte ont été traitées en rapport avec le modèle d'analyse (cf. figure 1) sur les points clés de la gestion budgétaire.

En effet, nous allons nous appuyer sur la partie théorique pour effectuer notre analyse en tenant compte des spécificités du FOFIFA Mahajanga. Les forces constitueront les atouts de sa gestion budgétaire et les faiblesses indiqueront les carences, les risques et leur impact

¹⁸[www.memoireonline](http://www.memoireonline.com) , « Analyse des écarts budgétaires de trésorerie », Janvier 2016

sur l'organisme. Pour ce faire, il est prime à bord important de vanner les informations pertinentes à jour est nécessaire pour l'étude choisie. Ainsi, le traitement des données nécessite des outils informatiques, notamment : pour les données quantitatives qui sont traitées à l'aide du tableur Excel tandis que les données qualitatives sont saisies dans Word. Ensuite ces données doivent être quantifiées et nécessitent des calculs arithmétiques basiques pour être exploitables.

Après avoir vu les méthodes de collectes des informations, la méthode choisie pour leur traitement est la méthode SWOT ou FFOM. Cette méthode consiste à mettre en évidence, dans un premier temps, les forces et faiblesses de l'entreprise grâce à un diagnostic interne. Un diagnostic externe sera effectué, en deuxième temps, pour dégager les menaces et opportunités, les causes externes du problème et si possible les solutions.

Une autre méthode a été également choisie qui est l'utilisation de l'Hexamètre de Quintilien dans les propositions de solutions pour mieux expliquer ses importances. Appelée aussi QQQQCPC, elle constitue une série de mots clefs qui correspondent aux différents thèmes de description d'une situation pour pouvoir en appréhender le contexte et mieux la comprendre.

1.4 Chronogramme et limites de la recherche

L'élaboration de ce mémoire a fait l'objet d'un stage pendant trois mois (3 mois) au niveau d'un établissement public FOFIFA Mahajanga. Le chronogramme se divise alors en deux (2) étapes : le stage et la rédaction

Le premier mois du stage repose sur notre intégration dans le milieu, le choix du thème, les recherches webographie et bibliographie, ainsi que l'élaboration du plan de recherche à remettre à l'encadreur professionnel. Une fois le thème a été validé, nous avons commencé la recherche concernant l'étude menée. Pour cela, nous avons fait une revue de la littérature qui est la base de tout diagnostic. Ensuite les collectes des données suivant les questionnaires posés et la descente sur terrain.

Le deuxième et le troisième mois étaient consacrés à l'analyse des données obtenues. Cela a été fait en parallèle avec notre attribution dans le service comptable et le commencement de la rédaction du mémoire.

Bien que les recherches effectuées aient abouti à un résultat, les démarches méthodologiques ont cependant des limites : de documentation, entretiens et de l'enquête. Les

documents des établissements publics sont souvent limités pour des raisons de défaut de stockage d'archives. Ainsi, certains documents sont introuvables et il faut recourir aux supports webographie afin de combler le manque. D'autre part, la confidentialité de certains documents est une difficulté souvent rencontrée dans plusieurs entreprises ou établissements publics lors de la réalisation d'un stage. Cela se réalise dans le but de protéger le secret professionnel. C'est pourquoi certaines informations nous ont été privées.

Bien que tous les personnels soient disposés à répondre à nos questions et à satisfaire nos besoins en informations, le temps d'entretien entre les différents postes est limité du fait de leurs diverses occupations permanentes.

Concernant les enquêtes menées, vu que les stations de recherche se trouvent tous en dehors de la ville de Mahajanga, nous avons rencontré des difficultés à la programmation de notre emploi du temps et les moyens nécessaires pour voyager jusqu'à chaque lieu de recherche. Non seulement les sites se trouvent, mais aussi il nous a fallu attendre une occasion que l'un des personnels aille en mission à la station à visiter. De surcroît, certaines stations comme celle de Tsararano et Miadana sont trop loin de la ville. Alors, cela nous a engagés à passer au moins deux jours pour chaque descente sur terrain.

Conclusion partielle

L'analyse multiscalaire a permis de cadrer cette étude dans un contexte de contrôle de gestion, de mieux comprendre ce système et les différents processus y afférents. Elle nous a permis de présenter le milieu d'études, son historique et son fonctionnement et l'interrelation avec les autres acteurs. Les matériels fondamentaux de notre travail tels que les documents financiers, techniques et organisationnels ont été mis en lumière. Les acquis théoriques concernant la gestion budgétaire ont été également mis en évidence.

En termes de résultats, l'étude nous a permis de mettre un point sur l'importance du contrôle budgétaire via ces concepts, ses objectifs, ses outils d'appui. Le contrôle de gestion budgétaire englobe un grandiose processus dès l'élaboration du budget pour sa définition, ses principes de base, ses procédures et son exécution. Passons aux résultats des analytiques pour mieux appréhender notre thème et fournir des solutions et recommandations permettant le développement de l'établissement.

PARTIE II : RESULTATS ANALYTIQUES

La connaissance de la réalité doit être primordiale avant de pouvoir améliorer les imperfections. Cette partie comporte les chapitres relatifs aux résultats des deux hypothèses. La première évoquera les caractéristiques de la gestion budgétaire au sein de FOFIFA Mahajanga. Pour cela, le traitement des plans de travail, les engagements de chaque activité seront mis en évidence. En second lieu, l'analyse des écarts pour les charges et les produits fera l'objet des résultats sur la deuxième hypothèse. Le compte de résultat et les rapports d'activité fournis par chaque chef de station seront confrontés dans l'interprétation des résultats obtenus.

Les données chiffrées se fassent entre autres sous forme de pourcentage et présentées dans les tableaux ainsi que par les graphiques.

CHAPITRE III : ANALYSE DU PROCESSUS ET DES BUDGETS

Le processus budgétaire au sein de FOFIFA Mahajanga commence par la budgétisation. L'élaboration du budget est précédée de l'envoi de la note indicative pour la conception des pré-budgets aux différents chefs de station de recherche par la Direction générale à Antananarivo. Ce chapitre vise à expliquer la procédure budgétaire, la présentation des prévisions et les réalisations.

Section 1 : Processus budgétaire de FOFIFA-NO

La phase de préparation budgétaire concerne les processus à suivre dans l'élaboration du budget. L'outil utilisé par le CRR-NO pour cette préparation est la présentation du plan de travail annuel ou PTA.

1.1 Planification du budget

Nous allons décrire les principes et l'objectif budgétaire de notre établissement.

1.1.1 Principes et règle budgétaire

L'entretien avec le Responsable Administratif et Financier (RAF) nous a permis de savoir les principes et règle essentiel dans la procédure budgétaire du CRR-NO.

Premièrement, l'exercice financier, budget et comptabilité doit correspondre à l'année civil (du 1^{er} Janvier au 31 Décembre). Deuxièmement, le budget du FOFIFA comprend les produits, les dépenses d'investissements (qui sont quasiment inexistant à cause du manque de fond selon le dire du RAF). Troisièmement, le CRR-NO est organisé en centres d'activité (pour chaque station de recherche) doté chacun d'un budget, chaque centre d'activité dresse son plan d'action et son projet de budget dans un document appeler « Plan de Travail Annuel ou PTA ». Ce dernier doit être renvoyé directement à la Direction Générale (Siege central à Antananarivo) au plus tard à la fin du mois de novembre. Quatrièmement, le Conseil d'Administration (CA) visualise le PTA et apporte des corrections si nécessaires. Ensuite, il renvoi le PTA avec approbation en cas de non modification, dans le cas contraire, le chef de station sera prié de réviser ses plans selon les remarques obtenus. Le RAF a souligné que « L'arbitrage se fait en Conseil de Direction et sous la présidence du Directeur Général, et le budget est adopté par le CA au cours du mois de décembre ». Cinquièmement, le suivi et le

contrôle du budget s'opèrent en deux niveaux : le RAF qui centralise toute la gestion budgétaire de chaque station, et la Direction Générale. Sixièmement, seules les dépenses réelles seront engagées dans « le fiche d'engagement » et chaque activité à leur propre fiche. Les factures ou autres pièces justificatives doivent être pertinentes et non surchargées. Bref, « Toute dépense prévue ou non doit, pour son exécution, faire l'objet d'une demande d'engagement » selon le manuel de procédure budgétaire du FOFIFA. Et septièmement, il est interdit de régler une dépense sur une autre ligne budgétaire, d'effectuer des virements de rubrique à rubrique, sauf par autorisation selon la procédure prévue à cet effet.

1.1.2 Objectifs budgétaires au FOFIFA Mahajanga

Le système de gestion du CRR-NO répond à certains objectifs spécifiques : enregistrer les produits et les charges de chaque station selon une classification par nature. Le service comptable assure ce rôle ainsi que la nomenclature du plan comptable général de FOFIFA. Le support essentiel de cette planification est constitué par le système des plans de charges (le PTA) qui implique une meilleure définition des besoins de chaque station.

1.2 Élaboration du budget

Avant tout exécution de travail, l'élaboration du budget est obligatoire. Dans notre cas, les intervenants, les activités ou programmes et les facteurs pris en compte sont très importants et nécessitent d'être abordés dans ce paragraphe.

1.2.1 Intervenants

Dans le domaine des établissements publics, le budget est régi des règles que ce soit lors de sa préparation, de son vote ou de son exécution. D'ailleurs, avant de l'exécuter, il doit être préparé par l'exécutif puis voté par le Conseil d'Administration. En fait, c'est l'exécutif qui joue le rôle principal lors de la phase de l'élaboration du budget. Une fois la préparation finalisée, le budget est envoyé au niveau du conseil d'administration pour la validation.

1.2.2 Facteurs pris en compte

Certains facteurs sont pris en compte lors de l'élaboration du budget. Ces facteurs peuvent être internes, résultant de l'environnement interne, ou externe. Les facteurs internes sont surtout la prise en compte des années passées. La base de l'élaboration du budget de l'année N+1 est sa comparaison avec la réalisation de deux années antérieures (N et N-1). Ceci afin d'éviter le dépassement de budget.

L'activité du FOFIFA est axée principalement au développement de la production agricole dans les milieux ruraux. Cela fait partie du programme ministériel, alors l'élaboration du budget doit suivre la réalisation d'une mission annuelle ou triennale. Cependant, la prise en considération des conjonctures politiques et économiques du pays est primordiale car ils ont une influence sur le budget.

1.3 Documents clés de la procédure budgétaire du CRR-NO

La direction impose que chaque chef de station réalise un PTA pour décortiquer la prévision et les objectifs à atteindre. Et le déblocage du budget nécessite l'engagement.

1.3.1 Objectif et utilité du PTA

Le PTA¹⁹a pour objectif de planifier des activités à faire pendant une année. Chaque chercheur responsable établit ce programme afin de soumettre à la direction la liste des prévisions, suivie des justifications claires. Ainsi, le PTA doit être approuvé par la Direction avant l'exécution des activités prévues. Cependant, des éventuelles corrections sont possibles à l'issue de l'envoi.

1.3.2 Objectif et utilité de l'engagement

Le fiche d'engagement²⁰ est un document comptable du FOFIFA. Le secrétaire comptable regroupe toutes les pièces justificatives (factures, états de salaire, etc.) de l'exécution des charges et les inscrits dans une fiche. D'ailleurs, chaque activité par station possède sa propre fiche d'engagement.

L'objectif et l'étude de cas sont abordés dans les sous-paragraphe suivants. L'objectif et l'utilité de l'engagement se résument sur son importance dans le contrôle budgétaire. Autrement dit, le fiche d'engagement récapitule tous les montants réels durant l'exécution. Ceci permet au responsable administratif et financier de comparer les prévisions à la réalisation. Ce sont des opérations de décaissements en espèce ou par chèques selon le montant de la prestation, de l'achat ou l'acquisition concerné. Les montants de dépenses sont payés par espèces ou par chèque selon la disponibilité en caisse.

L'introduction d'une demande de dépense aboutit à un paiement au comptant ou à crédit lorsqu'elle doit faire l'objet d'un bon de commande ou d'un décompte de contrat de

¹⁹Cf. Annexe VI « Exemple Plan de Travail Annuel »

²⁰Cf. Annexe VII « Fiche d'engagement »

collaboration extérieure. Pour leur traitement (imputation budgétaire), les demandes de dépenses sont donc envoyées au RAF et au chef du centre. Le traitement n'est pas spontané, en effet, le RAF et le Régisseur effectuent un examen budgétaire sur un certain nombre de conditions nécessaires pour l'imputation, à savoir :

- **La disponibilité de crédit suffisant ;**
- **La comptabilité du poste budgétaire à la nature de la dépense ;**
- **La présentation de facture pro forma en cas d'achat ou acquisition importante.**

Une fois que ces conditions sont réunies, la dépense concernée passe à l'engagement, c'est-à-dire, l'imputation au centre d'activité demandeur, suivi du mandatement ou de l'ordre de paiement (OP) et le paiement dans le cas de règlement au comptant. Par contre, si l'une de ces conditions n'est pas remplie, l'accord du chef de centre est obligatoire pour l'exécution du dossier de demande d'engagement de dépenses. En matière de commandes pour achats ou acquisitions de biens et services, le respect de la troisième condition ci-dessus est obligatoire pour l'établissement de tout bon de commande.

Section 2 : Analyse des budgets par centre de recherche

Cette analyse portera sur les budgets alloués pour chaque branche d'étude dans le FOFIFA Mahajanga. Il est nécessaire de bien distinguer chaque unité parce que leur mission et les budgets engagés sont différents les uns les autres. De ce fait, nous allons voir successivement la description de CRR-NO suivant leur emplacement géographique et leurs missions respectives. Et puis nous rapprochons les prévisions et l'engagement.

2.1 Description des programmes

Le FOFIFA NO est découpé selon une logique géographique. Il a trois centres de recherche. Chaque centre est centralisé à la direction qui se trouve à Majunga ville. Chaque centre de recherche a des missions spécifiques selon la caractéristique du terrain et des infrastructures existantes sur place.

2.1.1 La station de Miadana

Trois principales activités sont exercées dans cette station : la collection animale qui procure de ressources de financement par la vente de lait et la cession d'animaux, la collection

fourragère qui se focalise seulement à la production des fourrages pour l'alimentation bovine et la production des plants greffés.

En ce qui concerne la **collection animale**, l'élevage est un secteur important dans la plupart des exploitations agricoles. Tel est le cas dans le Nord-Ouest de Madagascar où le bovin est une source de revenu de la population. Le cheptel bovin malgache est constitué en majeure partie par des zébus. Les zébus sont connus par leur rusticité ainsi que leur qualité bouchère indéniable, mais ils sont peu précoces. Autrement dit, l'objet de cette activité consiste à maintenir et à produire des animaux ayant de fins multiples tels que le *Manjan'i Boina* et ses métis ainsi que d'autres métis plus performants pour être cédés aux éleveurs en vue d'améliorer la performance de leur cheptel.

Eu égard à la **collection fourragère**, un des facteurs importants de la production est l'alimentation. L'aliment de base des bovins est constitué par les fourrages. Ce qui justifie cette activité a pour objet de valoriser les résultats de recherche et améliorer les pâturages par les cultures fourragères à partir des espèces performantes et adaptées dans la région.

Et la **production des plants greffés** consiste à la dissémination de variétés améliorées de manguiers dans les régions propices à cette culture et au maintien de ses autres 44 variétés.

2.1.2 Station de Mangatsa

Elle gère deux activités dont l'une consiste en la **vente de plants greffés** et l'autre en une **collection de manioc**. Le Nord-Ouest est une zone très favorable à la culture de manioc, où elle est parmi les trois premières cultures les plus importantes, après le Riz et le Maïs. Pour contribuer à la résolution des différentes contraintes (une faible production ou une production stationnaire sans évolution), il s'avère nécessaire d'avoir une collection assez riche dans la région, pour pouvoir offrir directement aux paysans des solutions pertinentes. La disponibilité des différentes variétés locales permettra à la recherche d'avoir du matériel végétal nécessaire.

2.1.3 Station de Tsararano

Elle est destinée à favoriser la riziculture, notamment la **production de semences de pré base et de base de riz**. Cette activité s'inscrit dans le projet PHRD ou Policy and Human Resource Development. Elle fait l'objet d'une contribution à l'augmentation du rendement rizicole par une utilisation accrue des semences de qualité des variétés (nouvelles ou déjà vulgarisées) recommandées ainsi qu'un appui à la restauration de la production de semences

de qualité et dans les normes. Ainsi, les exécutifs ci-dessus-cités élaborent le programme de travail annuel (PTA) selon leur mission.

Tableau 6 : Récapitulation des intervenants par activités de recherche

Station	Programme	Intervenants
MIADANA	Collection animale	Un responsable de l'activité et un chercheur
	Collection fourragère	
MANGATSA	Production des plants greffés	Un responsable de l'activité et un chercheur
	Collection Manioc	Un responsable de l'activité et un chercheur
TSARARANO	Production de semence de riz	Un responsable de l'activité et un chercheur
	Production de semence de pré-base de riz	Un responsable de l'activité et un chercheur

Sources : Auteur, Juillet 2017

2.2 Variation au niveau de budget des dépenses

Chaque programme a leur propre budget. Il appartient au chef station de présenter le PTA en indiquant les objectifs à atteindre et la prévision des ressources nécessaires.

2.2.1 Etude de PTA et engagement par centre de recherche

Nous étudions par la présente le PTA et l'engagement de l'année 2015 des trois stations du FOFIFA Mahajanga. En fait, les rubriques de prévision se limitent sur les classes 60 à 64, mais les classes 63 ne sont pas considérées. En effet, en tant qu'établissement public, le FOFIFA est exonéré des impôts et taxes.

Tableau 7 : Charges prévisionnelles Année 2015, Montant en Ariary

		Charges de fonctionnement				Total (ligne)	
		Achats consommes	Services extérieurs	Autres services extérieurs	Charges de personnel		
Miadana	Collection Animale	5 826 400	1 014 500	440 000	15 038 000	22 312 900	45%
	Charges Fourragère	358 500			300 000	658 500	1%
	Charges de Structure	732 500	200 000		12 800 000	13 732 500	28%
Sous-total 1		6 911 400	1 214 500	440 000	28 138 000	36 703 900	74%
Mangatsa	Production Mangue	1 170 000			3 144 960	4 314 960	8%
	Collection Manioc	720 000	220 000	10 000	166 400	1 116 400	2%
	Charges de Structure	770 000			720 000	1 490 000	3%
Sous-total 2		2 660 000	220 000	10 000	4 031 360	6 921 360	14%
Tsararano	Production de pré-base de Riz	420 000			350 000	770 000	2%
	Production de semences de Riz	660 000			919 000	1 579 000	3%
	Charges de Structure	420 000			3 500 000	3 920 000	8%
Sous-total 3		1 500 000			4 769 000	6 269 000	12%
Total (colonne)		11 071 400	1 434 500	450 000	36 938 360	49 894 260	100%
		22%	3%	1%	74%	100%	

Source : Auteur, Juillet 2017

Les charges prévisionnelles de l'année 2015 ont fait un total de 49 894 260Ar. D'après le total des colonnes, la prévision en charges de personnels occupe les 74% de la totalité des prévisions. Quant au total des lignes, la station de Miadana a la plus grande part, avec 74% de la totalité des charges prévisionnelles

Tableau 8 : Engagements Année 2015, Montant en Ariary

		Charges de fonctionnement				Total (ligne)	
		Achats consommes	Services extérieurs	Autres services extérieurs	Charges de personnel		
Miadana	Collection Animale	3 582 400	435 500	22 000	4 572 424	8 612 324	30%
	Charges Fourragère	1 973 700	79 400	1 102 203	520 799	3 676 102	13%
	Charges de Structure		200 000	2 000	7 158 259	7 360 259	26%
Sous-total 1		5 556 100	714 900	1 126 203	12 251 482	19 648 685	68%
Mangatsa	Production Mangue	1 742 060			230 304	1 972 364	7%
	Collection Manioc	268 000	15 600	200 000	9 140	492 740	2%
	Charges de Structure		18 000		1 910 633	1 928 633	7%
Sous-total 2		2 010 060	33 600	200 000	2 150 077	4 393 737	15%
Tsararano	Production de pré-base de Riz	506 000	155 000	191 000	164 236	1 016 236	4%
	Production de semences de Riz	20 600	220 890		724 485	965 975	3%
	Charges de Structure	205 000	20 000	10 000	2 554 790	2 789 790	10%
Sous-total 3		731 600	395 890	201 000	3 443 511	4 772 001	17%
Total (colonne)		8 297 760	1 144 390	1 527 203	17 845 070	28 814 423	100%
		29%	4%	5%	62%	100%	

Source : Synthèse de l'auteur, Juillet 2017

Les charges engagées de l'année 2015 ont fait un total de 28 814 423 Ar. D'après le total des colonnes, les charges de personnel ont le 62% de la totalité des prévisions. D'après le total des lignes, la station Miadana a la plus grande part, avec 68% de la totalité des charges prévisionnelles.

2.2.2 Rapprochement du PTA aux engagements

Sur cette sous-section, nous cherchons à dégager le pourcentage de re-prévision nécessaire suite à variation de la situation au cours de la réalisation (prix, situation politique, manque de financement ...).

Tableau 9 : Suivi des prévisions budgétaires par rapport aux engagements

Stations	Activités	Prévision	Engagement	Re-prévisions	Cause
Miadana	Collection Animale	22 312 900,00	8 612 323,55	259%	S U R E S T I M I O N
	Charges Fourragère	658 500,00	3 676 102,02	18%	
	Charges de Structure	13 732 500,00	7 360 259,26	187%	
Mangatsa	Production Mangue	4 314 960,00	1 751 200,10	246%	
	Collection Manioc	1 116 400,00	713 904,19	156%	
	Charges de Structure	1 490 000,00	1 928 632,71	77%	
Tsararano	Production de pré-base de Riz	770 000,00	1 016 236,19	76%	
	Production de semences de Riz	1 579 000,00	965 974,85	163%	
	Charges de Structure	3 920 000,00	2 789 790,13	141%	
Total		49 894 260,00	28 814 423,00	173%	

Source : Synthèse de l'auteur, Juillet 2017

Suite au rapprochement fait entre la prévision et l'engagement, il y a une grande variation entre les chiffres prévus et la réalisation. Ceci est peut être causée par le changement de prix sur le marché, erreur (Surestimation) d'évaluation des charges nécessaires sur l'atteinte d'objectif ou manque de ressources disponible. Nous pouvons conclure alors que si FOFIFA a fait des re-prévision, les écarts sera remédié ou minimisé et les objectifs seront révisés.

2.3 Incertitude de la source de financement FOFIFA

Les sources de financement de FOFIFA sont : subvention, ressources propres ou ressources venant des projets.

2.3.1 Sources de financement externe et opérations de recettes

La réalisation du PTA nécessite des matériels, des ressources humaines et surtout des ressources financières. Les sources de financement viennent d'une part de l'extérieur, et d'autre part des ressources propres du centre.

2.3.2 Sources de financement externe

Le CRR-NO reçoit des subventions de l'État. Depuis des années, il fonctionne toujours suivant le financement désigné par l'État. Cependant, suite à des crises successives à Madagascar, ces subventions diminuent. En effet, le budget venant de l'État n'arrive plus à financer toutes les activités du centre, mais seulement une partie des charges de personnel. Autrement dit, il ne couvre aucun engagement autre que les salaires. A part ces ressources, le centre collabore avec des partenaires à l'issue d'une convention entre les contractants. Cette convention se fait souvent soit avec des ONG, soit avec un projet. Une telle collaboration est limitée dans un temps déterminé dans la convention.

Le centre reçoit des subventions mensuelles pour assurer le paiement de salaires des fonctionnaires. En plus, des états de salaires mensuels des contractuels sont envoyés à la Direction Générale, et le montant y afférent sera transmis par cette dernière au centre. La convention est un contrat avec un partenaire autre que l'État. Ceci peut être une ONG ou un projet d'un établissement privé. C'est une collaboration à court terme.

Cette année, FOFIFA Mahajanga a obtenu un seul projet avec Flora Eco-Power (F.E.P). Ce projet est réalisé dans la station Mangatsa et consiste en la production des plants greffés de manguiers. Le centre de recherche FOFIFA prend la responsabilité de fournir ces plants et d'assurer leur entretien. En contrepartie, la F.E.P finance les engagements (charges) durant l'exécution par le biais d'un versement de sommes relatives aux prix des plants qui ont été convenus avec le FOFIFA. Ce versement se fait en trois tranches jusqu'à la fin du projet.

2.3.3 Opérations de recettes

Elles concernent les réalisations des produits, qui se font à partir des factures clients établies. Ce sont lesdites factures établies par chaque chef de station sur la base des éléments nécessaires à la facturation. Sa distribution est comme suit : (1) l'original est destiné au client ; (2) une copie est adressée à la comptabilité ; (3) une copie est conservée au centre d'activité concerné.

Avec la copie de la facture conservée, le service comptable effectue l'enregistrement budgétaire nécessaire pour les produits. L'imputation budgétaire des produits se fait également sur la base d'autres pièces comptables telles que les pièces de caisses pour les produits n'ayant pas fait l'objet de facturation, l'extrait des comptes bancaires pour la constatation des revenus financiers (produits de placements).

Tableau 10 : Budget des recettes Années 2015

Rubriques	Prévision	Réel	Reprévision	Commentaire
Ventes de semence riz	18 172 000	1 108 800	-17 063 200	Révision des objectifs attendus
Ventes : plantes fruitières	8 813 390	5 977 000	-2 836 390	Révision des objectifs attendus
Ventes des animaux	12 500 000	17 229 240	4 729 240	Vente positive
Ventes de lait	11 200 000	12 658 800	1 458 800	Vente positive
Subvention				Non déterminé
Projet				Non déterminé
TOTAL	50 685 390	36 973 840	- 13 711 550	

Source : Synthèse de l'auteur, Juillet 2017

Ce tableau montre que les sources de financement de FOFIFA ne sont pas stables (importance écarts être la prévision et réalisation). Les différences peuvent être causés par : la manque de disponibilités pour réaliser les objectifs visé, variation de la conjoncture politique sur les subventions, les projets sont phases de finalisation. Tout ceux-ci se traduit par une situation incertaine dont l'établissement a du mal à maîtriser. C'est pour cela qu'il devrait faire des ré-prévisions au cours de la réalisation (ajuster les objectifs, les budgets en fonction de la situation où il se trouve).

Nous pouvons dire alors que l'incertitude de la situation à venir fait appel à une re-prévision budgétaire. L'hypothèse n°1 est donc vérifiée.

Section 3 : Interprétations de la procédure budgétaire de CRR-NO

Après avoir pris connaissance de la littérature sur le thème et de sa pratique sur le terrain, cette section fait l'objet d'une étude comparative de la situation constatée au cadre théorique en vigueur. Elle va porter directement sur le diagnostic procédural et la condition de succès dans la gestion budgétaire tout en étudiant le cas de CRR-NO.

3.1 Diagnostic procédural

Les sociétés tiennent à leurs budgets. Pourtant, des critiques nombreuses sont adressées aux procédures budgétaires. Pour cette étude, la démarche consiste à vérifier l'existence et la mise en application des règles et des principes qui régissent le système budgétaire. En effet, comme tout système de gestion, celui de la gestion budgétaire aussi, est bel et bien réglementé par un ensemble de règles et principes. Au FOFIFA Mahajanga, les

règles et principes en question sont en partie semblables à ceux que l'on rencontre dans le secteur public ; ils concernent notamment :

- la *phase de planification budgétaire* telle que la préparation du PTA, l'évaluation des budgets par activité, notification du Direction générale avec rectification si c'est nécessaire ;
- la *phase d'exécution budgétaire* telle que l'engagement, le mandatement et le paiement pour l'acquittement de la dette contractée.

Mais c'est surtout l'esprit ou l'élément générateur de l'exécution (fait déclencheur de l'engagement des dépenses, qui est plus calqué sur la méthode utilisée dans le public. La méthode en question est celle de dépenser au moment voulu ce qui est prévu au budget (crédit ouvert) et dans une certaine mesure à tout prix.

Le cadre réglementaire en matière budgétaire au CRR-NO se révèle ainsi identique à certains points de vue à celui en vigueur dans le secteur public. Ce qui rend donc ce dernier inadapté et inefficace, à notre avis, compte tenu de son appartenance sectorielle liée à son domaine d'activité et le style de management pratiqué par rapport aux objectifs qui lui sont assignés. Aussi, il faut signaler que le processus d'exécution budgétaire du FOFIFA Mahajanga ne prend pas en compte la mensualisation des *(Cf. Annexe VII : Fiche Engagement 2015)*. Par ailleurs, nous avons remarqué que le processus d'élaboration budgétaire du Centre renferme un ensemble de procédures qui suivent la logique hiérarchique et la logique fonctionnelle décrite dans l'annexe « Procédures d'Élaboration des Budgets » *(Cf. Annexe VIII)*. A l'instar de la conformité partielle de l'élaboration budgétaire CRR-NO aux normes requises, la procédure concernant les acteurs impliqués dans le cycle budgétaire et leurs rôles respectifs est bien observée à l'exception du contrôleur de gestion.

3.2 Conditions du succès dans la gestion budgétaire

Pour une bonne réussite de la gestion budgétaire, un certain nombre de conditions doivent être respectées, à savoir :

- ☐ **Planifier les activités futures plutôt qu'agir aux changements.**

Cependant dans le cas de CRR-NO, le plan de travail annuel sert comme une prévision des activités techniques et des budgets nécessaires. « *Cela ne fait jamais l'objet d'une révision au cours de l'exercice* » selon le chef de station.

□ **La planification et le contrôle budgétaire ensemble.**

Ce qui n'est pas le cas dans le FOFIFA Mahajanga. La planification se base seulement sur les objectifs non atteints et les programmes à vernir. Le contrôle budgétaire se base sur le dégagement des écarts sans réellement fournir des actions correctives.

□ **Adapter le rôle et la responsabilité du budget à l'entreprise.**

Pour le CRR-NO, l'élaboration du budget a pour rôle de présenter les besoins que les chercheurs prévoient pour l'exécution de leur programme. Malheureusement, vu la difficulté de l'État actuel, il n'y a pas de crédit alloué bien défini. Chaque Centre de recherche doit s'autofinancer et agir selon les disponibilités de fonds.

□ **L'absence de planification équivaut à planifier son échec.**

Dans le cas de CRR-NO, les trois stations de recherche font l'objet d'une planification via leur PTA ; par contre, le besoin de l'administration centrale (les charges de structure pour le bureau à Mahajanga) n'est point planifié. Celle-ci fait des dépenses en cas de besoin. (*Voir Tableau 7 : Charge prévisionnelles 2015*)

Tableau 11 : Evaluation du processus de planification stratégique de CRR NO

Critères	Commentaires
La personne qui fixe l'objectif	La direction générale détermine les grands axes, les responsables opérationnels affinent.. La direction vérifie que les grandes orientations souhaitées ont été suivies.
Nombre de ré-prévision	Le PTA définit tout l'activité pour une année, aucune mise à jour
Nombre de ré-estimation	Le responsable opérationnel ne fait pas la suivi des budgets prévue et alloué, pas de ré-estimation même en cas d'écart défavorable, l'allocation des budgets dépend seulement des disponibilités

Source : Auteur, Juillet 2017

Le budget consiste à faire des prévisions sur les principales valeurs du compte de pertes et profits et à contrôler régulièrement l'avancement des réalisations avec ces prévisions. Le budget est avant tout « *un budget industriel* » estimant les recettes et les dépenses.

Ce chapitre consistait à l'analyse de la prévision et la réalisation du budget au niveau du CRR-NO. Nous avons étudié le processus budgétaire, les budgets pour chaque station et enfin les interprétations des résultats trouvés par rapport à la théorie retenue du contrôle budgétaire.

Bref, l'identification des procédures budgétaire de FOFIFA nous a permis de vérifier que l'incertitude sur l'environnement implique la nécessité de faire une re-prévision des budgets.

CHAPITRE IV : SUIVI DES ECARTS BUDGETAIRE

Ce chapitre consiste à comparer les réalisations avec les prévisions. L'écart apparaît généralement à l'issue de cette confrontation.

Pour se faire, une évaluation des écarts a été abordée dans la première section. Ensuite, une évaluation des résultats par rapport aux objectifs et les interprétations ont été développées dans la section suivante. Ce chapitre a pour but d'analyser les principales causes des écarts trouvés, de proposer des recommandations et des éventuelles mesures rectificatives sous consultation des responsables du centre.

Section 1 : Évaluation des écarts

Dans cette section, une étude des écarts pour l'exercice de l'année 2015 a été mise en évidence pour montrer le contrôle budgétaire de l'établissement actuel. Cette évaluation se basera sur la comparaison des PTA et engagement fait par chaque station de recherche. L'analyse des écarts nous permettra de cerner les points forts et les points faibles du système budgétaire de FOFIFA Mahajanga.

1.1 Suivi des écarts au niveau des produits : cas de l'exercice 2015

Les activités du CRR-NO consistent en activités de collection (animale, manguiers, manioc) et de production (semences de riz, plants greffes de manguiers, lait, animaux). En tant qu'un EPIC, il vend des produits pour subvenir aux besoins de fonctionnement, d'où l'importance de l'étude des écarts par ces ressources dans le suivi budgétaire.

L'étude de cas se focalise sur la production de l'année 2015 selon les données comptables. Tout écart négatif est considéré comme une contre-performance à justifier et tout écart positif est jugé comme une performance. Pour notre étude, la totalité des produits vendus pendant l'année 2015 était de 36 973 840 Ar, soit un écart de 13 711 550 Ar par rapport aux prévisions. Autrement dit, la réalisation de vente est de 73%. En général, cet écart est défavorable car les ventes prévisionnelles étaient supérieures aux produits vendus réellement. Ci-après le tableau qui montre les écarts budgétaires des ventes réalisés pour l'année 2015 :

Tableau 12 : Évaluation des écarts des produits de chaque station (Ariary)

Rubriques	Prévision	Réel	Écart	TR	Constations	Commentaire
Ventes de semence riz	18 172 000	1 108 800	-17 063 200	6%	défavorable	Nécessite une action corrective
Ventes plantes fruitières	8 813 390	5 977 000	-2 836 390	68%	défavorable	Nécessite une action corrective
Ventes des animaux	12 500 000	17 229 240	4 729 240	138%	favorable	Appréciation de la stratégie
Ventes de lait	11 200 000	12 658 800	1 458 800	113%	favorable	Appréciation de la stratégie
TOTAL	50 685 390	36 973 840	- 13 711 550	73%		

Source : Auteur, Juillet 2017

1.1.1 Evaluation des budgets de vente station de Tsararano

Le Station de recherche Tsararano a deux missions : la production de semences de pré base /de base de riz et la production de semences de riz. En prenant toujours le cas de l'année 2015, le rapport d'activité révèle pour la production de semences de pré base et base de riz que l'objectif est atteint à 200%. L'objectif visé était de produire trois tonnes par hectare de semences de pré base, en revanche la production remontait jusqu'à six tonnes par hectare.

Concernant la production de semences de riz, l'écart obtenu est défavorable. L'objectif de vendre 9 086 kg de riz n'est pas réalisé en totalité. Seulement le 6% de ce qui a été prévu dans le plan est atteint.

1.1.2 Evaluation des budgets de vente station la station Mangatsa

La station de recherche Mangatsa est composée de deux activités et chacun a leur propre objectif. Premièrement, la maintenance de la collection manioc avait trois objectifs à atteindre pour l'année 2015 :

- **Renouveler la collection (atteint à 100%)**
- **Installer de nouvelle parcelle (atteint à 89%)**
- **Entretenir la collection installée (atteint à 91%)**

Deuxièmement, la production des plants greffés avait deux objectifs à atteindre. D'une part, le repiquage des 6000 pépinières de mangues et d'autre part la vente de 5000 plants. D'après le rapport d'activité ces objectifs étaient tous atteint à 100%.

1.1.3 Evaluation niveau de la station Miadana

La station Miadana est dotée de deux activités complémentaires : la maintenance de la collection animale bovine et la collection de plantes fourragères pour l'alimentation de ces collections.

La première activité (maintenance de la collection animale) avait deux objectifs en 2015 selon le PTA de cette année. Tout d'abord, le but de conserver de meilleures races de zébu a dégagé les résultats suivants :

- **le pourcentage de race conservé était atteint à 82% ;**
- **le nombre de naissance des veaux et des velles était le double de ce qui avait été prévu.**

Ensuite, l'objectif d'améliorer la production de lait était atteint selon la vente du litre de lait pour cette année. La réalisation était de 113% par rapport à la prévision.

La deuxième activité concernant la collection fourragère avait comme objectif de renouveler la collection. Seulement la moitié des variétés prévues à renouveler était réalisée. Autrement dit, Faute du retard d'approvisionnement en graines fourragères, le renouvellement de la collection est encore à mi-chemin. Aussi, l'activité va se poursuivre cette année 2015.

En résumé, en regardant les rapports d'activités des trois stations de recherche, les objectifs ont été presque atteints. Par contre, sur le plan financier, le compte de l'exploitant a fait ressortir un résultat net négatif et des écarts défavorables entre les prévisions et réalisations. Par conséquent, le premier constat c'est l'infériorité du chiffre d'affaires par rapport aux dépenses réalisées. Le problème se trouve donc au niveau de la production pour vente. *(Cf. Annexe IX: Tableau d'évaluation de la performance des trois stations)*

1.2 Écart au niveau des charges

Les charges au niveau du CRR-NO varient suivant les besoins de chaque station de recherche. Il a été attribué aux chercheurs de justifier chaque charge nécessaire dans le PTA. Une fois que ce dernier a été validé, le secrétaire comptable engage toutes les dépenses par activité dans le fiche d'engagement.

1.2.1 Suivi des écarts budgétaires des dépenses

Cela consistait à confronter les charges prévisionnelles et les dépenses engagées. Le but était de mettre en évidence la capacité dans la réalisation par rapport à ce qui a été prévu.

Tableau 13: Étude d'écarts pour les charges Année 2015, Montant en Ariary

Stations	Activités	Ajustement		Constatation	Commentaire
		Ecart	TR		
Miadana	Collection Animale	13 700 576	39%	Favorable	Réviser selon l'importance de l'activité
	Collection Fourragère	- 3 017 602	558%	Défavorable	Minimiser les dépenses
	Charges de Structure	6 372 241	54%	Favorable	-
Mangatsa	Production des plants greffés	2 342 596	46%	Favorable	Réviser selon l'importance de l'activité
	Collection Manioc	623 660	44%	Favorable	Idem
	Charges de Structure	- 438 633	129%	Défavorable	Minimiser les dépenses
Tsararano	Production de pré-base de Riz	- 246 236	132%	Défavorable	Maitriser les dépenses selon les objectifs attendus
	Production de semences de Riz	613 025	61%	Favorable	Réviser selon l'importance de l'activité
	Charges de Structure	1 130 210	71%	Favorable	Idem
TOTAL		22 370 957	56%		

Source : Auteur, Juillet 2017

La totalité des charges pendant l'année 2015 était de 28 814 423Ar, soit un écart de 22 370 957Ar par rapport aux prévisions. Autrement dit, la réalisation de vente est de 56% ce qui signifie que le responsable doit prendre de mesure pour réviser sa production ou inciter d'autre.

1.2.2 Diagnostic relatif aux écarts budgétaires

Pour Miadana, la collection animale occupait la plus grande part de charges. En totalité, 54% de la prévision ont été réellement dépensées. Ceux de Mangatsa, la production des plants greffés avait la majorité de charge. Elle est procure la ressource propre pour le financement dans la collection Manioc et pour ses charges de structure. L'écart dégageait que 63% de la totalité de prévision pour Mangatsa ont été dépensés. Enfin pour Tsararano, en

somme, 76% de l'estimation étaient dépensées pour la production de pré-base de riz, la production de semences de Riz, les charges de Structure.

Section 2 : Evaluation globale de CRR-NO

La performance doit être analysée pour pouvoir repérer les niveaux susceptibles de causer les dysfonctionnements.

2.1 Résultats globaux

Ce compte de résultat synthétise l'ensemble des charges et des produits pour le CRR-NO pendant l'exercice de l'année 2015.

Tableau 14 : Compte de résultat année 2015, Montant en Ariary

Rubriques	Prévisions	Réel	Écart	TR	Appréciation
Production de l'exercice	61 139 450	45 317 840	- 15 821 610	74%	Défavorable
Consommation de l'exercice	12 961 500	19 987 155	- 7 025 655	154%	Non maîtrise dépenses
Valeur ajoutée	48 177 950	25 330 685	22 847 265	53%	-
Impôts et Taxe		8 700			-
Charges de personnel	37 923 880	25 673 870	12 250 010	68%	Moyen
Excédent /brute d'exploitation	10 254 070	- 351 885	10 605 955	-3%	-
Autres produits opérationnels	381 576	152 000	-229 576	40%	Défavorable
Dotations/amortissements, provision		3 098 716			
Résultat opérationnel	10 635 646	- 3 298 601	13 934 247	-31%	Défavorable
Charges financières		3 162			-
Résultat financier		- 3 162			-
Résultat de l'exercice	10 635 646	- 3 301 763	13 937 409	-31%	

Source : Auteur, Juillet 2017

En effet, le compte de résultat de l'année 2017 de FOFIFA NO a dégagé un résultat négatif de - 3 301 763 Ar. Cette situation peut être expliquée par les points suivants :

- La crise de 2009 a porté son impact sur le pouvoir de l'État à financer le centre.

- Depuis l'année 2015, les subventions ne couvrent plus que 80% de la charge salariale. Alors chaque station doit s'autofinancer pour les autres dépenses.
- Tout cela était néfaste à son chiffre d'affaires car les sources financières s'avèrent insuffisantes pour augmenter les produits à vendre. Le travail de recherche est prioritaire. Grâce à ce tableau, la performance de la zone d'étude était indiquée par le résultat net. C'est-à-dire, ceci confirme si le centre a gagné ou perdu au cours de l'exercice.

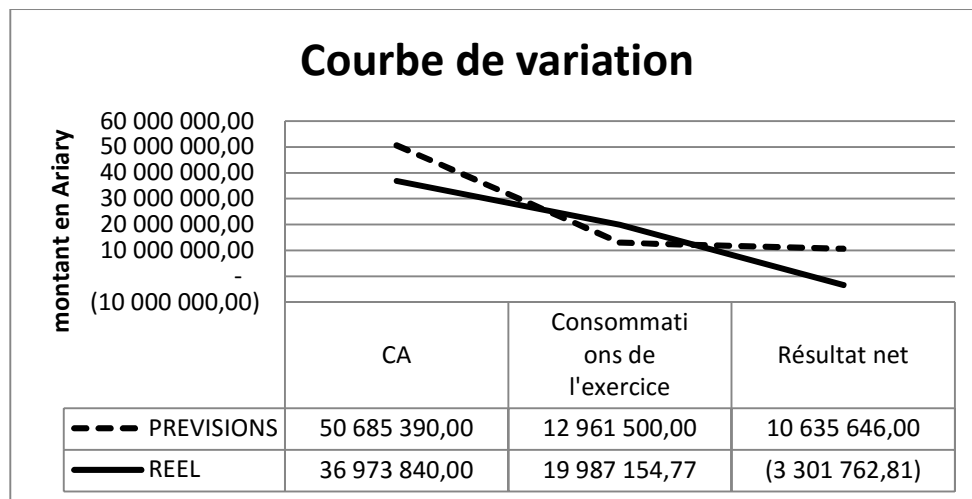


Figure 3: Courbe de variation CA, consommation de l'exercice et résultat net

Source: Auteur, Juillet 2017

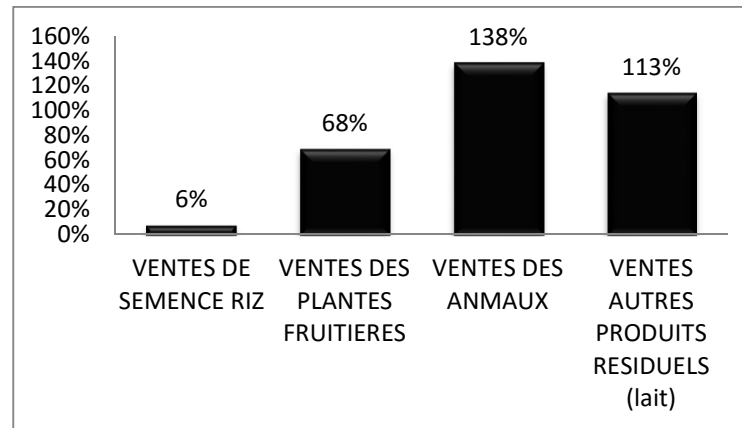
En première vue, cette figure révèle d'une variation significative entre la prévision et la réalisation. Cela est justifié par les deux courbes qui ne se s'alignent pas. De plus, l'analyse du tableau 10 et de cette figure fait apparaître des écarts significatifs entre réalisation et estimation :

- Chiffre d'affaires : 73% de la prévision étaient réalisées ;
- Consommation de l'exercice : la réalisation dépassait l'estimation avec un surplus de 54% ;
- Résultat de l'exercice : le résultat réel était négatif à moins 31% de l'estimation.

En résumé, les résultats en 2015 n'étaient pas satisfaisants en termes de bénéfice financière donc le Responsable devra réviser la répartition de budget et trouver une solution pour favoriser les activités porteuses de ressources et réduire les charges engendrées activités non productives.

2.2 Taux de réalisation de chaque station

Les taux de réalisation étudiés sont ceux des ventes et ceux des charges pendant l'année 2015. Cette interprétation se focalise sur les activités de chaque station car celles-ci constituent le moteur qui fait tourner le CRR-NO.



Source : Auteur, Juillet 2017

Figure 4 : Taux de réalisation pour les ventes, cas 2015

La vente de semences de riz : un écart négatif de 17 063 200 Ar²¹. En fait, la prévision était de vendre 9 086 kg de riz or le centre n'a pu vendre que 554 kg. Seules les variétés Mailaka, Sebota 281, Arom2, Jasmine et la bordure (NL11) ont été totalement récoltées. Les autres n'arrivent pas encore au stade de maturation, mais les prélèvements des panicules ont été effectués chez les variétés ayant une maturation plus de 75%. C'est la raison de ce 6% de réalisations de vente.

La vente des plantes fruitières : un écart négatif de 2 836 390 Ar²². Au cours de l'année 2015, un projet a fait une commande de 5 000 plants greffés, et la station n'avait que 1 992 plants pour satisfaire cette demande. Cependant, elle comptait produire le reste pour l'année 2016. Alors par faute de production, la pépinière des mangues disponibles dans la station était insuffisante et la prévision aussi ne reflétait que 2 938 plants à vendre.

La vente des animaux : un écart positif de 4 729 240 Ar. Le nombre des animaux cédés (zébu de race divers) dépassait de 138% par rapport à la prévision. En fait, quarante-huit (48) animaux ont été vendus aux éleveurs et aux consommateurs. En revanche, la station prévoyait de vendre seulement trente-Cinque (35) zébus. Il s'agit ici des animaux ne pouvant plus produire ou reproduire (reformés) et aussi des animaux nécessitant un abattage d'urgence

²¹ Cf. Tableau 11 « Évaluation des écarts pour produits de chaque station »

²²Cf. Tableau 11 « Évaluation des écarts pour produits de chaque station »

à cause de leur mauvais état (accidentés, fracturés, ...) ou encore un abattage pour le personnel lors d'une période festive.

Vente de lait : le 113% de réalisation par rapport à la prévision s'expliquait par la vente de 9 042 litres de lait au lieu de 8 000 litres qui se traduit par une augmentation de la production laitière.

CA : Collection animale ; **CF :** collection Fourragère ; **CPG :** Collection des plants greffés ; **CM :** Collection Manioc ; **PSPBR :** Production de semence de pré base riz ; **PSR :** Production de semence de Riz ; **CS :** Charges de structure

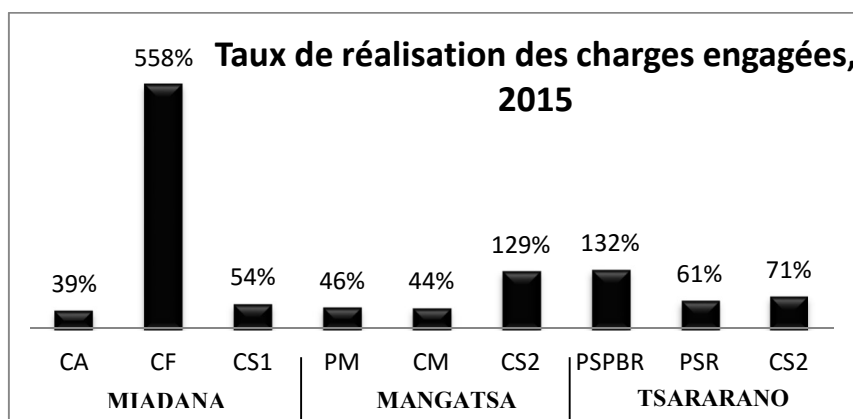


Figure 5 : Taux de réalisation au niveau des charges, année 2015

Source : synthèse de l'auteur, juillet 2017

La collection fourragère, les charges de structure de la station Mangatsa et la production de semence de pré base de riz, ont franchi le cap de la prévision. Ces pourcentages dépassaient largement de ceux qui étaient prévus dans le PTA. Un tel écart est à l'origine :

- De non accord du PTA avec les dépenses réellement engagées. Par exemple le cas de la collection fourragère, aucune prévision n'a été faite pour les services intérieurs et les autres services extérieurs. Cependant, ces derniers ont fait l'objet d'un décaissement dans le fiche d'engagement et cela sans compter les écarts défavorables pour certaine rubrique.²³
- De l'engagement imprévu des mains d'œuvre qui a provoqué la croissance de dépenses personnelles. C'est le cas des charges de structure pour la station Mangatsa.²⁴ La réalisation partielle pour le cas de la collection animale, charges de structure à Miadana et Tsararano, la production de semence de riz, est causée par :

²³ Cf. Annexe X « Écart de charge pour la collection fourragère »

²⁴ Cf. Annexe XI « Écart de charge pour les charges de structure, Station Mangatsa »

- Le manque de financement et les besoins en question ont été réduits ou non exécutés, cela selon son importance.
- Affectation de certaine dépense pour une autre activité de même station.

En somme, nous avons remarqué une divergence entre les prévisions dans le plan de travail annuel des activités du CRR-NO et celles des dépenses engagées. Les écarts sont défavorables pour l'année 2015.

Suite à l'étude des écarts que nous avons faite, nous pouvons dire que la deuxième hypothèse est vérifiée « le contrôle des écarts facilite la prise des décisions du responsable par des actions correctives.

Section 3 : Interprétations du système du contrôle budget

L'interprétation des fonctions du contrôle budgétaire sera faite à l'aide d'un cadre théorique emprunté à l'analyse stratégique. Grâce à la typologie de Goold et Campbell (1987) définissant différents types de management stratégique, nous pouvons essayer d'ordonner les usages du contrôle budgétaire.

En différenciant l'attitude des responsables sur deux variables très liées au contrôle budgétaire, à savoir la planification et le contrôle, les deux auteurs définissent des idéaux types de management stratégique auxquels nous allons essayer de confronter au cas de CRR-NO. Nous tenterons ainsi de montrer qu'à chaque idéal type correspond une fonction précise attribuée au contrôle budgétaire.

3.1 Diagnostic du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est l'étape où sont recensées en permanence toutes les informations relatives à la gestion de ce budget. Il insiste surtout sur l'analyse des écarts sur la périodicité du contrôle. D'après Goold et Campbell, il est spécifique selon le politique de management de l'entreprise. En principe, le suivi budgétaire peut être une planification stratégique ou contrôle stratégique ou contrôle financier.

Tableau 15 : Attitude du centre dans les trois structures principales

Type de contrôle budgétaire	Intervention du centre dans les structures principales	
	La planification	Le contrôle
Planification stratégique	Fixation des objectifs Etude technique Collecte d'information Quantification des besoins	Contrôle globale Peu de formalisation des écarts
Contrôle stratégique	Donne une ligne générale Délègue les budgets aux opérationnels	Analyse des résultats par rapport aux objectifs
Contrôle financier	Collecte les PTA de chaque chercheur du centre	Etablissement des états financiers

Source : Auteur, Juillet 2017

D'après ce tableau, le type de management mise en œuvre par FOFIFA NO se penche plutôt sur l'utilisation « planification stratégique ». La motivation attribuée au contrôle budgétaire existe mais ce n'est pas le plus important. La politique de la direction vise un développement audacieux sous contraintes de ressources financières limitées. Elle se base seulement sur la prévision, voire d'autorisations des dépenses.

Tableau 16 : Type de contrôle

Rubrique	CRR-NO
Nature des objectifs surveillés	Les objectifs sont quasi-exclusivement financiers et contenus dans les budgets.
Conséquence du non-respect des budgets	Remise en cause de la politique suivie. Pas d'individualisation car faible confiance dans les prévisions
Périodicité et intensité du contrôle	Théoriquement trimestriel, très peu formalisé Simples vérifications de conformité et aux alertes de fortes consommations Aucune révision des prévisions

Source : Auteur, Juillet 2017

Adaptons cette typologie de Goold et Campbell dans notre établissement d'étude afin de mieux appréhender et améliorer le système de gestion de FOFIFA central que régional.

Centre très influent			
Centre assez influent			
	FOFIFA - NO		
Influence sur la planification			
Centre peu influent			
Centre sans influence			
	Contrôle	Strict contrôle	Strict contrôle
	Stratégique relâché	stratégique	financier
	Influence sur le contrôle		

Figure 6 : Cas de CRR-NO étudiés dans la typologie de Goold et Campbell

Source : Auteur, Juillet 2017

Le contrôle exercé par le centre est plutôt stratégique et relâché. Son application au niveau FOFIFA NO a un aspect simple dont les informations financières dominant. On retrouve ici certaines des caractéristiques décrites par Goold et Campbell sur le modèle des entreprises à planification stratégique. C'est le centre qui fixe les grandes lignes à suivre. Le service d'études économiques et le service financier encadrent la procédure de planification. Il ne s'agit pas d'une entreprise centralisée, car les unités de recherche sont consultées pour permettre d'affiner les prévisions. Le centre est donc maître des prévisions, des orientations globales de l'entreprise et de l'affectation des budgets de chacune des unités.

Les réalisations sont ensuite confrontées aux prévisions, afin de mettre en évidence les écarts observés et de s'attacher à les expliquer. Cependant, la décentralisation reste très limitée, puisqu'il ne semble pas exister de répartition des responsabilités sur d'éventuels centres autonomes de responsabilité. En outre, nulle sanction n'est envisagée, apparemment du fait de l'incertitude qui affecte les prévisions. Le responsable administratif et financier établit seulement les écarts budgétaires entre les prévisions et les réalisations. La stratégie de l'entreprise est donc définie par le centre et contrôlée par lui sans que des sanctions soient prises à titre individuel. Cela ressemble donc bien au cas d'une entreprise à planification stratégique dans laquelle les budgets servent essentiellement à faire des prévisions, afin d'aider la direction à mettre en place une stratégie. Il s'agit à nouveau plus de budgets que de contrôle budgétaire. Le contrôle reste en effet impersonnel.

Bref, l'appui sur le contrôle des écarts permet au dirigeant d'apporter un ajustement sur le futur et aide les responsables à prendre de décision que la précédente.

3.2 Forces et Faiblesses de la gestion budgétaire du CRR-NO

Afin d'émettre un point de synthèse sur les résultats obtenus ci-dessus ; nous avons dégagés les forces et les faiblesses relatives à la gestion budgétaire du CRR-NO. Pour ce faire, le tableau ci-dessous résume les atouts et les points à améliorer du système existant. Nous les avons décortiqués selon la phase de la gestion budgétaire

Tableau 17: Forces et faiblesses de la gestion budgétaire du CRR-NO

FORCES	FAIBLESSES
Existence de : <ul style="list-style-type: none"> - contrôle budgétaire, mais limité - audit interne venant de la Direction à Antananarivo 	Absence de : <ul style="list-style-type: none"> - lettre d'orientation ²⁵ - budget mensuel - cellule de contrôle de gestion
Au niveau de la planification : <ul style="list-style-type: none"> - Découpage budgétaire par activités - Information complète de la comptabilité générale 	Au niveau de la planification : <ul style="list-style-type: none"> - Absence de procédure de préparation budgétaire - Méthode de prévision basée sur l'année précédente
Au niveau de l'exécution : <ul style="list-style-type: none"> - Suivi des dépenses par le fiche d'engagement - Principe d'autorisation²⁶ avant chaque dépense - Respect de la règle de l'unité de caisse et le non affectibilité des recettes²⁷ 	Au niveau de l'exécution : <ul style="list-style-type: none"> - Absence d'un document de référence pour guide des travaux - Traitement manuel des engagements - Outil d'exécution budgétaire devenu inadapté - Aucune coordination avec la prévision
Au niveau du contrôle budgétaire : <ul style="list-style-type: none"> - Vérification des rapports d'activité - Contrôle sur les décaissements 	Au niveau de contrôle : <ul style="list-style-type: none"> - Sans système de sanction récompense - Se limite sur la vérification des écarts - Absence d'action corrective

Source : Auteur, Juillet 2017

²⁵ Une lettre émanant de la Direction Générale pour la diffusion des objectifs généraux du CRR-NO.

²⁶ Les dépenses doivent être autorisées pour éviter la modification des dotations budgétaires ; une autorisation délivrée par centres de synthèse et par compte limitatif.

²⁷ Les recettes du centre ne sont pas individualisées et affectées à des dépenses déterminées mais tombent globalement dans la caisse de l'établissement pour financer l'ensemble de ses dépenses.

Ainsi se termine cette deuxième partie intitulée « RESULTATS ANALYTIQUES DE L'ETUDE ». Nous avons développé deux chapitres bien distincts.

Le premier chapitre était destiné à dégager les résultats obtenus sur la procédure d'élaboration et de l'exécution budgétaire au sein du FOFIFA Mahajanga. Le processus budgétaire a été décrit de A à Z. Cela a englobé les principes et les objectifs budgétaires, les intervenants lors de l'élaboration budgétaire, la description des programmes du CRR-NO à budgéter, les facteurs pris en compte, et la réalisation budgétaire en 2015. La seconde section était consacrée à l'analyse des budgets par station de recherche. Nous avons utilisé comme variable le Plan de travail annuel et les réalisations des charges afin de dégager la nécessité de ré-prévision budgétaire. Et la dernière section était consacrée à l'interprétation de la procédure budgétaire.

Le second chapitre contenait les résultats du contrôle budgétaire. Dans un premier temps, nous avons confronté les résultats de la prévision et de la réalisation du chapitre précédent. Ainsi, la première section a fait l'objet d'une évaluation des écarts des produits, des charges. Nous avons utilisé comme variables explicatives le compte de l'exploitant et le rapport d'activité afin d'analyser les écarts budgétaires. Aussi l'interprétation du compte de résultat nous a aidés à détecter la variation des chiffres d'affaires, de la consommation d'exercice et du résultat net obtenu pour l'année 2015. Et l'interprétation du rapport d'activité nous a permis de faire une évaluation des résultats par rapport aux objectifs visés. Elle a facilité de savoir à quel point les objectifs de recherche sont réalisés et orienter la prise décisions des responsable grâce aux actions correctives.

A partir de ces résultats, nous allons décortiquer et analyser ces informations dans le but de tirer les éventuelles forces et les faiblesses nécessitant d'être améliorées. Tout cela fera l'objet de la dernière partie à laquelle nous allons des améliorations.

PARTIE III : RECOMMANDATIONS ET LIMITES

Cette dernière partie englobe les grandes lignes des recommandations et ses limites. Ces derniers seront répartis en deux chapitres.

Elle évoque les perspectives d'avenir recommandées à l'établissement vis-à-vis des discussions entretenues dans la Partie II. Parmi les solutions proposées, certaines d'entre elles seront particulièrement retenues du fait de leur importance capitale comme la mise en place d'un calendrier budgétaire, d'adoption du Budget à base zéro et le tableau de bords

CHAPITRE V : SOLUTIONS PROPOSEES

Ce chapitre visera à apporter une contribution à l'amélioration du système budgétaire du FOFIFA Mahajanga. Toutefois, nous avons la conviction que ces propositions pourraient apporter de réelles améliorations au système si elles sont observées.

Les recommandations apportées à l'amélioration du système de la gestion budgétaire de FOFIFA-NO sont diverses. Les différents points à améliorer sont sur :

- L'élaboration budgétaire ;
- L'exécution budgétaire ;
- Le contrôle budgétaire.

Section 1 : Amélioration du processus budgétaire

Les solutions à l'amélioration du processus budgétaire de FOFIFA-NO, touchent à l'organisation de l'établissement dans sa globalité et particulièrement les aspects les plus sensibles de la gestion budgétaire. Ainsi pour cette première section nous proposerons des solutions sur l'élaboration et exécution du budget.

1.1 Elaboration budgétaire

L'élaboration du budget est la première étape dans la gestion budgétaire. Les premiers points à améliorer dans cette phase concerne la planification, la proposition d'un nouveau calendrier budgétaire et la recommandation sur la nouvelle méthode de prévision.

1.1.1 Planification budgétaire

Nous suggérons alors au CRR-NO à l'avenir de mettre en place un cadre plus global qui indiquerait en fait de manière claire la direction à suivre et les moyens d'y parvenir, c'est l'objectif central de la planification car le budget appartient au processus de planification.

1.1.2 Calendrier de préparation budgétaire

La mise en place d'un calendrier de préparation budgétaire relate les dates et les actions à mener par les différentes parties. Ainsi, nous pensons que pour le CRR-NO, l'absence d'un calendrier de préparation budgétaire constitue une entorse quant à l'efficacité de son processus budgétaire.

1.1.3 Méthode de prévision

Nous incitons le CRR-NO à utiliser la méthode Budget à Base Zéro ou BBZ. Cette méthode consiste à faire table rase de l'acquis budgétaire, donc de faire l'hypothèse de sa suppression et ensuite de s'interroger sur l'utilité de ses finalités. L'objectif principal du BBZ est d'obliger les responsables à clarifier leurs prévisions, en se fondant évidemment sur l'actuel et le futur et non sur le passé. Nous pensons que les prévisions effectuées doivent être basées sur les objectifs prédéfinis et aussi sur les moyens réels dont dispose FOFIFA.

1.2 Exécution budgétaire

Ces recommandations porteront tour à tour sur la mise en place de document de référence ; sur l'exécution des charges, sur l'exécution des produits.

1.2.1 Mise en place de document de référence

La mise en place d'un document de référence est recommandée au CRR-NO. Car nous pensons qu'il est nécessaire que les agents sachent clairement ce qu'ils doivent faire et comment le faire. Ce référentiel favorisera le travail de chaque agent et permettra aussi au CRR-NO d'être beaucoup plus compétitif.

1.2.2 Exécution des charges et des produits

Comme recommandation afin de faciliter l'exécution du budget, nous proposons la mise en place des quotas de consommation. Ceci devrait être fait avec l'adhésion des utilisateurs, c'est-à-dire les responsables de chaque station de recherche, pour une meilleure prise en compte de leurs besoins réels afin de mieux juguler les dépassements budgétaires. **C'est le principe d'ordonnance.**

D'autre part, grâce à l'instauration d'une procédure de décaissement basée sur des dépenses objectives, c'est-à-dire qu'il faudra effectuer des dépenses en fonction de l'opportunité des activités à réaliser. Ceci évitera au CRR-NO de faire des dépenses non productives. **C'est le principe de la dominance.** Concernant les produits, nous recommandons au CRR-NO de prendre des mesures pour réduire les délais de facturation. Car FOFIFA fait face à d'énormes charges quant à son fonctionnement et ce sont en effet les produits provenant des recettes qui doivent financer ces dépenses. Donc, le recouvrement des créances ne doit, en aucune manière, être négligé.

1.3 Implication de tout le personnel

Les parties prenantes à l'élaboration des budgets ou même le personnel concerné par l'application de même standard budgétaire peuvent aussi bien appartenir au sommet qu'au bas de la ligne hiérarchique. « La gestion budgétaire ne peut réussir que si elle rencontre l'adhésion de tous dans l'entreprise, du directeur général à l'opérateur d'atelier. Le service plan et budgets doit-il, certes, avoir la connaissance des techniques de gestion budgétaire, mais surtout doit-il assurer la promotion de l'esprit gestion au sein de l'entreprise ».

A cet effet, il faudra communiquer pour donner de l'impulsion. Un travail de communication spécifique doit être opéré préalablement au démarrage du processus budgétaire. Le RAF a également reçu une note de cadrage, qui délivre les consignes-phares de l'année budgétaire et à lui de les faire redescendre à l'ensemble des parties concernées par le processus budgétaire. En annonçant le démarrage du processus budgétaire, le RAF en précise donc les grandes orientations, la répartition des tâches et donne les premiers éléments de calendrier. C'est à ce moment-là que sont précisées les étapes de remontée des éléments budgétaires, élaborées par station de recherche concernée, au service financier. Ce travail en amont permet l'adhésion de toutes les équipes au processus budgétaire. Le risque principal que la gestion budgétaire de CRR-NO devra éviter, est l'établissement d'une mode de fonctionnement en circuit fermé car en n'associant pas tous les responsables à l'élaboration du budget, elle pourra en effet difficilement les impliquer dans sa réalisation qui en dégage le seuil de responsabilité de tous les agents.

Ainsi dans la pratique, les étapes du processus budgétaire à savoir l'élaboration, l'exécution et le contrôle sont suivis et respectés dans une certaine proportion. Ce qui a laissé apparaître les problèmes qui ont affectés le système en question, et dont nous avons essayé de donner des recommandations plus haut.

Section 2 : Améliorations au niveau du contrôle budgétaire interne

Le contrôle budgétaire est un outil de la direction générale. Celle-ci prend bien souvent l'initiative de l'implanter dans l'entreprise.

Au niveau de FOFIFA Mahajanga, le contrôle budgétaire est négligé. Il s'appuie seulement sur la planification. Cependant, les actions entreprises devraient être contrôlées pour aboutir à une correction des problèmes et appréciation des points forts.

2.1 Centres autonomes de responsabilité

Rappelons de prime abord que dans cette étude, FOFIFA Majunga dispose trois stations de recherche à savoir Miadana, Tsararano et Mangatsa. Chaque centre correspond à une unité opérationnelle.

D'une part chaque unité opérationnelle devrait être dotée d'un budget propre avec la responsabilité, à cet effet, aussi bien de ses dépenses que celui de ses recettes et, d'autre part, qu'elle soit le garant des résultats des missions qui lui ont été confiées.

Enfin, chaque unité opérationnelle doit être dotée d'un personnel dont la qualification soit parfaitement adaptée aux tâches qu'elle doit assumer et capable de situer son rôle dans l'institution par rapport aux objectifs fixés par la direction générale.

Dans notre cas, FOFIFA Mahajanga dispose trois unités opérationnelles : station de recherche.

2.1.1 Budget définissant les missions

Pour ce faire, si la planification permet de mettre en exergue, sur un moyen terme, les objectifs de l'établissement et la programmation de rapprocher ces objectifs des moyens budgétaires, la budgétisation correspond au concept de prévision et d'autorisation de dépenses et de recettes dans le cadre de l'annualité budgétaire.

Il est donc absolument indispensable, à ce stade, d'établir une relation étroite entre budget, objectif et programme en s'assurant, qu'au travers du budget, le lien avec les services ou les unités opérationnelles aient bien été conservées.

Sur le plan comptable, cela se traduit par des chapitres budgétaires qui permettent effectivement de mettre en valeur le destinataire ou la fonction, des sous-chapitres budgétaires pour lesquels il peut y avoir adéquation entre ces derniers et les différents programmes et des articles budgétaires où la référence à la nature même de la dépense ou de la recette gagne à être complétée par un code service, sans oublier, pour les dépenses d'investissement un numéro de programme. Dès lors, par le biais du regroupement des articles affectés du même code service, il est possible d'établir aisément un budget propre à chaque unité opérationnelle.

2.1.2 Obligation de résultat

Une fois les missions clairement définies à travers le processus d'élaboration budgétaire, la responsabilisation au niveau de chaque action implique qu'un seul service assume la responsabilité de l'intégralité de la mission qui lui a été assignée.

Il est donc important de distinguer le concept de « service gestionnaire », de celui de « service prestataire ». Le « service gestionnaire » a la responsabilité totale de la mission et il est le seul à pouvoir, sur le plan budgétaire, engager des crédits et procéder au mandatement. Le « service prestataire » exécute, au contraire, pour le compte d'un service gestionnaire des prestations de la qualité desquelles il lui est redevable.

Un tel schéma a non seulement des conséquences sur la structure budgétaire (puisque l'ensemble des crédits relevant d'un service doit être géré par ce dernier) mais cela peut aller plus loin et entraîner une facturation interservices ou même des services gestionnaires à s'interroger sur l'opportunité qu'il y a à faire réaliser certains travaux en régie directe ou à les sous-traiter à l'entreprise. De cette structure d'organisation centrée sur l'objectif à réaliser, émerge aussi bien la responsabilité d'un service que celle d'un agent. Pour certains projets très importants, il est, en effet, impératif que soit désigné un « chef de projet » investi, pour accomplir sa mission, de la totalité des pouvoirs de la direction générale et ce, quelle que soit sa place réelle dans la hiérarchie administrative.

2.1.3 Personnel motivé

Enfin, il est absolument indispensable, pour que chaque service devienne une véritable unité opérationnelle autonome et responsable, qu'il dispose d'un personnel sur lequel il a pleine autorité et dont les qualifications et les compétences correspondent aux missions assignées.

L'objectif dans ce cadre sera double : disposer d'un organigramme adapté où chacun est conscient de sa mission, et, diffuser un esprit de responsabilité qui allégera les interventions hiérarchiques, motivera le personnel et permettra une action plus rapide. Cela appelle une connaissance approfondie des postes de travail, une bonne appréhension des relations entre les emplois, une évaluation des circuits de communication et du processus décisionnel, une recherche des besoins d'information et de formation de chacun ainsi qu'une répartition des frais de personnel.

2.2 Dialogue permanent avec la hiérarchie

La responsabilisation des agents ne suffit pas, il faut alors arriver à maintenir un dialogue permanent avec la hiérarchie, avec de véritables « négociations » sur les moyens indispensables pour atteindre les objectifs.

2.2.1 Lieu privilégié de dialogue : les commissions budgétaires

Il existe trois périodes pour réunir les commissions budgétaires : la préparation du budget primitif qui peut, le cas échéant, être précédée de travaux d'orientation budgétaire ; les commissions de report après la clôture de l'exercice et enfin la préparation du budget supplémentaire après l'arrêt du compte administratif.

Ces commissions budgétaires sont un lieu privilégié d'information et de concertation entre les stations de recherche et la direction générale. Il est pour cela très important que leur composition même soit représentative à la fois de la direction générale et de l'esprit de responsabilité qu'elle souhaite mettre en œuvre à l'intérieur de chaque service. Il est conseillé, du côté de la direction générale, de retrouver, non seulement ceux qui sont investis du pouvoir de direction générale, mais aussi l'intégralité des cadres du service des finances, le ou les contrôleurs de gestion et, lorsqu'elle existe, la mission statistique ou l'inspection générale des services. Du côté des unités opérationnelles seront conviés tous les cadres et responsables tant administratifs que techniques, qui auront à mettre en œuvre les objectifs à la définition desquels ils doivent impérativement participer.

2.2.2 Prévision budgétaire : un engagement quasi contractuel

Ces commissions budgétaires sont donc à la fois des lieux d'écoute, de négociation et de décision. Chaque service, doté d'un budget qui lui est propre, est responsable pour les dépenses d'investissement de la conception et de la réalisation de chaque projet, mais aussi des dépenses de fonctionnement qui suivront, de l'entretien des équipements projetés et de leur optimisation. Il faut donc veiller à les sensibiliser de façon identique, à la recherche d'une grande rigueur dans la présentation et la justification de leurs dépenses comme à développer leurs capacités d'innovation et d'imagination dans la mobilisation des recettes et principalement de recettes nouvelles.

Dépassant, dès lors, le seul examen des crédits budgétaires, c'est toute l'activité du service ainsi que l'ensemble des problèmes qu'il peut rencontrer qui devront être abordés à partir de l'analyse des propositions budgétaires.

Parallèlement aux demandes de crédits sera examiné, l'état des dépenses engagées à la date de la commission par rapport aux crédits attribués. Ainsi, sera assuré un suivi des coûts et des résultats, tant en termes de qualité qu'en terme de délai. À tout moment, on conservera à l'esprit qu'aucune dépense ni aucune action n'est jamais attribuée à titre définitif et que la négociation budgétaire repose sur les principes d'un budget base zéro. Chaque action peut être remise en cause au profit d'une autre action si l'évaluation de ses résultats n'est pas conforme aux objectifs généraux de l'établissement. La prévision doit être la plus fine possible car il n'appartient pas aux services de conserver, sur différents postes budgétaires, des marges de manœuvres pour imprévus. Une mauvaise prévision est aussi critiquable quand elle débouche sur des besoins de crédits complémentaires que sur des crédits disponibles et inutilement mobilisés. Dans ce cadre, c'est à la direction générale, sur des comptes propres (dépenses imprévues ou dépenses non affectées), qu'il incombe de réserver ces dotations de « sécurité » indispensables pour rendre au système une réelle souplesse en fonction des événements qui peuvent intervenir pendant la période d'exécution budgétaire. Chaque crédit doit ainsi être détaillé et explicite. Ce sera ensuite, sur la base de ces réflexions et de cette présentation détaillée du budget que l'on bâtira le contrôle de gestion qui sera, non seulement comptable, mais aussi d'opportunité. Car, ce qui était valable à un moment donné peut parfaitement, ultérieurement, ne plus se trouver justifié en fonction des objectifs qui avaient été fixés. Ce budget-détail est un budget interne à l'administration. La même observation vaudra ultérieurement pour la mise en place du système de dépenses engagées car les préoccupations de gestion ne doivent pas être entravées par le contrôle de légalité des examens du comptable qui, en fait, nuiraient à l'efficacité générale du système recherché et rappelleraient à chacun les charmes de l'irrationnel et la souplesse de l'inorganisation.

Dans un tel contexte la prévision budgétaire devient un véritable engagement quasi contractuel entre la direction générale et les unités opérationnelles (station de recherche). Cet engagement ne doit pourtant pas être synonyme de rigidité voire d'intransigeance dans l'exécution. Le droit à l'erreur existe et il est impératif de faire bénéficier les unités opérationnelles de l'appui et de l'assistance de la direction générale pour permettre des adaptations, en cours d'exercice, suite à de nouvelles données. On peut être d'autant plus exigeant dans la mise en œuvre d'une prévision fine et de qualité que l'on sera souple et

compréhensif quand il faudra adapter cette prévision à des événements inconnus à l'époque des commissions budgétaires, à un moment où l'on aura retiré aux services toutes marges de manœuvre pour faire face, justement, à ces dépenses imprévues.

Ainsi, le système ne doit pas tomber dans « l'esthétique comptable » car un système d'administration centré sur l'objectif repose autant sur des outils financiers que sur des capacités à mobiliser les moyens humains et exige des délégations qui trouvent leur fondement dans une confiance et une assistance mutuelle.

2.3 Suivis des charges

Le contrôle des opérations en cours comprend d'abord la mise en place, pour chaque service, et, à l'intérieur de chaque service, pour chaque cadre, de plans de charge qui, élaborés de façon trimestriel, permettent de mesurer l'importance de l'activité des services, leur disponibilité le cas échéant et les contraintes qu'ils peuvent rencontrer dans le choix des actions prioritaires. Ces plans de charge font, comme pour le budget, l'objet de négociations régulières.

Ils permettent de mieux comprendre les contraintes des exécutifs au niveau chaque station et les aspirations de la direction générale par rapport aux objectifs fixés. L'élaboration d'un plan de charge contient également l'évaluation du plan de charge précédent, ce qui, à tout moment, permet de mesurer l'efficacité des services par rapport aux objectifs, en leur apportant, le cas échéant, l'aide, le conseil ou l'appui d'autres services quand les contraintes extérieures sont telles que les résultats attendus risquent d'être compromis.

En terme comptable ensuite, c'est certainement à partir de la procédure de comptabilité par engagement que le contrôle de l'exécution des commandes et des ordres de service sera le plus performant. Cette procédure des dépenses engagées favorise le suivi, par le biais des dates prévisionnelles de lancement des ordres de service ou de livraison, de l'exécution des plannings de commande ou des plannings de chantier.

En effet, la comptabilité de dépenses engagées consiste à débiter les comptes concernés avant que l'acte générateur d'une créance au profit d'un tiers soit passé. Cette procédure évite l'engagement d'une dépense alors que les crédits du compte sont épuisés ou que le solde disponible est inférieur au montant de la facture qui suivra. L'impact d'une dépense sur engagement est extrêmement important car, lors de la procédure d'élaboration budgétaire, toutes les opérations d'investissements ont fait l'objet de la présentation d'un dossier

d'identification opérationnelle qui comprend un volet « plan de trésorerie » où chaque ordre de service est annoncé, ce qui permet parallèlement de prévoir la date des engagements correspondant aux différents marchés prévisionnels. Pour les dépenses de fonctionnement, les dates indicatives de mandatement ont normalement été présentées lors de la procédure d'élaboration budgétaire afin d'être intégrées dans le plan de trésorerie mais également pour pouvoir ajuster la dépense même en fonction de sa date prévisionnelle d'exécution.

2.4 Contrôle d'exécution des objectifs de la direction générale

La direction a besoin des informations concernant l'exécution des objectifs par l'allocation des ressources. Un des outils de gestion est le plan de trésorerie. C'est un outil de pilotage faisant figurer d'une par la différence par période entre encaissement et décaissement, les soldes de trésorerie et de suivre les écarts budgétaires d'autres parts.

2.4.1 Pilotage par le plan de trésorerie

Il est important de rappeler le rôle d'un tableau de bord ou d'un plan de trésorerie. En effet, une fois l'élaboration budgétaire terminée, il est possible de dresser un échéancier mensuel des recettes et des dépenses de FOFIFA-NO. Il est nécessaire de signaler qu'il est indispensable de prévoir, chaque année, la couverture budgétaire des ressources qui ont été décidés et délibérés l'année précédente pour couvrir le programme de dépenses correspondant. Un report dans la mobilisation des crédits de l'année précédente entrainera simplement, sur le budget de l'exercice en cours, une disponibilité qui apparaîtra au compte administratif et qui pourra servir à financer des actions du budget supplémentaire. Mais il faut absolument éviter que l'absence de prévision et d'inscription budgétaire amène l'établissement, généralement mal gérée, c'est-à-dire ayant un faible taux d'exécution budgétaire et une trésorerie pléthorique, à reporter d'année en année la négociation de ces emprunts sans pour autant supprimer les dépenses correspondantes.

Effectivement, lors d'une amélioration de la gestion, elle risque de se trouver en difficulté puisque le non inscription des sommes nécessaires pour couvrir les besoins entrainera la diminution du taux de réalisation au niveau des objectifs visés.

2.4.2 Rôle du plan de trésorerie dans le contrôle budgétaire interne

Le plan de trésorerie se présente sous la forme d'un échéancier mensuel des prévisions et des réalisations constatées des dépenses et des recettes budgétaires. Le rapprochement des

dépenses avec les recettes dégage, selon le cas, un solde déficitaire ou un solde excédentaire. Un solde déficitaire traduit un besoin de trésorerie qui devra être signalé par une recherche de financement ou mettre en attente le besoin.

Document de synthèse, le plan de trésorerie met également en évidence des modules relatifs à chaque grande catégorie de dépenses et de recettes qui, elles-mêmes, font l'objet de modules détaillés concrétisant une analyse fine des prévisions.

A cet effet, il peut être intéressant de suivre particulièrement les recettes en provenance de recettes réalisées par chaque station de recherche, les subventions, les dépenses liées aux programmes de recherche, les frais de personnel et les charges de fonctionnement proprement dit.

Bien évidemment, ces prévisions font l'objet d'ajustements mensuels pour tenir compte des réalisations effectives. Les causes des variations entre prévisions et réalisations sont étudiées à travers les modules détaillés et génèrent des décisions correctives de la direction générale. Le plan de trésorerie permet ainsi, au niveau des décisions de pilotage, une analyse mensuelle de l'exécution budgétaire et un contrôle global de l'action de l'établissement tout en évitant le gel de disponibilité et des charges de frais financiers qui ne sont pas indispensables.

CHAPITRE VI : PLAN D'ACTION ET LIMITES

Parmi les améliorations recommandées dans le chapitre précédent, nous avons jugé nécessaire d'élaborer un plan d'action pour quelques solutions. Ceci concerne essentiellement, la fabrication d'un nouveau calendrier, la mise en place d'un tableau de bord par station et pour la direction générale, l'adoption de la méthode de prévision « Budget à Base Zéro » et l'appui sur le contrôle budgétaire. Les limites de recommandations clôtureront ce chapitre.

Section 1 : Plan de mise en œuvre

Le plan d'action proposé suivant sera pour l'élaboration d'un calendrier budgétaire, la mise en place des tableaux de bord pour chaque station et pour la direction générale, l'appui sur le contrôle interne budgétaire.

1.1 Elaboration d'un calendrier budgétaire

Après avoir étudié le cas du FOFIFA Mahajanga, nous avons élaboré ce calendrier pour renforcer l'efficacité du budget élaboré.

- **Mai** : nous pensons qu'il serait nécessaire que la note du Directeur Général présentant la politique budgétaire du CRR pour le prochain exercice soit connue dès le mois de Mai, et qu'elle soit automatiquement notifiée à la DAF.

- **Juin** : Ce mois devrait être réservé à l'envoi des directives et des fiches budgétaires aux différentes Représentations et aux autres structures de l'établissement, afin qu'elles puissent réaliser leur projet de budgets.

- **Juillet** : Durant cette période, les Représentations et les différentes structures de l'établissement se consacrent à l'élaboration des projets en respectant bien évidemment la politique budgétaire de l'établissement.

- **Aout** : Durant ce mois, les projets de budgets devraient impérativement être reçus par le DAF, et ensuite transmis aux différentes Directions techniques pour étude.

- **Septembre** : C'est durant cette période que la commission technique budgétaire doit se réunir sous la supervision du DAF pour discuter des projets de budgets et faire

d'éventuelles révisions ou corrections. Les projets de budgets seront ensuite renvoyés aux représentations pour qu'elles prennent connaissance des différentes observations.

- **Octobre** : La Session Budgétaire doit se tenir durant ce mois. C'est lors de cette réunion que les Représentations défendent leurs projets de budgets.

- **Novembre** : Les agents de la DAF finalisent leurs projets de budget en tenant compte bien évidemment de toutes les corrections qui ont été effectuées lors de la Session Budgétaire. Ce projet est alors soumis au DG pour validation.

- **Décembre** : une fois que le projet du budget a été définitivement arrêté par le DG, il est envoyé au Conseil d'Administration pour approbation.

Le FOFIFA NO devrait informatiser aussi sa gestion budgétaire pour une meilleure planification, exécution et contrôle. L'utilisation d'un logiciel et l'achat d'un ordinateur seront nécessaires.

1.2 Adoption du Budget à base Zéro

Nous recommandons au CRR-NO, l'adoption du BBZ en lieu et place des budgets de reconduction pour une meilleure maîtrise des charges de fonctionnement.

Les gestionnaires doivent justifier chaque élément du budget qu'ils proposent. Ceci a l'avantage de faire réfléchir de façon proactive les gestionnaires de ce fonds dont ils ont besoin. Il permet également d'éviter la tendance à simplement ajouter un pourcentage du budget de l'année précédente ou de supposer que les dépenses resteront les mêmes.

Le BBZ est, en première analyse, une méthode qui vise à contourner les inconvénients d'une prévision budgétaire par simple incrémentation. Cette méthode postule que toutes les activités, toutes les structures peuvent être remises en question lors de la préparation du budget, que leur financement ne saurait être acquis sans qu'elles aient été scrutées attentivement lors d'un exercice d'allocation compétitif des ressources. Ce qui permettrait au CRR-NO :

- D'optimiser des ressources grâce à une organisation débouchant soit sur des économies budgétaire, à prestation égale, soit sur des prestations supplémentaires, à égalité de budget, soit sur une combinaison des deux ;

- D'adapter à son environnement grâce à une allocation judicieuse des ressources aux services et activités correspondant le plus aux besoins du moment et aux besoins futurs ;
- Grâce à une planification opérationnelle d'assurer une meilleure circulation de l'information
- De motiver de façon accrue la ligne hiérarchique grâce à la participation au processus budgétaire et à l'amélioration de la communication au sein de FOFIFA;
- De stimuler la créativité et l'innovation à tous les échelons de FOFIFA ;
- D'accroître la compétence au management de l'encadrement grâce à une formation, à un meilleur dialogue entre supérieurs et subordonnés.

1.3 Mise en place des outils de contrôle budgétaire

Nous préconisons la construction du tableau de bord de gestion budgétaire pour assurer un bon pilotage de la gestion budgétaire au sein de FOFIFA. Le tableau de bord de gestion servira à contrôler fréquemment la réalisation des prévisions ou, au contraire de mettre en évidence les secteurs où le FOFIFA n'a pas atteint ses buts. Le tableau de bord permettra :

- à chaque centre de responsabilité à évaluer ses propres prévisions dans le cadre de l'objectif global de FOFIFA, et s'engager à les réaliser. Lorsque l'entreprise constate un écart dans sa trajectoire, elle doit être en mesure de déceler le centre de responsabilité qui est la cause.
- de réaliser des recherches dans un délai suffisamment bref pour qu'une action corrective puisse être effectivement menée.
- de fournir à chaque responsable les données concernant son environnement interne ou externe, afin qu'il puisse réagir aux variations de la conjoncture et aux prévisions défectueuses d'un centre de responsabilité connexe.

1.3.1 Tableau de bord des informations budgétaire consolidées par Station

Les éléments du tableau de bord sont les suivants :

- Les dotations sont relatives aux prévisions dans le Plan de Travail Annuel.

- Les consommations sont relatives aux dépenses engagées et aux produits réalisés.
- Les disponibles sont la différence entre les dotations et les consommations.

Tableau 18 : Tableau de bord des informations consolidées par Station

Indicateur Lignes budgétaires	Dotations		Consommations		Disponibles	
	Valeur Absolue	%	Valeur Absolue	%	Valeur Absolue	%
Produits de fonctionnement						
Dépenses de fonctionnement						
Dépenses d'investissement						

Source : Auteur, Aout 2017

Ce tableau donne un cadre d'analyse de la situation budgétaire globale du CRR-NO en valeurs et en pourcentage des prévisions, réalisations et des écarts par rapport aux dépenses de fonctionnement et d'investissement d'une part, et des produits de fonctionnement d'autre part.

Comme un exemple concret, nous avons pris la situation de la station de recherche Miadana en 2015.

Les montants indiqués dans le tableau ont été tirés dans le PTA et de la fiche d'engagement des activités de la station Miadana pour les charges. Tandis que pour les produits, ils ont été pris dans le tableau de prévision des produits (Voir Tableau : « Évaluation des écarts pour produits de chaque station » p.49)

VA = Valeur absolue

Disponibilités (produits) = Consommations – Dotations

Disponibilités (dépenses) = Dotations – Consommations

Disponibilités % = $\frac{VA \text{ Consommation}}{VA \text{ Dotations}} \times 100$

Tableau 19 : Tableau de bord budgétaires de la station Miadana, en Ariary

	Dotations		Consommations		Disponibilités	
	VA	%	VA	%	VA	%
Produits de fonctionnement	23 700 000	100%	29 888 040	126%	6 188 040	26%
Vente d'animaux	12 500 000	100%	17 229 240	138%	4 729 240	38%
Vente de lait	11 200 000	100%	12 658 800	113%	1 458 800	13%
Dépenses de fonctionnement	36 730 900	100%	19 648 685	53%	17 082 215	47%
Achats consommés	6 911 400	100%	5 556 100	80%	1 355 300	20%
Services extérieures	1 241 500	100%	714 900	58%	526 600	42%
Autres services extérieures	440 000	100%	1 126 203	256%	-686 203	-156%
Charges personnels	28 138 000	100%	12 251 482	44%	15 886 518	56%
Dépenses d'investissements						

Source : Synthèse de l'auteur, Aout 2017

D'un point de vue global, ce tableau de bord met en évidence les informations suivantes :

- **Les produits de fonctionnement ont été réalisés à 126% de la dotation prévue, ce qui fait une disponibilité de 26% en plus.**
- **Les dépenses de fonctionnement ont consommé le 53% de la dotation. Ce qui reste un reliquat de 47% de la prévision.**
- **Aucune dépense pour l'investissement n'a été faite.**

Grace à ce tableau, le chef de station Miadana pourra coordonner ses dépenses suivant les produits de fonctionnements tout en gardant la marge de dotation.

Nous allons traduits schématiquement ce tableau pour simplifier la lecture de l'importance du tableau de bord dans notre établissement d'accueil et afin de prendre une décision permettant l'amélioration de la performance de FOFIFA.

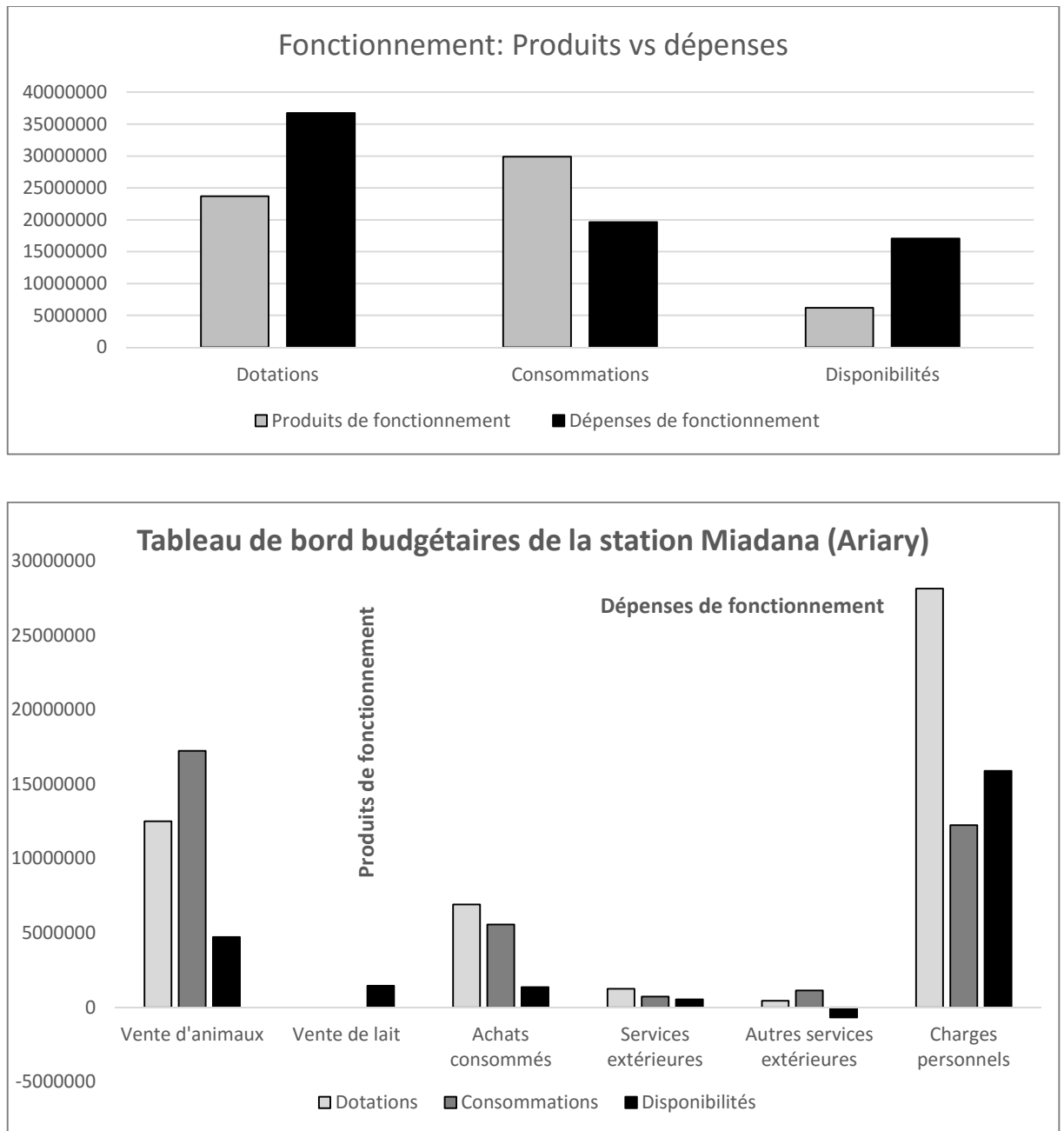


Figure 7: Traduction schématique du tableau de bord de la station Miadana

Source: Auteur, Aout 2017

1.3.2 Tableau de bord de la Direction Générale

Le tableau de bord est un document hebdomadaire, mensuel qui fait la synthèse de l'ensemble des informations significatives de l'activité de l'établissement.

Il est de deux types d'information : le suivi des ressources et l'état de la situation budgétaire. Au niveau des ressources, il est intéressant de développer les modules situation de trésorerie, les subventions et les ressources propres de chaque station.

La situation de trésorerie est conçue à partir de l'encaisse réelle communiquée par les services du comptable, de laquelle est retiré le montant des bordereaux de mandats en cours de règlement à la Trésorerie. A partir de la situation ainsi constatée, un ratio de rotation de trésorerie, exprimé en nombre de jours par rapport au budget de l'exercice est établi.

En ce qui concerne la situation budgétaire, cette dernière reprend les éléments de prévisions-mandateurs-engagements des sections d'investissement et de fonctionnement en intégrant un suivi distinct des crédits inscrits au budget primitif de ceux qui ont fait l'objet d'un report de budgets précédents.

Le taux d'exécution, c'est-à-dire le mandatement effectif par rapport à la prévision, est examiné chaque semaine et rapproché du taux constaté à la même période de l'exercice précédent. Tout ralentissement constaté doit faire l'objet d'un examen rigoureux et l'objectif est bien évidemment d'atteindre le taux de réalisation, déterminé au début de l'exercice budgétaire. Ce « cadran » doit se compléter d'un module « équilibre budgétaire » qui prend en compte les recettes non prévues lors de l'élaboration budgétaire ou les excédents constatés par rapport aux prévisions afin de dégager immédiatement des disponibilités pour financer des opérations nouvelles.

Ces informations, qui sont en fait un minimum, sont enrichies d'annexés correspondant aux préoccupations plus caractéristiques de l'établissement, comme par exemple un suivi des dépenses liées à un transfert de compétence, les mandats de plus de 200 000 Ar ou les ressources transférées.

Le tableau de bord va ainsi permettre le suivi de l'équilibre budgétaire avec une utilisation immédiate des disponibilités virtuelles. C'est à l'aide de ce tableau de bord que l'on rendra ainsi au système sa souplesse et que l'on permettra au contrôle d'être également un soutien.

Il sera, en effet, possible de faire face immédiatement aux dépenses imprévues comme à l'accélération d'opérations prêtes, sans attendre nécessairement l'approbation et le vote du compte administratif et la présentation du budget supplémentaire

Tableau 20 : Tableau de bord de la direction générale

Rubriques	Prévison	Janvier		Fevrier		Mars		Avril		Mai		Juin		Juillet		Aout		Sept		Oct		Nov		Déc	
	totale	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R
A- TRESORERIE																									
DE DEBUT DE MOIS																									
B- RECETTES																									
RP Miadana																									
RP Mangatsa																									
RP Tsararano																									
Subventions																									
Projet																									
C- TOTAUX																									
(A + B)																									
D- DEPENSES																									
D Miadana																									
D Mangatsa																									
D Tsararano																									
Charges de structures																									
Divers																									
E- SOLDE																									
(C - D)																									
F- TRESORERIE DU																									
FIN DE MOIS																									

Source : Auteur, Aout 2017

1.4 Suivi des dépenses par le plan de charge

Le contrôle des opérations en cours comprend d'abord la mise en place, pour chaque station, et, à l'intérieur de chaque station, pour chaque responsable technique, de plans de charge qui, élaborés de façon trimestriel, permettent de mesurer l'importance. En effet, la comptabilité de dépenses engagées consiste à débiter les comptes concernés avant que l'acte générateur d'une créance au profit d'un tiers soit passé.

Nous avons déduit que ce plan de charge permettra au FOFIFA Mahajanga de suivre et maîtriser les charges importantes telles que les travaux de construction ou des services qui font recours à des prestataires externes. Cette procédure évite l'engagement d'une dépense alors que les crédits du compte sont épuisés ou que le solde disponible est inférieur au montant de la facture qui suivra. L'impact d'une dépense sur engagement est extrêmement important car, lors de la procédure d'élaboration budgétaire, toutes les opérations d'investissements ont fait l'objet de la présentation d'un dossier d'identification opérationnelle qui comprend un volet « plan de trésorerie » où chaque ordre de service est annoncé, ce qui permet parallèlement de prévoir la date des engagements correspondant aux différents marchés prévisionnels. Pour les dépenses de fonctionnement, les dates indicatives de mandatement ont normalement été présentées lors de la procédure d'élaboration budgétaire afin d'être intégrées dans le plan de trésorerie mais également pour pouvoir ajuster la dépense même en fonction de sa date prévisionnelle d'exécution.

Le tableau ci-après présente les possibilités d'actions induites par la mise en œuvre de cette procédure, que ce soit au niveau de la comptabilité analytique, des catalogues produits ou du suivi des travaux et des factures. Les résultats possibles sont très intéressants : centrale d'achats avec sélection de fournisseurs, planification des dépenses et mises à jour comptable, suivi des livraisons et gestion de trésorerie, appel de factures pour réduire non seulement les reports mais les coûts lors des consultations (les fournisseurs connaissent les délais de paiement et peuvent, dans la mise en concurrence, tenir compte de ces derniers s'ils savent qu'il est possible d'éviter les surcoûts liés aux agios bancaires). Ce dispositif de contrôle budgétaire interne des unités opérationnelles doit permettre d'amener progressivement les services à assurer un véritable « autocontrôle » de leur propre activité. Cet autocontrôle des services, rendu nécessaire pour éviter la relance d'un engagement non constaté ou d'une facture non mise en règlement après réception, les amènera à se corriger eux-mêmes avec d'autant plus d'efficacité qu'ils seront conseillés et guidés par la direction générale et l'équipe de contrôle de gestion.

Tableau 21 : Schéma des impacts d'une dépense sur engagement

UNE DEPENSE	LES CLES DE REPARTITIONS	LES ACTIONS INDUITES	LES RESULTATS
POUR QUEL EQUIPEMENT?	Code d'équipement Code opération	Comptabilité analytique	Optimisation des investissements
AVEC QUEL FOURNISSEUR ?	Code fournisseur	Catalogues produits	Sélection fournisseur
AVEC QUELLES FINANCES ?	Compte budgétaire	Engagement crédit Validation de la dépense	Planification des dépenses Mise à jour comptable
SOUS QUELS DELAIS ?	Date de livraison Souhaitée	Rappel des échéances Dépenses fractionnées	Suivi des réalisations Gestion de trésorerie
COMMENT EN SUIVRE LA REALISATION?	Date de réception des travaux	Relance des créanciers Suivi de factures	Appel de factures
QUEL DELAI DE REGLEMENT?	Date de certification	Règlement de la dépense Relance des services	Règlements sous 45 jours

Source : Auteur, Aout 2017

Section 2 : Résultats attendus et limites des recommandations

Dans notre étude, l'approfondissement du système budgétaire de FOFIFA Mahajanga a pour objectif d'améliorer les processus et le contrôle des budgets. De ce fait, cette section abordera les résultats espérés et les difficultés probables dans la mise en œuvre des recommandations.

2.1 Impacts attendus

Les résultats attendus sont surtout au niveau de la prévision et de la réalisation budgétaire, et au niveau de l'amélioration des ressources par une bonne gestion.

2.1.1 Au niveau de la prévision et de la réalisation

La prise en compte de la solution proposée sur la méthode de prévision basée sur les objectifs prédéfinis et sur les moyens existants, permettra au CRR-NO d'estimer une prévision plus réaliste et sans exagération. Pour la réalisation, il y a lieu de recenser les besoins fondamentaux de chaque station et éliminer les dépenses inutiles à la production d'une part et de prioriser les activités productrices de ressources telles que la collection animale, la production des plants greffés et la production de semences de riz d'autre part.

Les résultats attendus sont surtout d'avoir une gestion budgétaire saine (un rapprochement entre des dépenses et recettes) et une coordination entre la prévision et la réalisation.

2.1.2 Au niveau des ressources propres de chaque station

La prise en compte des solutions présentées sur le principe de dominance favorisera la production au sein de chaque station. En outre, nous espérons une amélioration de la gestion budgétaire compte tenue des recommandations proposées.

Les résultats attendus sont donc une maîtrise de dépenses en fonctions des recettes ainsi qu'une promotion des activités potentielles.

Quels peuvent être les limites de ces recommandations ?

2.2 Limites des recommandations

Les limites et les contraintes suivantes sont à considérer quant à l'application des solutions proposées précédemment.

2.2.1 Contraintes financières

Avant d'effectuer des opérations ou une activité dans l'entreprise, il faut toujours vérifier sa disponibilité financière, si elle peut satisfaire ou non ces opérations. La question qui se pose est que : « Est-il possible de réaliser l'équilibre budgétaire ? »

En effet, depuis que les subventions de l'État ont diminués, le CRR-NO n'a pas pu se soucier de renouvellement des matériels déjà amortis car il est occupé au recouvrement des besoins de fonctionnement. C'est pour cette raison que nous n'avons pas recommandé à l'établissement de s'investir.

Sans tenir compte de budget pour les investissements, le démarrage dans la favorisation des activités productives nécessite des moyens financiers. Dans la partie de résultat, le compte d'exploitation a dégagé un résultat net négatif en 2015 ; ce qui en déduit que le CRR-NO n'a pas suffisamment de moyen pour augmenter sa production vue qu'il a d'autres activités de recherche non productives à financer.

2.2.2 Contrainte de temps

Le facteur temps est considéré comme un facteur important dans l'entreprise.

La nouvelle méthode des prévisions, l'application des nouveaux principes à l'exécution, l'adaptation et la familiarisation des personnels concernés à l'usage du nouveau calendrier, et des nouveaux outils pour le contrôle budgétaire interne ne doivent pas être assez longue. En effet, plus la durée de la formation est prolongée plus le coût à supporter sera élevé. Le degré d'assimilation de chaque individu à sa maîtrise peut ne pas être semblable. Par conséquent, en cas du non maîtrise de la méthode, il présentera des difficultés tout au long de son emploi et aura des impacts négatifs sur la qualité de leur tâche.

La restructuration du Système de Gestion budgétaire demande un certain délai, elle ne peut pas être effectuée précipitamment. Le changement doit être effectué en douceur, et doit tenir compte de l'adaptation de tous les membres de l'organisation mais non pas seulement de ceux du service concerné.

2.2.3 Volonté des dirigeants

Nous attirons l'attention des dirigeants de procéder à l'application des recommandations proposées. Mais notre intervention se limite à la simple proposition de solutions. Tout dépend de la volonté des dirigeants à les accepter ou à les repousser. S'ils acceptent, ils trouveront toujours des solutions à prendre pour faire face aux diverses contraintes citées ci-dessus.

Ainsi s'achève le second chapitre de cette dernière partie. Rappelons que ce chapitre intitulé : Discussions potentielles nous a montré les solutions recommandées que les dirigeants doivent adopter. Cependant, ces solutions présentent certaines contraintes qu'il faut prendre en compte.

2.2.4 Difficultés organisationnelles

Les nouvelles instaurations que nous avons proposées dans les recommandations posent des contraintes. Un tel progrès organisationnel rencontrera des difficultés à la fois de type « organisationnel » et de type « structurel ».

Des difficultés organisationnelles tout d'abord car, plus un poste est délimité, plus l'agent qui l'occupe peut s'en tenir à ce qui lui a été prescrit, ce qui, bien entendu, est incompatible avec le développement d'un esprit de responsabilité et avec la nécessaire diffusion de l'information.

Des difficultés structurelles ensuite car l'évolution des systèmes de qualification est souvent en total inadéquation avec l'évolution du statut de la Fonction Publique. Les systèmes de grade peuvent sanctionner des qualifications totalement déconnectées de la réalité. Or l'étude des besoins prévisionnels va éclairer cette inadéquation. Il faudra donc créer un autre état d'esprit, principalement au niveau des techniques mêmes de direction et des méthodes de commandement. Ainsi, puisqu'il est difficile de motiver les fonctionnaires par l'argent ou la crainte de la sanction, les facteurs de motivation feront appel au « besoin de moi », à l'estime et à la réputation.

En résumé, le premier chapitre de cette dernière partie se divisait en deux sections. La première nous a permis d'avancer des solutions pour l'amélioration du système budgétaire de FOFIFA Mahajanga. Tout d'abord, nous avons pu avancer que le processus budgétaire doit être révisé de la planification à la réalisation avant tout chose. Nous avons jugé nécessaire l'application de nouvelle méthode BBZ pour une prévision claire. La deuxième section se basait sur l'appui au niveau du contrôle budgétaire interne. L'analyse des résultats nous a fait sorti que la phase contrôle est négligée dans l'établissement FOFIFA Mahajanga. C'est pour cette raison que nous avons l'idée de la restaurer et de leurs proposés deux outils de gestion pour le faire, à savoir le tableau de bord pour chaque station de recherche un tableau de bord pour la direction générale.

Le second chapitre nous a renseigné sur l'application des recommandations proposées pour remédier aux faiblesses et aux problèmes rencontrés sur la gestion budgétaire notamment l'élaboration d'un calendrier budgétaire, la contraction d'un tableau de bord des informations budgétaires pour chaque station de recherche, un plan de trésorerie pour la direction générale, la mise en œuvre d'un suivi des dépenses par le plan de charge et l'adoption d'un modèle de prévision par le budget à base zéro. Les contraintes à retenir avant la mise en application de ces solutions notamment les contraintes financières, la contrainte de temps et la volonté des dirigeants ont été évoquées aussi dans ce chapitre.

CONCLUSION GENERALE

Malgré les conjonctures politiques et économiques rencontrées dans notre pays, il est toujours important de favoriser et de mettre en valeur la gestion budgétaire. Il joue un rôle crucial dans la gestion de la croissance d'une entreprise. A travers ce mémoire, nous avons pu étudier et analyser la pratique de la Gestion Budgétaire au sein du FOFIFA Mahajanga, Direction Financière de l'établissement.

Le CEntre National de Recherche Appliquée au DEveloppement Rural dénommé CENRADERU ou FOFIFA est un établissement public à caractère industriel et commercial. Le principal rôle du FOFIFA est de faire des recherches agronomiques appliquées, crédibles, soutenables au service du monde rural. Les Centres Régionaux de Recherche (CRR) sont repartis dans quelques régions de potentialités agricoles à Madagascar. Le FOFIFA Mahajanga se trouve dans la partie Nord-Ouest de Madagascar. Il exerce de nombreuses activités notamment la collection animale, la collection des arbres fruitiers, et la production de semence de riz. La collection Animale est réalisée dans la station de recherche Miadana. La collection des arbres fruitiers et celle de manioc, composées des plants greffés de mangue et de manioc, sont installées à la station de recherche Mangatsa. Et la production de semence de riz est l'œuvre de la station de recherche Tsarararano.

Diriger une entreprise c'est prévoir, faire un suivi et prendre des décisions²⁸. Alors, la problématique posée est de savoir comment contrôler efficacement les budgets de FOFIFA Mahajanga. Nous avons choisi un établissement public à caractère industriel et commercial comme terrain d'étude pour former un livre de mémoire original sur l'analyse et l'utilité du contrôle budgétaire. La première hypothèse fixée au départ était que l'incertitude de la situation à venir fait appel à la ré-prévision budgétaire. Théoriquement, le processus doit faire apparaître trois phases : la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire. Le PTA englobe la phase de la prévision ainsi que la budgétisation. Pourtant, l'incertitude de l'environnement auront un impact sur la prévision faite lors de la planification. La seconde hypothèse est que le contrôle des écarts aide le dirigeant à faire des ajustements pour prendre une bonne décision. Si la direction prête attention à l'atteinte du budget, elle ne peut satisfaire cet objectif qu'en faisant attention aux écarts budgétaires de ses subordonnés²⁹.

²⁸ BERNARD Méheut ; « *Gestion budgétaire de l'entreprise* »; p.15

²⁹ Hopwood, 1974, p. 487

Au premier abord, nous avons étudié le processus budgétaire du FOFIFA Mahajanga de façon globale. Un établissement public doit respecter les principes de base et les procédures budgétaires. Sa réussite dépend donc d'une procédure simple tout en respectant les règles qui régissent les établissements publics.

En outre, ce centre de recherche compose trois stations qui ont chacun leur potentiel. Une étude de budget des charges et des recettes de ces derniers a été faite afin de dégager la performance de chacune. L'éclaircissement sur la décentralisation du CRR-NO rend plus responsable les personnes chargées de mener à bien la mission de chaque station de recherche. Par ailleurs, notre étude fait ressortir qu'il y a une non-maîtrise des dépenses et des recettes des centres. Ce problème favorise l'importance des écarts entre leurs prévisions et leurs réalisations. En fait, la dépense réelle ne doit pas dépasser de ce qui a été prévue, alors dans les cas des imprévus, c'est nécessaire de réviser le budget préétabli. D'autre part, le dépassement des recettes réalisées par rapport à la prévision est une situation favorable pour l'établissement mais le cas contraire n'est pas souhaitable. Certes pour le FOFIFA-NO, étant qu'établissement public, le but n'est pas centré sur le profit à gagner mais sur l'atteinte des objectifs de recherche pour favoriser le développement rural. A cet effet, pour assurer son autonomie financière, il se doit au moins de trouver un équilibre budgétaire.

L'étude du système budgétaire du FOFIFA Mahajanga, nous a donc permis de faire un examen critique de la procédure d'élaboration, d'exécution de ces budgets et de leur contrôle. Suite à l'objectif de l'étude et les résultats escomptés, nous avons formulé quelques recommandations basées sur les forces et faibles trouvés dans l'analyse des résultats. Le but est donc de contrôler efficacement les budgets du FOFIFA. Comme principal amélioration, cet établissement doit favoriser les activités génératrices de ressource par rapport aux autres. C'est l'application du principe d'ordonnancement et de dominance par la gestion des dépenses selon l'importance de l'activité. La mise en œuvre de cette première recommandation conduit à un équilibre budgétaire pour le Centre. Ensuite, la proposition d'un calendrier et la mise en place d'un tableau de bord des informations budgétaires pour les stations de recherche et d'un plan de trésorerie pour la direction générale sont requis. Ce dernier sert d'un outil de pilotage pour leurs activités.

Suite à ces analyses, l'existence d'un système de gestion budgétaire sans négliger le contrôle au sein d'un établissement public est d'une importance capitale. La manque de suivi strict des budgets dès la prévision à la réalisation conduirait à son déséquilibre et empêcherait le dirigeant d'apporter une correction constructive.

Notre étude est figée sur l'étude de budget et le contrôle des écarts, des nouvelles problématiques de l'évaluation des performances peuvent apparaître, en liaison avec le système d'animation des hommes, donc de la gestion des ressources humaines. Ce qui implique la nécessité du contrôle de gestion.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

- 1- BERLAND Nicolas, *L'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique*, Sciences de l'Homme et Société. Université Paris Dauphine - Paris IX, 1999.
- 2- BOUQUIN Henri, *La maîtrise des budgets dans l'entreprise*, Editions Classiques d'Expression Française, 1992, 223 pages
- 3- DEPALLENS Georges, Jean-Pierre Jobard, *Gestion Financière de l'entreprise*, Sirey, 1997, 1078 pages
- 4- Goold M., Campbell A., *Strategies and Styles: The role of the center in the managing Diversified Corporations*, Blackwell, 1987
- 5- Hofstede G., *The game of budget control*, Assen : Van Gorcum, 1967.
- 6- March et Simon (1958)
- 7- MINTZBREG Henri, *Structure et Dynamique des organisations* », Ed. d'Organisation, Paris, 1982, 440 pages

Revue et articles

- 8- Anthony, R. N. (1988), "*The Management Control Function*", Boston, The Harvard Business School Press. Trad. franç. La fonction contrôle de gestion, Paris, Publi-Union, 1993.
- 9- BERLAND Nicolas, "*A quoi sert le contrôle budgétaire ?*" *Finance Contrôle Stratégie* – Volume 2, N° 3, septembre 1999, p. 5 - 24.
- 10- Hartmann, F. G. H. (2000), "*The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory*", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 4-5, p. 451-482.
- 11- Hofstede G., "*Management Control of Public and not-for-profit Activities*", *Accounting, Organizations and Society*, 1981, 6, n° 3, pp. 193-211.
- 12- Hopwood A. G., "*An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation*", *Journal of Accounting Research*, Supplement: Empirical Studies in Accounting, 1972, p. 156-182.
- 13- Hopwood, A. G., "*Leadership climate and the use of accounting data in performance evaluation*", *The Accounting Review*, 1974, July, p. 485-495

- 14- Merchant K. A. (1984), "*Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model*", Accounting, Organizations and Society, vol. 9, n° 3-4, p. 291-307.
- 15- Masse Marie-Claude, « Le contrôle de gestion dans un hôpital public : un modèle de transactions diagonales », Comptabilité - Contrôle - Audit 1996/1 (Tome 2), p. 21-43.
- 16- Otley David T., "*The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis*", Accounting, Organizations and Society, vol. 5, 1978, n° 4, p. 413-428
- 17- Simons R. (1987), "*Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis*", Accounting, Organizations and Society, vol. 12, 1987, n° 4, p. 357-374.

Rapports

- 18- FOFIFA-NO, Engagements 2015
- 19- FOFIFA-NO, Journal de caisse 2015
- 20- FOFIFA-NO, Plan de travail annuel et Rapport d'activité 2014

Webographie

- 1- <https://books.google.com/> (Consulté en juillet 2017)
- 2- www.fofifa.mg/ (Consulté en Juillet 2017)
- 3- www.management.free.fr (Consulté en Juillet 2017)
- 4- www.memoireonline.com (Consulté en Juin 2017)
- 5- <http://www.archipel.uqam.ca/> (Consulté en Juin 2017)

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE I : Récapitulatif des caractéristiques communes des entreprises selon leur modèle respectif

ANNEXE II : Organigramme de FOFIFA Madagascar

ANNEXE III: Organigramme de FOFIFA Mahajanga

ANNEXE IV: Processus de la planification du budget

ANNEXE V : Questionnaire d'enquêtes

ANNEXE VI : Exemple Plan de Travail Annuel

ANNEXE VII : Exemple Fiche d'engagement

ANNEXE VIII : Procédure d'élaboration des budgets

ANNEXE IX : Évaluation de la performance des trois stations de recherche NO

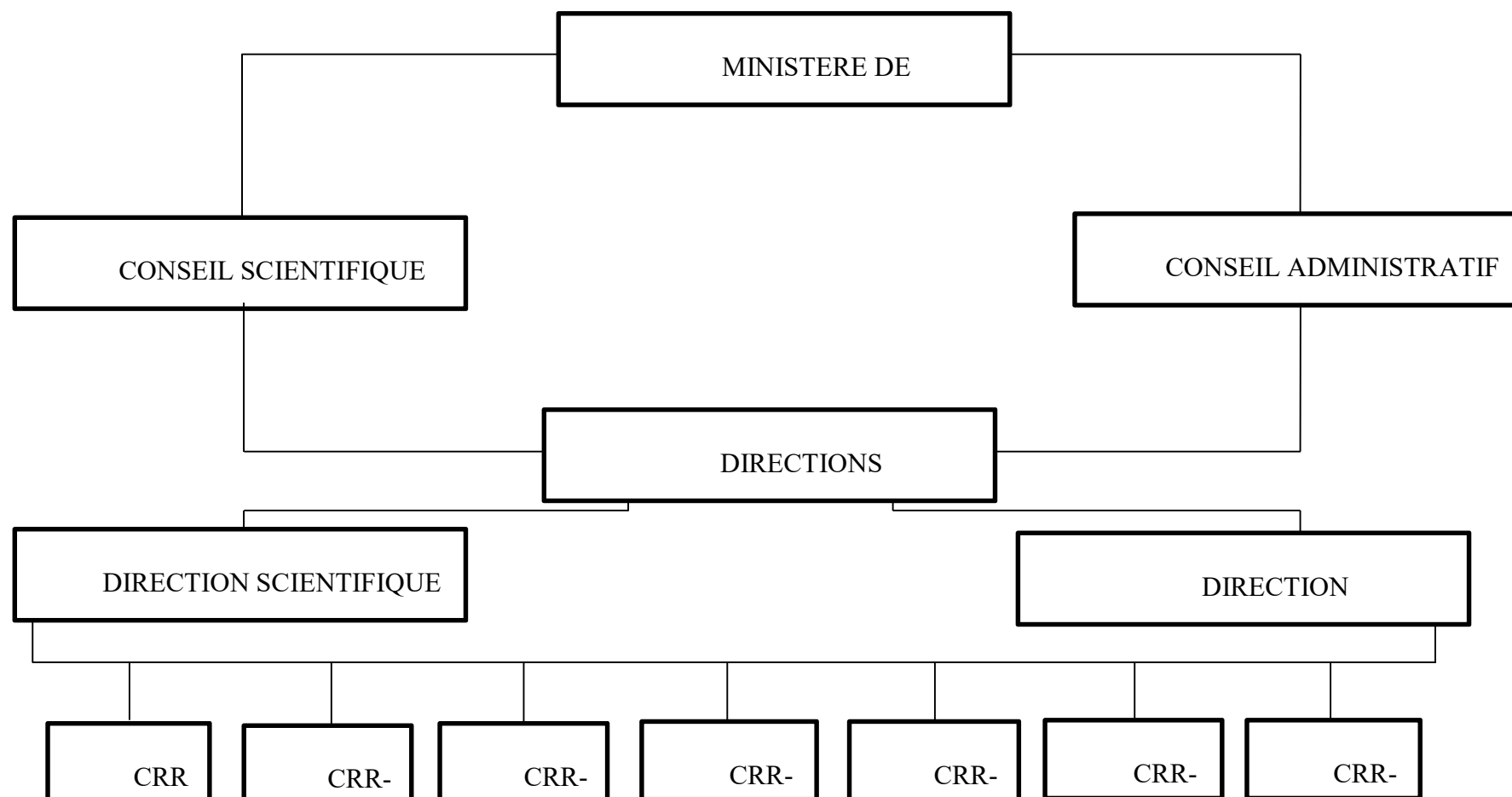
ANNEXE X : Écart des charges pour la Collection Fourragère

ANNEXE XI : Écart des charges pour les charges de structure de la SRR Mangatsa

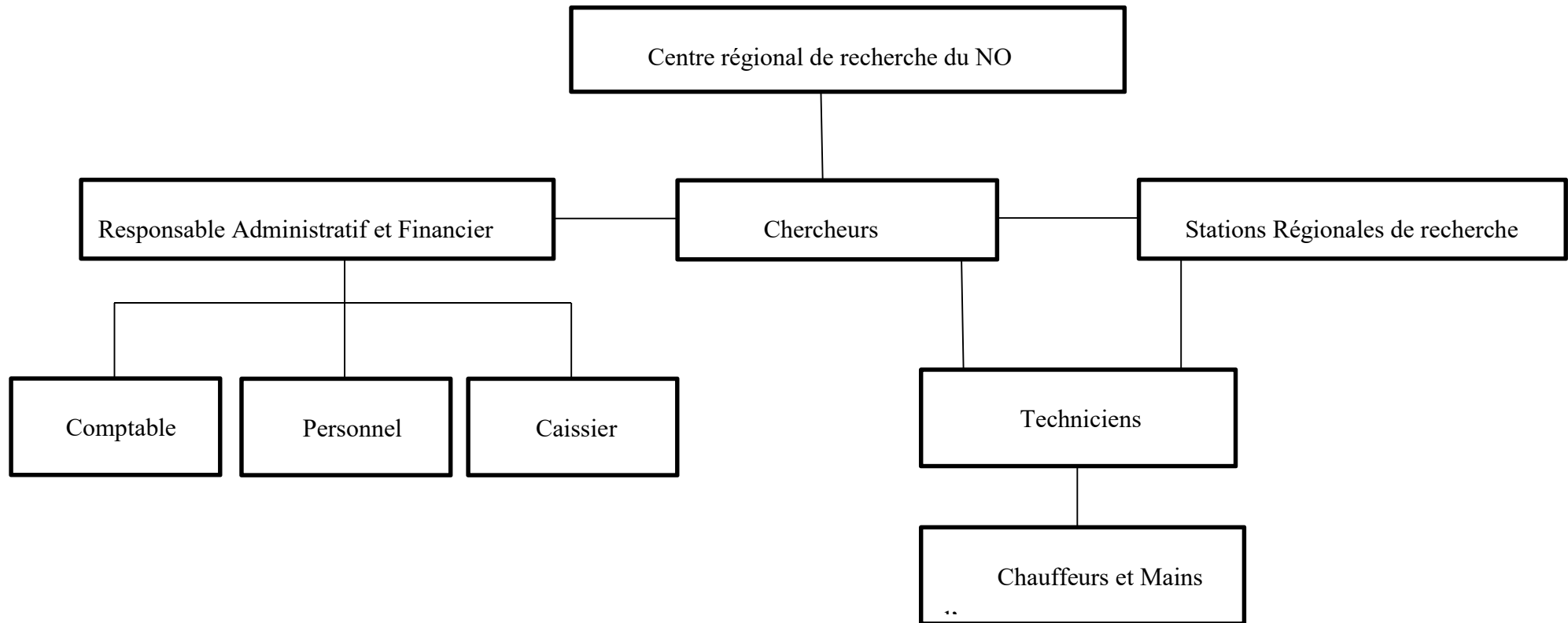
ANNEXE I : Récapitulatif des caractéristiques communes des entreprises selon leur modèle respectif

Modèle	Caractéristiques communes
Planification stratégique	<ul style="list-style-type: none"> • Le développement de l'activité est confié à la responsabilité des opérationnels mais on encourage aussi les points de vue des autres niveaux et les interactions entre unités. • Il existe des plans qui ont pour but d'accroître la qualité de la pensée stratégique et de faire passer les idées du centre. • Le centre intervient pour encourager les choix stratégiques et faire des suggestions aux opérationnels. • Le centre coordonne et intègre les différentes stratégies. • Le centre alloue des ressources et définit les priorités entre les différentes options. • Les nouvelles idées d'investissement viennent des opérationnels et du centre. • Des buts de long terme et de court terme, financiers et stratégiques émergent des plans. • Il existe un système de reporting des opérationnels vers le centre. • Le mode de contrôle est flexible, les visées stratégiques les plus larges sont prises en compte.
Contrôle stratégique	<ul style="list-style-type: none"> • L'ensemble de l'entreprise est éclaté en divisions qui ne nécessitent pas ou peu de coordination de la part du centre, donc peu d'effets de synergies, mais beaucoup de coordination dans chacune des divisions. • Les divisions proposent une stratégie au centre. • Le processus de planification de l'entreprise a pour vocation d'améliorer la réflexion des managers. • Le centre fait peu de propositions aux managers. • Il alloue surtout des ressources et fait des choix entre les différents projets concurrents. • Ce sont les divisions qui proposent généralement les nouveaux investissements. • Les objectifs cherchent à prendre en compte des notions de long terme et de court terme, des variables financières et non financières. • Le centre reçoit régulièrement des informations écrites concernant les performances des divisions. • Un contrôle assez strict est exercé par comparaison des objectifs du plan et de la réalité.
Contrôle financier	<ul style="list-style-type: none"> • Une grande délégation de responsabilité pour le choix de la stratégie. • Un flot d'informations important entre le centre et les divisions. • Un budget au centre de toutes les préoccupations. • Le centre évite d'intervenir auprès des divisions. • Les critères de choix de projets sont clairs et reposent sur des données chiffrées. • Le centre est supposé toujours réussir à déterminer les bons projets. • Le budget est surtout vu comme un contrat entre le centre et les managers opérationnels. • Le suivi budgétaire est d'une périodicité très courte. • Une très forte pression est exercée sur les cadres pour améliorer la performance, ce qui peut conduire à un turn-over important.

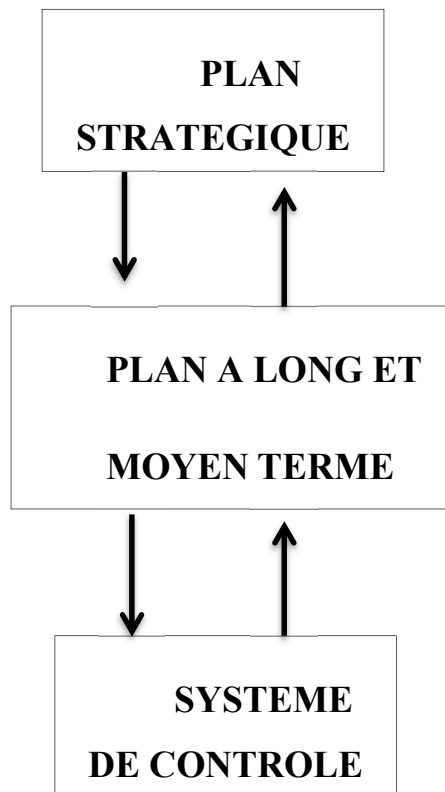
Source : Auteur, juillet 2017

ANNEXE II : Organigramme de FOFIFA Madagascar

Source: Document interne de CRR-NO, Avril 2017

ANNEXE III: Organigramme de FOFIFA Mahajanga

Source: Document interne de CRR-NO, Avril 2017

ANNEXE IV: Processus de la planification du budget

Source : Extrait du schéma « Chapitre II : Le contrôle de gestion et pilotage des performances des centres de responsabilité » Cours Contrôle de Gestion, 5ème Année M2 CAC, 2015-2016

ANNEXE V : Questionnaire d'enquête

Objet : Le présent questionnaire est élaboré dans le cadre d'une enquête en vue d'évaluer les outils et les mécanismes d'élaboration ainsi que le suivi de l'exécution du budget de fonctionnement au sein de FOFIFA Mahajanga ou CRR-NO.

- 1- Existe-t-il une gestion budgétaire au sein de FOFIFA Mahajanga ?
- 2- Quelles sont les règles à respecter dans les procédures budgétaires ?
- 3- Si la gestion budgétaire n'est pas exercée de manière rationnelle, quels peuvent être les inconvénients et comment peut-on y remédier ?
- 4- A quel mois recevez-vous en général les directives et les fiches budgétaires pour l'élaboration de PTA ?
- 5- Votre projet de budget est-il élaboré dans le délai imparti (envoi à la DAF le 31 juillet au plus tard) ?
- 6- Existe-t-il un calendrier budgétaire bien précis ?
A l'attention de tous les acteurs devant participer à l'élaboration et suivi de l'exécution du budget. (Les intervenants dans l'élaboration du PTA)
- 7- Vos besoins sont-ils répertoriés par ordre de priorité dans le budget en vue de faciliter l'arbitrage ?
- 8- Le PTA de chaque activité de votre station est-il discuté avec tous les responsables et les opérationnels avant finalisation et envoi à la DAF ?
- 9- Êtes-vous satisfaites de la méthodologie de l'établissement des prévisions budgétaires sur la base des plans de charge ?
- 10- Établissez-vous également l'engagement de vos dépenses ? Si, non qui se charge de le faire ?
- 11- Comment faites-vous pour gérer les dépenses par rapport aux prévisions ?
- 12- Quelles seront les suggestions que vous aimeriez avancer tant qu'un responsable de l'activité dans la station de recherche que vous dirigez ?
- 13- Les budgets sont-ils discutés ou négociés et acceptés par rapport aux objectifs lors de son envoi à la Conseil d'Administration ?
- 14- Quels sont les activités génératrices de ressources dans la station de recherche que vous dirigez ?

L'engagement des dépenses et le suivi budgétaire sont centralisés au centre, par le RAF.

- 15- Y-a-t-il rapprochement périodique entre les réalisations et les prévisions, les réalisations et les objectifs ?
- 16- Adopter vos des plan s'actions pour la rectification des écarts ?
- 17- Quel est le nombre de re-prévisions budgétaires chaque année ?
- 18- Utilisez-vous un tableau de bord pour les budgets ?

ANNEXE VI : Exemple Plan de Travail Annuel**Fiche de recherche pour le PTA**

- Intitulé :
- Responsable de l'activité :
- Chercheurs associés

Noms et prénoms	Spécialité	Rôle

- Problématique prise en charge, contexte/justification de l'activité
- Objectifs généraux de l'activité
- Objectifs spécifiques
- Matériels et méthodes
- Durée d'exécution :
- Résultats attendus
- Lieu d'exécution
- Surface prenante de l'activité, nombre de traitement et de répétitions le cas échéant
- Références bibliographiques
- Chronogramme d'exécution des travaux

Travaux *	Mois 1	M2										M12
Installation, mise en place												
Suivi et entretien												
Notations, mensurations et observations												
Récolte												
Analyse des résultats et rédaction de rapport												

*NB : liste des travaux donnée à titre indicatif

- Montant de financement demandé en Ariary avec devis estimatif lié aux tâches requises pour la réalisation de l'activité
 - Ventilation des coûts de l'activité

Exemple d'une activité comparant différentes doses de fertilisation

Opérations culturales	Tâches	Nature des dépenses	Quantité (unité à préciser)	Prix unitaire en Ariary	Montant en Ariary	Observations
1- Apport de fertilisation	Achat des engrais	Engrais				Dose à appliquer
		Carburant pour transport des engrais				
		Main d'œuvre pour la manutention des engrais				
	Préparation de l'épandage des engrais	Main d'œuvre pour le pesage des engrais				
		Emballages pour conditionnement des engrais pesés				
ect... .	ect..					

○ Synthèse des moyens financiers par nature de charges

Rubrique budgétaire	Montant en Ariary
Fournitures d'expérimentation	
Intrants agricoles	
Main d'œuvre	
Carburant	

- Partenaires scientifiques et financiers
- Etat du financement demandé : ☐ Sûr ☐ A rechercher
- Cadre logique pour la période de 3 ans

	Indicateurs objectivement vérifiables	Source de vérification	Suppositions importantes
Objectif global			
Objectifs spécifiques			
Résultats attendus	2013 :		
	2014 :		
	2015 :		

Source: Document interne de CRR-NO, Avril 2017

ANNEXE VII : Exemple Fiche d'engagement

FOFINA Nord-Ouest

FICHE D'ENGAGEMENT

- Compte d'imputation :
- Crédits alloué :
- Rectificatif :

[illegible]

Source : Document interne de CRR-NO, Avril 2017

ANNEXE VIII : Procédure d'élaboration des budgets

Toute procédure d'élaboration suit à la fois une logique hiérarchique et une logique fonctionnelle.

- La logique hiérarchique consiste en le chiffrage et discussion des d'hypothèses par le responsable comptable sur la directive du chef d'entreprise ; détermination des prévisions définitives avec l'accord de la Direction Générale.
- La logique fonctionnelle permet de définir les ventes et les approvisionnements à réaliser, ainsi que les frais de structure et les dépenses d'investissements à engager.

Source : Cours finance public, 4eme Année, 2015

ANNEXE IX : Évaluation de la performance des trois stations de recherche NO

Mission	Objectifs	Indicateur d'objectif	Unité	Plan de réalisation des objectifs (P)	Objectifs réalisés (R)	Écart	R/P
Production de semences de pré base et de base riz	- Produire trois tonnes de semences de pré base au minimum.	Quantité de semence de pré base par ha.	T/ha	3	6	3	200%
Production de semences de riz	- Vente de riz	Quantité du riz vendu	Kg	9 086	554	-8532	6%
Maintenance de la collection manioc	- Renouveler de la collection.	Nombre de variétés plantées.	Variété	11	11	0	100%
	- Installer de nouvelle parcelle.	Nombre de billons installés.	Pied	600	532	-68	89%
	- Entretenir la collection installée.	Nombre de parcelles traitées.	Parcelle	22	20	-2	91%
Production des plants greffés	- Repiquer les 6000 fausses porte-greffes pour être greffées	- Nombre de plants greffés produits.	Pépinière	6 000	6 000	0	100%
	- Satisfaire les commandes de 5000 plants.	- Nombre de plants livrés	Plants	5 000	5000	0	100%

Suite du tableau....

Mission	Objectifs	Indicateur d'objectif	Unité	Plan de réalisation des objectifs (P)	Objectifs réalisés (R)	Écart R-P	R/P %
Maintenance de la collection animale bovine	-Conserver de meilleures races de zébu.	- Nombre race conservé - Nombre de naissance	-Zébu -Veaux et Velles	152 7	124 14	-28 7	82% 200%
	- Améliorer la production de lait.	- litre de lait vendue annuel	- litres	8 000	9 042	1 042	113%
Collection de plantes fourragères	- Renouveler la collection fourragère	- Nombre de variétés plantées	variété	10	6	4	60%

Source : Synthèse de l'auteur, Juillet 2017

ANNEXE X : Écart des charges pour la Collection Fourragère

NUM COMPTE	INTITULES	Collection fourragère		
		Prévision	Réel	Ecart
60	ACHATS CONSOMMES	358 500	1 973 700	- 1 615 200
6010	MATIERES PREMIERES-SEMENCES	50 000		50 000
6020	AUTRES APPROVISIONNEMENT(FOURAGE UREE-ENGRAIS...)	26 500	281 300	- 254 800
6050	MATERIELS-OUTILLAGE-EQUIPEMENT	42 000		42 000
6061	FOURNITURES DE BUREAU		34 200	- 34 200
6063	FOURNITURES ET PRODUITS DE NETTOYAGE			
6065	CARBURANT ET LUBRIFIANT	240 000	1 658 200	- 1 418 200
6067	HABILLEMENT PERSONNEL			
61	SERVICES EXTERIEURS		79 400	- 79 400
6135	LOCATION MOBILIER		35 400	- 35 400
6152	ENTRETIEN-REPARATION DES BIENS IMMOBILIERS			
6153	ENTRETIEN-REPARATION DES INSTALLATIONS ELECTRIQUES ET SANITAIRES			
6155	ENTRETIEN-REPARATION DES MATERIELS ROULANTS		37 000	- 37 000
6183	DUPLICATION DOCUMENTS (PHOTOCOPIE-RELIURE,,,,)		7 000	- 7 000
62	AUTRES SERVICES EXTERIEURS		1 102 203	- 1 102 203
6233	RECEPTION-PUBLICATION-RELATIONS PUBLIQUES		192 003	- 192 003
6251	DEPLACEMENT SUR MISSIONS		826 000	- 826 000
6252	INDEMNITES SUR MISSIONS		84 200	- 84 200
6261	FRAIS POSTAUX ET TELECOMUNICATION			
6262	INTERNET			
64	CHARGES DE PERSONNEL	300 000	520 799	- 220 799
6411	REMUNERATIONS DE PERSONNEL	300 000	520 799	- 220 799
	TOTAL	658 500	3 676 102	- 3 017 602

Source : Synthèse de l'auteur, Juillet 2017

ANNEXE XIII : Écart des charges pour les charges de structure de la SRR Mangatsa

NUM COMPTE	INTITULES	Charges de Structure		
		Prévision	Engagées	Ecart
60	ACHATS CONSOMMES	770 000	-	770 000
6020	AUTRES APPROVISIONNEMENT(FOURAGE UREE-ENGRAIS...)			
6061	FOURNITURES DE BUREAU	120 000		120 000
6062	CONSOMMABLES INFORMATIQUES			
6065	CARBURANT ET LUBRIFIANT	350 000		350 000
6066	EAU ET ELECTRICITE	300 000		300 000
61	SERVICES EXTERIEURS		18 000	- 18 000
6151	ENTRETIEN-REPARATION DES MATERIELS INFORMATIQUES			
6153	ENTRETIEN-REPARATION DES INSTALLATIONS ELECTRIQUES ET SANITAIRES		18 000	- 18 000
6183	DUPLICATION DOCUMENTS (PHOTOCOPIE-RELIURE,,,,)			
62	AUTRES SERVICES EXTERIEURS		-	
6251	DEPLACEMENT SUR MISSIONS			
64	CHARGES DE PERSONNEL	720 000	1 910 633	- 1 190 633
6411	REMUNERATIONS DE PERSONNEL	720 000	2 766 776	- 2 046 776
	TOTAL	1 490 000	1 928 633	- 438 633

Source : Synthèse de l'auteur, Juillet 2017

TABLE DES MATIERES

SOMMAIRE	i
REMERCIEMENTS	ii
AVANT-PROPOS	iii
LISTE DES ABREVIATIONS	iv
LISTE DES TABLEAUX.....	v
LISTE DES FIGURES.....	vi
GLOSSAIRE	vii
RESUME.....	viii
INTRODUCTION.....	1
PARTIE I : ENJEUX ET FONCTIONNEMENT DU SYSTEME BUDGETAIRE	6
CHAPITRE I : CADRE THEORIQUE ET PRATIQUE DE L'ETUDE.....	6
Section 1 : Fonction des budgets, diverses facettes et une tentative de classification	6
1.1 Diverses facettes de fonction des budgets.....	6
1.1.1 Budgets dans l'approche théorique	6
1.1.2 Rôles des budgets : du classique au spécifique	7
1.2 Une tentative de classification des fonctions du budget	8
1.2.1 Le budget comme une anticipation	8
1.2.2 Budget comme un moyen d'ajustement organisationnel	9
1.2.3 Budgets comme standards d'évaluation de la performance	10
1.2.4 Objectifs comme source de motivation et de satisfaction	11
Section 2 : Modélisation et justification du cadre conceptuel.....	11
2.1 Des modèles pour comprendre.....	11
2.1.1 Planification stratégique (strategic planning).....	13
2.1.2 Contrôle stratégique (strategic control).....	13
2.1.3 Contrôle financier (financial control).....	14
2.2 Justification du concept théorique.....	14
Section 3 : Présentation du milieu d'études	16
3.1 FOFIFA : Historique et fonctionnement	16
3.2 Trois (3) stations de recherche au service du développement NO	18
3.3 Structure organisationnelle du CRR-NO.....	19
CHAPITRE II : METHODOLOGIE DE RECHERCHE	21
Section 1 : Démarche globale.....	21
1.1 Phases de recherche : de la recherche bibliographique aux divers entretiens	21
1.2 Échantillonnage	24

1.3 Technique et outils de collecte des données.....	25
1.3.1 Manipulation des documents financiers.....	25
1.3.2 Exploitation des états financiers.....	26
Section 2 : Démarches spécifiques	27
2.1 Vérification des hypothèses de recherche	27
2.1.1 Démarche pour la vérification de l'hypothèse n°1	28
2.1.2 Démarche pour la vérification de l'hypothèse n°2.....	29
2.2 Ecarts : constations, ventilation et exploitation.....	29
2.3 Traitements des données	30
2.4 Chronogramme et limites de la recherche.....	31
PARTIE II : RESULTATS ANALYTIQUES	33
CHAPITRE III : ANALYSE DU PROCESSUS ET DES BUDGETS	34
Section 1 : Processus budgétaire de FOFIFA-NO.....	34
1.1 Planification du budget.....	34
1.1.1 Principes et règle budgétaire	34
1.1.2 Objectifs budgétaires au FOFIFA Mahajanga	35
1.2 Élaboration du budget	35
1.2.1 Intervenants	35
1.2.2 Facteurs pris en compte.....	35
1.3 Documents clés de la procédure budgétaire du CRR-NO.....	36
1.3.1 Objectif et utilité du PTA	36
1.3.2 Objectif et utilité de l'engagement	36
Section 2 : Analyse des budgets par centre de recherche.....	37
2.1 Description des programmes.....	37
2.1.1 La station de Miadana	37
2.1.2 Station de Mangatsa	38
2.1.3 Station de Tsararano.....	38
2.2 Variation au niveau de budget des dépenses.....	39
2.2.1 Etude de PTA et engagement par centre de recherche.....	39
2.2.2 Rapprochement du PTA aux engagements	42
2.3 Incertitude de la source de financement FOFIFA	42
2.3.1 Sources de financement externe et opérations de recettes	42
2.3.2 Sources de financement externe.....	43
2.3.3 Opérations de recettes	43
Section 3 : Interprétations de la procédure budgétaire de CRR-NO	44

3.1 Diagnostic procédural	44
3.2 Conditions du succès dans la gestion budgétaire	45
CHAPITRE IV : SUIVI DES ECARTS BUDGETAIRE	48
Section 1 : Évaluation des écarts	48
1.1 Suivi des écarts au niveau des produits : cas de l'exercice 2015	48
1.1.1 Evaluation des budgets de vente station de Tsararano	49
1.1.2 Evaluation des budgets de vente station la station Mangatsa.....	49
1.1.3 Evaluation niveau de la station Miadana.....	50
1.2 Écart au niveau des charges	50
1.2.1 Suivi des écarts budgétaires des dépenses.....	51
1.2.2 Diagnostic relatif aux écarts budgétaires	51
Section 2 : Evaluation globale de CRR-NO.....	52
2.1 Résultats globaux	52
2.2 Taux de réalisation de chaque station	54
Section 3 : Interprétations du système du contrôle budget.....	56
3.1 Diagnostic du contrôle budgétaire.....	56
3.2 Forces et Faiblesses de la gestion budgétaire du CRR-NO.....	59
PARTIE III : RECOMMANDATIONS ET LIMITES	61
CHAPITRE V : SOLUTIONS PROPOSEES.....	61
Section 1 : Amélioration du processus budgétaire	61
1.1 Elaboration budgétaire	61
1.1.1 Planification budgétaire.....	61
1.1.2 Calendrier de préparation budgétaire	61
1.1.3 Méthode de prévision	62
1.2 Exécution budgétaire.....	62
1.2.1 Mise en place de document de référence	62
1.2.2 Exécution des charges et des produits.....	62
1.3 Implication de tout le personnel	63
Section 2 : Améliorations au niveau du contrôle budgétaire interne	63
2.1 Centres autonomes de responsabilité	64
2.1.1 Budget définissant les missions.....	64
2.1.2 Obligation de résultat	65
2.1.3 Personnel motivé.....	65
2.2 Dialogue permanent avec la hiérarchie	66
2.2.1 Lieu privilégié de dialogue : les commissions budgétaires.....	66

2.2.2 Prévision budgétaire : un engagement quasi contractuel	66
2.3 Suivis des charges	68
2.4 Contrôle d'exécution des objectifs de la direction générale	69
2.4.1 Pilotage par le plan de trésorerie	69
2.4.2 Rôle du plan de trésorerie dans le contrôle budgétaire interne	69
CHAPITRE VI : PLAN D'ACTION ET LIMITES.....	71
Section 1 : Plan de mise en œuvre.....	71
1.1 Elaboration d'un calendrier budgétaire	71
1.2 Adoption du Budget à base Zéro.....	72
1.3 Mise en place des outils de contrôle budgétaire.....	73
1.3.1 Tableau de bord des informations budgétaire consolidées par Station	73
1.3.2 Tableau de bord de la Direction Générale.....	76
1.4 Suivi des dépenses par le plan de charge	79
Section 2 : Résultats attendus et limites des recommandations	81
2.1 Impacts attendus.....	81
2.1.1 Au niveau de la prévision et de la réalisation.....	81
2.1.2 Au niveau des ressources propres de chaque station.....	81
2.2 Limites des recommandations	82
2.2.1 Contraintes financières.....	82
2.2.2 Contrainte de temps.....	82
2.2.3 Volonté des dirigeants.....	83
2.2.4 Difficultés organisationnelles.....	83
CONCLUSION GENERALE	85
BIBLIOGRAPHIE	ix
LISTE DES ANNEXES.....	xi
TABLE DES MATIERES	xi