

**INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE,
DE BANQUE ET DE FINANCE (ISCBF)**

**MASTER 1 PROFESSIONNALISE EN AUDIT ET CONTROLE
DE GESTION (MPACG) 1^{ère} PROMOTION**

Année universitaire 2006-2007

**MEMOIRE DE FIN D'ETUDE DE 2^{ème} CYCLE
Pour l'obtention de la MPTCF**



THEME:



**CONTRIBUTION A L'ELABORATION DU BUDGET
2008 DE L'OFFICE DES PRODUITS VIVRIERS DU
NIGER (OPVN)**

Présenté par :

Issoufou MAHAMAN SANI

Sous la direction de :

Monsieur YAZI Moussa
Directeur de l'ISCBF du CESAG

M0048MPTCF07

2

Octobre 2008



Dédicace

Au nom de Dieu le clément, le très miséricordieux et qui fait la miséricorde.

Nous dédions ce mémoire à :

- notre épouse et à nos enfants que nous avons laissés durant ce long séjour loin de la sphère familiale;
- nos parents, nos frères et soeurs, nos amis, pour le soutien moral et matériel qu'ils nous ont apporté tout au long de notre formation.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Remerciements

A Monsieur CHAIFOU Adamou, Directeur Général de l'OPVN, pour la prise en charge de nos études. Qu'il trouve ici nos sentiments de gratitude et de reconnaissance.

A Madame Seydou Amina, secrétaire du DG de l'OPVN pour sa patience et sa disponibilité. Qu'elle trouve ici nos hommages.

A tout le personnel de l'OPVN qui, d'une manière ou d'une autre, a contribué à notre réussite. Nous avons été touché par sa disponibilité, son soutien et sa courtoisie.

A Messieurs ATTE Boeyi et BALA Laouali, tous cadres du Ministère de Commerce de l'Industrie et de la Normalisation, pour leur contribution dans la rédaction de ce mémoire à travers leurs remarques pertinentes. Qu'ils trouvent ici nos salutations distinguées.

A Monsieur YAZI Moussa, Directeur de l'ISCBF, pour s'être impliqué personnellement dans la rédaction de ce mémoire à travers ses critiques pertinentes et constructives.

A tout le corps professoral du CESAG qui n'a ménagé aucun effort pour nous donner une formation de qualité.

A tous nos camarades de la 1^{ère} promotion, pour le climat de fraternité et de collaboration qui a animé le groupe tout au long de la formation.

A toutes celles et à tous ceux qui, de près ou de loin, ont participé à la réalisation de ce mémoire, sans oublier la communauté nigérienne se trouvant au CESAG en particulier et à Dakar en général.

Liste des sigles et abréviations

Sigles	Dénominations
ABB	Activity Based Budgeting
AFNOR	Association Française de la NORmalisation
BBZ	Budget à Base Zéro
BC	Banque Céréalière
CA	Conseil d'Administration
CCA	Cellule Crise Alimentaire
CG	Chef de Garage
CMC	Commission Mixte de Concertation
CRB	Centre de Responsabilité Budgétaire
CS	Chef de service
DAF	Directeur Administratif et Financier
DC	Directeur Central
DG	Directeur Général
DGS	Directeur de Gestion des stocks
DNPGCA	Dispositif National de Prévention et de Gestion des Crises Alimentaires
EPIC	Etablissement Public à Caractère Industriel et Commercial
FAO/OAA	Food and Agriculture Organization of United Nations / Organisation des Nations Unies pour l'Alimentation et l'Agriculture
FED	Fiche d'engagement et de dépenses
GTZ	Coopération Allemande au Développement
OPVN	Office des Produits Vivriers du Niger
PAM	Programme Alimentaire Mondial
PCA	Président du Conseil d'Administration
SNS	Stock National de Sécurité

Liste des tableaux et figures

Tableaux

Tableau n°1 :	Types des centres	14
Tableau n°2 :	Calendrier budgétaire de l'OPVN	53
Tableau n°3 :	Exécution des produits	54
Tableau n°4 :	Exécution des charges	56-57
Tableau n°5 :	Exécution des investissements	58
Tableau n° 6 :	Budget des encaissements	61
Tableau n°7 :	Budget des décaissements	61
Tableau n°8 :	Budget de trésorerie	61

Figures

Figure n°1 :	Articulation budgétaire	20
Figure n°2 :	Modèle d'analyse	38
Figure n°3 :	Schéma détaillé du modèle d'analyse	39

Table des matières

<i>Dédicace</i>	<i>i</i>
<i>Remerciements</i>	<i>ii</i>
<i>Liste des sigles et abréviations</i>	<i>iii</i>
<i>Liste des tableaux et figures</i>	<i>iv</i>
Tableaux	iv
Figures	iv
<i>Table des matières</i>	<i>v</i>
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DU PROCESSUS D'ELABORATION DU BUDGET	6
INTRODUCTION	7
Chapitre 1 Gestion budgétaire et principes d'élaboration des budgets	8
1.1. Gestion budgétaire	8
1.1.1. Le plan stratégique	9
1.1.2. Le plan opérationnel	9
1.1.3. Les budgets	10
1.2. Définition et rôle du budget	10
1.2.1. La définition du budget	10
1.2.2. Les rôles du budget	11
1.3. Les principes d'élaboration des budgets	12
1.4. Les centres de responsabilité	12
1.4.1. Définitions des centres de responsabilité	13
1.4.2. Typologie des centres de responsabilités	13
1.4.2.1. Les centres opérationnels	14
1.4.2.2. Les centres de support	15
1.4.2.3. Les centres de structure	15
1.4.2.4. Les centres de revenus	15
1.4.2.5. Les centres de profit	15
1.4.2.6. Les centres d'investissement	16
Chapitre 2 Processus d'élaboration du budget	17
2.1. L'apport du contrôleur de gestion dans l'élaboration du budget	17
2.1.1. Le rôle de technicien	17
2.1.2. Le rôle de conseil et d'animateur	18
2.2. La logique d'élaboration des budgets	19
2.3. Les différentes phases d'élaboration des budgets	21
2.3.1. Les études préparatoires et analyses	22
2.3.2. La diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie	22
2.3.2.1. La lettre d'orientation générale	23
2.3.2.2. la construction d'un pré budget	23
2.3.3. L'élaboration des budgets des services	23
2.3.4. La navette budgétaire	24
2.3.5. La consolidation des budgets	24
2.3.6. L'établissement du budget définitif	25
2.3.7. La discussion et l'adoption du budget par le Conseil d'Administration (CA)	25
2.4. L'élaboration des budgets fonctionnels	25
2.4.1. Le budget commercial	26
2.4.1.1. La détermination du programme des ventes	26
2.4.1.2. L'estimation du chiffre d'affaires des ventes en unité monétaire	28
2.4.1.3. L'évaluation des moyens commerciaux et des charges d'exploitation	29
2.4.2. le budget de production	29

2.4.2.1.	La détermination du programme de production	29
2.4.2.2.	La valorisation du programme de production	30
2.4.2.3.	Le calcul des coûts et le bouclage du budget de production	31
2.4.3.	Le budget des frais généraux	32
2.4.4.	Le budget des investissements	33
2.4.4.1.	Les méthodes d'évaluation de la rentabilité des projets	33
2.4.4.2.	La budgétisation des investissements	34
2.4.5.	Le budget de trésorerie (les documents de synthèse)	34
2.4.5.1.	Les différentes étapes d'élaboration du budget de trésorerie	35
2.4.5.2.	Le budget général	36
Chapitre 3 Méthodologie		37
3.1.	Le modèle d'analyse	37
3.2.	La collecte et l'analyse des données	40
3.2.1.	Les techniques de collecte des données	40
3.2.1.1.	L'entretien	40
3.2.1.2.	L'analyse documentaire	40
3.2.1.3.	Le questionnaire	40
3.2.2.	L'analyse des résultats	41
Conclusion première partie		42
DEUXIEME PARTIE :		43
CADRE PRATIQUE DU PROCESSUS D'ELABORATION DU BUDGET		43
INTRODUCTION		44
Chapitre 4 Présentation de l'OPVN		45
4.1.	Historique et missions	45
4.2.	Activités	47
4.3.	Organisation et Fonctionnement	47
4.3.1.	Organes délibérants	47
4.3.2.	Organes exécutifs	48
4.4.	Direction Administrative et Financière (DAF)	49
4.4.1.	Le service comptable	49
4.4.2.	Le service du Personnel	50
4.4.3.	Le Service Intendance et Logistique	50
Chapitre 5 Elaboration des budgets des services et diagnostic		51
5.1.	Elaboration du budget	51
5.1.1.	La fixation des objectifs	53
5.1.2.	La lettre d'orientation	54
5.1.3.	L'exécution du budget 2007 et la projection de l'année 2008 pour chaque RCB	54
5.1.3.1.	Exécution du budget 2007	54
5.1.3.2.	Elaboration du projet de budget 2008	58
5.1.4.	La navette et l'arbitrage budgétaire	59
5.1.5.	L'élaboration du projet de budget	60
5.1.6.	La présentation du projet de budget au conseil d'administration (CA) pour adoption	62
5.2.	Diagnostic du processus d'élaboration du budget	62
5.2.1.	Les forces du processus	62
5.2.2.	Les faiblesses du processus	63
5.2.2.1.	Les études préparatoires et les analyses	63
5.2.2.2.	La diffusion des instructions budgétaires de la Direction Générale (DG)	63
5.2.2.3.	L'élaboration des budgets fonctionnels	64
5.2.2.4.	Autres insuffisances	64
Chapitre 6 Recommandations		66
6.1.	Recommandations pour la Direction Générale (DG)	66
6.2.	Recommandations pour la DAF assurant la tâche du contrôleur de gestion	67
6.3.	Recommandations pour les directeurs centraux (DC)	68
6.4.	Recommandations pour les RCB	68
Conclusion de la deuxième partie		69
Conclusion générale		70

BIBLIOGRAPHIE	72
LISTE DES ANNEXES	74

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

L'Organisation des Nations Unies pour l'Alimentation et l'Agriculture (FAO/OAA) a fait de la sécurité alimentaire, sa préoccupation principale. A cet effet, elle créa le Programme Alimentaire Mondiale (PAM) en 1963 avec pour mission essentielle, la lutte contre la faim dans le monde. Depuis sa création, le PAM assiste beaucoup les personnes vulnérables avec comme objectif d'atteindre 800 millions d'âmes en 2008. Avec un budget très restreint de 3,65 milliards de dollars en 2008, le PAM ne peut assister que 110 millions d'individus touchés par la précarité alimentaire ; son idéal est loin d'être atteint.

En Afrique, l'insécurité alimentaire se situe toujours à un niveau élevé en dépit d'un grand nombre de consultations, de recommandations, d'engagements et de déclarations. Le problème réside dans le choix des priorités compte tenu, d'une part, de l'insuffisance des ressources allouées pour juguler le fléau et, d'autre part, de la capacité limitée des fonds publics. L'agriculture étant la principale source de l'alimentation et des revenus en Afrique, le sommet d'Abuja (Nigéria) tenu en 2006, reconnaît qu'aucun développement durable ne se fera avec l'apport financier des donateurs. Aussi, l'insécurité alimentaire ne peut être éliminée à travers la mendicité (Conférence d'Abuja, 2006 :1).

Le Niger, à l'instar des autres pays du sahel, connaît, ces quarante dernières années, des crises alimentaires de plus en plus aiguës dues à des sécheresses cycliques ayant engendré, sur le plan macro-économique, un déséquilibre de la balance de paiement et un déficit alimentaire sans précédent. C'est dans ce contexte de déficit agricole structurel lié à une tension entre les besoins exprimés d'une population en forte croissance et la chute progressive de la production agricole, que l'Office des Produits Vivriers du Niger (OPVN) est créé le 27/08/1970.

L'office est mis sous la tutelle du Ministère de Commerce de l'Industrie et de la Normalisation (MCI/N) et, est doté des moyens nécessaires pour juguler les crises alimentaires. Il a pour missions la stabilisation des prix, la commercialisation et l'approvisionnement des zones déficitaires en produits vivriers. L'office dispose d'un patrimoine propre et jouit d'une autonomie financière.

Au cours de cette dernière décennie, l'OPVN, le seul Etablissement Public de l'Etat chargé de la maintenance des stocks de sécurité alimentaire, de la monétisation des aides alimentaires, de la logistique (mise en place des vivres) et du traitement phytosanitaire des produits

vivriers, est confronté à d'énormes difficultés notamment le retard dans l'élaboration du budget et des états financiers. Cette contre performance prend sa source dans la restructuration de septembre 2000 qui a mis a nu deux directions sur trois, trois agences sur quatre et a fait naître le cumul des fonctions incompatibles. Avant la restructuration, les agences de l'OPVN sont dotées d'un chef d'agence, d'un chef de centre, d'un comptable, d'un agent de gestion de stock, d'une secrétaire, d'un planton. Avec la restructuration l'ensemble des fonctions ci-dessus sont dévolues au seul chef d'agence. Ces insuffisances préoccupent la tutelle et les partenaires de l'office qui ont toujours besoin d'une information assez documentée, fiable et récente.

Comme on le sait, la gestion budgétaire « consiste en la traduction des programmes d'action en terme de budget d'exploitation et la surveillance du degré de réalisation des prévisions correspondantes » (Lauzel & Teller, 1992:225).

Ce retard dans l'élaboration du budget s'explique par :

- l'insuffisance du personnel en nombre et en qualité ;
- le pouvoir important des principaux partenaires et la priorité donnée aux activités non programmées entachant la définition d'objectifs clairs, précis et réalistes;
- les prévisions insuffisantes, tributaires des sentiments des partenaires et de l'Etat (facteur exogène), la lenteur et l'indisponibilité à temps de l'information comptable ;
- l'insuffisance d'un cadre budgétaire adéquat et l'absence d'outils du contrôle de gestion.

Les conséquences qui en découlent sont :

- incapacité de respecter les étapes du processus d'élaboration du budget et surtout le délai de son élaboration ;
- retard et dysfonctionnement constatés en amont et en aval dans l'élaboration du budget;
- indisponibilité du budget dans le temps affectant sa qualité;
- développement et maîtrise du processus d'élaboration du budget.

Par rapport aux causes énumérées ci-dessus, les solutions suivantes peuvent être envisagées:

- recruter du personnel qualifié et former ou recycler le personnel en poste ;

- prendre connaissance du programme d'action à long terme des partenaires, ou recourir à la méthode de budget flexible ou additionnel prévu dans les statuts ;
- améliorer le système comptable permettant une information précise à temps pour l'élaboration du budget et la mise en place d'une comptabilité analytique permettant un contrôle à priori;
- développer la gestion budgétaire et réajuster les prévisions selon les événements.

La dernière solution nous semble la plus appropriée pour répondre aux attentes de l'OPVN. La récurrence des dysfonctionnements constatés, dans l'élaboration des budgets à temps, a conduit la Direction Générale à opter pour la budgétisation des frais généraux, le budget à base zéro (BBZ) en 2007. L'absence du plan stratégique ne permet pas de vérifier l'alignement du budget aux prévisions pluriannuelles.

Ainsi, la gestion budgétaire doit être envisagée comme un système d'aide à la décision (Alazard & Sépari, 2004 :286).

Quelles améliorations apporter au processus budgétaire de l'OPVN pour faire du budget un véritable outil de gestion ?

La réponse à cette question permet d'entrevoir d'autres questions spécifiques à savoir :

- Quels définition et contenu donner au processus budgétaire ?
- Quelles sont les bonnes pratiques pour le processus « Elaboration du budget » ?
- Quelles sont les principales étapes dans l'élaboration du budget?
- Quelle est la démarche d'élaboration du budget à l'OPVN ?
- Comment parvenir à respecter le délai d'élaboration du budget ?
- Quelles propositions et recommandations à suggérer pour élaborer le budget à temps ?

C'est pour répondre à toutes ces questions, que nous avons choisi ce thème de mémoire : « Contribution à l'élaboration du budget de l'OPVN ». Le traitement de ce sujet, permettra de proposer les voies et moyens à mettre en œuvre pour améliorer le processus actuel dans le cadre de l'élaboration du budget de l'OPVN. Cette amélioration passe par la maîtrise du délai d'élaboration du budget.

L'objectif général de ce mémoire est de contribuer à l'élaboration du budget de l'OPVN à temps, et ce, en faisant recours aux bonnes pratiques pour le processus « Elaboration du budget ».

Les objectifs spécifiques qui en découlent sont de:

- définir les concepts et documenter le processus budgétaire ;
- recenser les bonnes pratiques pour le processus « Elaboration du budget »;
- décrire la procédure d'élaboration du budget ;
- décrire le processus actuel d'élaboration du budget de l'OPVN ;
- procéder à l'élaboration du budget;
- faire des recommandations et des propositions pour la pérennité de l'élaboration du budget de l'OPVN à temps.

La présente étude se borne essentiellement à diagnostiquer et à contribuer à l'élaboration du projet de budget 2008 de l'OPVN. Elle comportera la définition, le schéma de principe du budget et les principales étapes dans son élaboration. L'étude soulignera notamment le rôle du contrôleur de gestion qui doit s'orienter vers une dimension sociale. En effet, l'accomplissement d'une tâche est fonction du comportement et des motivations de l'individu.

L'intérêt de l'étude se situe à trois niveaux :

- ✓ Pour l'OPVN

Cette contribution sur le processus d'élaboration du budget anticipe sur la démarche actuelle de l'office qui est sur le point de mettre en pratique un nouvel organigramme (Annexe 1.2) adopté par le conseil d'administration intégrant la création d'un service de contrôle de gestion. Le processus budgétaire doit permettre à l'OPVN de:

- combiner sa stratégie et le processus budgétaire par la fixation d'objectifs chiffrés et datés pour chaque responsable du centre budgétaire (RCB);
- diagnostiquer les causes de dysfonctionnement du processus, rechercher et diffuser la vraie information dans les délais.

✓ Pour le lecteur

Cette étude lui permettra de comprendre la mise en pratique du processus d'élaboration budgétaire et de s'en approprier.

✓ Pour nous-mêmes

Dans la pratique, ce travail nous permettra d'approfondir nos connaissances théoriques sur le terrain, de contribuer à parfaire et à améliorer le processus d'élaboration de budget de l'OPVN.

L'annonce du plan

Après avoir situé l'intérêt de cette étude, celle-ci sera articulée en deux parties :

- la première partie s'intitule « Le cadre théorique du processus d'élaboration du budget ». En résumé, elle consiste à une revue de la littérature sur le thème et a pour objectif de faire un historique et de clarifier la notion de gestion budgétaire et les principes d'élaboration des budgets, le processus d'élaboration du budget et la méthodologie de la recherche ;
- la deuxième partie portera sur « le cadre pratique du processus d'élaboration du budget de l'OPVN ». Elle passe par la présentation de l'OPVN, le diagnostic du processus d'élaboration du budget, l'élaboration du projet de budget et les recommandations pour améliorer et corriger les lacunes.

**PREMIERE PARTIE : CADRE
THEORIQUE DU PROCESSUS
D'ELABORATION DU BUDGET**

CES
G
BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION

Aujourd'hui, les entreprises sont confrontées à une problématique d'échange d'informations parfois confidentielles. C'est le cas, par exemple, lors de l'élaboration des budgets annuels menée par les Directeurs Financiers et les contrôleurs de gestion. Les informations manipulées et échangées par les responsables reflètent d'importants éléments de la stratégie à venir de l'entreprise ou l'état de ses ressources. Il faut protéger ces informations, sans toutefois en perturber l'échange.

Le processus budgétaire, bien que sans doute perfectible, apparaît comme central dans les dispositifs de gestion de la plupart des entreprises. La gestion budgétaire constitue une discipline fondamentale, indispensable à la compréhension des processus de prise de décision dans les entreprises.

La gestion de la performance par le contrôle de gestion passe par l'intégration de trois familles d'outils :

- la comptabilité de gestion;
- les budgets ;
- les indicateurs variés (tableaux de bord ou autres).

Le budget est un outil essentiel de gestion prévisionnelle qui permet de repérer à l'avance les difficultés, de choisir les programmes d'activité à partir de l'analyse de l'environnement pour assurer à l'entreprise la rentabilité souhaitée. C'est un processus qui lui-même n'est pas indépendant car il entretient des relations multiples et complexes avec d'autres processus : formulation des stratégies, élaboration des plans (dont le budget n'est qu'un sous-ensemble), et pilotage opérationnel (Bouquin, 2001 :303-306).

Chapitre 1 Gestion budgétaire et principes d'élaboration des budgets

Le processus budgétaire comporte les phases d'élaboration, d'exécution et de suivi contrôle du budget. Ainsi, la gestion budgétaire est un mode de gestion à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées : les budgets. L'étude se limite à la phase d'élaboration du budget et souligne notamment l'apport du contrôleur de gestion dans le processus.

Ce chapitre premier traitera d'abord de la gestion budgétaire, de la définition et du rôle du budget, ensuite des principes d'élaboration des budgets et enfin des centres de responsabilité budgétaire.

1.1. Gestion budgétaire

Dans cette première section, nous situerons la gestion budgétaire dans la démarche globale de planification de l'entreprise. Ce qui nous permettra d'envisager les aspects spécifiques de ce type de gestion et l'enrichissement apporté à la procédure budgétaire par la prise en compte de la dimension humaine (Alazard & Sépari, 2004 :282).

La gestion budgétaire n'est pas une discipline dominante en sciences de gestion. Elle constitue une synthèse qui tire ses principaux concepts des disciplines beaucoup plus abouties que sont la comptabilité, la finance et la sociologie des organisations (Alazard & Sépari, 2004 :97-98).

La gestion budgétaire correspond à une vision technicienne du contrôle de gestion. Elle se définit comme l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions à court terme, applicables à la gestion d'une entreprise et pour les comparer aux résultats effectivement constatés. En effet, cette vision un peu restreinte de la gestion budgétaire correspond dans la réalité aux tâches effectivement remplies par les contrôleurs de gestion. C'est dans cette optique qu'I. Ansoff définit le terme gestion selon trois niveaux : niveau stratégique, niveau encadrement ou tactique et niveau exécution ou opérationnel. Les niveaux précités de la planification méritent un commentaire (Bouso, 2006 :1, Bouquin, 2001 :305).

1.1.1. Le plan stratégique

La stratégie d'une entreprise se définit par un ensemble d'actions organisées en vue d'atteindre des objectifs par rapport à l'environnement. Le plan stratégique reprend les points clés de la stratégie. Il retrace les différentes étapes souhaitées du devenir de l'entreprise pour les cinq-sept ans à venir. Au niveau stratégique, gérer signifie fixer des objectifs et œuvrer pour les atteindre. Le plan stratégique est élaboré par la direction générale avec l'apport des responsables de chaque grande fonction de l'entreprise (Alazard & Sépari, 2004 : 282).

Cette définition s'appuie sur une étude des forces et faiblesses de l'entreprise qui doit déboucher sur un diagnostic tant externe qu'interne :

- diagnostic externe : il évalue les opportunités et les menaces de l'environnement pour l'avenir de l'entreprise ;
- diagnostic interne : il permet de répertorier les atouts et les points faibles de l'organisation (Alazard & Sépari, 2004 : 283).

Comme tout programme d'action, il doit être porté à la connaissance des responsables des unités décentralisées. Il sert de support à leur action et leur permet de faire des propositions concrètes qui seront intégrées dans le plan opérationnel.

1.1.2. Le plan opérationnel

Il est élaboré en accord ou sur proposition des centres de responsabilités. Au niveau tactique ou de l'encadrement, c'est le domaine des plans opérationnels pluriannuels. Il s'étale sur un horizon de deux à trois ans, et consiste en :

- une planification des actions ;
- une définition des responsabilités ;
- une allocation des moyens financiers, humains et/ou techniques.

Il conduit à envisager le futur proche de l'entreprise sous les aspects conjugués de sa viabilité, de sa rentabilité et de son financement. Il se subdivise en plusieurs plans partiels :

- plan d'investissement ;
- plan de financement ;
- « documents de synthèse » prévisionnels ;
- plan de ressources humaines.

Le plan opérationnel constitue un passage décisif entre le plan stratégique et les budgets qui organisent l'activité actuelle (Alazard & Sépari, 2004 : 284).

1.1.3. Les budgets

L'existence de plan opérationnel nécessite de fréquents réajustements entre les prévisions et les réalisations des exercices. Ainsi, certaines entreprises intègrent les budgets et le plan opérationnel dans un plan « glissant » où les données prévisionnelles sont de plus en plus précises et détaillées au fur et à mesure que l'on se rapproche de l'exercice en cours (Alazard & Sépari, 2004 : 283-284).

La difficulté d'établir une distinction nette entre les notions de budget et de plan, en vue d'une communication est de considérer le budget comme étant la formalisation chiffrée de l'ensemble des plans d'action annuels tout au plus, et le plan comme une prévision pluriannuelle : le budget pouvant se confondre avec la première année du plan.

1.2. Définition et rôle du budget

Le budget a connu en tant qu'outil de gestion plusieurs définitions théoriques dans les livres. Mais retenons que c'est sur le terrain que le budget devrait être construit. Le présent paragraphe, nous permet de citer quelques définitions avant de relater le rôle du budget.

1.2.1. La définition du budget

Selon Philip (1991 :171), le mot budget vient de l'anglais "budget " qui lui-même dérive de l'ancien français "bouge", "bougette", c'est-à-dire petit sac, qui prit en anglais le sens spécial de bourse du roi, trésor royal. Ce mot emprunté à l'anglais dans les premières années du XIXe siècle, figure comme signifiant pour la première fois « l'ensemble des recettes et des dépenses de l'Etat », dans Rapport au roi sur la situation des finances au 1^{er} avril 1814.

Selon Horngren (2003 :4), un budget est l'expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme. Il en couvre les aspects, tant financiers, et tient lieu de feuille de route pour l'entreprise.

Le budget est défini comme un ensemble coordonné de prévisions d'une entreprise exprimées en unités physiques concernant son prochain exercice. Il est donc la traduction chiffrée des plans d'action (Bouso, 2006 :10).

Selon Bouquin (2001 :312-313), le budget est alors l'embryon de planification qui amorcera la mise en place d'une gestion prévisionnelle plus complète. En d'autres termes, il est la traduction comptable et financière des plans d'actions retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels.

S'appuyant sur ces définitions, nous pouvons dire que le budget est la synthèse formalisée et chiffrée qui après discussion et négociation entre une direction opérationnelle et son groupe, traduit sur une période généralement d'un an, les ressources, les plans d'action, et les résultats attendus, en ligne avec les objectifs à moyen terme de l'organisation.

1.2.2. Les rôles du budget

Un budget sert à anticiper, déléguer, contrôler. Il traduit l'engagement d'un responsable à atteindre des objectifs avec les moyens mis à sa disposition. La procédure budgétaire couvre la totalité des activités de l'entreprise. Un budget concerne un service (le service de sécurité), un ensemble de services (la recherche et développement), l'ensemble de l'entreprise (la trésorerie) ou un projet spécifique (le budget de développement). Quand on parle du « budget », il s'agit du budget de l'entité (Honorat, 2005 : 1).

Selon Bouquin (2001 :313), le budget, outil central du contrôle peut en effet jouer trois rôles:

- celui d'un instrument de coordination et de communication : bien mené, le processus budgétaire, offre l'occasion d'assurer la synergie entre les diverses fonctions de l'entreprise; il peut aussi offrir l'occasion aux décideurs de pouvoir communiquer avec les opérationnels ;
- celui d'un outil essentiel de gestion prévisionnelle : il permet au gestionnaire de repérer à l'avance les difficultés, de prendre des décisions en fonction des objectifs de l'entreprise et des informations disponibles sur l'état de la situation ;
- celui d'un outil de délégation et de motivation : il apparaît comme un contrat passé entre un responsable et la hiérarchie, portant sur des obligations de résultats, en fonction de la performance du responsable.

Le budget doit présenter fondamentalement les caractéristiques suivantes :

- il doit être réaliste c'est à dire prendre en compte les contraintes de l'environnement interne et externe de l'entreprise ;

- il doit être conçu de manière à inciter à mieux faire pour réaliser des performances ;
- il doit être conçu suivant le principe de la totalité budgétaire c'est à dire couvrir l'ensemble des activités ;
- il doit être articulé au plan stratégique (Bouso, 2006 :14 ; Gumb, 2000 :101).

1.3. Les principes d'élaboration des budgets

La gestion budgétaire ne remplira ces rôles que dans la mesure où le réseau des budgets couvre toute l'activité de l'entreprise. Toutefois, elle dépasse largement le cadre des budgets et constitue en soi un mode de gestion qui autorise une implication des responsables et une prise en compte dynamique de la dimension humaine qu'implique tout mode de pilotage.

Selon Gervais (2000 :275-281) et Margotteau (2001 : 139-140), tout bon système budgétaire suppose le respect d'un certain nombre de principes pour que l'allocation des ressources et le contrôle des responsabilités soient satisfaisants. Nous retiendrons six principes qui, dans un environnement stable, peuvent permettre d'orienter et de mieux contrôler l'action collective.

Ces principes sont :

- ◆ la non remise en cause de la politique générale ;
- ◆ la totalité du système budgétaire ;
- ◆ le couplage du système budgétaire avec le système de décision et le style de management ;
- ◆ la contrôlabilité des éléments du budget ;
- ◆ le contrôle par exception ;
- ◆ la motivation.

1.4. Les centres de responsabilité

Le contrôle de gestion considère l'entreprise comme une donnée, quelle que soit son mode d'organisation. Il la transforme en un réseau de centres de responsabilités.

Le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité doit nécessairement correspondre à l'organigramme de structure, élément indispensable du contrôle de gestion pour suivre l'activité d'un responsable (Alazard & Sépari, 2004 :309).

1.4.1. Définitions des centres de responsabilité

Un centre de responsabilité est une partie de l'entreprise ou un groupe d'acteurs de cette dernière ayant à sa tête un responsable, à qui des moyens sont alloués pour atteindre l'objectif qui lui a été assigné (Alazard & Sépari, 2004 :309).

La structure organisationnelle d'une entreprise qui reconnaît diverses responsabilités à des unités ou services et qui reflète les plans et actions de chacun en allouant les coûts, les revenus, les actifs et les passifs pertinents à celui qui a la responsabilité du contrôle et de la gestion (YAZI, 2007 :51).

Un centre est un regroupement de coûts et parfois de produits en vue d'en faire une analyse. La plupart des centres sont des unités ayant un responsable, donc une unité autonome dans ses activités, dans ses objectifs et ses moyens (Lochard, 1998 :44).

Placé sous la responsabilité d'une personne, il a une mission à accomplir et des objectifs à atteindre avec des moyens limités. Ce centre se voit fixer des objectifs annuels qui correspondent à sa mission dans le cadre de la stratégie de l'entreprise (Honorat, 2005 :24).

Un centre de responsabilité est le reflet de l'organisation de l'entreprise, de sa structure juridique, sociale ou financière (SELMER, 2003 :54).

Il peut être défini comme une entité de gestion disposant :

- ◆ d'une délégation formelle d'autorité pour négocier des objectifs et des allocations de ressources dans le cadre du plan opérationnel et du budget ;
- ◆ d'un système de pilotage de sa gestion lui permettant de rendre compte par le reporting ou le tableau de bord de l'utilisation de ses ressources et de sa performance (YAZI, 2007 :50).

1.4.2. Typologie des centres de responsabilités

Certains auteurs notamment Alazard & Sépari, (2004 :309-310), Mykita et Tuszynski, (2002 :142), Bouquin, (2001 :215), distinguent cinq à six centres de responsabilité, en fonction des missions qui sont assignées à l'entreprise à savoir:

- les centres de coût se composent des :
 - centres opérationnels ;
 - centres de structure ;
 - centres de support ;

- les centres de recettes ou de revenus ;
- les centres de profit ;
- les centres d'investissement.

Les types de centres sont classés selon les caractéristiques, les objectifs et les performances comme l'indique le tableau ci-après :

Tableau n°1 : types de centres

Types de centres	Caractéristiques	Objectifs	Performances
Chiffre d'affaires	Vente	Assurer les objectifs de ventes	Ecart entre le chiffre d'affaire (CA) prévu et réalisé
Dépenses	Pas de mesures possibles de l'activité	Respect des budgets alloués	Ecart sur les crédits alloués
Frais	Activité mesurable	Maintenir les coûts prévus	Ecart sur les coûts
Profits (1)	Exploitation autonome	Optimiser les coûts	Rentabiliser l'exploitation
Rentabilité (2)	Exploitation et bilan autonome	Optimiser la rotation des actifs	Rentabilité des capitaux investis

Source : type de centres (Lochard, 1998 :44)

(1) Ratio d'efficacité = résultat/chiffre d'affaires

(2) Ratio d'efficacité = résultat/capitaux utilisé

Dans la classification des centres de responsabilité, les centres de coûts renferment d'une part, les centres opérationnels, les centres de support, les centres de structure et d'autre part, les centres de chiffre d'affaires, de dépenses et de frais.

1.4.2.1. Les centres opérationnels

Ces centres, également appelés centres de coûts productifs, réalisent des prestations répétitives et mesurables en fonction d'une liste des opérations standards élémentaires et d'une nomenclature des éléments permettant de chiffrer les besoins en ressources humaines (Lucien, 2005 :15).

1.4.2.2. Les centres de support

A la différence des centres opérationnels, les prestations de ces centres sont non seulement pas répétitives, mais peuvent faire l'objet d'un regroupement. Les clients peuvent être identifiés et se voir facturer les prestations par le biais d'une unité d'œuvre. Aussi identifiés comme centres des services généraux, l'activité de ces centres est diversifiée (YAZI, 2007 :58).

1.4.2.3. Les centres de structure

Ces centres n'ont pas d'objectifs de marge. Ils effectuent des missions générales et diffuses de soutien et de coordination aux autres centres qui sont le propre des services fonctionnels. Les prestations ne sont ni récurrentes ni identifiables par leurs bénéficiaires, d'où la difficulté d'établir une facturation fiable (YAZI, 2007 :58 et LOCHARD, 1998 :45).

1.4.2.4. Les centres de revenus

La mission du responsable de ces centres est d'optimiser le montant des recettes, tout en maîtrisant le budget des dépenses nécessaires. La délégation porte sur les charges et le niveau d'activités tout en excluant en général la tarification et les conditions clients qui sont du domaine de la direction générale. Sa responsabilité couvre le programme des ventes, le chiffre d'affaires, les charges d'activité et de structure. Il n'y a pas davantage d'objectif de marge (Selmer, 2003 :55).

1.4.2.5. Les centres de profit

La mission du responsable de ces centres est d'augmenter en permanence la marge ou le résultat. Il a une délégation élargie aux conditions de négociation commerciale: prix, remise, conditions de paiement et qui porte sur tous les éléments du compte d'exploitation. Pour le responsable, il dispose d'une grande latitude de décision afin de réaliser un niveau de revenus permettant de dégager une marge ou un niveau de profit (Selmer, 2003 :56 et YAZI, 2007 :60).

1.4.2.6. Les centres d'investissement

Un centre d'investissement est un centre de profit dont le responsable a le pouvoir de décider des moyens employés ; c'est-à-dire des actifs engagés. Le responsable du centre gère ses investissements de façon autonome. Il doit dégager la meilleure rentabilité possible des capitaux investis tout en réalisant un profit. Correspondants à des décisions stratégiques, ces centres se situent généralement au plus haut niveau de la hiérarchie (Mykita & Tuszynski, 2002 :143 et Alazard & Sépari, 2004 :311).

Le deuxième chapitre portera sur le processus budgétaire où seront développés l'apport du contrôleur de gestion, la logique d'élaboration des budgets, les différentes phases d'élaboration du budget et l'élaboration des budgets fonctionnels.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 2 Processus d'élaboration du budget

Le processus budgétaire comporte les phases d'élaboration des budgets, d'exécution et de suivi contrôle du budget.

La première phase qui constitue la base de notre étude se déroulera, suivant une démarche bien établie et respectera une logique que nous présenterons dans les sections 2 à 4. L'étude souligne notamment l'apport du contrôleur de gestion dans le processus d'élaboration du budget. Ce sera l'objet de la première section.

Le processus budgétaire est une suite ordonnée d'actions destinées à produire un résultat. Il représente donc ce que fait l'entreprise et explique sa nature. A ce titre, un processus est toujours orienté vers un bénéficiaire. Il peut ainsi comprendre des activités réalisées par différents services ou entités : on dit que le processus est transversal (AFNOR, 2004 : 176).

2.1. L'apport du contrôleur de gestion dans l'élaboration du budget

De façon métaphorique, on peut décrire le rôle clé du contrôleur de gestion à celui d'un copilote qui, tout au long de la course, fait défiler la feuille de route (le budget), préparée avant la course avec le pilote et le chef d'équipe. Il s'assure que son véhicule respecte le règlement de la course (respect des procédures). Il reporte et analyse les écarts qu'il observe (SELMER, 2003 :29).

Selon Bouquin (2001 :134), l'étude de Chiapello souligne trois profils aux contrôleurs : le technicien (28%), le consultant-évaluateur (23%), le conseiller (49%). Le premier se consacre aux outils, le second conseille la DG et le dernier intervient aussi auprès des opérationnels.

Toujours, face aux attentes des dirigeants et des responsables, le contrôleur de gestion devrait remplir trois rôles: ceux de techniciens, de conseil et d'animateur (SELMER, 2003 :29).

2.1.1. Le rôle de technicien

Le contrôleur de gestion est un « régulateur » dont l'action permettrait de renforcer en permanence l'interactivité et la cohérence entre tous les acteurs. Il est avant tout un technicien de gestion budgétaire, car il sait concevoir et entretenir le système d'informations de gestion aussi bien en termes de délais que de qualité. Il est le garant du bon fonctionnement et de la

bonne utilisation des systèmes d'informations mis en place en vue d'optimiser les moyens techniques, humains et financiers à court, moyen et long terme (SELMER,2003 :29-30).

Le contrôleur de gestion participe à la réflexion stratégique. Il lance la procédure budgétaire avec la direction et assure la cohérence de l'ensemble des prévisions : stratégie, plans, budgets. Il aide les opérationnels à décliner les objectifs opérationnels et à présenter à la direction des propositions crédibles (Honorat, 2005 :19-20).

Le contrôleur de gestion est un traducteur qui donne du sens aux exigences de la direction et fait comprendre à celle –ci les contraintes du terrain et doit assurer la formation continue des opérationnels. IL doit dans le cadre de la coordination des budgets :

- réguler le système d'objectifs de l'entité afin d'assurer le déploiement des objectifs stratégiques ;
- harmoniser et développer les hypothèses et le cadrage budgétaire ;
- mettre en place des processus de simulation qui aideront les responsables lors de l'élaboration de leurs budgets ou lors du choix de leurs actions de progrès ;
- disposer de nomenclatures communes à la diversité des budgets de base;
- pouvoir organiser des synthèses par niveaux à partir des critères spécifiques.

« Pour être compris, il vaut mieux parler le même langage ». Pour assurer la cohérence, il lui sera indispensable de « normer » les données élémentaires dont sont issus les indicateurs agrégés. Tous ces indicateurs doivent être exprimés avec une terminologie commune et comprise de chaque opérationnel (SELMER, 2003 :31-32).

2.1.2. Le rôle de conseil et d'animateur

Son travail consiste à aider les opérationnels à mettre en place leur système de contrôle. Il montre en quoi les prises de décision, même modestes, engagent l'avenir de l'entreprise. Il doit ainsi mesurer la performance en termes opérationnels et financiers.

Son métier consiste, entre autres à :

- mettre au point des procédures aussi différentes que celles qui concernent l'élaboration des programmes, des budgets ou encore des tableaux de bord ;
- assurer la pérennité de ces procédures en les concevant de façon souple ;
- vérifier que l'information de gestion est bien utilisée, au cours des réunions d'analyse ;

- être un promoteur naturel de la dynamique d'acceptation de changement d'un nouvel état d'esprit qu'il faut faire partager à toute l'entreprise ;
- développer, à côté des savoir-faire techniques, des « savoir se comporter », notamment en apprenant à être déterminé, factuel et imaginatif ;
- s'adapter à la psychologie de ses interlocuteurs (SELMER, 2003 :37-38).

Tout le monde doit faire du contrôle de gestion mais le contrôleur a un rôle à part. Il a une vision plus globale à la fois dans l'espace et dans le temps et, doit connaître l'ensemble de l'entité car il est l'historique des principales données de l'entreprise. Le contrôleur de gestion est garant de la qualité de l'information qui est reproduite dans les tableaux de bord de performance et de reporting.

2.2. La logique d'élaboration des budgets

Toutes les entreprises, et même les organisations à but non lucratif, sont concernées par le budget commercial. L'objectif du budget commercial est de déterminer le futur chiffre d'affaires d'une entité ou, pour les organisations, les recettes à venir (cotisations, subventions...). Le budget commercial se focalise à la détermination du programme des ventes, l'estimation du chiffre d'affaires, l'évaluation des moyens commerciaux et des charges d'exploitation (SELMER, 2003 :73-74).

Il convient d'anticiper pour savoir où on va et pour se préparer aux ruptures. Tenter de prévoir l'avenir oblige à passer en revue un certain nombre de points, ce qui donne ensuite au quotidien un air de déjà-vu et permet de réagir plus rapidement lorsqu'un imprévu surgit. Par ailleurs, on peut, à l'occasion du budget, tenter de baliser le terrain, repérer les dangers potentiels et mettre en œuvre des plans d'action préventifs (Honorat, 2005 :2).

C'est la direction générale qui a la responsabilité finale de la planification de l'organisation.

Les prestations fournies aux partenaires de l'OPVN peuvent correspondre au cycle (production - vente) des entreprises industrielles. L'OPVN est dépourvu des fonctions de productions simples.

Le budget général réalise la synthèse des prévisions figurant dans les budgets particuliers d'une organisation. Il reflète les décisions relatives à l'exploitation et au financement. Les décisions d'exploitation concernent l'achat et l'utilisation des ressources rares. Les décisions

de financement sont relatives à l'obtention des capitaux pour financer les acquisitions (Pigé & Lardy, 2003 :64-65).

L'élaboration du plan opérationnel est nécessaire avant l'élaboration du budget. Il faut souligner que la construction des différents budgets est faite à partir du budget des ventes, celui-ci détermine l'activité de l'entreprise.

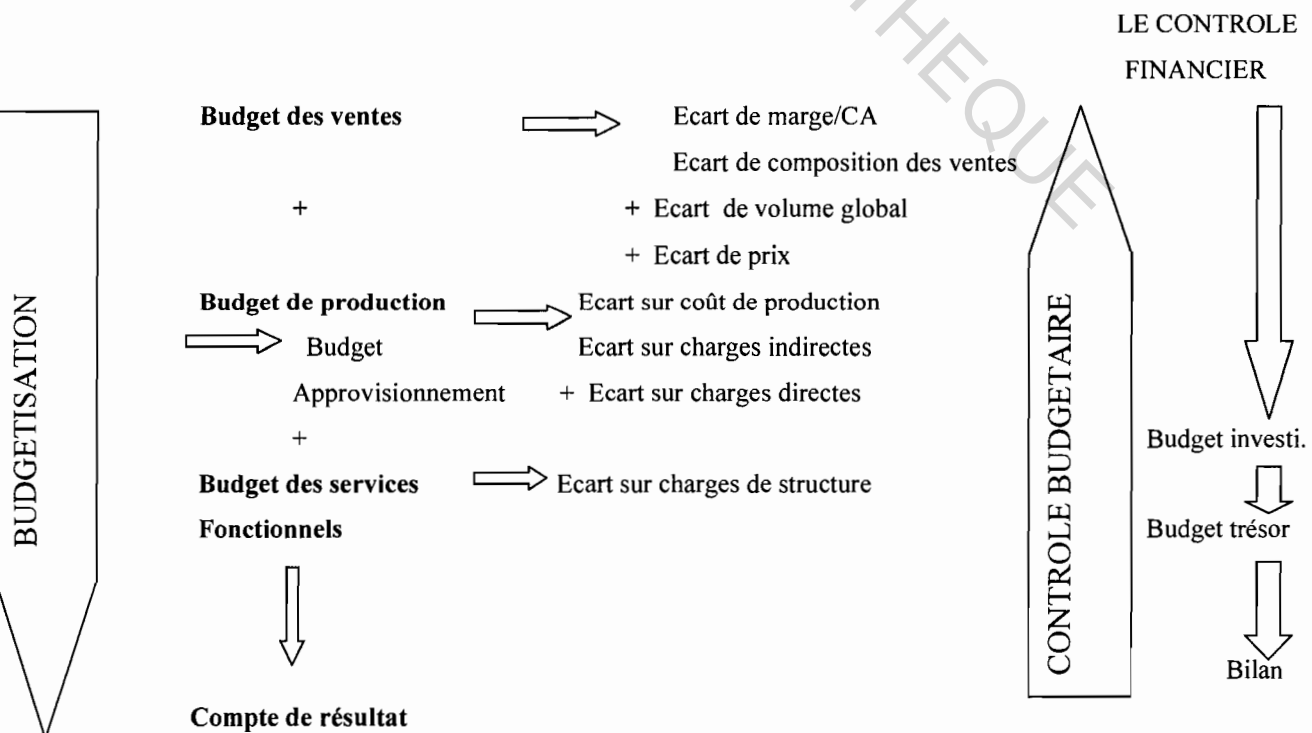
Et l'élaboration des budgets passe par les séquences suivantes :

- budget des ventes ;
- budget des approvisionnements ;
- budget de la production ;
- budget des investissements ;
- et budget des fais généraux.

A ces différents budgets, il faut y ajouter celui de la TVA qui découle des autres budgets avant la réalisation des documents de synthèse comme le budget de trésorerie, le compte d'exploitation prévisionnelle et le bilan prévisionnel (Bouso, 2006 :20).

La budgétisation première étape, consiste à élaborer tous les budgets, en partant des deux budgets déterminants, ventes et production, pour aboutir à l'articulation complète dans le budget général. Cette logique peut être visualisée par le schéma ci-dessous :

Figure n°1 Articulation budgétaire



Source : Alazard & Sépari (2004 :290).

2.3. Les différentes phases d'élaboration des budgets

Selon Mykita & tuszynski (2002 :15-19) il n'y a pas de modèle standard, universel ou optimal d'organisation de contrôle de gestion valable pour les entreprises. En fonction des besoins, des objectifs et de la stratégie, le contenu, l'organisation, la place et le rôle du contrôle de gestion sont spécifiques à chaque entreprise.

Avant de dérouler les différentes phases budgétaires, il y'a lieu de souligner les conditions préalables à l'élaboration des budgets qui sont :

- les conditions psychologiques pour lesquelles, la démarche budgétaire repose sur les principes de délégation de responsabilités et de confiance accordée aux délégués. Le partage de confiance est primordial entre les acteurs. Pour cela, ils doivent être impliqués et formés en conséquence ;
- les conditions matérielles et organisationnelles dépendent de l'organisation de l'entreprise, dans sa définition de structure et d'articulation des responsabilités internes ; elle doit être cohérente avec les missions assignées aux unités fonctionnelles.

Les pratiques de constitution des budgets diffèrent, selon le mode de gestion des entreprises. Sont distingués : les budgets imposés (assignation d'objectifs et des moyens par la hiérarchie à chaque responsable) et les budgets négociés (décisions prises sur la base de consensus entre la hiérarchie et les responsables opérationnels) (Alazard et Sépari, 2004 :286).

Nous étudierons successivement les différentes phases d'élaboration des budgets :

- études préparatoires et analyses (fixation des objectifs annuels) ;
- diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie :
 - lettre d'orientation générale ;
 - construction d'un pré budget ;
- élaboration des budgets des services ;
- navette budgétaire ou arbitrage ;
- consolidation des budgets ;
- budget définitif ;
- discussion et adoption du budget par le conseil d'administration (Selmer, 2003 :16 ; YAZI, 2007 :148 ;Mykita & tuszynski,2002 :16, Bouquin, 2001 :380-382).

2.3.1. Les études préparatoires et analyses

La phase des études préparatoires et analyses est un élément du cadre budgétaire. Elle part d'une réflexion préalable à un niveau global avec pour but de faire gagner un temps considérable dans la construction des budgets détaillés. Il faut, autant que faire se peut, éviter d'emblée des prévisions incompatibles avec les orientations d'ensembles. La réussite de cette phase repose sur l'analyse de la conjoncture et la prise en compte des objectifs pour l'année à venir et son incidence sur l'entreprise.

Pour les entreprises qui possèdent un système budgétaire intégré, la première année du plan à moyen terme, sauf évolution majeure, correspond aux objectifs globaux pour l'année à venir. Pour les autres entreprises, la réflexion budgétaire commencera par une analyse de la conjoncture. L'analyse de cette dernière portera sur le diagnostic global de l'entreprise, un préalable à la planification:

- le diagnostic externe permet d'évaluer les menaces ou les opportunités que représente l'environnement sur l'avenir de l'entreprise ;
- le diagnostic interne permet de mesurer les conséquences que l'environnement peut avoir sur l'entreprise afin de dégager les points forts et les points faibles de celle-ci (SELMER, 2003 :17).

A l'issue de ce diagnostic stratégique, on définira les objectifs généraux de progrès attendus pour l'année. Ces analyses permettront de déceler des potentiels de développement et de progrès, les objectifs et les plans d'action.

2.3.2. La diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie

Ce paragraphe renferme quatre points importants qui sont:

- le rappel des attentes de la direction générale (lettre d'orientation) ;
- la définition des hypothèses économiques ;
- la procédure à suivre (qui fait quoi, concepts et définitions, modèle de budget et les calendriers) ;
- et la construction d'un pré budget.

Seuls deux points seront traités dans ce paragraphe et le dernier fera l'objet d'un paragraphe.

2.3.2.1. La lettre d'orientation générale

C'est un document émis par la direction générale qui communique à tous les responsables les principales données chiffrées devant apparaître dans les propositions budgétaires formalisées. Certaines directions générales diffusent des lettres de pré cadrage indiquant les grandes orientations qu'elles désirent voir dans les budgets des unités. Cette note traite plusieurs thèmes :

- le contexte : création de nouveaux produits, maintien de l'activité ;
- les types d'objectifs : généraux à poursuivre par l'entreprise et spécifiques aux différents acteurs, réduction des dettes, productivité;
- les types de ressources faisant l'objet des décisions budgétaires : les effectifs, les qualifications, les investissements (Didier, 1994 :19 & Selmer, 2003 :22).

2.3.2.2. la construction d'un pré budget

Sur la base des données recueillies des études préparatoires et de la lettre d'orientation, et aussi des propositions de budgets faites par les responsables de toutes les unités, de tous les services, il revient au service de contrôle de gestion d'estimer les résultats possibles pour l'année à venir.

Quelque soit le nombre de scénarios recensés, un seul choix, constituera le pré budget. Les simulations du pré budget entraîneront une meilleure harmonisation des hypothèses et valideront leur incidence sur les grands postes de recettes et de dépenses.

Néanmoins, toute la difficulté consistera à choisir le scénario le plus vraisemblable en fonction des versions élaborées, lesquelles correspondent à des choix cruciaux de gestion pour les dirigeants (Selmer, 2003 :19-20).

2.3.3. L'élaboration des budgets des services

Il est recommandé de construire un pré budget avant d'entreprendre la budgétisation par fonction et par centre de responsabilité.

Après la réunion dite de « lancement » à laquelle tous les responsables des centres de responsabilité budgétaire (CRB) sont conviés, les moyens nécessaires seront évoqués. A l'issue de cette réunion, il ne doit subsister aucun doute sur les objectifs et sur les travaux à produire.

Cette élaboration est décrite en trois étapes :

- analyse des performances du passé et chiffrage de la projection de fin d'année ;
- déclinaison des objectifs et des plans d'action ;
- chiffrage des objectifs et des plans d'action.

Il revient aux différents responsables budgétaires de présenter une esquisse budgétaire à partir des plans d'action qu'ils auront définis pour l'atteinte des objectifs spécifiques (Selmer, 2003 :49-54).

2.3.4. La navette budgétaire

C'est un mouvement itératif qui permet d'aboutir à des budgets satisfaisant les contraintes fixées. Une « mise à plat » générale de l'ensemble des projets de budget est pratiquée par le contrôleur ou le service et/ou la cellule budgétaire, afin de mettre en évidence les incohérences. En cas de non-conformité, le service de contrôle de gestion ou le service budget qui, ayant en charge la fonction budgétaire au sein de l'entreprise renvoie les prévisions contestées au responsable qui les a élaborées afin qu'il procède à leur révision (Mykita & Tuszynski, 2002 :18).

2.3.5. La consolidation des budgets

Cette phase, avec la possibilité qu'elle offre pour la remontée et les discussions tout au long de la ligne hiérarchique, permet au contrôleur de gestion :

- de consolider pour avoir une vue d'ensemble de l'entreprise ;
- de vérifier la cohérence interne (prix de cession interne notamment) ;
- d'apprécier le degré de réalisme des hypothèses et de leur sensibilité aux variables.

Lorsque des déviations considérables sont relevées, le responsable de CRB est tenu de revoir sa copie (Lucien, 2005 :23).

2.3.6. L'établissement du budget définitif

Après la navette budgétaire et la consolidation des budgets, les budgets fonctionnels sont arrêtés. On obtient alors le budget de synthèse qui est le fruit de la discussion et de l'approbation faites entre les différents acteurs (direction générale, directions opérationnelles et le contrôle de gestion) (Mykita & Tuszynski, 2002 :18).

La direction générale fait une seconde lecture pour s'assurer de la conformité des résultats par rapport aux objectifs recherchés. Après quelques itérations, l'intérêt pour les responsables est de parvenir à un compromis voire un budget négocié dans un système participatif. Le projet de budget est soumis au conseil d'administration pour approbation.

2.3.7. La discussion et l'adoption du budget par le Conseil d'Administration (CA)

La Direction Générale transmet le budget validé aux membres du conseil d'administration pour son adoption. Cette étape demeure primordiale car, seul le conseil d'administration peut adopter et autoriser l'exécution budgétaire. La direction générale doit tout mettre en œuvre lors des phases antérieures pour que les observations et les suggestions du conseil ne remettent pas totalement en cause le budget.

Par principe, et bien que ce soit une évidence, un budget doit être établi au cours de la période précédant l'exercice budgétaire et être terminé avant la date du premier jour de l'exercice.

2.4. L'élaboration des budgets fonctionnels

L'élaboration classique des différents budgets est faite suivant deux processus :

- un processus vertical ;
- un processus horizontal ;
- et, il y a aussi le cas particulier du budget Base Zéro (BBZ).

Dans le paragraphe 2.3.3 « l'élaboration des budgets des services » nous avons décrit trois étapes permettant de préparer un budget. Ainsi, les centres de responsabilité ou services doivent respecter l'esprit de la lettre d'orientation générale. Pour ce faire, ils doivent :

- collecter et rassembler les données internes (informations comptables et financières, les statistiques, les notes de services et les procès –verbaux) et les données externes (informations sur l'environnement du secteur) ;
- fixer les objectifs pour l'année à venir (précisions en terme financier, prévisions sur l'environnement) propres à leur service mais en adéquation avec les objectifs globaux de l'entreprise ;
- élaborer un plan d'action retraçant les activités à mener (études complémentaires), les moyens nécessaires à la conduite de celles-ci, ainsi que les résultats attendus des actions (Lucien, 2005 :25-26).

Les budgets sont la modélisation financière des plans d'action, eux-mêmes sont la déclinaison des plans opérationnels. Les budgets suivants seront étudiés :

- le budget commercial ;
- le budget de production ;
- le budget des frais généraux ;
- le budget des investissements ;
- le budget de trésorerie.

2.4.1. Le budget commercial

Selon Selmer (2003 :73), le budget commercial s'intéresse :

- à la détermination du programme de vente établi en volume ou niveau d'activité ;
- à l'estimation du chiffre d'affaires des ventes en unité monétaire ;
- à l'évaluation des moyens commerciaux et des charges d'exploitation.

Pour l'OPVN objet de notre étude, l'action commerciale est ignorée et même la vente au vrai sens du terme est inexistante. Les ressources de l'OPVN proviennent des prestations de service (commission sur achat ou vente, marge sur vente, traitement phytosanitaire...).

2.4.1.1. La détermination du programme des ventes

Le programme des ventes doit être présenté selon un format compatible avec le système d'information de l'entreprise : par famille de produits ou de prestations, par type de marché. Les techniques de prévisions s'appliquent aux prévisions des ventes. Les différentes méthodes de prévisions qui s'offrent aux entreprises sont, autant quantitatives que qualitatives.

2.4.1.1.1. Les méthodes quantitatives

Selon Selmer (2003 :75-81), l'analyse du marché aura recours à des techniques statistiques, qui s'appuieront à leur tour sur les données du passé afin d'extrapoler et d'anticiper les ventes futures.

a. L'analyse des séries chronologiques

Ce sont des modèles par extrapolation qui prolongent l'évolution du passé vers le futur. On ne peut employer ces techniques que lorsque les informations sont disponibles sur au moins deux ou trois ans et que les tendances sont claires ou stables. Ces modèles supposent la prise en compte des phénomènes suivants :

- la correction des résultats à cause de la saisonnalité et de facteurs exogènes significatifs (grèves) ;
- la stabilité et la continuité sans bouleversement dans l'espace économique de l'entreprise ;
- la recherche de la tendance générale.

b. Les modèles explicatifs ou encore économétriques

Pour créer un modèle explicatif, la sélection des variables causales liées entre elles, est primordiale. Nous retiendrons parmi les modèles les plus utilisés ceux basés sur la corrélation et l'élasticité.

Un évènement se corrèle avec un autre lorsque la variation de l'un entraîne la variation de l'autre. L'élasticité se définit comme le rapport entre les variations, absolues ou relatives, de deux phénomènes économiques.

c. La répartition saisonnière des ventes

La liaison entre les prévisions de ventes et les moyens techniques, humains et financiers disponibles de l'entreprise, doit être en phase avec le budget de production et celui de trésorerie.

La répartition mensuelle des ventes sera effectuée à l'aide d'un coefficient de saisonnalité. La méthode de base est de prendre en compte le calcul de fin de mois moyen ou trimestre.

2.4.1.1.2. Les méthodes qualitatives

Ces méthodes sont pratiquées en l'absence des données historiques et font surtout appel à des données subjectives et générales concernant le produit et le marché. Les études de marché sont principalement :

- les études de motivation (raisons d'achat ou de non -achat) ;
- les études de consommation (panier de la ménagère) ;
- les études de clientèle, segment...

Il existe entre autres, les méthodes des « marchés-tests », les enquêtes de conjoncture et les méthodes de connaissance de son marché.

2.4.1.2. L'estimation du chiffre d'affaires des ventes en unité monétaire

Les simulations du chiffre d'affaires sont établies à partir des paramètres de quantités, de prix de ventes, à l'aide des résultats prévisionnels mixés aux objectifs généraux. Car il suffit de multiplier la quantité des prestations par le tarif qui leur sont associés pour avoir le budget des ventes. Une ventilation par mois ou par trimestre et par prestation permettra de réaliser un meilleur suivi.

Ce travail doit être fait pour chaque programme et concerné chaque partenaire (Etat, bailleurs de fonds, autres structures étatiques). Mais, dans le cas de l'OPVN, la répartition mensuelle ou trimestrielle s'avère difficile comme le présente l'extrait des produits ci-dessous :

- des contrats périodiques qui seront conclus avec des partenaires et des tiers ;
- de la marge revenant à l'OPVN suite à la monétisation du riz 2006 don du Japon ;
- des promesses de subventions d'exploitation exprimées par les partenaires au développement (Allemagne, Suisse, Belgique, Japon...);
- des commissions sur achats de 31 000 tonnes de vivres SNS dont 30 000 tonnes de la CCA et 1 000 tonnes de la GTZ.

La formule de prévision du chiffre d'affaires est généralement :

Quantité de produits x Prix de vente = Chiffre d'affaire en valeur actuelle

x coefficient d'évolution des prix = ventes brutes – commissions, remises...

= ventes nettes prévisionnelles (Selmer, 2003 :82).

2.4.1.3. L'évaluation des moyens commerciaux et des charges d'exploitation

Les moyens commerciaux doivent être en rapport avec le chiffre d'affaires (ou les recettes) visé, la marge bénéficiaire prévue et les objectifs de dépenses fixés par la direction générale. La présentation des coûts commerciaux devra être compatible au système d'information de l'entreprise et obéir à un découpage calqué sur celui des centres de responsabilité.

Les budgets des frais commerciaux financent les coûts directs commerciaux à savoir la force de vente, la logistique, la mise en place, les manutentions, le reconditionnement (dans certains cas), la publicité... Ils sont destinés à financer également les frais généraux ou coûts indirects (direction commerciale, administration des ventes).

Le budget de la fonction commerciale est obtenu en faisant la sommation des budgets des recettes et celui des dépenses (Selmer, 2003 :84).

2.4.2. le budget de production

Le budget de production dépend de celui des ventes mais doit comprendre un certain nombre de contraintes comme la limitation de la capacité de production (machine et main d'œuvre directe) et la limitation de la capacité de stockage. Il sera bâti à partir du programme des ventes ou de la prévision d'activité ainsi que de la politique de stockage (Selmer, 2003 :87-100).

Alors, la construction du budget de production se déroule selon ces étapes:

- la détermination du programme de production ;
- la valorisation du programme de production ;
- le calcul des coûts standard et le bouclage du budget de production.

Le problème ici se situe au niveau de la détermination de l'optimum de production en fonction du nombre de produits à fabriquer et des contraintes à prendre en compte.

Il s'agit d'une résolution d'inéquations sous contraintes qui peuvent être résolues par la méthode graphique, de substitution ou par la méthode du simplexe.

2.4.2.1. La détermination du programme de production

A ce niveau, deux cas peuvent se présenter :

- soit le budget commercial n'est pas forcément en harmonie avec la capacité de production ;
- soit mettre en adéquation l'appareil productif et l'objectif des ventes dans le programme de production.

Selon le cas qui se présente, le programme de production aura à opérer le choix optimum permettant la réalisation de l'équilibre entre le coût de production et les ventes annoncées.

Le programme de production s'exprimera en termes de quantité selon le type d'activité. La phase suivante consistera à déterminer les conditions techniques de faisabilité de la production en listant les exigences :

- de main d'œuvre ;
- de matière première ;
- de composants ;
- de sous-traitance et de temps machine.

Une fois le programme déterminé, il va falloir le valoriser pour obtenir le budget de production (Lucien, 2005 :29).

2.4.2.2. La valorisation du programme de production

Cette valorisation concerne les charges directes (celles se rapportant sans ambiguïté à un produit ou à une prestation). Il s'agit du coût des matières, des frais de main d'œuvres directes, ainsi que certaines dotations aux amortissements.

Les charges indirectes (celles qui se rapportent à plusieurs produits ou prestations, et qui nécessitent un calcul intermédiaire avant imputation), c'est-à-dire les frais généraux des centres de production.

En résumé, la valorisation concernera les budgets d'approvisionnements, de main d'œuvre directe et le budget des coûts indirects de production (Selmer, 2003 :93).

2.4.2.2.1. Le budget des approvisionnements

L'approvisionnement doit être fait au moindre coût sans rupture de stock. Ainsi, pour optimiser les modalités d'approvisionnement, le service achat se devra d'agir en intégrant les paramètres essentiels que sont :

- la consommation ;
- le stock de sécurité ;

- la cadence d'approvisionnement ;
- et le délai d'approvisionnement (Selmer, 2003 :93).

Le marché des céréales connaît d'importantes fluctuations de cours ces années, l'hypothèse d'un prix unique est écartée. A l'OPVN, la méthode retenue lors de la préparation des dossiers d'appel d'offre (DAO), est la révision périodique du prix standard en cours d'exercice et la valorisation au cours du jour.

Le budget des approvisionnements tient compte des frais indirects d'achats après répartition des sections auxiliaires.

2.4.2.2.2. Le budget de main d'œuvre directe

La dimension à la fois humaine et économique du management est devenue une priorité pour les dirigeants. On constate l'importance croissante des charges de personnel dans le calcul des coûts de revient. Le chiffrage des frais de personnel est donc une problématique transversale à l'ensemble des budgets (Selmer, 2003 :95).

2.4.2.2.3. Les coûts indirects de production

Certains d'entre eux évoluent en fonction de l'activité (énergie, outillage). Ce sont des frais variables dont la budgétisation est aisée. Il suffit pour l'énergie, de tenir compte des temps prévisionnels d'utilisation des équipements et des puissances installées par équipement.

D'autres, au contraire, sont indépendants du niveau d'activité, comme la main d'œuvre directe (MOD), les amortissements, les frais d'entretien... Certains peuvent évoluer ou régresser par palier à partir du franchissement de certains seuils d'activité. Par exemple l'embauche de MOD, il faut penser à recruter les chefs d'équipe, d'où l'importance du ratio effectif direct/effectif indirect (Selmer, 2003 :95).

2.4.2.3. Le calcul des coûts et le bouclage du budget de production

Pour le calcul des coûts, le fichier des coûts standard est constitué des coûts préétablis ou évalués par avance. Ils seront chiffrés selon la même méthode que les coûts réels (complets ou partiels), mais leurs calculs seront basés sur les données prévisionnelles du budget (et non sur des constatations et des mesures à posteriori) suivantes :

- données techniques ;
- données financières.

Ces coûts standard seront nécessaires pour entreprendre des simulations afin de fixer des prix de vente, établir des devis, développer une activité ou l'externaliser.

Plusieurs méthodes de calcul peuvent être utilisées dans la détermination du coût de production :

- la méthode du coût variable;
- la méthode du coût direct et/ou la méthode du direct costing amélioré;
- la méthode du coût complet;
- la méthode du coût complet avec imputation rationnelle.

Pour le bouclage du budget, le budget de production pourra être édifié de deux manières différentes afin de contrôler la cohérence. La construction à deux étages du budget de production permet de vérifier que rien n'a été oublié dans le chiffrage de celui-ci. Il est calculé par nature de charges ligne à ligne, et en valorisant le programme de production par les coûts standard de chaque prestation (Selmer, 2003 :97-100).

2.4.3. Le budget des frais généraux

Les frais généraux sont constitués de l'ensemble des fonctions supports à l'activité de l'entreprise, dont les coûts ne sont pas directement incorporés dans les produits ou les services vendus. Ces dépenses très variables d'une entreprise à l'autre sont occasionnées par les salariés, ne travaillant pas directement sur les services vendus, mais assurant un service aux autres unités de l'entreprise

Les frais généraux sont répartis en quatre catégories recouvrant plusieurs fonctions supports :

- les frais généraux administratifs (direction générale, infrastructures et locaux, finance et comptabilité, personnel, informatique et services généraux) ;
- les frais généraux commerciaux (direction commerciale et marketing, administration des ventes, communication) ;
- les frais généraux de production (recherche et développement, achats et approvisionnements...);
- les frais généraux divers (services juridiques, primes d'assurances) (Selmer, 2003 :217-220, Lucien, 2005 :31).

Ces frais sont des charges indirectes, pour lesquelles la multiplicité et la non récurrence des tâches ne permettent pas de mesurer aisément le niveau d'activité.

Pourtant plusieurs méthodes permettent aux responsables de services des frais généraux d'élaborer leur budget de façon plus pertinente et en cohérence avec les priorités définies par l'entreprise. Nous vous en citons trois :

- la méthode du budget basé sur la relation client-fournisseur ;
- la méthode du budget base zéro (BBZ) ;
- la méthode du budget basé sur les activités (Selmer, 2003 :104).

2.4.4. Le budget des investissements

En se posant la question de savoir, qu'est-ce qu'un investissement ? Certaines entreprises se contentent de la proposition faite par la comptabilité en fonction des dépenses dépassant un certain seuil. La comptabilité distingue les dépenses enregistrées en charge et celles enregistrées en immobilisation. Chaque entreprise doit s'inspirer de la finance, où un investissement est l'engagement d'une série de dépenses largement irréversibles pour obtenir une série d'avantages futurs. Ainsi, un actif en comptabilité, est un élément du patrimoine utile à l'entreprise et auquel sont liés des espérances de profit ou d'économies futurs (Bouquin, 2001 :347-348).

La prise en charge de la notion d'arbitrage entre le présent et le futur, et celle de pari lié aux incertitudes du futur, doivent conduire à s'assurer de la rentabilité prévisionnelle de l'investissement avant son engagement (Lucien, 2005 :30).

Il existe plusieurs méthodes d'évaluation pour opérer un choix judicieux.

2.4.4.1. Les méthodes d'évaluation de la rentabilité des projets

L'analyse portera surtout sur les moyens de production avec l'évaluation des dépenses et recettes générées par les nouvelles acquisitions. Plusieurs critères peuvent être employés à cette occasion (Bouso, 2006 :31-32, YAZI, 2007 :171, Lucien, 2005 :30, Selmer, 2003 :125-127):

- le taux de rentabilité moyenne;
- le rendement sur le capital investi;
- le délai de récupération du capital investi;
- la valeur actuelle nette;

- le taux de rentabilité interne.

2.4.4.2. La budgétisation des investissements

Le chiffrage consiste à quantifier le montant d'un investissement, ses gains futurs et sa durée de vie par la maîtrise des flux de trésorerie pour chaque projet.

Le montant de l'investissement comprend outre l'achat du bien, mais doit inclure les coûts aussi variés tels que : l'étude préalable, le transport, la mise en place, la mise en route, la formation du personnel, les installations annexes, les outillages complémentaires, les coûts indirects des services connexes et les coûts bancaires éventuels.

2.4.5. Le budget de trésorerie (les documents de synthèse)

Les budgets des fonctions sont récapitulés dans des documents dits de synthèse qui offrent une vision globale des activités sur un an.

Il s'agit des documents ci-après :

- le budget de trésorerie ;
- le compte d'exploitation prévisionnel ;
- le bilan prévisionnel.

Dans l'ordre logique de la hiérarchie, le budget de trésorerie est le dernier. Il s'obtient en chiffrant par période (mois ou trimestre) le solde des recettes et des dépenses de toute nature compte tenu des délais obtenus ou accordés. Il a pour objet de dégager le solde de la trésorerie par mois ou trimestre de façon à pouvoir déceler les risques de défaillance, de cessation de paiement ou de situations de trésorerie oisive. La prévision permet de prendre des mesures avant qu'il ne soit trop tard (Lucien, 2005 :32, Malo & al ,2000 :225).

La politique de trésorerie a pour but de trouver les moyens nécessaires au fonctionnement de l'activité de l'entreprise qui proviennent des sources suivantes:

- encaissements des ventes, les produits tels que les redevances pour brevets, les subventions, les cessions d'immobilisations, les augmentations de capital..., pour le budget des recettes;
- décaissements suite aux crédits accordés par les fournisseurs ou les banques, les achats de matières premières, les autres charges toutes taxes comprises les décaissements liés à des investissements, ceux liés à la T.V.A à payer..., pour le budget des décaissements.

Le budget de trésorerie est établi en reportant à chaque période, la trésorerie antérieure comme trésorerie initiale. La trésorerie finale s'obtient en faisant le solde de la trésorerie initiale et de la trésorerie de la période «encaissements – décaissements» (Bouso, 2006 :32-33).

Après l'établissement des budgets et vérification de leur cohérence, il faut dresser les états récapitulatifs. Ces états sont généralement :

- le compte de résultat prévisionnel;
- le bilan prévisionnel.

Ces documents obligatoires pour les sociétés nationales et les établissements publics renseignent à l'avance sur les risques.

Tout ce que nous avons dit sera illustré par les différents tableaux en commençant par le bilan de l'année N-1 pour tenir compte des encaissements et décaissements de décembre qui auront certainement lieu en janvier N (Annexe 3).

2.4.5.1. Les différentes étapes d'élaboration du budget de trésorerie

a- Le budget des achats se compose des achats matières premières, autres approvisionnements, TVA...

b- Le budget des ventes est le point d'ancrage des autres budgets. Il doit être réalisé par la fonction commerciale qui doit procéder au chiffrage en volume et en valeur des ventes tout en précisant les prix unitaires par produit ou famille de produit, par zone géographique par période (mois, trimestre) et par représentant.

c- Le budget de TVA à payer est égal, à la TVA collectée sur les ventes facturées après déduction de la TVA déductible calculée sur les achats et les investissements facturés. Le respect des règles juridiques est nécessaire pour éviter les pénalités et le redressement fiscal.

d- Le budget des encaissements est composé de plusieurs rubriques :

- Les règlements des clients ;
- Les produits financiers et les emprunts ;
- les subventions ;
- les acomptes versés par les clients.

e- Le budget des décaissements

Ce budget renferme les grandes rubriques suivantes :

- les dépenses d'exploitation ;
- les investissements ;
- les prêts consentis aux tiers et les remboursements d'emprunts (Lucien, 2005 :34).

f-Le budget de trésorerie

Ce budget découle de la synthèse des budgets construits par les opérationnels. En effet, ses éléments déterminants sont le compte de résultat, l'investissement, le besoin en fonds de roulement, le capital et la dette à long et moyen terme (Selmer, 2003 :134).

2.4.5.2. Le budget général

Il s'avère nécessaire de déterminer les variations de stocks. Il importe de rappeler que:

variations de stocks = stock final – stock initial

Stock final = Stock initial + Entrées – Sorties

Et aussi, il faut calculer les stocks des:

- matières premières : stock final et variation de stock ;
- autres approvisionnement: stock final et variation de stock;
- produits finis: stock final et variation de stock.

Après l'établissement des budgets et la vérification de leur cohérence, il faut dresser les états récapitulatifs. Ces états sont généralement :

- le compte de résultat prévisionnel (annexe 3) ;
- le bilan prévisionnel (annexe 3).

Ces documents obligatoires pour les sociétés nationales et les établissements publics renseignent à l'avance sur les risques.

Le chapitre III complétera le chapitre II, où il sera question de la méthodologie et les techniques de collecte des données permettant l'établissement du budget d'ensemble.

Chapitre 3 Méthodologie

La revue de la littérature, qui a été effectuée sur le processus d'élaboration du budget, nous a permis de dresser le cadre théorique de notre étude. La démarche entreprise se fonde sur l'observation, l'entretien et le questionnaire d'enquête. Ces instruments serviront à collecter assez d'informations. Mais auparavant, une analyse documentaire a été entreprise pour fonder théoriquement l'étude. La spécificité de l'établissement objet de notre étude nous interpelle quant au choix de la procédure et la méthodologie de collecte des informations susceptibles de fonder nos travaux.

Il s'agira pour nous, d'élaborer un modèle d'analyse et définir les différentes variables avec leurs indicateurs. Enfin, nous présenterons la démarche et les outils de collecte des données.

3.1. Le modèle d'analyse

L'apport du contrôleur de gestion dans l'élaboration du budget a été suffisamment commenté au point 2.1. En effet, le contrôleur de gestion n'a pas pour rôle de procéder lui-même aux prévisions et aux régulations, mais de s'assurer que les opérationnels planifient correctement et prennent les meilleures décisions possibles. Il lui revient de les doter, ou de les faire doter, des moyens nécessaires à cette fin. Son rôle est de « faire faire le contrôle de gestion par les responsables opérationnels ».

L'élaboration des budgets devrait tenir compte de l'interaction entre toutes les fonctions, et que chaque budget doit être en corrélation avec les autres budgets. Le travail d'articulation préparatoire oblige les opérationnels à admettre, d'une part des remises en cause, et d'autre part des modifications successives. De ce fait, il est normal d'avoir à « recommencer sa copie », alors qu'on pensait avoir remis une version définitive de son budget, déjà acceptée.

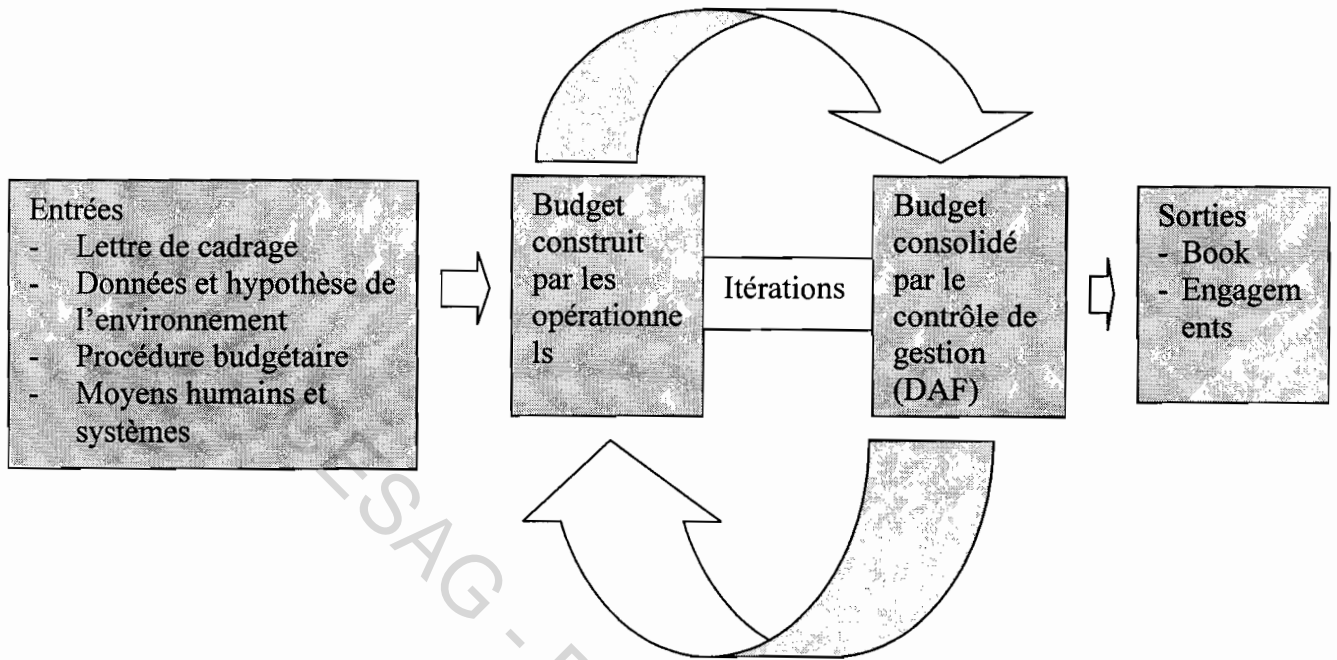
Le budget est la synthèse formalisée et chiffrée qui après discussion et négociation entre la direction et les opérationnels, traduit sur une période d'un an, les ressources, les plans d'action, et les résultats attendus, en fonction des objectifs à moyen terme de l'organisation.

L'élaboration du budget respecte une logique qui va des études préparatoires à son adoption par le conseil d'administration.

Cette définition coïncide avec le schéma de principe suivant du processus budgétaire :

Figure n°2 : le modèle d'analyse

Discussions et arbitrages lors de la remontée hiérarchique



Arbitrages et affectations définitives des objectifs

Les clients :

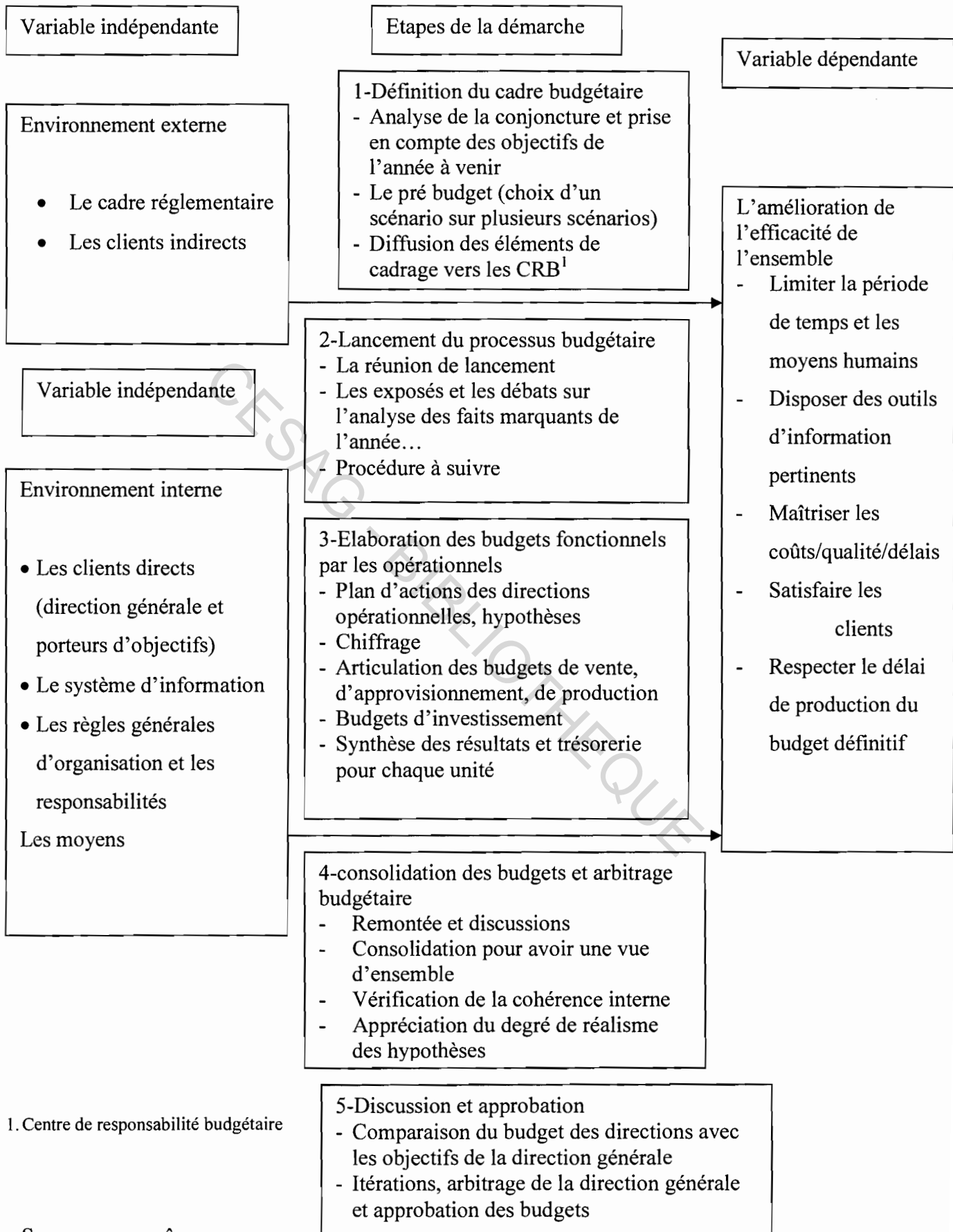
- directs (direction générale et porteurs d'objectifs) ;
- et indirects (actionnaires, établissements financiers, analystes).

Nous nous sommes focalisés trop restrictivement sur le processus d'élaboration budgétaire, en mettant de côté, en amont « la relation avec la stratégie » et en aval « l'utilisation du budget dans le cadre du pilotage opérationnel ».

Le second modèle basé sur la revue de la littérature est structuré de la façon suivante :

- des variables indépendantes,
- une variable dépendante.

Figure n°3 : le schéma détaillé du modèle d'analyse



Source : nous mêmes

3.2. La collecte et l'analyse des données

Nous avons adopté, pour mener à bien cette étude, l'approche qualitative. Elle consiste en la présentation des techniques de collecte de données et en analyse des résultats.

3.2.1. Les techniques de collecte des données

3.2.1.1. L'entretien

L'objectif sera de comprendre le fonctionnement de l'entreprise en générale, celui de la direction administrative et financière (DAF) en particulier. A l'OPVN, la DAF assume les fonctions du service de contrôle de gestion. Nous nous sommes entretenus avec trois directeurs sur cinq. Nous avons profité d'une réunion au siège pour pouvoir nous entretenir avec les chefs d'agence, et par la même occasion, nous leur avons administré un questionnaire.

Le tour d'horizon nous a permis de nous rendre compte du degré de compréhension de ceux-ci sur l'utilité du budget et leurs implications dans son élaboration.

3.2.1.2. L'analyse documentaire

Elle consistera en une consultation des différents documents internes et externes à l'entreprise. Tous ces documents (rapport, procès verbaux des conseils d'administration, les lois, les notes de services, l'accord cadre, le contrat programme, l'organigramme, les budgets, les statuts, le manuel des procédures...) récupérés auprès des différents acteurs seront analysés pour corroborer les données de l'entretien individuel. L'ensemble de cette documentation a permis d'appréhender la problématique de l'appréciation du modèle de budget appliqué à l'OPVN, et d'en avoir une vision systémique.

3.2.1.3. Le questionnaire

Il permet de faire une confrontation entre ce que dit le manuel des procédures et les CRB, sur le processus d'élaboration de l'OPVN. Il est majoritairement constitué des questions fermées, qui viennent compléter les entretiens, l'analyse documentaire et l'observation.

3.2.2. L'analyse des résultats

Sur la base des données recueillies, nous pourrions identifier les forces et les faiblesses du processus d'élaboration du budget de l'OPVN. Pour une première appréciation des résultats, tous les « oui » du questionnaire constituent des forces pour l'OPVN et les « non » des faiblesses. Nous allons focaliser notre contribution sur les points faibles du processus en éliminant les causes du retard dans l'élaboration du budget.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion première partie

Au regard du développement effectué, nous retenons que l'élaboration d'un budget est une opération à laquelle maints agents prennent part. Il s'agit d'un processus complexe faisant intervenir des éléments de gestion comptable et de planification à long terme, les deux éléments présentant souvent des objectifs conflictuels qu'il faut réconcilier dans le budget.

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

La complexité de l'élaboration d'un budget ne nous permet pas de rentrer dans le détail de son établissement. L'étude détaillée exigerait que références soient faites à la comptabilité analytique, aux stratégies budgétaires et financières possibles. Des sujets connexes tels qu'en amont « la relation avec la stratégie » et en aval « l'utilisation du budget dans le cadre du pilotage opérationnel ».

En résumé, la revue de littérature, objet de cette première partie, nous a permis de nous familiariser avec le processus d'élaboration du budget. Munis d'un modèle d'analyse et d'outils de collecte des données, nous sommes prêts à aller sur le terrain pour la phase pratique de notre travail.

La complexité, la spécificité de l'OPVN et l'inexistence d'un service de contrôle de gestion et de la comptabilité analytique, nous obligent dans cette 2^{ème} Partie « cadre pratique » à appliquer le modèle classique de la gestion budgétaire.

DEUXIEME PARTIE :

CADRE PRATIQUE DU

PROCESSUS

D'ELABORATION DU BUDGET

INTRODUCTION

Suite à la suppression du monopole de la commercialisation, des importations des céréales et la libéralisation complète des prix du mil et du sorgho, le gouvernement et les donateurs ont mis en place un Dispositif National de Prévention et de Gestion des Crises Alimentaires (DNP-GCA). L'OPVN est l'acteur opérationnel du dispositif et il est chargé de la maintenance du stock national de sécurité (SNS) et de la gestion de la logistique. Il a servi de cadre pratique à notre étude. Le modèle d'analyse décrit au chapitre trois (3) nous servira de fil conducteur dans la mise en pratique du processus d'élaboration du budget au sein de l'OPVN.

Elle est scindée en trois chapitres à savoir :

- la présentation de l'OPVN ;
- l'élaboration des budgets ;
- les recommandations.

Chapitre 4 Présentation de l'OPVN

En plus de l'hostilité du climat, le Niger est un pays enclavé. Depuis le début des années 70, le Niger connaît des difficultés de plus en plus aiguës dues à la succession de sécheresses ayant engendré sur le plan macro-économique, un déséquilibre de la balance de paiement et un déficit alimentaire sans précédent. La récurrence de cette sécheresse a poussé l'Etat à créer l'Office des Produits Vivriers du Niger (OPVN) en août 1970.

Il s'agira dans ce chapitre de faire un bref rappel de l'historique de l'OPVN et de ses missions, dans la section 1, ses activités section 2 et la dernière section traitera de son organisation et fonctionnement.

4.1. Historique et missions

C'est dans ce contexte de déficit céréalier dû à une faible production sur plusieurs années consécutives que l'Office des Produits Vivriers du Niger (OPVN) est créé par la Loi n°70-17 du 27 août 1970 et est mis sous la tutelle du Ministère chargé du Commerce.

A sa création, cinq (5) missions principales lui ont été assignées :

1. l'organisation de la commercialisation des produits vivriers (mil, sorgho et niébé) ;
2. l'établissement annuel des prévisions concernant les ressources et les besoins nationaux en produits vivriers et aussi le stockage ;
3. la constitution des stocks régulateurs ;
4. la création d'unités de transformation des produits agricoles ;
5. la gestion et la mise en place des aides.

L'OPVN détenait le monopole du commerce des produits vivriers (mil, sorgho et niébé).

Les difficultés du secteur parapublic en général et de l'OPVN en particulier ont commencé à se manifester à partir du moment où la situation des finances publiques ne permettait plus de continuer à apporter des soutiens massifs qui ont longtemps masqué la réalité à savoir :

- des exploitations le plus souvent déficitaires ;
- une mauvaise gestion longtemps camouflée par la poursuite d'objectifs contradictoires et souvent du fait des interventions du politique ;

- des dysfonctionnements dans l'organisation et les structures en place.

C'est ainsi qu'à partir de 1984, ne pouvant plus continuer à soutenir l'Office et aussi pour libéraliser la commercialisation des produits vivriers, la République du Niger a décidé la mise en œuvre d'une politique de réforme de l'Office.

La stabilisation des prix a cédé la place à la libéralisation des prix et à la suppression du monopole de la commercialisation intérieure et des importations des céréales.

En 1988, le mandat de l'OPVN se verra redéfini une seconde fois. Dans le but de définir les engagements réciproques entre l'Etat, les bailleurs de fonds et l'office, un contrat programme est passé entre l'Etat et l'OPVN couvrant la période 1989-1992 d'une part et d'autre part un accord cadre Etat-Donateurs définissant les relations de coopération technique et financière dans le domaine des activités d'aide et de sécurité alimentaire assurées par l'office.

Une synergie entre l'Etat et les donateurs a permis de mettre en place à la fin de l'année 1998 le Dispositif National de Prévention et de Gestion des Crises Alimentaires (DNPGCA). Ce dispositif de sécurité comprend le Stock National de Réserve (SNR), la Commission Mixte de Concertation Etat-donateurs (CMC), le Fonds d'Intervention (FI) et la Cellule Crises Alimentaires (CCA).

Ainsi, les missions de l'OPVN vont se cristalliser autour de :

- la gestion d'un stock de réserve alimentaire plafonné à 80 000 tonnes dont 40 000 tonnes en stock physique et 40 000 tonnes en stock financier ;
- l'approvisionnement des zones chroniquement déficitaires ;
- la gestion et la mise en place des aides alimentaires.

Aussi, en septembre 2000, le recentrage des services et activités a entraîné la réduction des effectifs de 140 agents à 57, les fermetures de 3 agences sur 7, de 16 centres sur 24 et du garage.

Aujourd'hui, l'OPVN est un Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial (EPIC) au capital de 1.947 429 418 de F.CFA détenu exclusivement par l'Etat Nigérien. Les différentes missions qui lui sont confiées impliquent la conduite d'un certain nombre d'activités.

4.2. Activités

Conformément à sa mission de service public, l'Office fait la maintenance du Stock National de Sécurité (SNS), réalise les prestations de service au bénéfice de l'Etat, de la Commission Mixte de Concertation (CMC), des Donateurs et des tiers.

Le titre I des statuts de l'office en son article 7 définit les activités suivantes : des activités de gestion, des activités d'intervention et des activités de développement.

- ◆ Pour mieux appréhender ses différentes attributions (maintenance de stocks), l'Office a scindé ces activités en quatre (4) fonctions qui sont:
 - la mobilisation des stocks de céréale en cas de crises alimentaires ;
 - l'entretien des capacités de stockage : les magasins et les silos ;
 - le traitement phytosanitaire et le contrôle de la qualité ;
 - le renouvellement d'une partie du SNS ou rotation technique.
- ◆ Au volet de la réalisation des prestations de service au profit de la Commission Mixte de Concertation Etat –Donateurs, l'Office concentre ses efforts :
 - à la gestion des aides alimentaires et à l'organisation des transferts des céréales en direction des zones déficitaires ;
 - au contrôle de la qualité des céréales et au traitement phytosanitaire ;
 - à la location des magasins et au transport des céréales.

Afin de conduire ses différentes missions et activités, l'Office s'est doté d'une structure administrative conséquente.

4.3. Organisation et Fonctionnement

Les titres I, II et III du statut, nous renseignent sur les dispositions générales (création et missions), les organes délibérants et les organes exécutifs.

4.3.1. Organes délibérants

- Le Conseil d'Administration de l'OPVN, avec à sa tête un président nommé par décret comprend 6 membres nommés pour un mandat de trois ans, renouvelables par arrêté du Ministère de tutelle sur proposition des différents Ministères concernés.

Le Conseil d'Administration est investi des pouvoirs les plus étendus pour agir en toutes circonstances au nom de l'Etablissement dans la limite de son objet et sous réserve des pouvoirs expressément attribués aux autorités de Tutelle.

- Le Comité d'Etablissement est créé par le Conseil d'Administration et il a une compétence consultative. Il désigne un représentant ayant voix consultative aux réunions du Conseil.

4.3.2. Organes exécutifs

- Le Président du Conseil d'Administration (PCA) est nommé par décret sur proposition du Ministère chargé de Tutelle pour une durée de 3 ans renouvelables. Il est révocable dans les mêmes conditions que sa nomination.
- Le Directeur Général (DG) est aussi nommé par décret sur proposition du Ministère chargé de la Tutelle directe. Le DG est investi des pouvoirs les plus étendus pour assurer l'organisation, le fonctionnement, la gestion et la direction de l'Office dans ses propres moyens techniques, administratifs, humains et financiers dans la limite des pouvoirs délégués par le Conseil d'Administration.
- Les structures décentralisées (voir les deux organigrammes en annexe1); l'Office, compte tenu de ses missions d'aide et de sécurité alimentaire à assurer à l'échelle du pays, adopte une organisation décentralisée de ses structures et moyens avec un siège et quatre agences. Chaque agence regroupe un certain nombre de magasins et d'installations sécuritaires localisés en certains lieux stratégiques.

Il convient de notifier brièvement le parc auto et la capacité de stockage dans l'ensemble du pays :

- Logistique : 33 camions pour une capacité de 500 tonnes et 16 véhicules légers dont six véhicules Toyota 4X4;
- Capacité de stockage : 211 magasins en matériaux définitifs pour une capacité de 136 700 tonnes et 24 magasins en tôles pour une capacité de 18 000 tonnes

Actuellement les agences sont au nombre de quatre (Niamey, Tahoua, Maradi et Zinder) et quatre centres (Dosso, Konni, Tessaoua et Tanout). Il y'a, à la tête de chacune des agences un chef d'agence et à la tête de chaque centre un chef de centre (annexe1.1).

L'organigramme (annexe 1.1) reste en vigueur et celui (annexe 1.2) adopté par le CA, n'est pas encore opérationnel. Le directeur administratif et financier assume le rôle du contrôleur de gestion à l'OPVN. Il prépare la lettre de cadrage, récupère les différentes propositions, consolide le budget et assiste le DG devant le conseil d'administration pour défendre le budget. La DAF, compte tenu de son implication dans l'élaboration du budget sera étudiée.

4.4. Direction Administrative et Financière (DAF)

Ayant à sa tête un Directeur, elle est responsable de la gestion administrative, comptable et financière. Le Directeur Administratif et Financier (DAF) veille à la gestion optimale des ressources financières, humaines et matérielles.

Comme l'indique les organigrammes en annexe 1.1. et 1.3, la DAF est composée de trois (3) services :

- le Service comptable,
- le Service du Personnel,
- le Service intendance et logistique,

4.4.1. Le service comptable

Le service comptable est composé du chef comptable, de son adjoint et de la chargée de la caisse. Il est renforcé par deux (2) comptables et un agent de saisie.

Le Chef de Service a pour attribution :

- le contrôle de tous les enregistrements comptables ;
- la tenue de tous les comptes spéciaux bancaires de l'office ;
- la vérification et la transcription des journaux des agences ;
- la justification des comptes fournisseurs et la saisie des journaux comptables dans le logiciel SAARI ;
- le suivi budgétaire.

L'adjoint au chef comptable est chargé :

- du suivi de tous les comptes bancaires ordinaires et les comptes clients ;
- de la comptabilisation des factures fournisseurs l'Office ;
- de la comptabilisation des salaires ;

- de la réception des factures.

La caissière s'occupe :

- de la caisse menues dépenses du siège, de l'établissement des chèques et de la tenue du journal de caisse ;
- du billettage de l'Office.

L'agent comptable :

- s'occupe des journaux comptables de la réserve alimentaire stratégique (RAS) ;
- assure le suivi des opérations ponctuelles ou exceptionnelles, sous la supervision du chef comptable ;
- assure le suivi de l'exécution du budget sous le contrôle du DAF.

L'aide comptable :

- s'occupe de la réception et du suivi des journaux des agences et de leur classement;
- rapproche les comptes bancaires des agences et une partie des comptes bancaires de la réserve alimentaire stratégique (RAS) ;

L'agent de saisie :

- s'occupe de la saisie des journaux comptables imputés ;
- édite les journaux informatiques sur la demande des comptables.

4.4.2. Le service du Personnel

Ce service est composé d'un seul agent qui est aussi le Chef de Service. Il est chargé de la gestion des ressources humaines et de la paie de l'Office. L'office compte deux Cent (200) agents dont 71 permanents et 129 contractuels au 31/08/2008.

4.4.3. Le Service Intendance et Logistique

Ce service est chargé de pourvoir l'Office en biens de consommation courante, en travaux d'entretien et commandes d'immobilisations. Il comprend un Chef de Service et un agent. Il s'occupe de la gestion du garage (parc auto) en voie de réhabilitation et le suivi des magasins et bureaux.

Le chapitre suivant traitera du processus de l'élaboration du budget et du diagnostic.

Chapitre 5 Elaboration des budgets des services et diagnostic

A l'instar de l'exercice précédent, le budget 2007 a été élaboré sur la base zéro. L'organigramme (annexe 1.2) adopté par le CA n'est pas encore opérationnel et, présente une esquisse de solutions relatives aux problèmes de fonctionnement constatés dans les directions, les services, le garage et les agences. Dans la formulation du problème, nous avons relevé l'insuffisance du personnel. Les différentes présentations qui suivront, découlent tant des entretiens effectués, de l'analyse documentaire, que du dépouillement du questionnaire et de l'observation. Ce chapitre est scindé en deux (2) sections dont la première est consacrée à l'élaboration du budget de l'OPVN et la seconde fera le diagnostic du processus en s'appuyant sur le modèle développé dans le cadre théorique.

5.1. Elaboration du budget

Prévu pour démarrer courant le mois de septembre, le processus budgétaire n'a à proprement débuté que dans le mois de décembre à cause de l'absence momentanée des principaux acteurs du processus.

A l'OPVN, le directeur administratif et financier (DAF) est le principal acteur du processus budgétaire. La lettre d'orientation (annexe 2) émise par le DAF le 3/12/2007, invite chaque responsable budgétaire à préparer et à envoyer à la direction générale l'exécution du budget N et les projections budgétaires N+1.

La méthode utilisée est la méthode participative ou ascendante. Elle permet d'impliquer et de motiver davantage les cadres opérationnels sur les objectifs à atteindre, avec les moyens qu'ils auront contribué à définir.

Sur le plan budgétaire, l'OPVN est découpée en centres de responsabilité budgétaire (CRB) pouvant correspondre à la synthèse des acteurs ci-après:

- un directeur central (DC) ;
- un chef d'agence (CA) ;
- un chef de garage (CG) ;
- un chef de service (CS).

Aussi, dans le cadre de l'élaboration du budget 2008, il a été fait le point de l'exécution du budget 2007 et les nouvelles programmations de 2008. IL se décompose en deux parties :

- la première partie fait état des différents niveaux d'exécution des charges de fonctionnement, des produits d'exploitation et des investissements au titre de l'année 2007 ;
- la deuxième partie présente les prévisions budgétaires de l'année 2008 pour les volets charges et produits d'exploitation de même que les projets d'investissement.

Selon le projet de manuel de procédures administrative, financière et comptable, la procédure budgétaire comporte trois phases : la préparation budgétaire, l'exécution budgétaire et le contrôle budgétaire.

L'exécution et le contrôle budgétaire ne faisant pas partis du processus d'élaboration du budget, sont exclus du champ de notre étude.

Le projet du manuel de procédures n'étant pas opérationnel, et il n'existe aucun écrit sur la procédure budgétaire à l'OPVN. De ce fait, nous nous sommes contentés de décrire la pratique sur la base de l'observation et de l'entretien avec le principal acteur chargé d'élaborer le budget à l'OPVN. Il s'agit du directeur administratif et financier qui assure les fonctions et attributions du contrôleur de gestion.

De cet entretien avec le DAF, il est ressorti que l'élaboration du budget à l'OPVN se déroule en plusieurs phases:

- la fixation des objectifs (réunion au siège) ;
- la note d'orientation (siège) ;
- l'expression des besoins et l'exécution du budget en cours de chaque responsable budgétaire (RB) ;
- la navette et l'arbitrage budgétaire ;
- l'élaboration du projet de budget ;
- la présentation du projet de budget au conseil d'administration (CA) pour adoption.

Le constat qui se dégage, est que la majorité des centres de responsabilité de l'OPVN sont des centres de coût. Ils luttent pour avoir un budget de dépenses important, mais ne se préoccupent pas de l'équilibre budgétaire.

Le calendrier de l'OPVN pour le « budget 2008 » est résumé dans le tableau ci-dessous.

Tableau n°2: Calendrier budgétaire de l'OPVN

PERIODES	TACHES	RESPONSABLES	OBSERVATIONS
Novembre 2007	Fixation des objectifs	DG/DAF	Siège
Décembre 2007	Envoi de la lettre d'orientation	DAF	A tous les RCB Siège et régions
Janvier-février 2008	Expression des besoins et exécution du budget en cours des RCB et esquisse d'un prébudget	DAF/RCB	A tous les RCB Siège et régions
Du 15 au 22 mars 2008	<ul style="list-style-type: none"> • Navette et arbitrage budgétaire, • Elaboration du projet de budget 	DG/DAF/Directeurs/RCB DG/DAF	Lieu touristique Tapoa Tapoa
Avril 2008	Présentation du projet de budget au CA pour adoption		
En mai 2008	Exécution du budget et mise à jour des fiches d'engagement entamées depuis le 1 ^{er} janvier 2008	RCB	Les fiches d'engagement et de dépenses sont mises à jour au 1 ^{er} janvier sans dotation budgétaire

Source : nous même sur la base du constat et de l'entretien

5.1.1. La fixation des objectifs

Dans la pratique, cette phase n'est pas clairement visible à l'OPVN. Lors des réunions des cadres de l'office, le directeur général a souvent rappelé au DAF, la nécessité de lancer le processus d'élaboration du budget. En effet, chaque année, la direction générale s'engage auprès du conseil d'administration pour y respecter le calendrier budgétaire.

Les informations stratégiques restent au niveau de la direction générale. Les différentes unités déconcentrées (agences) disposent d'un budget comportant des rubriques identiques pour leur fonctionnement.

5.1.2. La lettre d'orientation

Le lancement officiel du processus d'élaboration du budget est matérialisé par l'envoi de la lettre d'orientation à chaque RCB par le DAF. Cette note (annexe2) est préparée et signée par ce dernier en décembre de l'année N. Dans cette note, il est demandé à chaque RCB d'envoyer, dans un bref délai, l'exécution du budget 2007 et la projection budgétaire de l'année 2008 à la direction administrative et financière (DAF).

5.1.3. L'exécution du budget 2007 et la projection de l'année 2008 pour chaque RCB

Ce paragraphe a pour objet de faire le point de l'exécution du budget 2007 et les nouvelles programmations de 2008. IL s'articule autour de deux axes essentiels

5.1.3.1. Exécution du budget 2007

Dans le premier axe, nous ferions le point des différents niveaux d'exécution des produits d'exploitation, des charges de fonctionnement et des investissements au titre de l'année 2007. Chaque RCB répond par écrit au DAF dans un délai plus ou moins court (décembre/janvier). En fonction de leur centre, les RCB formulent leurs prévisions financières et non financières.

- Les produits en 2007, présentent un niveau d'exécution global de 79% selon le tableau ci-dessous.

Tableau n°3 : Exécution des produits

DESIGNATION	REALISATIONS	PREVISIONS	ECART	TAUX EXECUTIONS
Marge/ ventes RIZ KR 2005	857 197 005	908 000 000	50 802 995	94%
Commission/achats vivres SNS	80 000 000	125 000 000	45 000 000	64%
Commission/ventes vivres SNS		100 000 000	100 000 000	0%
Commission/achats vivres GTZ	15 845 000	15 000 000	- 845 000	106%
Commission/sauvetage riz du Niger		115 200 000	115 200 000	0%
Subvention d'exploitation	4 321 478	34 300 000	29 978 522	13%
Marges/transport vivres SNS	0	130 000 000	130 000 000	0%
Commission/ maïs chinois		5 000 000	5 000 000	0%
Commission/ riz USA	100 000 000	187 500 000	87 500 000	53%
Commission/ sorgho USA	118 242 050	120 000 000	1 757 950	99%
Autres produits	26 547 391	10 000 000	- 16 547 391	265%
Traitements stocks tiers	3 254 500	10 000 000	6 745 500	33%
TOTAUX	1 576 289 153	2 002 066 227	425 777 074	79%

Source : Budget OPVN (2008 :2)

On n'analysera que les écarts significatifs, en termes de montant, de tolérance et de taux plancher (Selmer, 2003 :178). Les rubriques suivantes méritent quelques commentaires particuliers. Il s'agit, essentiellement des postes tels que :

- Conformément au tableau ci-dessous, la commission sur ventes vivres SNS, la commission sur sauvetage de la filière_riz, la marge sur transport vivres SNS et la commission maïs chinois, ces activités n'ont pas été réalisées. Les écarts sont nuls ;
 - la commission OPVN sur achats vivres SNS et la commission sur ventes riz USA ont connu respectivement une réalisation en 2007 de 64% et de 53% en fonction des achats et des ventes effectifs ;
 - la subvention d'exploitation et le traitement phytosanitaire ont accusé un faible taux de réalisation respectivement de 13% et de 33%. Le report de la subvention d'un partenaire est la cause essentielle de cet écart au titre du budget 2008 ;
 - les autres produits ont enregistré un taux de réalisation de 165% qui découle de la facturation des arriérés de la location du garage ;
 - les reprises/amortissements des subventions, cette rubrique a connu une hausse de 53% due essentiellement à l'acquisition des camions financés par la Coopération Japonaise et l'Etat du Niger.
- Les charges d'exploitation présentent un niveau d'exécution global de 85% selon le tableau ci-dessous. Les commentaires seront de trois ordres, les taux nuls, les taux faibles et les taux en dépassement significatif.

a) Les taux nuls.

L'indemnisation des populations de la rive droite et les produits de traitement : ces rubriques n'ont enregistré presque aucune réalisation. Le déguerpissement des populations prévu, n'a pas été réalisé et le taux de réalisation des produits de traitement est inférieur à 1%.

Tableau n°4 : Exécution des charges

LIBELLE	REALIST2007	PREVIS 2007	ECART	NIVEAU D'EXECUTION
Essence	10 017 835	12 580 000	2 562 165	80%
Gas oil	12 278 000	18 300 000	6 022 000	67%
Lubrifiant	222 254	8 000 000	7 777 746	3%
Electricité	17 402 265	20 000 000	2 597 735	87%
Eau	5 486 904	5 000 000	- 486 904	110%
Pièces détachées	8 357 800	20 000 000	11 642 200	42%
Pneumatiques	17 275 112	26 000 000	8 724 888	66%
Imprimés	5 854 700	10 000 000	4 145 300	59%
Fournitures de bureau	7 180 780	11 000 000	3 819 220	65%
Consommables informatiques	4 317 145	7 000 000	2 682 855	62%
Petit outillage	1 218 600	3 500 000	2 281 400	35%
Produits d'entretien	626 380	3 000 000	2 373 620	21%
Produits de traitement	209 000	74 000 000	73 791 000	0%
Transport terrestre	603 700	700 000	96 300	86%
Passage bac et péage routier	53 750	700 000	646 250	8%
Transport aérien	3 667 500	7 000 000	3 332 500	52%
Déplacement	29 242 800	25 000 000	- 4 242 800	117%
Entret. Rép.Locaux	13 932 609	10 000 000	- 3 932 609	139%
Entret. Rép.Mat.Traspts	5 251 071	10 000 000	4 748 929	53%
Entret. Rép. Mat. D'exploit.	843 500	2 300 000	1 456 500	37%
Entret. Rép. Mat. Bureau	1 024 653	2 000 000	975 347	51%
Entret. Rép. Climatiseurs	3 176 150	2 500 000	- 676 150	127%
Entret. Rép. Logement	853 166	3 500 000	2 646 834	24%
Entret. Rép. Photocopieurs	658 500	2 000 000	1 341 500	33%
Entret. Rép. Téléphone	1 120 674	1 000 000	- 120 674	112%
Maintenance Informatique	7 875 624	26 340 000	18 464 376	30%
Assurances Véhicules	5 491 053	16 000 000	10 508 947	34%
Eudes	16 801 132	38 000 000	21 198 868	44%
Documentations	1 570 095	2 000 000	429 905	79%
Puplicité commerciale	29 541 262	30 000 000	458 738	98%
Avis et communiqués	2 800 960	4 000 000	1 199 040	70%
Subventions ,dons, cadeaux	15 431 000	16 500 000	1 069 000	94%
Appui aux institution adm.	27 537 993	15 000 000	- 12 537 993	184%
Télex-fax téléphone	18 777 470	14 500 000	- 4 277 470	129%
Frais postaux et Timbres	330 870	1 000 000	669 130	33%
Fras bancaires et agios	4 793 088	5 000 000	206 912	96%
Honraires jurist.Fisc.Cpté.	13 662 040	35 000 000	21 337 960	39%
Manutentions	8 470 956	17 000 000	8 529 044	50%
Frais de réception/ hôtel	7 287 395	10 000 000	2 712 605	73%
Frais fonct.Comité KR 2005	77 100 001	80 850 000	3 749 999	95%
Droits d'enregistrement	375 000	200 000	- 175 000	188%
Timbres fiscaux	225 000	3 000 000	2 775 000	8%
Vignettes véhicules	550 000	600 000	50 000	92%
Impôts et Taxes	995 000	100 000 000	99 005 000	1%
Jet de présence/rému PCA	4 550 000	7 250 000	2 700 000	63%
Primes et gratifications	37 100 000	30 000 000	- 7 100 000	124%
Charges diverses	5 729 892	11 800 000	6 070 108	49%
Indem pop Rive droite	-	25 000 000	25 000 000	0%
Rémunérations	218 159 638	215 000 000	- 3 159 638	101%
Stage et recyclage	17 491 766	40 000 000	22 508 234	44%

Contribution à l'élaboration du budget de l'OPVN

Tableau n°4 (suite)

LIBELLE	REALIST2007	PREVIS 2007	ECART	NIV D'EXECUT
Charges sociales	21 719 446	23 000 000	1 280 554	94%
Vêtements professionnels	2 184 400	4 500 000	2 315 600	49%
Soins médicaux	21 472 837	20 000 000	- 1 472 837	107%
Amortissements Provisions	461 444 801	316 778 441	- 144 666 360	146%
	1 180 343 567	1 393 398 441	213 054 874	85%

Source : Budget OPVN (2008 :6)

b) Les taux faibles, le plancher est un taux inférieur à 10% :

- les lubrifiants et le passage bac représentent 3% et 8% et dépendent de l'utilisation du parc auto ;
- les timbres fiscaux, les impôts et taxes affichent un taux de réalisation respectif de 8% et de 1% (provisions pénalités non réalisées).

c) Les taux en dépassements supérieurs à 15% :

- le poste "déplacement" enregistre un dépassement de 17% dû aux nombreuses missions de suivi et de contrôle des stocks ;
- le poste "entretien et réparation des locaux" enregistre un dépassement de 39% lié aux réfections des locaux du Siège intervenues dans le cadre du renforcement de la sécurité à l'intérieur et autour des bureaux ;
- le poste "entretien et réparation des climatiseurs" enregistre un dépassement de 27%. lié à la vétusté du matériel ;
- le poste "appui aux institutions" enregistre un dépassement de 84% dû principalement aux nombreuses sollicitations émanant des différentes institutions nationales ;
- le poste "téléx-fax-téléphone" enregistre un dépassement de 29% lié à l'abonnement de la ligne Internet et à l'accroissement des activités ;
- le poste "droits d'enregistrement" enregistre un dépassement de 88% lié aux frais d'acte notarié de la parcelle acquise à Tillabéry à 7 500 000 f cfa.

- le poste "primes et gratifications" enregistre un dépassement de 24% dû au paiement des primes liées à la commercialisation du riz USA ayant fait l'objet de plusieurs appels d'offres infructueux.

- Le taux de réalisation des investissements est de 17% pour un écart global de 872 038 542 fcfa (voir tableau ci-dessous).

Tableau n°5: Exécution des investissements

Désignation	Réalisations	Prévisions	Ecart	Taux exécut
Terrains	7 500 000	8 500 000	1 000 000	88%
Clôture, aménage, réhabilitations magasins	0	128 000 000	128 000 000	0%
Réhabilitations, Bureaux et logements	13 011 178	25 000 000	11 988 822	52%
Matériels de conservation	62 830 000	682 500 000	619 670 000	10%
Matériels de transport	61 880 840	130 500 000	68 619 160	47%
Matériels Informatiques	22 065 625	35 460 000	13 394 375	62%
Photocopieuses	3 991 112	4 000 000	8 888	100%
Mat. & mobiliers de bureau, de logement	6 150 170	34 000 000	27 949 830	18%
Logiciels	2 492 533	4 000 000	1 507 467	62%
Total	179 921 458	1 051 960 000	872 038 542	17%

Source : Budget OPVN (2008 :9)

- les postes réhabilitation des magasins, matériel et outillage présentent un taux nul, l'opération n'a pas été réalisée ;
- le poste matériel de conservation a été exécuté à hauteur de 10%.

Après l'exécution du budget 2007, on arrive à l'étape d'élaboration du projet de budget 2008.

5.1.3.2. Elaboration du projet de budget 2008

Dans le deuxième axe, nous présenterons les prévisions budgétaires de l'année 2008 pour les volets charges (décaissements) et produits (encaissements) de fonctionnement de même que les projets d'investissement.

Les prévisions de charges inscrites dans chaque rubrique budgétaire doivent faire l'objet d'une étude détaillée. Nous pouvons dire que ces charges sont ordinaires et récurrentes.

Il faut noter que les prévisions sur certaines rubriques, comme celles relatives au carburant, à l'eau, à l'électricité et aux agios peuvent varier en fonction de l'importance des activités programmées.

A la réception des différentes propositions et l'état d'exécution du budget en cours, le DAF consolide ces différentes propositions et établit une esquisse d'un pré budget (janvier/février). Auparavant, une situation d'exécution du budget, à mi-parcours, est dressée pour analyser et constater les dépassements éventuels ou la non consommation des crédits. L'analyse des écarts relevés permettra à la direction générale d'apprécier les nouvelles demandes de ressources des différents services.

Après les travaux préliminaires exécutés par le DAF, sur les budgets, établis de façon décentralisée, beaucoup des cadres considèrent, la « période budgétaire », comme celle qui représente un des temps forts du calendrier. Ces budgets ne constituent que des esquisses des prévisions qui doivent être harmonisées. Les budgets seront présentés dans le point 5.1.5.

5.1.4. La navette et l'arbitrage budgétaire

Pour la 2^{ème} année consécutive, les cadres de la direction générale, les chefs de services et autres agents dont la présence est jugée nécessaire, sont conviés à une réunion hors de la capitale (la Tapoa), dans un environnement moins bruyant, avec moins de sollicitations, pour la finalisation du processus d'élaboration du budget.

Les exposés et les débats ont porté sur l'analyse des performances du passé (échecs et réussites) et les objectifs pour l'année future. Le budget a été réalisé avec la participation de l'ensemble des RCB.

Notons qu'à la Tapoa, c'est une réunion de synthèse pour dérouler et boucler tout le processus d'élaboration du budget du 26 au 28 mars 2008,

Dans la pratique, il nous a été difficile d'établir une frontière nette entre les différentes phases, surtout la navette et l'élaboration du projet de budget.

5.1.5. L'élaboration du projet de budget

De la navette à l'élaboration du budget, le processus budgétaire 2008 a été enclenché et bouclé lors d'une réunion de synthèse durant trois jours. Malheureusement, nous sommes obligés de nous répéter, un processus qui doit normalement s'étaler sur un minimum de cinq mois, se déroule en moins de trois mois avec les étapes suivantes :

- la diffusion de la lettre de cadrage budgétaire de la direction générale renfermant la définition du cadre budgétaire, les hypothèses économiques et le rappel de ses attentes ;
- la synthèse des prévisions budgétaires a lieu au cours de cette réunion en présence de tous les responsables budgétaires (RB). Cette réunion est préparée et animée par le directeur général et le DAF ;
- les budgets fonctionnels sont construits par les RCB assistés de leurs proches collaborateurs. Et chacun défend son budget en justifiant l'exécution du budget passé ;
- après la première négociation et l'arbitrage budgétaire, en Mars 2008 pour le budget 2008, les propositions sont collectées par le DAF auprès des services concernés;
- une « mise à plat » générale de l'ensemble des projets de budgets est pratiquée par le DAF, afin de mettre en évidence les incohérences.
- après une seconde « discussion », chaque responsable est alors prié de revoir ses prévisions en fonction des conclusions et des arbitrages réalisés au cours de la réunion. La répétition du processus est nécessaire avant d'arriver à un consensus. Les nouvelles versions du budget, après corrections, sont à nouveau transmises au DAF ;
- le DAF consolide ces propositions pour avoir une vue de l'ensemble des prévisions de l'OPVN. Il présentera une synthèse budgétaire globale sous forme de compte de résultat prévisionnel.

Une fois les discussions terminées, l'esquisse du projet de budget élaborée, la réunion est close, chaque responsable rejoint son lieu de travail.

De retour à Niamey (siège), le DAF poursuit la mise en forme du projet de budget, intègre les résultats de l'exécution du budget passé et justifie les écarts significatifs entre les différents postes, et transmet tous les documents à la DG.

Les différents budgets sont énumérés en annexe 3, néanmoins nous présenterons ce qui suit :

Tableau n°6: Budget des encaissements 2008

DESIGNATION	TOTAL	1 ^{er} trimestre	2 ^{ème} trimestre	3 ^{ème} trimestre	4 ^{ème} trimestre	2009
Marge/ Vtes RIZ KR 2006	774 250 000	387 125 000	387 125 000			
Comis/vtes RIZ PAKIST	10 000 000	3 000 000	7 000 000			
Comis/Acha vivre SNS/GTZ	310 000 000	100 000 000	210 000 000			
Comis/vtes vivres SNS	450 000 000		250 000 000	200 000 000		
Comis/Sauvetage riz	115 200 000	80 000 000	35 200 000			
Subvention d 'exploitat	479 000 000	179 000 000	100 000 000	200 000 000		
Marges/Trsprt vivres SNS	340 000 000	120 000 000	200 000 000	20 000 000		
Comis/Distribut gratuite	200 000 000	50 000 000	100 000 000	50 000 000		
Comis/mise en place BC	30 000 000		20 000 000	10 000 000		
Comis/Acha palettes-pdts	28 000 000	8 000 000	15 000 000	5 000 000		
Autres produits	35 000 000	8 000 000	13 000 000	7 000 000	7 000 000	
Traitements stocks tiers	3 000 000	750 000	750 000	1 000 000	500 000	
Reprises Amorts/Subvent						
Total des produits (A)	2 774 450 000	935 875 000	1 338 075 000	493 000 000	7 500 000	

Source : Budget OPVN, (2008: 20)

Tableau n°7 : Budget des décaissements 2008

DESIGNATION	TOTAL	1 ^{er} trimestre	2 ^{ème} trimestre	3 ^{ème} trimestre	4 ^{ème} trimestre	2009
Matières consommables	441 780 000	141 780 000	150 000 000	100 000 000	50 000 000	
Autres achats	29 500 000	7 500 000	7 500 000	7 500 000	7 000 000	
Transport & déplacements	51 700 000	15 000 000	15 000 000	12 000 000	9 700 000	
Entret/Réparat/Maintenance	58 200 000	16 000 000	16 000 000	17 000 000	9 200 000	
Assurances	40 000 000	40 000 000				
Etudes & documentations	117 000 000	35 000 000	40 000 000	30 000 000	12 000 000	
Publicité	34 000 000	12 000 000	15 000 000	4 000 000	3 000 000	
Frais télécommunication	21 000 000	6 000 000	5 000 000	5 000 000	5 000 000	
Frais bancaires	5 688 000	1 688 000	2 000 000	1 500 000	500 000	
Honoraires & manutentions	36 000 000	12 000 000	13 000 000	6 000 000	5 000 000	
Réceptions	15 000 000	4 000 000	5 000 000	4 000 000	2 000 000	
Impôts & taxes	101 615 000	25 000 000	36 615 000	25 000 000	15 000 000	
Charges diverses	179 062 500	35 000 000	60 000 000	45 062 500	39 000 000	
Charges du personnel	425 127 500	112 000 000	100 000 000	100 000 000	113 127 500	
Investissements fonds propres	322 960 000	122 960 000	120 000 000	60 000 000	20 000 000	
Total des charges (B)	1 878 633 000	585 928 000	585 115 000	417 062 500	290 527 500	

Source : Budget OPVN, (2008: 21)

Tableau n°8: Budget de trésorerie

	TOTAL	1 ^{er} trimestre	2 ^{ème} trimestre	3 ^{ème} trimestre	4 ^{ème} trimestre	Bilan
Encaissements	2 774 450 000	935 875 000	1 338 075 000	493 000 000	7 500 000	
Décaissements	1 878 633 000	585 928 000	585 115 000	417 062 500	290 527 500	
Flux nets trésorie	895 817 000	349 947 000	1 102 907 000	1 178 844 500	895 817 000	
Trésorerie initiale	0	349 947 000	1 102 907 000	1 178 844 500		
Trésorerie finale					895 817 000	

Source : nous-mêmes sur la base des deux budgets

Le Directeur Général s'assure que les modifications demandées lors des séances d'arbitrage ont correctement été effectuées. Il envoie la liasse des documents aux membres du conseil d'administration pour étude, par l'intermédiaire de son secrétariat, quinze (15) jours avant la tenue du CA.

5.1.6. La présentation du projet de budget au conseil d'administration (CA) pour adoption

A la session budgétaire du 30/04/2008 du CA de l'OPVN, le Directeur Général est entouré pour la circonstance des principaux cadres centraux en vue de présenter et de défendre le projet de budget 2008. Ce projet de budget définitif est soumis à l'approbation du Conseil d'Administration. Il est adopté par le CA sous réserve de la prise en compte des corrections et amendements apportés.

Après l'adoption du projet de budget par le CA, et la prise en compte de ses recommandations, le budget définitif est ainsi obtenu. Le budget adopté est transmis pour approbation au Ministère du Commerce, de l'Industrie et de la Normalisation (MCI/N), assurant la tutelle de l'office. Le DAF diffuse après approbation du MCI/N, la version définitive du budget au CA et au DG. L'agent comptable chargé du suivi budgétaire, procède à la mise à jour des fiches du suivi budgétaires.

5.2. Diagnostic du processus d'élaboration du budget

Il s'agit pour nous de passer au peigne fin, le processus d'élaboration du budget de l'OPVN en vue de relever ses forces et ses faiblesses.

5.2.1. Les forces du processus

L'étude approfondie du processus nous a permis de constater qu'il y'a des avancés significatives par rapport aux années passées ; ces avancées constituent les forces du processus qui se matérialisent par:

- la lettre de cadrage budgétaire ;
- la lettre de rappel dans le cas de lenteur de certains responsables budgétaires ;

- la réunion de tous les acteurs dans un centre touristique hors du lieu de travail ;
- le budget est participatif et négocié ;
- la consolidation des budgets et l'arbitrage budgétaire.

5.2.2. Les faiblesses du processus

Dans ce paragraphe, l'accent sera mis sur les nombreuses défaillances et faiblesses que nous avons constatées lors de l'élaboration du budget 2008.

5.2.2.1. Les études préparatoires et les analyses

Ces études qui constituent un des éléments du cadre budgétaire, ne sont pas visibles dans le processus budgétaire de l'OPVN. L'analyse de la conjoncture économique et financière est occultée. En l'absence d'une étude, il est difficile de déceler les potentiels de développement et de progrès.

5.2.2.2. La diffusion des instructions budgétaires de la Direction Générale (DG)

Ce point important n'a pas été développé par la DG et peut renfermer cependant la lettre d'orientation (a), le calendrier budgétaire (b) et la construction d'un pré budget, tous feront l'objet de l'examen ci-après:

a. la lettre d'orientation

Nous avons noté ce point comme force à cause de son existence et non de son contenu. La lettre d'orientation est muette quant au contexte, les types d'objectifs et les types de ressources faisant l'objet des décisions budgétaires.

Son envoi est fait avec un certain retard au début du mois décembre N, or toutes nos lectures convergent vers le mois de septembre. Le contenu de cette note (annexe 2) se résume en deux points qui sont le point de l'exécution N et la projection budgétaire N+1. Cette note ne communique ni les données chiffrées, ni les grandes orientations de la direction générale. Elle ne fixe aucun cadre ou limite aux responsables pour situer leurs actions et exercer leur autonomie.

b. le calendrier d'élaboration du budget

Le lancement du processus démarre tardivement par exemple en janvier 2007 et en décembre 2007 pour les budgets 2007 et 2008 au lieu habituel de réunion (Tapoa). Comme nous l'avons dit dans la revue, pour être efficace et permettre une exécution au 1^{er} janvier N+1, le processus doit débiter en juillet N par la proposition d'un pré budget. Les autres étapes peuvent commencer au plus tard au mois de septembre N. Il n'existe aucune procédure budgétaire écrite à l'OPVN.

c. la construction d'un pré budget

Cette construction est faite sur la base des données issues des études préparatoires, de la lettre d'orientation et des propositions de budget par les RB. Les études préparatoires sont inexistantes et la lettre d'orientation sur la question est muette, la construction du budget est biaisée.

5.2.2.3. L'élaboration des budgets fonctionnels

La prise en compte de l'environnement externe ayant une influence sur les prévisions n'a pas été correctement effectuée. Nous en voulons pour preuve, le fait que des études approfondies n'aient pas été menées sur la filière riz, afin qu'on s'assure de la disponibilité du riz paddy. Ces prévisions des produits sur prestation filière riz n'ont pas été réalisées à titre d'exemple sur deux années consécutives. Aucune information n'a été recueillie auprès de la Fédération des Unions des Coopératives de Producteurs de Riz (FUCOPRI), pour éviter cette contre performance.

Certaines étapes du processus d'élaboration du budget ne sont pas observées ou menées superficiellement.

5.2.2.4. Autres insuffisances

La majorité des produits de l'OPVN sont constitués des commissions et des marges sur prestations de service: les prévisions non réalisées, liées au déficit d'informations ou à la non exécution des activités programmées faussent les entrées réelles de fonds.

La plupart des charges déterminées découlent d'une reconduction des prévisions et d'une estimation par rapport au volume d'activités.

Il est à remarquer que les réunions périodiques d'analyse des résultats à mi-parcours dans l'année ne sont pas tenues

Les responsables budgétaires ne sont pas spécialement formés à ce travail. De ce fait, ils ne perçoivent pas l'utilité ou la portée des prévisions qu'ils ont réalisées. L'absence de fiche de collecte des données (annexe 5) ne facilite pas la tâche aux responsables budgétaires.

La comptabilité analytique, le service du contrôle de gestion ou le comité de budget ne sont pas mis en place.

Après l'adoption du projet de budget par le CA et la prise en compte de ses recommandations, le budget définitif est ainsi obtenu après approbation du Ministère de tutelle. Il n'y a aucun document qui précise les ampliateurs de la version définitive du budget.

Il convient de noter qu'à la date du quinze (15) février 2009, le processus d'élaboration du budget 2009 n'est pas enclenché.

Avec le retard important dans le démarrage du processus d'élaboration du budget, le budget de trésorerie est établi par trimestre à cause de l'incertitude de déterminer les dates réelles d'encaissement et de décaissement dans la description que nous avons faite. Il n'y a ni bilan, ni compte de résultat prévisionnel.

Chapitre 6 Recommandations

Si la direction avait accéléré la mise en application de l'organigramme (annexe 1.2) adopté par le CA, cet organigramme aurait l'avantage de la contraindre de se doter d'un manuel de procédures. Cela est primordial que les recommandations soient destinées à chaque acteur du processus notamment la DG, la DAF, les DC et les RCB.

6.1. Recommandations pour la Direction Générale (DG)

- la DG gagnerait si les différents responsables budgétaires connaissent et maîtrisent parfaitement les modalités de construction budgétaire (formation ciblée) ;
- la DG doit communiquer la vision de l'office à ses cadres et employés par le biais de la lettre de précairage ;
- la DG gagnerait à achever le plutôt possible la finalisation et la mise en application du manuel de procédures et de l'organigramme de l'office (annexe 1.2) adopté par le CA ;
- il est fortement souhaitable que la DG veille, recommande et sensibilise ses collaborateurs pour qu'ils aient à l'esprit le rôle et l'avantage des outils informatiques dans l'office. Nous pouvons dire sans risque de nous tromper que l'outil informatique facilite la mise en œuvre de la construction budgétaire en :
 - favorisant l'autonomie, la conservation et l'archivage des données ;
 - simplifiant les simulations budgétaires et l'analyse des écarts tout en mettant en évidence l'origine des phénomènes ;
 - se substituant, selon la démarche industrielle à un fournisseur et enfin celui de partenaire (Selmer, 2003 :33) ;
- la DG gagnerait à mettre en place des indicateurs de performance, permettant d'évaluer ses collaborateurs ;
- la DG améliorerait sa performance en déchargeant la DAF de la gestion budgétaire et en accélérant la création d'un service de contrôle de gestion pour éviter les insuffisances constatées dans l'élaboration du budget et des états financiers ;
- la DG respecterait son engagement devant le CA en prenant les mesures suivantes :
 - création d'un comité de budget avec une feuille de route précise et datée ;
 - élaboration d'un calendrier budgétaire daté et réaliste ;

- enfin la DG éviterait des prévisions avec des taux de réalisation nuls, en menant une politique hardie de marketing et de lobbying, lui permettant de s'assurer de la disponibilité du stock après les campagnes. Aussi, pour les opérations importantes d'achat et de vente de l'ordre de 50 000 tonnes à 60 000 tonnes, trois solutions peuvent être envisagées :
 - tenir compte dans le budget avec mention pour mémoire (PM) en lieu et place de la valeur, mais avec des données chiffrées en annexe du budget ;
 - ne pas prendre en compte dans le budget, mais le prévoir en annexe avec la possibilité de faire un budget additionnel comme prévu dans les statuts ;
 - prendre en compte dans le budget après s'être assuré des garanties de réalisation par le versement d'une avance.

6.2. Recommandations pour la DAF assurant la tâche du contrôleur de gestion

- la DAF, en collaboration avec la DG, doivent enrichir la lettre de cadrage (annexe 2) en rappelant les grandes orientations, le calendrier budgétaire, les étapes, le contexte, les types d'objectifs et les types de ressources faisant l'objet des décisions budgétaires;
- la DAF doit proposer une maquette (annexe 5) à chaque RCB lui permettant d'effectuer l'exécution N et les prévisions N+1 ;
- la DAF doit diffuser les indicateurs de performance lui permettant d'évaluer au moins une fois dans l'année, les RCB ;
- pour faciliter la conduite du processus budgétaire, la DAF doit former et assister les différents acteurs dans la construction des budgets par service à la maîtrise des outils de gestion ;
- la note d'orientation générale (annexe 3), étant du ressort de la DG, la DAF devra l'assister dans sa rédaction en inscrivant les objectifs quantitatifs et qualitatifs ;
- elle doit démarrer le processus en juillet de chaque année par la production du pré budget, et le 1^{er} septembre en ce qui concerne les autres étapes c'est-à-dire les budgets par services.
- la DAF doit se doter d'un système lui permettant de vérifier et de s'assurer de l'opportunité des commandes récurrentes du petit matériel (agrafeuses, perceuses, caleuses, etc.), qui, sauf cas de perte ou de vol, sont d'une utilisation de longue durée ;

- l'orthodoxie et la rigueur imposent à la DAF de faire un diagnostic de l'existant, aussi minime soit-il, par échantillonnage. Cela lui permettra de constater les écarts et de savoir comment, par exemple, une boîte de bics a été utilisée par un agent en 12 mois ;
- la DAF, en collaboration avec la DG, doit refondre la procédure de commande de fournitures par la constitution d'un stock par service.

6.3. Recommandations pour les directeurs centraux (DC)

- les DC doivent être formés à l'utilisation de l'outil informatique comme le power point pour les présentations et le PDF pour la transmission des données sécurisées ;
- ils doivent participer à l'élaboration de la stratégie et à la fixation des objectifs ;
- ils doivent faire participer leurs RCB aux séminaires de formation sur la gestion budgétaire ;
- à l'absence d'un manuel de procédures, une note de service de la DG peut fixer des fiches standard de collecte des données et faciliter la communication et les échanges de ces données entre les directeurs centraux.

6.4. Recommandations pour les RCB

- les RCB doivent avoir des compétences en management et dans les nouvelles techniques de l'information et de la communication (NTIC);
- ils doivent avoir présent à l'esprit leur rôle dans la construction du budget négocié ;
- ils doivent faire de l'outil informatique leur partenaire.

Conclusion de la deuxième partie

Cette partie, outre la présentation de l'office, avait pour objectif la confection du budget selon la procédure décrite dans la partie précédente. La spécificité de l'OPVN ne déroge pas au respect des principes édictés en la matière et est loin d'être une entreprise malgré son caractère commercial. Office d'Etat, avec comme entre autres missions, une activité d'intérêt public, des produits constitués des commissions sur prestations de services au profit de nos partenaires, la maîtrise des prévisions et des dates de réalisation s'avèrent difficile dans la majorité des cas.

En effet, des insuffisances ont toutefois été relevées dans le processus d'élaboration du budget, plus précisément :

- l'indisponibilité de l'information comptable ;
- la défaillance du système d'information ;
- l'inexistence de la comptabilité analytique et du service de contrôle de gestion ;
- l'inexistence d'un calendrier et d'une procédure budgétaire etc.

Avant la mise en place de la comptabilité analytique et du service de contrôle de gestion, un comité de budget doit être créé pour appuyer le DAF. Ils doivent ensemble, songer à mettre en place des outils de collecte d'information adéquats, et créer une base de données pouvant servir de support pour la confection des budgets.

Conclusion générale

L'étude réalisée sur l'élaboration du budget de l'OPVN, nous a permis de mener un examen approfondi du processus d'élaboration et d'adoption du budget en relevant les forces et les faiblesses du processus budgétaire.

Les forces dudit processus sont constituées des propositions à savoir: le projet de la lettre d'orientation, le fichier de collecte des données, le calendrier et les étapes de la procédure budgétaire et l'obtention d'un budget définitif.

S'agissant des faiblesses relevées, les dispositions ci-après doivent être prises par la direction générale pour assurer une bonne préparation du projet de budget:

- dissocier la DAF du service de contrôle de gestion et de la gestion budgétaire pour qu'elle se focalise uniquement sur l'élaboration des états financiers, la gestion optimale de la trésorerie et autres tâches administratives et comptables ;
- démarrer à temps le processus d'élaboration du budget ;
- créer le service de contrôle de gestion, mettre en place la comptabilité analytique avec comme objectif de parfaire les prévisions et de maîtriser les coûts ;
- rendre opérationnel l'organigramme et finaliser le manuel de procédures afin de formaliser la procédure de recrutement du personnel (profil- adéquation- poste et emploi), la facturation des ventes etc. ;
- respecter le délai réglementaire de production des états financiers qui demeurent une source importante d'information pour l'élaboration du budget ;
- former les CRB (directions, agences, services et garage) à la gestion et à l'usage de l'outil informatique et développer la culture de l'entreprise.

Malgré la spécificité de ses missions d'intérêt général et la condition de leur exécution (travail souvent sous pression), l'Office dispose des compétences susceptibles de lui permettre d'améliorer les prestations de service qu'il fournit.

Le résultat final escompté est en théorie simple, mais difficile en pratique. En effet, la finalité de cet exercice est de connaître, à tout moment le coût de revient d'une tonne (T) stockée dans

le magasin, le coût de la tonne transportée par un camion ; en un mot le coût réel chiffré d'une intervention au profit des tiers dans un délai acceptable.

Compte tenu des perspectives nouvelles, la poursuite de la restructuration de l'OPVN et des faiblesses constatées en amont et en aval, la ré ingénierie du processus d'élaboration du budget pourra être envisagée. L'objectif ici, c'est la refonte du processus d'élaboration du budget et la proposition d'un nouveau modèle qui prendra en compte les préoccupations des uns et des autres (les clients directs et les clients indirects).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

I. Les livres et ouvrages

- 1) ALAZARD Claude et SEPARI Sabine (2004), *Contrôle de gestion*, 6^{ème} Edition, Dunod, Paris, p 719
- 2) BOUQUIN Henry (2001), *le Contrôle de gestion*, 5^{ème} Edition, Presses Universitaires de France, Paris, volume 462 pages.
- 3) GERVAIS Michel (2000), *Contrôle de gestion*, 7^{ème} Edition, Economica. Paris, P.719
- 4) GUMB Bernard, (2000), *les outils du contrôle de gestion au service de votre stratégie*, Editions d'Organisation, Paris, p. 224
- 5) HONORAT Philippe (2005), *le Budget c'est facile*, Editions d'organisation , Paris, p. 227
- 6) HORNGREN Charles, BHIMANI Alnoor, DATAR Srikant, FOSTER George, (2003), *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*, 2^{ème} Edition, Pearson Education, France, p. 420
- 7) LAUZEL P, TELLER R (1992), *contrôle de gestion et budgets*, 6^{ème} édition, Editions Sirey, Paris, 356 pages
- 8) LECLERE Didier (1994), *Gestion Budgétaire*, Editions Eyrolles, Paris, 161 Pages.
- 9) LOCHARD Jean (1998), *la gestion budgétaire, outils de pilotage de la performance*, Editions d'organisation , Paris, p 160
- 10) MALO Jean Louis, MATHE Jean Charles (2000), *l'essentiel de contrôle de gestion*, Editions d'Organisation, Paris, 309 Pages.
- 11) MARGOTTEAU Eric (2001), *Contrôle de gestion*, Editions Ellipses, Paris, P.480
- 12) MYKITA Patrick, TUSZYNSKI Jack (2002), *Contrôle de gestion : Prévisions et Gestion Budgétaire, mesures et analyses des performances*, Foucher, Paris, P 287.
- 13) PIGE Benoît et LARDY Philippe (2003), *Reporting et contrôle budgétaire*, Editions EMS, Colombelles, p 234.
- 14) PHILIP Loïc (1991), *Dictionnaire encyclopédique de Finances Publiques*, éditions Economica, Paris, p 861.
- 15) SELMER Caroline, (2003), *Construire et Défendre son Budget : outils, méthodes et comportements*, Dunod, Paris, P.235.

II. Les articles et revues

- 1) FAYOL Henry (1996), une interprétation trifonctionnelle du contrôle, *le contrôle de gestion aujourd'hui*, volume 21 (3) :109 à 114
- 2) Hugues Boisvert, (1996), *L'émergence du contrôle de gestion intégré*, *gestion*, 21, (3) : 5

III. Les sources Internet

- 1) Conférence de l'Union Africaine d'Abuja (Nigeria) Décembre 2006 sur la sécurité alimentaire :http://www.africaunion.org/root/au/Conferences/Past/2006/December/REA/summit/doc/Food_Security_Summit_French_Final.doc 10/07/2007
- 2) Budget 2008 Programme Alimentaire Mondial (PAM) Site http://fr.wikipedia.org/wiki/Programme_alimentaire_mondial 21/01/09

IV Les rapports et mémoires

- 1) LUCIEN KOUASSI AKPINI (2005), *Contribution à l'amélioration d'un budget : cas du Centre Hospitalier ABASS NDAO*, 79 pages

V Codex

- 1) BOUSSO Souleymane, (2006), *Cours de Contrôle de Gestion*
- 2) YAZI Moussa, (2007), *cours de contrôle de gestion*

VI Documents OPVN_Niger

- 1) Loi n°70-17 du 27 Août 1970 portant création de l'OPVN
- 2) Décret n°70-228/PRNMER du 10 Octobre 1970 portant statut de l'Office
- 3) Ordonnance n°88-35 du 30 Juin 1988 modifiant la loi n°70-17 du 27/08/1970
- 4) Statut (révisé de l'OPVN)
- 5) Projet de statut du personnel de l'OPVN
- 6) Relevé des conclusions 8 Janvier 1999
- 7) Accord - Cadre entre l'Etat du Niger et les pays donateurs 2 Mars 2005
- 8) Budget 2006, 2007 et 2008 de l'OPVN.

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE 1 : Organigrammes

ANNEXE 2 : Lettre de cadrage 2008 (OPVN)

ANNEXE 3 : Séquences d'élaboration des budgets

ANNEXE 4 : Lettre d'orientation générale (proposition)

ANNEXE 5 : Procédure d'élaboration du budget

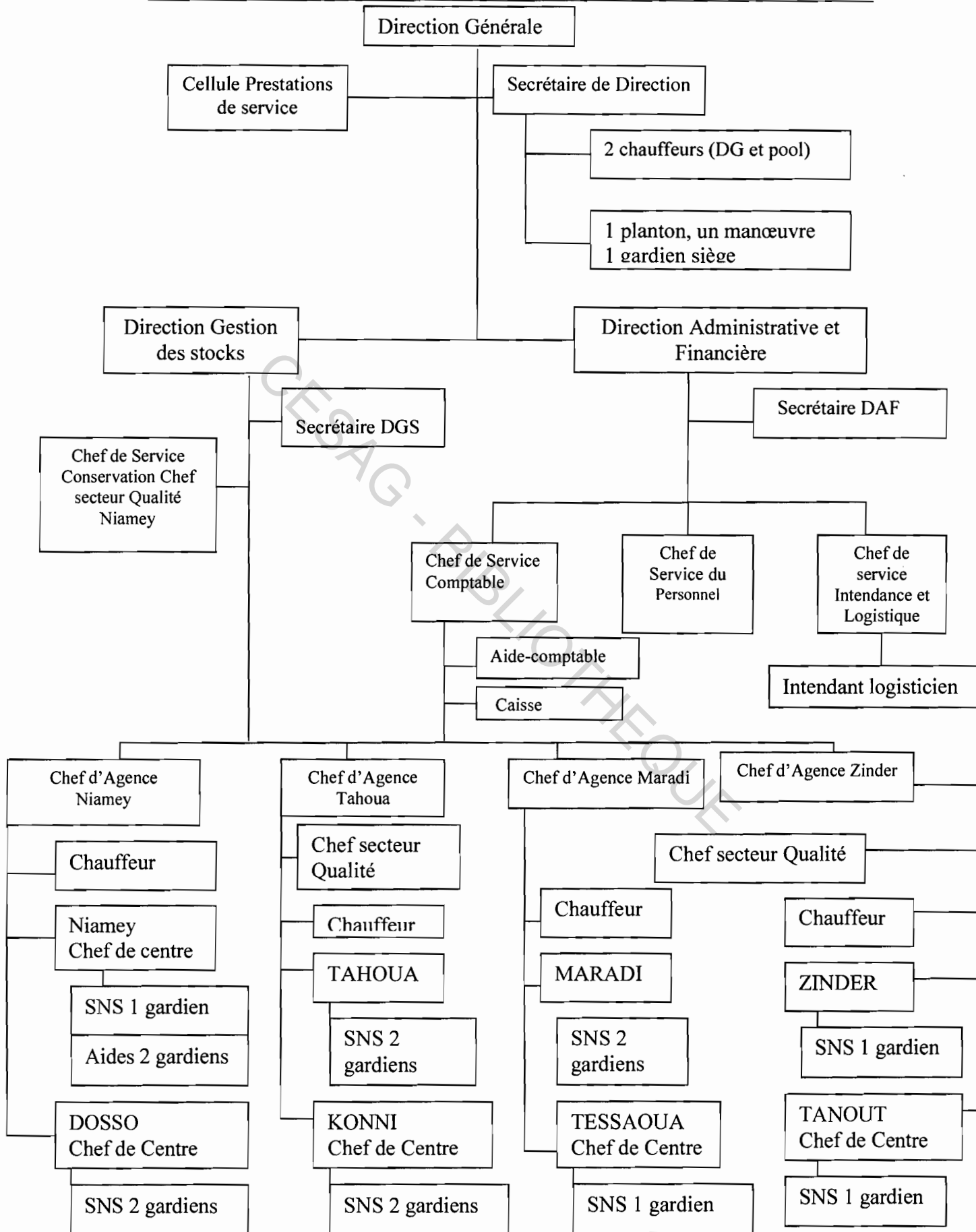
ANNEXE 6 : Fiche de collecte des données

ANNEXE 7 : Questionnaire / Contrôleur de gestion (DAF)

ANNEXE 8 : Questionnaire / Responsables des centres budgétaires

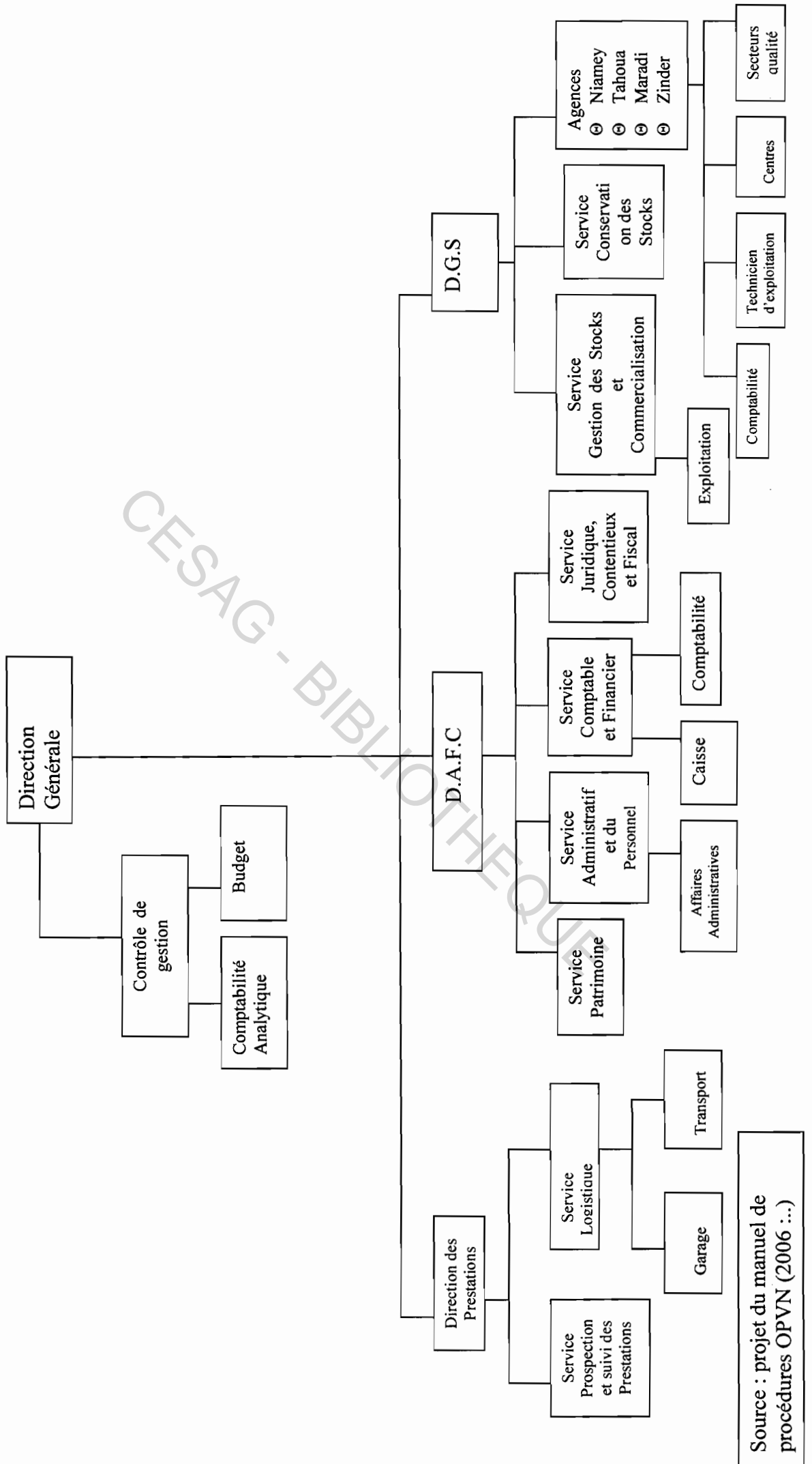
ANNEXE 9 : Tableau du dépouillement du questionnaire

Annexe 1.1: L'ORGANIGRAMME GENERAL SCHEMATIQUE EN VIGUEUR DE L'OPVN



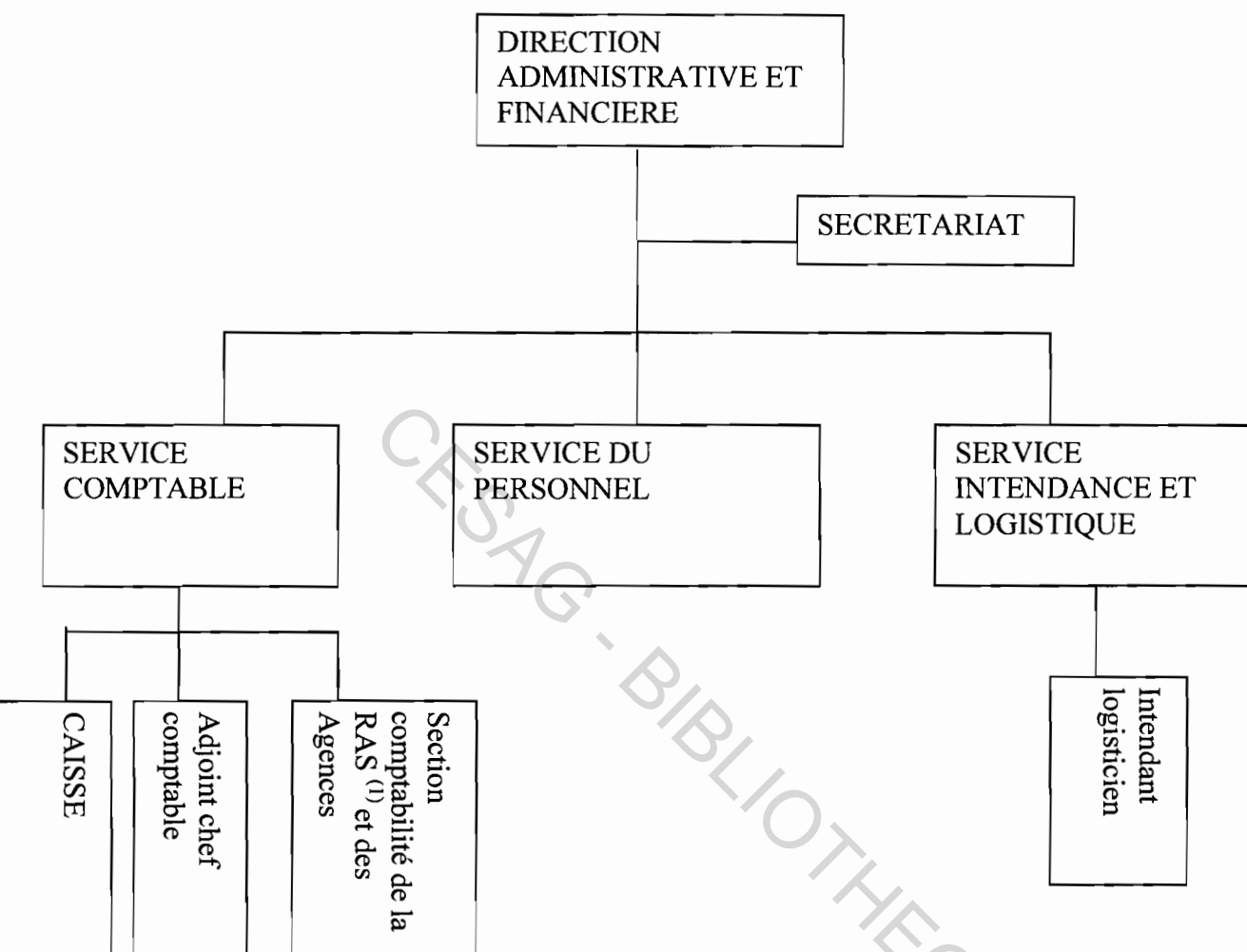
Source : Plan social OPVN (1999 :25)

Annexe 1.2 : L'ORGANIGRAMME GENERAL SCHEMATIQUE ADOPTE PAR LE CONSEIL D'ADMINISTRATION



Source : projet du manuel de procédures OPVN (2006 ...)

Annexe 1.3 : Organigramme de Direction Administrative et Financière



(1) RAS : Réserve Alimentaire Stratégique

Source : nous-mêmes inspiré de l'organigramme général OPVN en vigueur (annexe1.1.)

Annexe 2 : la lettre de cadrage du budget 2008

Niamey, le 3 décembre 2007

**Le Directeur Administratif et
Financier**

Aux

**Chefs d'Agence de Niamey,
Tahoua, Maradi et Zinder**

/2007/OPVN/DAF

**Objet : Exécution budget 2007 et
Projections budgétaires 2008**

Messieurs,

J'ai l'honneur de vous demander de bien vouloir envoyer l'état d'exécution du budget 2007 à la date du 30 Novembre 2007 et les projections budgétaires 2008 de vos agences.

Veillez agréer, Messieurs, l'assurance de mes salutations distinguées.

Maliki Mounkaila

Ampliations

- DG : atcr
- DGS

Annexe 3 : Les séquences d'élaboration des budgets (les documents de synthèse)

Le budget de trésorerie (les documents de synthèse)

L'illustration des différents tableaux se fait en commençant par le bilan de l'année N-1 pour tenir compte des encaissements et des décaissements de décembre qui auront certainement lieu en janvier N.

Tableau n°1: Bilan de la SA de l'année précédente (N-1) après affectation du résultat

ACTIF	BRUT	Amortissement	Net	PASSIF	Net
Actif immobilisé	18400	3600	14800	Capitaux propres	15470
Matières premières			1020	Fournisseurs dettes en a.	2100
Autres approvision			230	Etat	380
Produits finis			2060	Fournisseurs d'immob (a)	3820
Clients			1876		
Disponibilités			1784		
TOTAL			21770	TOTAL	21770

Le budget de trésorerie : les différentes étapes de son élaboration

a- Le budget des achats

Tableau n°2 : le budget des achats

	J	F	M	A	M	J
Achats matières premières						
Autres approvisionnements						
Total HT ⁽¹⁾						
TVA 19%						
Total TTC ⁽²⁾						

(1) Hors taxe (HT)

(2) Toute taxe comprise (TTC)

b- Le budget des ventes

Tableau n°3 : le budget des ventes

	J	F	M	A	M	J
Ventes HT						
TVA 19%						
Ventes TTC						

c- Le budget de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

La TVA à payer est égale, à la TVA collectée sur les ventes facturées après déduction de la TVA déductible calculée sur les achats et les investissements facturés. Le respect des règles juridiques est nécessaire pour éviter les pénalités et le redressement fiscal.

Tableau n°4: Le budget de TVA

	J	F	M	A	J	Bilan
TVA collectée							
TVA déductible/matières sur immobilisations sur charges							
Crédit de TVA reportée							
TVA à décaisser							
Crédit de TVA à reporter							

d- Le budget des encaissements est composé de plusieurs rubriques

Tableau n°5 : le budget des encaissements

	J	F	M	A	M	Bilan
Ventes au comptant							
Ventes à 30 jours							
Clients							
Produits financiers							
Cession d'immobilisations							

e- Le budget des décaissements

Tableau n°6 : le budget des décaissements

	J	F	M	A	M	Bilan
Achats comptant							
Règlement achats 60 jours							
Dettes fournisseurs							
Salaires nets							
Charges sociales							
Autres charges							
TVA à décaisser							
Investissements							
Décaissements							

f-Le budget de trésorerie

Ce budget découle de la synthèse des budgets construits par les opérationnels.

Tableau n°7 : le budget de trésorerie

	J	F	M	A	M	Bilan
Encaissements							
Décaissements							
Flux nets trésorerie							
Trésorerie initiale							
Trésorerie finale							

Le budget général

Il s'avère nécessaire de déterminer les différentes variations de stocks.

Tableau n°8 : le compte de résultat prévisionnel

Charges	Montants	Produits	Montants
Achats de matières premières (MP)		Ventes de produits finis	
Variation de stock de MP		Variation de stock de produits finis	
Achats d'autres approvisionnements		Produits des cessions d'immob.	
Variation de stock d'autres approvisi			
Charges de personnel			
Autres charges			
Dotations aux amortissements			
Valeur comptable des cessions		Résultat	
TOTAL		TOTAL	

Bilan prévisionnel

L'établissement de ce bilan requiert l'exploitation des multiples éléments se trouvant dans les autres documents budgétaires.

Tableau n°9 : le bilan prévisionnel

ACTIF	Brut	Amortissement	Net	PASSIF	Net
Actif immobilisé				Capitaux propres	
Matières premières				Résultat	
Autres approvision.				Fournisseurs dettes...	
Produits finis				Etat	
Clients				Fournisseurs d'immob.	
Disponibilités					
Total				Total	

**Annexe 4 : Proposition du projet de la lettre d'orientation générale
du Budget 2008 de l'OPVN**

**OFFICE DES PRODUITS VIVRIERS
DU NIGER
DIRECTION GENERALE**

Niamey, le 7 Août 2007

MAHAMAN SANI Issoufou
ETUDIANT M1ACG
Cesag – DAKAR
BP 3802 SENEGAL

Le Directeur Général de l'OPVN

Objet: Projet de la lettre d'orientation générale
du Budget 2008 de l'OPVN

Messieurs,

Je voudrais, avant tout, vous remercier pour les efforts que vous menez afin que les objectifs que nous nous sommes fixés pour l'année 2007 soient atteints. Depuis le début de cette année, nous constatons une amélioration de notre performance par rapport à l'année 2006, malgré les multiples contraintes qui vous assaillent, notamment la réhabilitation progressive de l'Office caractérisée par le renforcement des capacités opérationnelles (financières, matérielles et humaines).

Il me plait de rappeler les conditions d'élaboration du budget 2007 qui est un budget à base zéro(BBZ) et qui a pour avantage la maîtrise des coûts des services fonctionnels ou des centres de décision. Ce qui évite un glissement des objectifs initiaux vers de nombreux objectifs spécifiques. Il s'agit aussi d'actualiser la planification stratégique. Elle permet l'orientation rationnelle des ressources par les dirigeants avec une négociation entre dirigeants et cadres. Enfin, elle permet de réaliser des économies.

Néanmoins, force est de relever l'inconvénient de cette méthode. Le BBZ entraîne des lourdeurs en augmentant les tâches administratives du fait qu'il faut découper l'entreprise en plusieurs unités d'analyse. Le BBZ offre la possibilité aux cadres de faire des manipulations à l'aide de propositions fantaisistes pour mieux faire passer des intérêts personnels qui ne correspondent pas forcément à ceux de l'entreprise.

Dans le cadre de la préparation du budget de l'année 2008, nous entendons poursuivre la même action. Par ailleurs, l'objectif principal est d'avoir un budget réaliste avec des écarts

insignifiants surtout au niveau des charges et de l'élaborer en respectant le délai prescrit par la réglementation en vigueur (31/12/N pour le budget N+1). L'environnement interne et externe très instable dans notre secteur nous commandent des performances encore meilleures et donc des objectifs plus ambitieux mais réalistes.

Après avoir conduit toutes les études, jugées nécessaires, nous avons retenu comme objectif général, pour l'exercice 2008, outre la consolidation des produits d'exploitation traditionnelle, la maîtrise de nos charges. De même il est prévu l'accroissement de notre part de marché en multipliant le nombre des partenaires intervenant dans la sécurité alimentaire. Pour cela nous allons faire prévaloir l'effet d'expérience : coût - temps- qualité. Cela passera, entre autres, par le management de la qualité et la focalisation des ressources financières et humaines de l'Office vers les actions prioritaires qui sont la gestion des stocks, la gestion financière de la trésorerie, la maîtrise de la logistique, la finalisation du manuel des procédures globales ou consolidées sans oublier le problème de la fiscalité.

En outre, il est attendu de chaque direction ce qui suit :

- un taux d'occupation de ses agents d'au moins 90% afin de réduire le niveau de participation des consultants externes et/ou agents temporaires dans nos activités ;
- une amélioration de la qualité des rapports soumis aux clients (Etat, bailleurs de fonds et autres partenaires) ;
- Le respect des délais de production et de dépôt des rapports ;
- L'élaboration à temps d'un rapport annuel d'activités.

Pour cet exercice :

- Tout recrutement doit être justifié et sanctionné par une fiche de fonction. Les directions doivent également budgétiser, selon les besoins exprimés, des rémunérations du personnel extérieur ;
- La formation diplômante est soumise à l'autorisation de la Direction Générale mais des séminaires de courte durée (deux semaines au maximum) peuvent être budgétisés si nécessaire par les directions.

Pour atteindre cet objectif, la contribution de votre direction est primordiale. Pour ce faire, je vous prie de bien vouloir préparer votre plan d'actions et le budget correspondant et les transmettre pour consolidation au contrôleur de gestion (DAF OPVN).

Vous voudrez bien vous référer à la note sur la procédure détaillée d'élaboration du budget et au fichier de collecte de données ci-joint. Je vous rappelle que seules les cases oranges doivent être complétées. Vous ne devez pas modifier les lignes ni les colonnes. Chaque direction doit utiliser la feuille de calcul portant son nom.

Le Directeur Général

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 5 : Procédure d'élaboration du budget

Il sera question du champ d'application, des principes et règle de gestion.

1. Champ d'application (objectifs du contrôle interne)

La présente procédure couvre tout le processus d'élaboration des budgets de fonctionnements et d'investissement et aussi vise à s'assurer que :

- 1.1. les budgets sont élaborés conformément à la mission de l'OPVN, aux orientations définies par la direction générale et à l'évolution des environnements internes et externes ;
- 1.2. le système de prévision est suffisant pour anticiper et couvrir les besoins de trésorerie et pour utiliser la trésorerie excédentaire ;
- 1.3. les budgets sont adoptés avant le début de l'exercice budgétaire auquel ils se rattachent ;
- 1.4. la séparation des fonctions est suffisante.

2. Principes et règles de gestion

- 2.1. le processus budgétaire est un processus participatif : les objectifs, les plans d'actions et les budgets qui en découlent sont négociés avec la direction de l'Office ;
- 2.2. le budget est élaboré sur la base de plans d'actions qui eux-mêmes sont établis sur la base d'objectifs négociés ;
- 2.3. le calendrier budgétaire respecte les dates suivantes :

Etapes	Périodes
2.3.1. Plans d'action sectoriels et rapports	Fin du premier semestre
2.3.2. Lettre d'orientation générale	31 juillet
2.3.3. Plans d'action et budgets des services	1 ^{er} août au 9 octobre
2.3.4. 1 ^{ère} consolidation	10 octobre
2.3.5. Arbitrage	31 octobre
2.3.6. 2 ^{ème} consolidation et élaboration des documents	

de synthèse	1 ^{er} novembre
2.3.7. Envoi projet de budget au CA	20 novembre
2.3.8. Adoption du budget par le CA	au plus tard le 15 décembre
2.3.9. Exécution	1 ^{er} janvier

- 2.4. les différents responsables élaborent leurs budgets dans le strict respect des règles ;
- 2.5. un budget de trésorerie est élaboré par le service planification et budget ;
- 2.6. la personne chargée de la consolidation ne remet pas en cause les budgets sans l'avis du responsable budgétaire ;
- 2.7. le budget de l'année N est adopté avant le 1^{er} janvier N+1 ;
- 2.8. le budget de trésorerie fait partie intégrante des documents soumis au conseil d'administration.

3. Envoi de la lettre d'orientation qui doit préciser

- 3.1. les objectifs globaux de l'OPVN pour l'année à venir ;
- 3.2. les objectifs spécifiques par service ;
- 3.3. le calendrier budgétaire ;
- 3.4. les plafonds de charges pour les postes budgétaires clés.

4. Elaboration des programmes d'actions et des budgets

- 4.1. Chaque collaborateur fait son plan d'actions pour l'année à venir, au regard de la lettre d'orientation et de son rapport d'activité pour l'année qui se termine. Le plan d'actions doit préciser au moins:
 - 4.1.1. les objectifs individuels ;
 - 4.1.2. les activités à mener et leurs périodes d'exécution ;
 - 4.1.3. les moyens nécessaires pour les réaliser.
- 4.2. Chaque collaborateur élabore son budget sur la base du plan d'actions ;
- 4.3. Il les transmet, dans les délais prescrits par la lettre d'orientation, à son chef de service ou au contrôleur de gestion selon le cas.

Annexe 6-1: Fichier de collecte des données "DIRECTION GENERALE"

Cptes	Produits	2007	2008	Variat°
701	Ventes des vivres		0	
707	Marge/vte riz kr 2005	908 000 000		
	Commissions /achats vivres	140 000 000		
	Commissions /ventes vivres	100 000 000		
	Commis/sauvetage riz	115 200 000		
	Subvent° d'exploitat°	34 300 000		
	Commis/aides extérieurs	312 500 000		
	Traitement et autres produits	20 000 000		
	TOTAL	1 630 000 000	0	

Charges				
601	Achat de marchandises	2007	2008	Variat°
	Mil	0		
	sorgho	0		
	Riz			
	Maïs			
	Blé			
	TOTAL	0	0	

604	Achat matier.& fournitures	2007	2008	Variat°
	Produits Phytosanitaires	0		
	Essence			
	Gas-oil			
	Lubrifiant			
	Pétrole			
	Bons valeurs carburants			
	Produits d'entretien			
	Pièce détachées			
	Pneumatique			
	Fourniture de bureau			
	Fourniture informatiques			
	imprimés			
	Petit matériel de bureau			
	Fournitures de reprographie			
	Autres fournitures de bureau			
	Fournitures de reprographie			
	TOTAL	0	0	

605/08	Autres achats et emballages	2007	2008	Variat°
605	Eau			
605	Electricité			
608	Sacs vides			
608	cordes			
608	Ficelles			
	TOTAL	0	0	

61	Transports	2007	2008	Variat°
	Déplacements			
	Transport de plis			
	Transport de vivres			
	Transport du personnel			
622	Locations			
	TOTAL	0	0	

624	Entretien et réparation	2007	2008	Variat°
	Locaux			
	Logements			
	Matériels de transport			
	Mat.et mobiliers de bureau			
	Climatiseurs			
	Téléphone			
	Electricité et plomberie			
	Photocopieur			
	Informatique			
	Exploitation			
	Maintenance			
	Autres réparations			
	TOTAL	0	0	

	Autres charges	2007	2008	Variat°
625	Prime assurance Transport			
	Prime assurance Bâtiment			
626	Etudes & recher. Doc. générale	38 000 000		
	Etudes & recher. Doc. Technique			
627	Avis, insert° et publicité	30 000 000		
628	Téléphone, fax et télex			
628	Frais postaux et timbres			
631	Frais bancaires et agios			
632	Honaires jurist. Fisc & cpble	35 000 000		
632	Manutention et traitement			
638	Frais de réception/Hôtel			
638	Missions			
	Impôts et taxes			
646	Droit d'enregistrement			
646	Timbres fiscaux			
646	Vignettes véhicules			
646	Impôts et taxes			
	Autres charges			
658	Jetons de présence			
658	Charges diverses			
661	Primes & gratification			
	Frs fonct comité KR don jap.			
	Indemnisat° pop.Rive droite			
	Amortissement/provisions			
	TOTAL	103 000 000	0	

	Charges de personnel	2007	2008	Variat°
661	Rémunérations	215 000 000		
661	Vêtement professionnel	4 500 000		
6	Stage et recyclage/formation	40 000 000		
	charges sociales	23 000 000		
668	Soins médicaux	20 000 000		
	TOTAL	302 500 000	0	

	Investis.: équipement	2007 Montant	2008 Quantité	2008 Coût/unité	2008 Montant	Total direction
244	Ordinateurs de bureau				0	
244	Ordinateurs portables					
244	Imprimantes Laser					
244	Imprimante couleur					
244	Photocopieur					
213	Logiciels					
244	Onduleur					
	TOTAL	0			0	

	Investis: matériel et mobilier	2007 Montant	2008 Quantité	2008 Coût/unité	2008 Montant	Total direction
245	Materiels de transport	30 500 000			0	
244	Mobiliers de bureau					
244	Materiels et Mobiliers de logt					
244	Climatiseurs et splits					
	TOTAL	30 500 000			0	

	Investis.: Terrain,bur.&mag.	2007 Montant	2008 Quantité	2008 Coût/unité	2008 Montant	Total direction
223	Terrains	8 500 000			0	
231	Clôture,amenag., installation	58 000 000				
238	Réhabilitation Bur.et logements	25 000 000				
238	Réhabilitation Magazins	70 000 000				
	TOTAL	161 500 000			0	

	Investis.: Materiels ,exploitat	2007 Montant	2008 Quantité	2008 Coût/unité	2008 Montant	Qté totale à la direction
241	Mat. de conservation (palettes)	600 000 000			0	
241	Mat.&Outil.(extinct,equip labo)	82 500 000				
	TOTAL	682 500 000			0	

	Données opérationnelles	2007	Norme
	Capacités interne en heures		
	Temps travaillé en heures		
	Nombre d'agents formés	6	

SYNTHESE					
	2007	2008	0	2007	2008
Charges	0		Produits	0	
Achat de marchandises	0				
Autres achats et emballages					
Transports					
Entretien et réparation					
Autres charges					
Charges de personnel					
TOTAL CHARGES	0	0	Total produits	0	0
Investis: équipements	0				
Investis: Terrain,bur.&mag.	0				
Investis: Materiels ,exploitat					
Investissements: mobilier					
TOTAL INVESTISSEMENT	0	0			
TOTAL GENERAL	0	0	Total général	0	0
ECART					

Annexe 6-2: DIRECTION " ADMINISTRATIVE ET FINANCIERE "

Cptes	Produits	2007	2008	Variat°
701	Ventes des vivres			
707	Produits accessoires			
774	Produits financiers			
	Reprises amorts/subventions	242 066 227		
	TOTAL			

Charges				
601	Achat de marchandises	2007	2008	Variat°
	Mil			
	sorgho			
	Riz			
	Maïs			
	Blé			
	TOTAL	0	0	0

604	Achat matières & fournitures	2007	2008	Variat°
	Produits Phytosanitaires			
	Essence			
	Gas-oil			
	Lubrifiant			
	Pétrole			
	Bons valeurs carburants			
	Produits d'entretien			
	Pièce détachées			
	Pneumatique			
	Fourniture de bureau			
	Fourniture informatiques			
	imprimés			
	Petit matériel de bureau			
	Fournitures de reprographie			
	Autres fournitures de bureau			
	Fournitures de reprographie			
	TOTAL	0	0	0

605/08	Autres achats et emballages	2007	2008	Variat°
605	Eau			
605	Electricité			
608	Sacs vides			
608	cordes			
608	Ficelles			
	TOTAL	0	0	0

61	Transports	2007	2008	Variat°
	Déplacements			
	Transport de plis			
	Transport de vivres			
	Transport du personnel			
622	Locations			
	TOTAL	0		0

624	Entretien et réparation	2007	2008	Variat°
	Locaux			
	Logements			
	Matériels de transport			
	Mat.et mobiliers de bureau			
	Climatiseurs			
	Téléphone			
	Electricité et plomberie			
	Photocopieur			
	Informatique			
	Exploitation			
	Maintenance			
	Autres réparations			
	TOTAL	0		0

	Autres charges	2007	2008	Variat°
625	Prime assurance Transport			
	Prime assurance Bâtiment			
626	Etudes & recher. Doc. générale			
	Etudes & recher. Doc. Technique			
628	Téléphone, fax et télex			
628	Frais postaux et timbres			
631	Frais bancaires et agios			
632	Honraires jurist. Fisc & cpble			
632	Manutention et traitement			
638	Frais de récpion/Hôtel			
638	Missions			
	Impôts et taxes			
646	Droit d'enregistrement			
646	Timbres fiscaux			
646	Vignettes véhicules			
646	Impôts et taxes			
	Autres charges			
658	Jetons de présence			
658	Charges diverses			
661	Primes & gratification			
	Frs fonct comité KR don jap.			
	Indemnisat° pop.Rive droite			
	Amortissement/provisions			
	TOTAL	0		0

	Charges de personnel	2007	2008	Variat°
661	Rémunérations	215		
661	Vêtement professionnel	4,5		
6	Stage et recyclage/formation	40		
	charges sociales	23		
668	Soins médicaux	20		
	TOTAL	302,5		

		2007	2007		Total direction
	Investissements : équipement	Montant	Quantité	Coût/unité	Montant
244	Ordinateurs de bureau				
244	Ordinateurs portables				
244	Imprimantes Laser				
244	Imprimante couleur				
244	Photocopieur				
213	Logiciels	2000000			
244	Onduleur				
	TOTAL				

		2007	2007		Total direction
	Investis: matériel et mobilier	Montant	Quantité	Coût/unité	Montant
245	Materiels de transport				
244	Mobiliers de bureau				
244	Materiels et Mobiliers de logt				
244	Climatiseurs et splits				
	TOTAL				

		2007	2008		Total direction
	Investis.: Terrain,bur.&mag.	Montant	Quantité	Coût/unité	Montant
223	Terrains	8 500 000			
231	Clôture,amenag., installation	58 000 000			
238	Réhabilitation Bur.et logements	25 000 000			
238	Réhabilitation Magazins	70 000 000			
	TOTAL				

		2007	2008		Total direction
	Investis.: Materiels ,exploitat	Montant	Quantité	Coût/unité	Montant
241	Mat. de conservation (palettes)	600 000 000			
241	Mat.&Outil.(extinct,equip labo)	82 500 000			
	TOTAL				

	Données opérationnelles	2007	Norme
	Capacités interne en heures		
	Temps travaillé en heures		
	Nombre d'agents formés	2	

SYNTHESE					
	2007	2008		2007	2008
Charges	0		Produits	0	
Achat de marchandises	0			0	
Autres achats et emballages	0			0	
Transports					
Entretien et réparation					
Autres charges					
Charges de personnel					
TOTAL CHARGES	0	0	Total pdts	0	0
Investis: équipements	0				
Investis: Terrain,bur.&mag.					
Investis: Materiels ,exploitat					
Investissements: mobilier	0				
TOTAL INVESTISSEMENT	0	0			
TOTAL GENERAL	0	0	Total général	0	0
ECART					

Annexe 6-3: DGS " Agence de Niamey"

Cptes	Produits	2007	2008	Variat°
701	Ventes des vivres			
707	Produits accessoires			
774	Produits financiers			
	TOTAL	0	0	

Charges		2007	2008	Variat°
601	Achat de marchandises			
	Mil			
	sorgho			
	Riz			
	Maïs			
	Blé			
	TOTAL	0	0	0

604	Achat matières & fournitures	2007	2008	Variat°
	Produits Phytosanitaires			
	Essence			
	Gas-oil			
	Lubrifiant			
	Pétrole			
	Bons valeurs carburants			
	Produits d'entretien			
	Pièce détachées			
	Pneumatique			
	Fourniture de bureau			
	Fourniture informatiques			
	imprimés			
	Petit matériel de bureau			
	Fournitures de reprographie			
	Autres fournitures de bureau			
	Fournitures de reprographie			
	TOTAL	0	0	0

605/08	Autres achats et emballages	2007	2008	Variat°
605	Eau			
605	Electricité			
608	Sacs vides			
608	cordes			
608	Ficelles			
	TOTAL	0	0	0

61	Transports	2007	2008	Variat°
	Déplacements			
	Transport de plis			
	Transport de vivres			
	Transport du personnel			
622	Locations			
	TOTAL	0		0

624	Entretien et réparation	2007	2008	Variat°
	Locaux			
	Logements			
	Matériels de transport			
	Mat.et mobiliers de bureau			
	Climatiseurs			
	Téléphone			
	Electricité et plomberie			
	Photocopieur			
	Informatique			
	Exploitation			
	Maintenance			
	Autres réparations			
	TOTAL	0		0

	Autres charges	2007	2008	Variat°
625	Prime assurance Transport			
	Prime assurance Bâtiment			
626	Etudes & recher. Doc. générale			
	Etudes & recher. Doc. Technique			
628	Téléphone, fax et télex			
628	Frais postaux et timbres			
631	Frais bancaires et agios			
632	Honraires jurist. Fisc & cpble			
632	Manutention et traitement			
638	Frais de réception/Hôtel			
638	Missions			
	Impôts et taxes			
646	Droit d'enregistrement			
646	Timbres fiscaux			
646	Vignettes véhicules			
646	Impôts et taxes			
	Autres charges			
658	Jetons de présence			
658	Charges diverses			
661	Primes & gratification			
	Frs fonct comité KR don jap.			
	Indemnisat° pop.Rive droite			
	Amortissement/provisions			
	TOTAL	0		0

	Charges de personnel	2007	2008	Variat°
661	Rémunérations	215		
661	Vêtement professionnel	4,5		
6	Stage et recyclage/formation	40		
	charges sociales	23		
668	Soins médicaux	20		
	TOTAL	302,5		

	Investissements : équipement	2007 Montant	Quantité	2007 Coût/unité	Montant	Total direction
244	Ordinateurs de bureau					
244	Ordinateurs portables					
244	Imprimantes Laser					
244	Imprimante couleur					
244	Photocopieur	1000000				
213	Logiciels					
244	Onduleur					
	TOTAL					

	Investis: matériel et mobilier	2007 Montant	Quantité	2007 Coût/unité	Montant	Total direction
245	Materiels de transport	25000000				
244	Mobiliers de bureau					
244	Materiels et Mobiliers de logt					
244	Climatiseurs et splits					
	TOTAL					

	Investis.: Terrain,bur.&mag.	2007 Montant	Quantité	2007 Coût/unité	Montant	Total direction
223	Terrains	8 500 000				
231	Clôture,amenag., instalation	55 000 000				
238	Réhabilitation Bur.et logements	25 000 000				
238	Réhabilitation Magazins	70 000 000				
	TOTAL					

	Investis.: Materiels ,exploitat	2007 Montant	Quantité	2007 Coût/unité	Montant	Total direction
241	Mat. de conservation (palettes)	600 000 000				
241	Mat.&Outil.(extinct,equip labo)	82 500 000				
	TOTAL					

	Données opérationnelles	2007	Norme
	Capacités interne en heures		
	Temps travaillé en heures		
	Nombre d'agents formés		

SYNTHESE					
	2007	2008		2007	2008
Charges	0		Produits	0	
Achat de marchandises	0			0	
Autres achats et emballages	0				
Transports					
Entretien et réparation					
Autres charges					
Charges de personnel					
TOTAL CHARGES	0		Total pdts	0	0
Investis: équipements	0				
Investis: Terrain, bur. & mag.					
Investis: Matériels, exploitat					
Investissements: mobilier	0				
TOTAL INVESTISSEMENT	0				
TOTAL GENERAL	0		Total général	0	0
ECART					

Annexe 6-4: DAF " Garage"

Cptes	Produits	2007	2008	Variat°
701	Ventes des vivres			
701	Ventes P.détach. Non-conformes			
707	Produits accessoires			
	Transport des vivres			
	Ventes pneus usagés			
	Locations camions			
	TOTAL	0	0	

Charges		2007	2008	Variat°
601	Achat de marchandises			
	TOTAL	0	0	0

604	Achat matièr.& fournitures	2007	2008	Variat°
	Produits Phytosanitaires			
	Essence			
	Gas-oil			
	Lubrifiant			
	Pétrole			
	Bons valeurs carburants			
	Produits d'entretien			
	Pièce détachées			
	Pneumatique			
	Fourniture de bureau			
	Fourniture informatiques			
	imprimés			
	Petit matériel de bureau			
	Fournitures de reprographie			
	Autres fournitures de bureau			
	Fournitures de reprographie			
	TOTAL	0	0	0

605/08	Autres achats et emballages	2007	2008	Variat°
605	Eau			
605	Electricité			
608	Sacs vides			
608	cordes			
608	Ficelles			
	TOTAL	0	0	0

61	Transports	2007	2008	Variat°
	Déplacements			
	Transport de plis			
	Transport de vivres			
	Transport du personnel			
622	Locations			
	TOTAL	0		0

624	Entretien et réparation	2007	2008	Variat°
	Locaux			
	Logements			
	Matériels de transport			
	Mat.et mobiliers de bureau			
	Climatiseurs			
	Téléphone			
	Electricité et plomberie			
	Photocopieur			
	Informatique			
	Exploitation			
	Maintenance			
	Autres réparations			
	TOTAL	0		0

	Autres charges	2007	2008	Variat°
625	Prime assurance Transport			
	Prime assurance Bâtiment			
626	Etudes & recher. Doc. générale			
	Etudes & recher. Doc. Technique			
628	Téléphone, fax et télex			
628	Frais postaux et timbres			
631	Frais bancaires et agios			
632	Honraires jurist. Fisc & cpble			
632	Manutention et traitement			
638	Frais de réception/Hôtel			
638	Missions			
	Impôts et taxes			
646	Droit d'enregistrement			
646	Timbres fiscaux			
646	Vignettes véhicules			
646	Impôts et taxes			
	Autres charges			
658	Jetons de présence			
658	Charges diverses			
661	Primes & gratification			
	Frs fonct comité KR don jap.			
	Indemnisat° pop.Rive droite			
	Amortissement/provisions			
	TOTAL	0		0

Charges de personnel		2007	2008	Variat°
661	Rémunérations	215		
661	Vêtement professionnel	4,5		
6	Stage et recyclage/formation	40		
	charges sociales	23		
668	Soins médicaux	20		
	TOTAL	302,5		

	Investis.: équipement	2007	2008		Total direction
		Montant	Quantité	Coût/unité	
244	Ordinateurs de bureau				
244	Ordinateurs portables				
244	Imprimantes Laser				
244	Imprimante couleur				
244	Photocopieur				
213	Logiciels	2000000			
244	Onduleur				
	TOTAL				

	Investis: matériel et mobilier	2007	2008		Total direction
		Montant	Quantité	Coût/unité	
245	Materiels de transport				
244	Mobiliers de bureau				
244	Materiels et Mobiliers de logt				
244	Climatiseurs et splits				
	TOTAL				

	Investis.: Terrain,bur.&mag.	2007	2008		Total direction
		Montant	Quantité	Coût/unité	
223	Terrains	8 500 000			
231	Clôture,amenag., instalation	58 000 000			
238	Réhabilitation Bur.et logements	25 000 000			
238	Réhabilitation Magazins	70 000 000			
	TOTAL				

	Investis.: Materiels ,exploitat	2007	2008		Total direction
		Montant	Quantité	Coût/unité	
241	Mat. de conservation (palettes)	600 000 000			
241	Mat.&Outil.(extinct,equip labo)	82 500 000			
	TOTAL				

Données opérationnelles	2007	Norme
Capacités interne en heures		
Temps travaillé en heures		
Nombre d'agents formés		

SYNTHESE					
	2007	2008		2007	2008
Charges			Produits	0	
Achat de marchandises	0			0	
Autres achats et emballages	0			0	
Transports					
Entretien et réparation					
Autres charges					
Charges de personnel					
TOTAL CHARGES	0	0	Total pdts	0	0
Investis: équipements	0				
Investis: Terrain,bur.&mag.					
Investis: Materiels ,exploitat					
Investissements: mobilier	0				
TOTAL INVESTISSEMENT	0	0			
TOTAL GENERAL	0	0	Total général	0	0
ECART	0				

ANNEXE 7: Questionnaire destiné au contrôleur de gestion (DAF))

Objectif : c'est d'avoir une vision d'ensemble de l'OPVN

La procédure budgétaire au sein de votre organisation

1. Existe-t-il une procédure budgétaire ? Oui Non
2. L'élaboration du budget se base sur :
- Les données d'un plan stratégique à moyen ou long terme
- Une nouvelle prévision chaque année
3. Le processus budgétaire démarre par :
- Une lettre de cadrage
- Une réunion de lancement
- Les deux
- Ni l'un ni l'autre
- Autre, précisez _____
4. L'ensemble des responsables participe-t-il à l'élaboration budgétaire ?
- Oui Non
5. La durée du processus budgétaire est :
- < 2 mois < 3 mois < 4 mois > 4 mois
6. Le budget est-il toujours arrêté avant le début de l'exercice auquel il se rapporte ?
- Oui Non

7. Qui est responsable des différentes tâches du processus budgétaire

	Directeur Général	Directeur Financier	Comptable	Directeur opérationnel	Autres, précisez
Définition des objectifs généraux					
Animation réunion de lancement					
Pilotage de la procédure					
Respect du planning					
Elaboration des tableaux/supports					
Saisie					
Définition des objectifs par département/Sce					
Arbitrages					
Consolidation					
Présentation/défense Du budget					

Les bases d'élaboration du budget

8. Le budget se base sur :	Cochez les cases correspondantes
Les résultats de l'année écoulée	
Les objectifs de l'entreprise pour l'année venir	
Les plans d'actions valorisés	
Les ambitions du plan stratégique	
Autres (précisez) * *	

La collaboration

9. Le budget est avant tout l'affaire du contrôle de gestion et de la Direction Financière :

Oui

Non

10. Combien de personnes participent à l'élaboration du budget ? _____

11. Jusqu'à quel niveau dans l'organisation de l'élaboration ?

n-1 n-2 n-3 plus, précisez :

12. Avez-vous un projet de mise en place d'un progiciel d'élaboration budgétaire ?

Oui Non

13. Si Oui, à quelle échéance ?

< 3 mois < 6 mois < 1 an > 1 an

Synthèse

14. Comment évaluez-vous votre processus d'élaboration du budget

	Bien	Normal	Pas assez	Insuffisant
Flexibilité				
Collaboratif				
En lien avec la stratégie				
Adapté au cycle de l'activité				
Fiable				
Rapide				
Souple				
Centrés sur les objectifs clés				
Constitue une référence				

ANNEXE 8 : Questionnaire destiné aux responsables des centres budgétaires

1. Etes-vous satisfait de la démarche ?

Oui Non

2. Comment est-elle faite ?

3. Périodicité : mensuelle trimestrielle semestrielle autre,

4. La re-prévision fait-elle l'objet d'une procédure ?

Oui, précisez de quelle durée ; _____ Non

5. Des actions correctives sont-elles décidées ?

Oui Non

6. Si Oui, lesquelles ?

Votre diagnostic du budget aujourd'hui

7. Diriez-vous que le budget constitue une étape de l'accomplissement du plan stratégique ? Et pourquoi selon vous ?

Oui Non

8. Comment est perçu le budget dans votre office ?

○ Le budget a valeur d'engagement :

Oui Non

○ Le budget est exclusivement un mécanisme économique et financier

Oui Non

9. Pour vous, le budget représente :	Cochez les cases correspondantes
Un outil de pilotage	
Un exercice de style	
Un objet annuel à atteindre	
Un repère	
Une étape stratégique	
Une demande de la direction	
Autres (précisez) * *	

Les outils du budget

10. Solution utilisées (tableur, outil dédié, développement maison, progiciel, ...) ?

Tableau Développement « maison » Progiciel, lequel _____

11. Quelles sont les sources d'information du budget ?

12. Quels sont les reproches que vous pourriez faire par rapport à la solution utilisée aujourd'hui ? (*Plusieurs choix possibles*)

- a. Manque de fiabilité
- b. Peu collaboratif (envois de fichiers)
- c. Difficile de simuler, de travailler les hypothèses
- d. Maintenance du système délicate
- e. Manque de traçabilité de l'information
- f. Temps d'élaboration trop court au détriment de l'analyse
- g. Autres, précisez :

13. Parmi ces reproches, citez les 3 plus préjudiciables à vos yeux (*Classez par ordre croissant en reportant les lettres du dessus*)

- 1.
- 2.
- 3.

Synthèse

14. Comment évaluez-vous votre processus d'élaboration du budget?

	Bien	Normal	Pas assez	Insuffisant
Flexibilité				
Collaboratif				
En lien avec la stratégie				
Adapté au cycle de l'activité				
Fiable				
Rapide				
Souple				
Centrés sur les objectifs clés				
Constitue une référence				

Vos attentes par rapport au budget

15 Qu'est-ce qu'un budget pour vous ?

16. Qu'attendez-vous d'un budget ?

La valeur d'objectif

17. Le budget et les objectifs sont largement diffusés ?

Oui comment ? _____ Non

18. Que se passerait-il si vous n'établissiez pas de budget ?

19. Faut-il supprimer le budget ?

Oui Non

20. Donnez 3 arguments pour et 3 arguments contre la suppression du budget :

Pour :

-
-
-

Contre :

-
-
-

21. A quelles étapes du processus intervenez-vous ?

	Interventions
Définition des objectifs généraux	
Animation réunion de lancement	
Pilotage de la procédure	
Respect du planning	
Elaboration des tableaux/supports	
Saisie	
Définition des objectifs par direction/service	
Arbitrages	
Consolidation	
Présentation/défense du budget	
Exécution du budget	
Analyse des écarts	

22. Enumérer les différentes contraintes que vous rencontrez lors de l'élaboration du budget?

23. Remarques complémentaires :

Annexe 9: Tableau du dépouillement du questionnaire

N° Questions fermées	REponses PAR CIBLE												OBSERVATIONS									
	DC 2/3			CA 3/4			CS 3/4			DAF/CG			DC, CA, CS, CG	O	N	V	DC, CA, CS, CG	N	V	DC, CA, CS, CG	Synthèse	
	O	N	V	O	N	V	O	N	V	O	N	V	O	N	V	O	N	V	O	N	V	
1	50%	50%		100%			33%	67%		100%			100%			67%	33%		33%	0%		9
4	50%	50%		33%	67%		67%	33%		100%			100%			55%	45%		45%			9
5		100%			67%	33%	33%	67%						100%		13%	87%		87%			8
6	50%	50%														50%	50%		50%			2
7	50%	50%		67%	33%		67%	33%								71%	29%		29%			7
8		100%		67%		33%	100%									71%	29%		29%			7
8 bis		100%			67%	33%	33%	33%				34%				13%	61%		61%	26%		8
9													100%			100%			100%			1
12													100%			100%			100%			1
17	50%	50%			100%		33%	67%								26%	74%		74%			8
18		100%			100%			100%									100%		100%			8
	5	13	1	8	13	1	11	12	1	4	1	1	28	38	2	68						

DC : Directeurs Centraux
CA : Chef d'Agence
CS : Chef de Service
CG : Chef de Garage

O : Oui
N : Non
V : Vide
QF : Question Fermée
QO : Question Ouverte