



Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

**Institut Supérieur de Comptabilité,
de Banque et de Finance
(ISCBF)**

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

**Promotion 22
(2010-2011)**

**Mémoire de fin d'étude
THEME**

**EVALUATION DU PROCESSUS D'ELABORATION
BUDGETAIRE DANS LES STRUCTURES SANITAIRES :
CAS DE L'HOPITAL MATHLABOUL FAWZEINI DE TOUBA
SENEGAL**

Présenté par :

Anta DIENG

Dirigé par :

M. Abou WELE

Expert Comptable au Cabinet CECCA

Octobre 2012

DEDICACES

ALHAMDOULILAHILAH RABIL ALAMINA LOUANGES A ALLAH LE TRES HAUT

Je dédie ce Mémoire à :

- ✓ Mes deux parents Papa Youssou et Maman Astou qui m'ont encouragés et soutenue tout au long de mes études.
- ✓ L' élu de mon cœur pour son soutien aux moments de mon travail et surtout pour sa patience.
- ✓ Monsieur Pap Sidy Diouf, Directeur Administratif et financier du FONDEF pour toute l'aide qu'il m'a apportée dans la prise en charge de mes frais d'études au CESAG.

REMERCIEMENTS

J'exprime toute ma gratitude à Monsieur Abou Wele pour l'effort fourni, les conseils prodigués, sa patience et sa persévérance dans le suivi.

Mes remerciements à Monsieur le Directeur de l'Hôpital Mathlaboul Fawzeini de Touba et son contrôleur de gestion Monsieur Kanté pour leur disponibilité.

J'adresse également mes remerciements à :

- ✓ l'ensemble des professeurs du CESAG ;
- ✓ mes promotionnaires du CESAG ;
- ✓ tous ceux qui, de près ou de loin, ont contribué à la réalisation de ce mémoire.

SIGLES ET ABREVIATIONS

ABC:	Activity Based Costing
ACP :	Agent comptable particulier
BBZ :	Budget Base Zéro
CA :	chiffre d'Affaires
CA :	Conseil d'Administration
CESAG :	Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
CHNMFT :	Centre Hospitalier National Mathlaboul Fawzeini
CME :	Commission Médicale d'Etablissement
CMT :	Commission Technique d'Etablissement
EPS :	Etablissement Public de Santé
SAF :	Service Administratif et Financier
TVA :	Taxe sur la Valeur Ajoutée

LISTES DES TABLEAUX ET FIGURES

Listes des figures

Figure 1 : Les différentes étapes de la gestion budgétaire.....	13
Figure 2 : Le rôle du contrôle de gestion.....	19
Figure 3 : Nature itérative de la procédure budgétaire	23
Figure 4 : L'articulation des budgets.....	25
Figure 5 : Modèle d'analyse	40
Figure 6 : Organigramme de l'HMFT	50

Liste des Tableaux

Tableau 1 : Les catégories de centres	16
Tableau 3 : Exemple de budget de trésorerie	35
Tableau 4 : Tableaux de répartition des agents interviewés.....	42
Tableau 5 : Capacité d'accueil de l'HMFT	49
Tableau 6 : Répartition du personnel de l'HMFT	52
Tableau 7 : Tableau de synthèses des forces et faiblesses.....	67

LISTES DES ANNEXES

Annexe 1 : Fiche de recueil de données	74
Annexe 2 : Niveau d'activités	79
Annexe 3 : Objectifs des services.....	80

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

DEDICACES	i
REMERCIEMENTS	ii
SIGLES ET ABREVIATIONS	iii
LISTES DES TABLEAUX ET FIGURES.....	iv
LISTES DES ANNEXES	v
TABLE DES MATIERES	vi
INTRODUCTION GENERALE.....	1
1ère PARTIE : FONDEMENTS THEORIQUES DU PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE.....	7
CHAPITRE I : LE BUDGET UN OUTIL DE GESTION PREVISIONNELLE DES ENTREPRISES	9
1.1. Concept et rôle du budget.....	9
1.1.1. Définitions du budget.....	9
1.1.2. Rôles du budget	10
1.1.2.1. Le budget comme instrument de contrôle de gestion	10
1.1.2.2. Le Budget comme instrument de simulation et d'aide à la décision.....	10
1.1.2.3. Le budget comme instrument de motivation et de gestion des conflits	11
1.2. Propriétés des budgets	11
1.3. La gestion budgétaire	12
1.3.1. Définition de la gestion budgétaire.....	12
1.3.2. Principes de bases de la gestion budgétaire	13
1.3.3. Les limites de la gestion budgétaire.....	14
1.4. Les centres de responsabilités	14
1.4.1. Centre de cout	15
1.4.2. Centre de profit	15
1.4.3. Centres d'investissements.....	16
CHAPITRE 2 : LE PROCESSUS BUDGETAIRE.....	17
2.1. Les acteurs du processus budgétaire	17
2.1.1. La Direction	17

2.1.2.	L'opérationnel.....	17
2.1.3.	Le contrôleur de gestion	18
2.2.	La démarche budgétaire	19
2.2.1.	Les conditions préalables à l'élaboration du budget.....	19
2.2.1.1.	Les conditions psychologiques	20
2.2.1.2.	Les conditions matérielles et organisationnelles	20
2.2.2.	Les phases d'élaboration du budget.....	20
2.2.2.1.	Fixation du cadre budgétaire.....	21
2.2.2.2.	Pré budget	21
2.2.2.3.	Les navettes budgétaires	22
2.2.2.4.	Elaboration du projet de budget.....	22
2.2.2.5.	Présentation du budget au conseil d'administration	22
2.2.3.	L'articulation des budgets.....	23
2.3.	Elaboration des budgets fonctionnels.....	25
2.3.1.	Le budget commercial	26
2.3.1.1.	La prévision des ventes.....	26
2.3.1.2.	La budgétisation des ventes	27
2.3.2.	Le budget d'exploitation.....	27
2.3.2.1.	Le programme d'exploitation	27
2.3.2.2.	Valorisation du programme d'exploitation.....	28
2.3.3.	Le Budget des approvisionnements	28
2.3.3.1.	La gestion classique ou la méthode de Wilson :.....	28
2.3.3.2.	La gestion des stocks par la méthode KANBAN.....	28
2.3.4.	Le budget des investissements.....	29
2.3.4.1.	Les méthodes d'évaluation de la rentabilité des projets d'investissements.....	29
2.3.4.2.	Le délai de récupération du capital investi	29
2.3.4.3.	La budgétisation des investissements	31
2.3.5.	Le budget des services fonctionnels	31
2.3.5.1.	La méthode classique.....	32
2.3.5.2.	La méthode budget base zéro (BBZ)	32
2.3.5.3.	La méthode du budget par activité.....	33
2.3.6.	Les documents de synthèse.....	33

2.3.6.1.	Le budget de trésorerie	33
2.3.6.2.	Le Bilan prévisionnel.....	36
2.3.6.3.	Le compte de résultat prévisionnel	37
2.4.	Le contrôle budgétaire.....	37
2.4.1.	Le fondement technique du contrôle budgétaire.....	37
2.4.1.1.	Analyse de l'écart sur chiffre d'affaires.....	37
2.4.1.2.	L'analyse des charges de structure	38
2.4.2.	Les supports du contrôle budgétaire	38
2.4.2.1.	Les tableaux de bord	38
2.4.2.2.	Les rapports de contrôle.....	39
CHAPITRE 3 : MÉTHODOLOGIE D'ANALYSES ET COLLECTES DE DONNÉES		40
3.1.	Le modèle d'analyse.....	40
3.2.	Prise de connaissance et évaluation du processus.....	41
3.2.1.	Prise de connaissance.....	41
3.2.1.1.	L'analyse documentaire :.....	41
3.2.1.2.	L'entretien.....	41
3.2.1.3.	L'observation	42
3.2.2.	L'évaluation du processus	43
2^{ème} PARTIE : CADRE PRATIQUE DU PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE		46
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DE L'HOPITAL MATHLABOUL FAWZEINI DE TOUBA		48
4.1.	Fonctionnement et organisation	48
4.1.1.	Fonctionnement de l'hôpital	48
4.1.1.1.	Les offres de services existantes	48
4.1.1.2.	Capacités d'accueil	48
4.1.2.	Structure organisationnelle	49
4.2.	Présentation du service contrôle de gestion de l'HMFT	51
4.2.1.	Historique.....	51
4.2.2.	Missions	51
4.2.3.	Ressources du service	51
CHAPITRE 5 : PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE DE L'HMFT		52
5.1.	Analyse de l'environnement.....	52

5.1.1.	Analyse de l'environnement interne	52
5.1.2.	Analyse de l'environnement externe	53
5.2.	Elaboration du budget des services	53
5.2.1.	Fixation du cadre budgétaire.....	54
5.2.2.	Pré budget	54
5.2.3.	Budgets fonctionnels.....	54
5.2.3.1.	Section investissement	55
5.2.3.2.	Section d'exploitation	57
5.2.4.	Arbitrage budgétaire	61
5.2.5.	Découpage du budget en trimestre.....	61
5.2.6.	Présentation du budget au CME et CTE.....	61
5.2.7.	Présentation du budget au conseil d'administration	62
CHAPITRE 6 : EVALUATION DU PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE ET RECOMMANDATIONS		63
6.1.	Evaluation du processus d'élaboration budgétaire.....	63
6.1.1.	Forces du processus d'élaboration budgétaire	63
6.1.2.	Faiblesses du processus budgétaire.....	64
6.1.2.1.	Insuffisance du personnel au niveau du service contrôle de gestion	65
6.1.2.2.	Absence de manuel de procédure	65
6.1.2.3.	Perception du budget par les chefs de services.....	66
6.1.2.4.	Méthode d'élaboration budgétaire	66
6.2.	Recommandations	68
CONCLUSION GENERALE		71
ANNEXES		73
BIBLIOGRAPHIE		91

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

En Afrique, l'évolution du système de santé en général et du système hospitalier en particulier a été marquée par les contextes des périodes historiques pré et post-indépendance. En effet, durant la période coloniale, la prise en charge de la demande de soins a été de meilleure qualité grâce à la rigueur dans la gestion et à la qualité du plateau technique. En revanche, à partir des années 1980, l'usure du temps et les crises économiques aidant, les infrastructures et les équipements se sont considérablement dégradés ainsi que la qualité des soins.

C'est dans ce contexte de crise généralisée, accentuée par les contraintes des politiques d'ajustement structurel, que s'est fait sentir partout en Afrique le besoin de réformer le système hospitalier. En outre, les politiques nationales en matière de santé, orientées vers la gratuité des soins et la primauté des soins de santé primaire (SSP) sur l'hôpital, ont largement contribué à la faillite du système hospitalier (vétusté des locaux, insuffisance des personnels, démotivation, mauvaise qualité de la prise en charge des patients etc....).

La situation de dégradation progressive a conduit les différents acteurs (Etats, professionnels de santé, populations et partenaires au développement) à prendre conscience de la nécessité de mieux définir le rôle et la place de l'hôpital dans le système de santé.

Dans le cadre de cette réforme, le Sénégal à l'instar de beaucoup d'autres pays en voie de développement a entrepris dans le secteur de la santé des changements de politiques économiques et financières. Ces changements sont organisés dans un cadre juridique qui après avoir conféré à l'hôpital public sénégalais un statut d'établissement public de santé hospitalier, le classe dans une carte sanitaire (selon l'importance et la spécificité des soins et services offerts).

La loi portant cette réforme hospitalière et celle relative à l'organisation et aux établissements publics de santé (2 mars 1998) ainsi que les décrets d'application (26 août 1998) avaient pour ambition de créer les conditions de l'environnement favorables à l'évolution souhaitée en traduisant dans les objectifs de la réforme à savoir :

- ✓ l'adaptation de la loi hospitalière qui consacre l'autonomie des hôpitaux publics et préserve la mission du service public ;
- ✓ l'élaboration de la charte hospitalière dans le cadre de la carte sanitaire du pays ;
- ✓ l'introduction d'outils modernes de gestion ;

- ✓ la mise en place de statut spécifique aux personnels des établissements hospitaliers publics,
- ✓ l'élaboration et la mise en œuvre des projets d'établissement hospitaliers.

Au total l'amélioration de la performance était au cœur du projet de réforme des hôpitaux sénégalais.

C'est dans ce contexte que l'hôpital Mathlaboul Fawzeini de Touba a été érigé en Etablissement public de santé le 13 décembre 2005.

La mise en œuvre de cette réforme hospitalière au sein de l'hôpital s'est traduite par des transformations consécutives à la dynamique managériale il s'agit de :

- ✓ l'aboutissement de la mise en place de statuts spécifiques conférant plus d'autonomie de gestion à l'hôpital ;
- ✓ la mise en place de nouveaux organes de gestion et d'organigrammes : Commission Médicale d'Etablissement (CME), Comité Technique d'Etablissement (CTE), Direction Administrative et Financière (DAF), Agence Comptable particulière (ACP) ;
- ✓ l'engagement parfois partiel dans les démarches stratégiques (plans nationaux de développement sanitaire, projets d'établissement) ;
- ✓ l'engagement progressif dans les démarches de contrôle de gestion et de qualité.

Cette réorganisation a mis à nu les nombreuses difficultés qui gangrènent le bon fonctionnement de l'hôpital :

- ✓ rupture de l'approvisionnement en médicaments ;
- ✓ consommation incontrôlée de produits pharmaceutiques ;
- ✓ faiblesse du plateau technique ;
- ✓ déficit en personnel qualifié ;
- ✓ interruptions fréquentes des activités dues à des mouvements de protestation ;
- ✓ etc.

Les raisons évoquées se rapportent principalement :

- ✓ à une mauvaise politique de gestion des stocks ;
- ✓ au non respect des échéanciers des fournisseurs ;
- ✓ à un défaut de plan d'action et de programme d'activité ;
- ✓ à un déficit de gestion prévisionnelle ;
- ✓ au manque de suivi des activités.

Il en résulte :

- ✓ une insatisfaction des populations dans la prise en charge sanitaire ;
- ✓ non maîtrise des charges d'exploitation,
- ✓ difficultés de contrôle des ressources, des prestations etc.

Pour la résolution de ces dysfonctionnements de nombreux outils de gestion peuvent être mise en place :

- ✓ concevoir un système de contrôle fondé sur l'analyse des comptes de résultats des bilans de la comptabilité générale ;
- ✓ mettre en place une comptabilité analytique reposant sur un contrôle a priori ;
- ✓ concevoir un tableaux de bord faisant ressortir les meilleurs indicateurs relatifs au secteur de sante ;
- ✓ assurer une meilleure planification des activités ;
- ✓ développer la gestion budgétaire.

Parmi ces techniques, la gestion budgétaire semble la plus pertinente et la plus appropriée pour répondre aux préoccupations actuelles de l'HMFZT à savoir la prévision des activités.

En effet la prévision se présente comme un mode de gestion approprie car elle permet de préparer l'avenir tout en résolvant dans les meilleures conditions les problèmes qui se posent au présent (Faye, 2003 : 131).

Par ailleurs selon Gervais (1994 : 14), le système budgétaire est la réunion de deux éléments :

- ✓ un ensemble de budget ;

- ✓ une procédure de contrôle budgétaire.

Pour surmonter ses nombreuses difficultés, il s'agira pour nous de nous interroger sur comment améliorer la qualité de la gestion budgétaire de l'HMFT ?

Aussi nous allons essayer de répondre aux questions suivantes :

Comment l'HMFT élabore-t-il son budget ? Qu'elles sont les différentes étapes de ce processus ? Comment faire pour améliorer ce processus afin d'arriver à une élaboration efficace du budget ?

Ainsi notre travail sera axé sur l'évaluation de l'élaboration du budget au sein de L'hôpital

La présente étude vise à effectuer une évaluation du processus d'élaboration budgétaire en vue de la réalisation de meilleure performance.

Les objectifs spécifiques de cette étude sont :

- ✓ décrire le processus d'élaboration du budget a l'HMZ ;
- ✓ évaluer le processus ;
- ✓ faire des recommandations pour une meilleure exécution de ce processus.

Cette étude permettra à l'hôpital Mathlaboul Fawzeini, après évaluation de sa méthode d'élaboration budgétaire de déceler les faiblesses liées à cette méthode afin d'arriver à une amélioration efficace de leur système budgétaire.

Pour nous-mêmes, aspirant au poste de futur contrôleur de gestion, cette étude nous permet de nous mettre à l'épreuve par rapport à cette fonction.

Ce mémoire comporte deux parties :

- ✓ une première partie traitant les fondements théoriques de l'élaboration du budget est subdivisée en trois chapitre le premier à savoir le budget un outil de gestion prévisionnelle des entreprises, le deuxième met en exergue le processus d'élaboration budgétaire et enfin la troisième décrivant la méthodologie de recherche.

- ✓ une deuxième partie qui illustrera le processus d'élaboration budgétaire au sein de l'hôpital Mathlaboul Fawzeini de Touba et sera constitué de trois chapitres évoquant respectivement la présentation de l'HMFT notre cadre d'étude, le processus d'élaboration du budget, l'évaluation du processus et recommandations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1ère PARTIE :
FONDEMENTS THEORIQUES DU PROCESSUS D'ELABORATION
BUDGETAIRE

« L'entreprise qui ne dispose pas d'un système de gestion budgétaire peut être comparée à un aveugle incapable d'apprécier les obstacles » (Leclere, 1993 :12).

L'établissement des prévisions budgétaires a longtemps été considéré comme un outil de gestion interne relevant du bon vouloir de la Direction. Il n'y n'avait aucune obligation en la matière, chaque entreprise étant libre d'apprécier l'intérêt que pouvait représenter l'introduction de procédures budgétaires dans son système de gestion.

Or, depuis quelques années, il s'est produit une évolution considérable dans ce domaine, illustrée par l'introduction d'obligations nouvelles dans le droit comptable en matière de comptes prévisionnels.

L'origine de cette évolution est à rechercher dans le débat d'idées qui s'est instauré à la suite du célèbre rapport Sudreau et qui s'est focalisé à la fin des années 70 et au début des années 80 sur la nécessité de lutter contre les défaillances d'entreprise, la crise économique, le chômage. L'idée fondamentale qui fut avancée à l'époque était « qu'un grand nombre d'entreprises en difficultés aurait pu échapper à leur sort funeste si elles avaient pu voir venir ces difficultés suffisamment tôt pour pouvoir réagir alors qu'il était temps ». Le raisonnement que l'on peut faire est en effet simple : c'est l'absence de prévisions, et en particulier l'absence de prévisions budgétaires, qui empêche l'entreprise d'anticiper les difficultés. Même s'il est difficile de guérir, il est possible de prévenir. Il faut donc inciter les entreprises à mettre en œuvre une gestion prévisionnelle pour pouvoir prévenir les difficultés.

Dans cette perspective l'élaboration budgétaire apparaît comme un ensemble de processus impliquant la direction et chaque entité dans le but de mettre en concordance la stratégie financière et la stratégie de l'entreprise, et de la décliner en plans et budgets, qui constituent les bases du contrôle interne.

L'objectif de cette première partie est d'exposer le cadre théorique de l'élaboration budgétaire à travers deux chapitres :

- ✓ le premier chapitre sera consacré au rappel de quelques notions sur le budget et son rôle.
- ✓ le deuxième chapitre traitera du processus d'élaboration budgétaire.

CHAPITRE I : LE BUDGET UN OUTIL DE GESTION PREVISIONNELLE DES ENTREPRISES

La gestion prévisionnelle a pour objet de préparer l'entreprise à exploiter les atouts et affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir. Elle comporte une définition des objectifs à atteindre et des moyens à mettre en œuvre. Elle se décline :

- ✓ dans le long-terme (> 5 ans) : plan stratégique ;
- ✓ à moyen terme (2 à 4 ans) : plan opérationnel ;
- ✓ à court-terme (1 an) : budgets ;
- ✓ à très court-terme : tableaux.de bord.

Les budgets sont à la fois des instruments de prévision et de coordination entre les unités décentralisées et des aides à la délégation des décisions et à la motivation des décideurs.

Leur élaboration au niveau de l'hôpital traduit les objectifs stratégiques suivants :

- ✓ amélioration de la qualité des soins ;
- ✓ amélioration des conditions de travail et de séjour des usagers ;
- ✓ amélioration et la rationalisation des ressources humaines.

Dans ce chapitre nous allons essayer de cerner dans les sections une et deux la notion de budget à travers ces définitions, rôle et propriétés pour de mieux comprendre la gestion budgétaire que nous aborderons dans la troisième section.

Comme la démarche budgétaire nécessite au préalable le découpage de l'entreprise en centre de responsabilité ceci fera l'objet de notre quatrième chapitre.

1.1. Concept et rôle du budget

Le budget s'inscrit dans le cadre de la gestion stratégique de l'entreprise, il existe plusieurs définitions du concept « budget », tout comme la littérature reconnaît à ce dernier certains rôles qu'il est appelé à jouer.

1.1.1. Définitions du budget

Selon Faye (2009 :137), le budget peut être défini comme l'ensemble coordonné des prévisions d'une entreprise.

Pour Gervais (1994 : 17), le budget peut être défini comme étant la mise au point de plans d'action à court terme permettant d'atteindre les objectifs de la firme.

Abondant dans le même sens, Lauzel (1992 : 121) le définit comme un ensemble coordonné de prévisions qui, compte tenu des conditions internes et externes, pouvant influencer l'activité de l'entreprise, tend les moyens aux fins poursuivies.

Nous retenons de ces définitions que le budget est un état prévisionnel des ressources et des dépenses que l'entreprise souhaite avoir à sa disposition pendant une période donnée pour atteindre les objectifs qu'elle s'est fixée.

1.1.2. Rôles du budget

Divers rôles sont attribués au budget. Leclere (1994 : 9) résume les finalités du budget et du processus de préparation budgétaire en trois points :

- ✓ le budget comme un instrument de contrôle de gestion ;
- ✓ le budget comme instrument de simulation et d'aide à la décision ;
- ✓ le budget comme instrument de motivation et de gestion des conflits.

1.1.2.1. Le budget comme instrument de contrôle de gestion

Les budgets permettent à l'administrateur d'apporter une bonne dose de réalisme à leurs objectifs compte tenu des ressources de l'entreprise. Il arrive fréquemment que certains dirigeants déterminent des objectifs irréalistes qu'ils ne pourront jamais atteindre. Les budgets permettent de limiter au minimum les situations de crise en aidant les managers à prévoir d'avance les périodes difficiles.

Ainsi Leclere (1994 : 9), estime que le budget joue un rôle central puisqu'il explicite l'ensemble des prévisions considérées comme des normes à respecter.

1.1.2.2. Le Budget comme instrument de simulation et d'aide à la décision

Selon Leclere (1994 : 10), « l'établissement du budget est un exercice permettant d'éclairer certains choix en utilisant le modèle comptable analytique sous-jacent comme un outil de simulation ».

En effet, pour arrêter le budget définitif, on teste plusieurs hypothèses, en Mesurant l'impact qu'aurait telle ou telle décision sur le résultat prévisionnel. Le budget joue alors le rôle d'un outil d'aide à la décision. Cette fonction de simulation explique la très grande utilité des outils informatiques de type « tableur » : il suffit de changer une donnée (un niveau d'activité, ou un prix par exemple) pour obtenir immédiatement une nouvelle « mouture » des prévisions budgétaires correspondantes.

Notons, pour ces exercices de projection ou de chiffrage, l'importance d'une comptabilité analytique en coûts partiels de type « direct-costing » en effet, c'est la connaissance de la structure des charges, fixes et variables, qui permet de faire les calculs prévisionnels.

1.1.2.3. Le budget comme instrument de motivation et de gestion des conflits

L'entreprise constitue souvent un milieu conflictuel au sein duquel se manifestent des oppositions d'intérêts entre les différents acteurs : entre la direction et les syndicats, entre les différents services, etc.

Dans cette perspective, la procédure budgétaire permet souvent d'arriver par la négociation à un compromis se présentant comme une sorte de contrat entre les diverses parties prenantes.

Aussi les auteurs Rouach & Naulleau (1998 :263) estiment que le budget doit être perçu comme un engagement contractuel de la part des responsables de centre de responsabilités sur les objectifs qu'ils ont eux-mêmes contribué à élaborer.

Il est nécessaire de relativiser l'intérêt et l'utilité de la gestion budgétaire. En effet, il faut considérer qu'un budget ne sera un bon outil de gestion et de motivation que si le niveau des objectifs à atteindre est fixé avec intelligence.

1.2. Propriétés des budgets

Selon Faye (2009 :138), un bon système budgétaire suppose le respect de propriétés suivantes :

- ✓ les budgets doivent être réalistes, c'est-à-dire tenir compte des contraintes internes et externes de l'entreprise. L'élaboration des budgets doit prendre en considération

la concurrence, le développement du marché mais également les limites financières de l'entreprise et sa capacité de production ;

- ✓ budgets doivent comporter une incitation à mieux faire pour l'atteinte des objectifs c'est à dire avoir un caractère motivant ;
- ✓ budgets doivent aussi couvrir l'ensemble des activités sans que les actions des différents services ne se superposent ou ne se contrecarrent. Pour cela, il convient d'identifier au préalable les différents responsables et cerner l'étendue de leur pouvoir c'est à dire les attributions des uns et des autres.

1.3. La gestion budgétaire

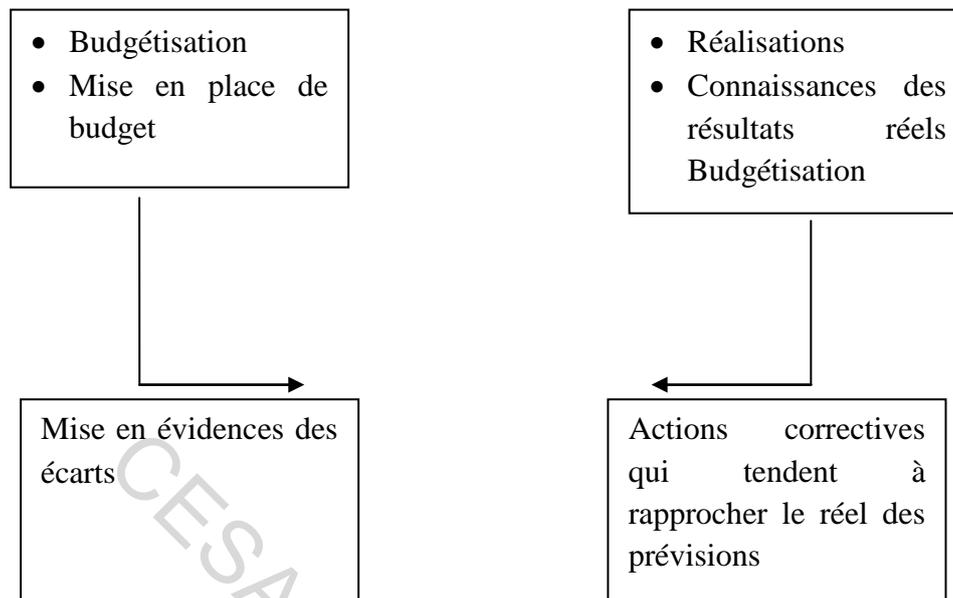
Pour assurer sa pérennité, une entreprise doit se doter d'outils efficaces, dont l'outil budgétaire. En effet, celui-ci permet de réaliser des contrôles et des prévisions aidant les dirigeants à prendre leurs décisions.

1.3.1. Définition de la gestion budgétaire

Selon Alazard & Separi (2001 : 275), la gestion budgétaire peut être aussi définie comme, une gestion prévisionnelle, à court terme, dont l'instrument est le budget. Elle est donc une méthode de gestion prévisionnelle à court terme fondée sur l'évaluation des moyens à mettre à la disposition des responsables pour atteindre les objectifs fixés, issus du plan stratégique défini par la Direction. Elle représente une véritable modélisation de l'activité de l'entreprise et inclut un processus de contrôle budgétaire.

En effet, cette gestion s'appuie sur un mode de pilotage de type boucle fermée à savoir : établir des prévisions ; confronter périodiquement ces prévisions aux réalisations de la comptabilité générale ; mettre en évidence les écarts éventuels et mener des actions correctives qui tendent à rapprocher le réel de ces prévisions et cela pendant toute la durée de l'exercice voir figure suivante.

Figure 1 : Les différentes étapes de la gestion budgétaire



Source : Alazard et Separi (2001 : 275).

1.3.2. Principes de bases de la gestion budgétaire

Selon Gervais (2000 : 275), la gestion budgétaire obéit à certains nombre de principe de base dont :

- ✓ la totalité du système budgétaire : toutes les activités de l'organisation doivent être budgétisées. Ce qui implique de Préciser les missions de chaque unité de gestion et les concrétiser par des objectifs précis, ne laisser aucune activité hors responsabilité ;
- ✓ le couplage du système budgétaire avec le système de décision et le style de management : Le système budgétaire doit déboucher sur des budgets par centre de responsabilité autant de budget que de centre de décision.
- ✓ la contrôlabilité des éléments du budget : un centre budgétaire ne peut être tenu responsable des éléments qu'il ne contrôle pas La présentation du budget des centres de responsabilité doit séparer Les éléments dépendant du responsable du budget (ce sont les éléments contrôlables) les éléments sur lesquels ce responsable n'a aucune possibilité d'action (ce sont les éléments non contrôlables),dans ce cas,

ces éléments figurent dans le budget à titre d'information et ne doivent en aucune façon être pris en considération pour l'évaluation des performances du centre.

- ✓ la non-remise en cause des politiques et stratégies : dans la mesure où le budget est l'aboutissement du cycle de planification, la budgétisation découle de la planification opérationnelle.
- ✓ le contrôle par exception : l'analyse des écarts entre les résultats attendus et les résultats obtenus n'est pas une fin en soi. En réalité, les écarts doivent jouer un rôle de signal d'alerte et permettre au pilote de l'unité concernée de déceler les points de distorsion dans la réalisation du programme orienté vers les objectifs de l'unité, d'imaginer et de conduire les actions correctives.

1.3.3. Les limites de la gestion budgétaire

Doriath (2008 : 3) décline les limites de la gestion en cinq points :

- ✓ la construction budgétaire se fonde en grande partie sur les modèles du passé. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est en particulier pour l'ensemble des budgets fonctionnels ;
- ✓ la désignation des responsabilités et le contrôle peuvent être mal vécus. Une formation faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire doit motiver le personnel ;
- ✓ le budget risque dans le cadre d'une décentralisation non sincère de se transformer en un ensemble de règles rigides qui s'imposent aux « responsables » la gestion budgétaire devient alors source d'inertie ;
- ✓ l'inverse, la liberté donnée aux responsables peut introduire des « féodalités »
- ✓ les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète. La veille doit être constante afin d'adapter les programmes d'actions et les prévisions.

1.4. Les centres de responsabilités

Les centres de responsabilités résultent d'un découpage organisationnel accompagné d'une délégation de pouvoir. Les responsables des entités de gestion ainsi constituées doivent alors gérer leur entité étant donné les objectifs qui leur ont été assignés et les moyens alloués.

Ainsi selon Horngren (2003 : 23), le centre de responsabilités peut être défini « comme une partie, fraction ou subdivision d'une organisation dont le manager est responsable d'un ensemble déterminé d'activité ».

En fonction de la nature des flux délégués on classe les centres de responsabilités en trois catégories :

- ✓ les centres de coûts ;
- ✓ centre de profit ;
- ✓ centre d'investissement.

1.4.1. Centre de cout

L'unité concernée doit réaliser une mission au moindre coût avec la meilleure qualité possible, dans un temps imparti. Parmi les centres de coûts on distingue généralement trois catégories qui ont des caractéristiques spécifiques quant à leur pilotage et à l'évaluation de leur performances :

- ✓ les centres opérationnels sont ceux qui ont un rapport direct avec la réalisation de l'activité (approvisionnement, production, vente), pour ces centres il est facile d'évaluer leur performance notamment en terme de productivité ;
- ✓ les centres de supports sont ceux qui fournissent des prestations aux centres opérationnels, pour évaluer leur performance il faudra recourir à des indicateurs financiers et non financiers, établis à partir d'informations recueillies auprès des « clients » internes ;
- ✓ les centres de structure correspondent aux activités de coordination (direction audit etc.) on tente d'apprécier leur efficacité et leur pertinence à long terme (Dayan & al, 1999 :804).

1.4.2. Centre de profit

Ces centres bénéficient d'une délégation supplémentaire par rapport aux centres de coûts le chiffre d'affaires. Selon que le système de contrôle est par « par le marché » ou par les normes, l'évaluation des performances sera très différentes c'est pourquoi il faut distinguer centre de revenu et centre de résultat.

Le centre de revenu, dans un système de régulation classique (non basé sur le contrôle par le marché) est généralement un service commercial qui a un objectif ou (norme) en terme de chiffres d'affaires, ce service n'est pas évalué sur un résultat mais sur l'atteinte ou non de son chiffre d'affaires.

Le centre de résultat existe lorsque le contrôle est de type « contrôle par le marché ».le responsable d'un centre de résultat a reçu une délégation beaucoup plus importante que précédemment .Pour réaliser son chiffre d'affaires, il dispose d'une marge de manœuvre sur différents éléments susceptibles de contribuer à l'amélioration de son objectif comme par exemple réduction de prix, des délais de paiement (Dayan & al, 1999 :805).

1.4.3. Centres d'investissements

Ces centres disposent de l'autorité la plus large, puisqu'ils gèrent non seulement les décisions opérationnelles, mais également les décisions relatives aux actifs nécessaires à leur activité (investissement, stock, créances, clients, etc.).Pour eux la responsabilité d'un profit est insuffisante, et leur contribution sera définie sous forme d'un ratio de rentabilité ou par un bénéfice résiduel (profit, pourcentage de l'actif généré) (Giraud & al, 2008 :92).

Tableau 1 : Les catégories de centres

Flux financiers délégués			Catégories de centres
Coût	Chiffre d'affaire	Actifs	
☒			Centre de coût
☒	☒		Centre de profit
☒	☒	☒	Centre d'investissement

Source : Dayan & al (1999 : 804)

CHAPITRE 2 : LE PROCESSUS BUDGETAIRE

L'établissement des budgets dans les hôpitaux suppose un ensemble de procédures mettant en relation les différents services et s'inscrivant généralement dans le cadre d'un cycle annuel.

Selon Horngren (2003 :60), le processus budgétaire, pour être à même de répondre aux aspirations d'une entreprise gérée de façon décentralisée et ayant un certain degré d'intégration entre les différentes fonctions doit suivre deux méthodes : un de type fonctionnel et un autre de type vertical

L'objectif de ce chapitre est de donner une vision globale de la démarche budgétaire après avoir rappelé les différents acteurs impliqués dans ce processus.

2.1. Les acteurs du processus budgétaire

Pour Honorat (2008 : 17), l'élaboration du budget nécessite l'intervention de trois acteurs :

- ✓ la Direction fixe les objectifs stratégiques et arbitre ;
- ✓ l'opérationnel élabore le budget de son centre ;
- ✓ le contrôleur de gestion met en forme, traduit les prévisions d'activité en termes financiers et consolide.

2.1.1. La Direction

Selon Honorat (2008 :17), le métier de la direction est d'affecter la ressource là où il est nécessaire pour la faire fructifier aux mieux des intérêts des propriétaires et des partenaires de l'entité.

L'avenir des dirigeants au sein de l'entreprise dépend des résultats et de l'écart séparant les promesses de résultats de la réalisation de ceux-ci. C'est pourquoi la direction est très impliquée dans l'établissement des budgets et dans leur suivi

2.1.2. L'opérationnel

C'est à l'opérationnel que revient la charge d'établir son budget. En effet l'établissement du budget permet selon Honorat (2008 :18) :

- ✓ de dynamiser son équipe et d'impliquer son personnel. Un budget peut devenir dans certaines conditions une occasion de renforcer la cohésion et de valoriser une équipe. Il définit l'utilité et le coût du centre ;
- ✓ de libérer l'esprit : après avoir réfléchi intensément au futur, mis en place des prévisions d'activité, s'être imprégné des objectifs, le responsable peut exercer son métier l'esprit libre ;
- ✓ d'être acteur de l'évolution de son centre : les acteurs se doivent de connaître les paramètres essentiels de leur activité : les principaux coûts directs et quelques paramètres physiques liés aux unités d'œuvre du centre.

2.1.3. Le contrôleur de gestion

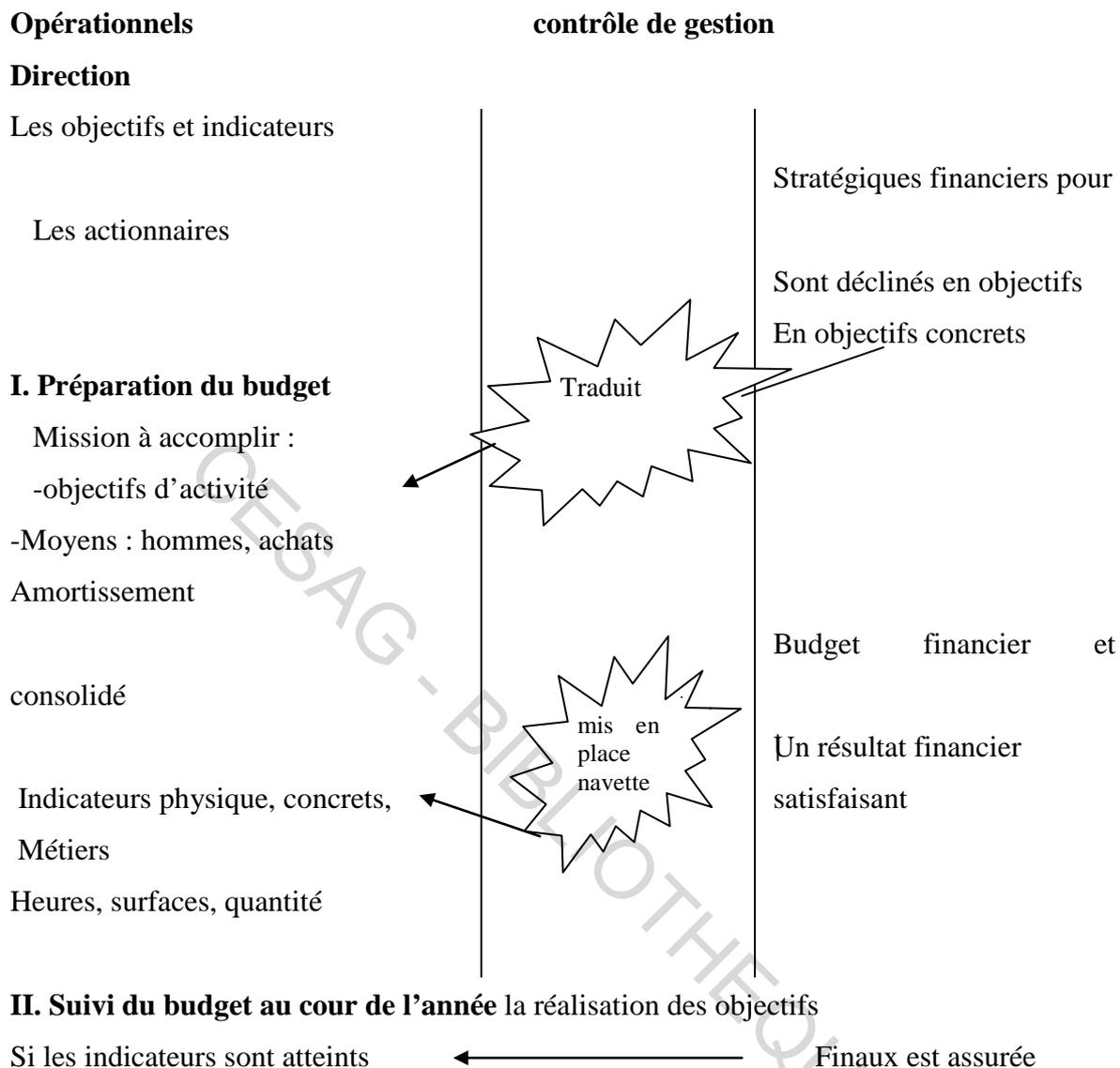
Le contrôle de gestion participe à la réflexion stratégique .il lance la procédure budgétaire avec la direction et assure la cohérence de l'ensemble des prévisions : stratégie, plans, budget.

Il aide les opérationnels à décliner les objectifs stratégiques en objectifs opérationnels et à présenter à la direction des propositions crédibles.

Selon Honorat (2008 : 19), son rôle au cours de l'année va consister à faire de l'animation économique :

- ✓ il est responsable du reporting ;
- ✓ il est chargé de confronter les opérationnels sur les écarts et il argumente en leur faveur auprès de la direction pour obtenir les ressources ;
- ✓ il réactualise les affaires qui traînent, les projets qui prennent du retard ;
- ✓ il appuie les opérationnels dans le nettoyage des gammes, des références ;
- ✓ il anticipe les résultats à la fin de l'année ;
- ✓ il participe à l'amélioration des processus.

Figure 2 : Le rôle du contrôle de gestion



Source : Honorat (2008 :22).

2.2. La démarche budgétaire

La mise en place d'un système budgétaire se fait de façon graduelle dans l'élaboration et dans l'articulation des différents budgets partiels.

2.2.1. Les conditions préalables à l'élaboration du budget

Les conditions peuvent être regroupées ainsi :

- ✓ les conditions psychologiques ;

- ✓ les conditions relatives aux matérielles et à l'organisation.

2.2.1.1. Les conditions psychologiques

Pour Mykita & Tusznsky (2002 :15), la démarche budgétaire repose sur les principes de responsabilités et de confiance accordée aux délégués. Il convient donc que cette confiance soit partagée par tous les acteurs concernés il faut donc :

- ✓ susciter l'intérêt (évolution des conditions de travail, participations aux résultats, évolution de carrière fondée sur les résultats obtenus) ;
- ✓ prévoir un système de sanction-récompense clairement communiqué ;
- ✓ anticiper les conflits possibles entre l'intérêt individuel d'une personne d'un service ou d'une unité et l'intérêt général de l'entreprise.

2.2.1.2. Les conditions matérielles et organisationnelles

Selon Mykita & Tusznsky (2002 : 16), les conditions organisationnelles visent la structure et l'articulation des responsabilités internes donc elles doivent être cohérentes avec les missions assignées aux unités fonctionnelles. Il y'a lieu donc :

- ✓ de définir de façon très précise les fonctions de l'entreprise ;
- ✓ de concrétiser ces différentes fonctions en créant des services homogènes.

Les conditions matérielles peuvent viser la comptabilité générale laquelle doit permettre des analyses de charges ou de résultats mais elle doit surtout impliquer la tenue d'une comptabilité analytique d'exploitation.

2.2.2. Les phases d'élaboration du budget

Pour Faye (2009 :138), l'installation de la formule budgétaire peut être effectuée par le personnel de l'entreprise ou par des conseillers en gestion budgétaire. Elle est cependant plus efficace si elle réunit quelques membres du personnel interne de l'entreprise et des conseillers extérieurs, les premiers apportant leur expérience et leur connaissance de l'entreprise les second jouant le rôle d'arbitre.

De l'avis de ces auteurs Gervais, (2000), Faye, (2009) et Naulleau, (1998), la procédure budgétaire s'étale sur quatre à six mois, et peut être décomposée en cinq grandes étapes :

- ✓ fixation du cadre budgétaire ;
- ✓ élaboration du pré-budget ;
- ✓ les navettes budgétaires ;
- ✓ élaboration du projet de budget
- ✓ Présentation du budget au conseil d'administration.

2.2.2.1. Fixation du cadre budgétaire

La Direction générale aidée par le service contrôle de gestion lance la campagne budgétaire par l'intermédiaire d'une lettre de cadrage (note d'orientation générale).

Pour Leclere (1994 :19), la note d'orientation est d'une importance considérable, car elle permet de faire le lien entre la gestion stratégique et la gestion quotidienne de l'entreprise.

On retrouve dans cette note :

- ✓ une analyse de la situation économique d'ensemble ;
- ✓ une anticipation de la valeur de certaines variables auxquelles chaque service devra se référer pour établir des prévisions budgétaires ;
- ✓ des indications sur les grandes orientations stratégiques retenues ;
- ✓ un certain nombre d'objectifs cohérents avec les orientations stratégiques, exprimés en termes de chiffres d'affaires ou de rentabilité, qui devront ensuite être déclinés dans les différents budgets.

2.2.2.2. Pré budget

Selon Gervais (1994 : 29), cette phase suppose de :

- ✓ connaître les objectifs de la firme pour l'année à venir (si l'entreprise dispose d'un plan à moyen terme, les arbitrages ont déjà été effectués et les décisions prises : il suffira de reprendre ce qui a été approuvé pour la première année de ce plan. Si la firme n'a pas de planification à moyen terme, la direction générale devra préciser, par référence aux derniers résultats connus ou en fonction d'une appréciation plus ou moins intuitive de la situation, la politique et les buts qu'elle entend suivre pour le prochain exercice).
- ✓ effectuer des études préparatoires : une étude économique générale analysant quelle sera l'évolution de la conjoncture globale pour l'année à venir et son incidence sur

l'entreprise ; des études de marché approfondies pour les produits que l'on désire lancer et ceux que l'on souhaite abandonner.

En prenant en compte ces différentes contraintes, chaque responsable de centre pourra élaborer un budget provisoire (pré-budget). Ceci permet d'avoir une vue globale sur ce que sera le budget définitif en partant essentiellement du cadre budgétaire.

Dans le cas des hôpitaux chaque chef de service en tant que responsable de centre budgétaire détermine :

- ✓ les actions principales pour la réalisation de chaque objectif ;
- ✓ les moyens nécessaires pour la réalisation de l'objectif (moyens humains, matériels et financiers)

2.2.2.3. Les navettes budgétaires

Les pré- budget sont regroupés afin de tester la cohérence de l'ensemble ; les responsables de centre et le comité budgétaire débattent des objectifs et des moyens à mettre en œuvre. Au cours de cette réunion chaque responsable est alors prié de revoir sa copie en fonction des conclusions. Après corrections les nouvelles versions sont à nouveau transmises au contrôleur.

2.2.2.4. Elaboration du projet de budget

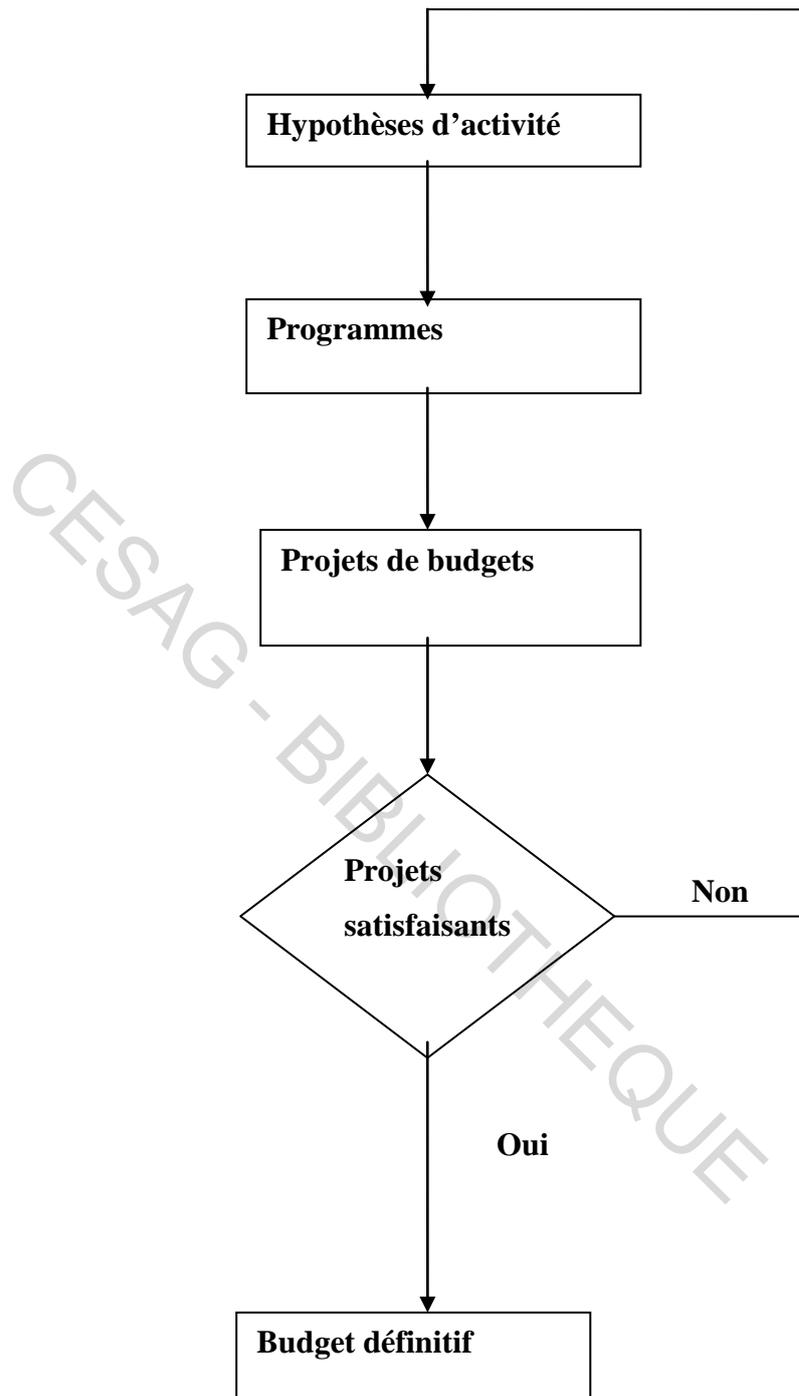
Pour Leclere (1994 : 23), une fois les étapes 2 & 3 franchies, on devrait converger vers un projet globalement acceptable parce que respectant les différentes contraintes, et satisfaisant à la fois les responsables fonctionnels et la Direction général. Ainsi ce projet sera soumis au conseil d'administration.

2.2.2.5. Présentation du budget au conseil d'administration

Le budget validé par la Direction général après arbitrage par le comité, est soumis au conseil d'administration pour approbation. Cette étape est très importante car seul le conseil d'administration est habilité à autoriser son exécution.

Après validation du budget par le conseil CA, le contrôleur de gestion élabore le budget définitif qui selon Leclere (1994 : 23), doit être arrêté avant le début de l'exercice en général pour fin décembre

Figure 3 : Nature itérative de la procédure budgétaire



Source : Leclere (1994 : 23)

2.2.3. L'articulation des budgets

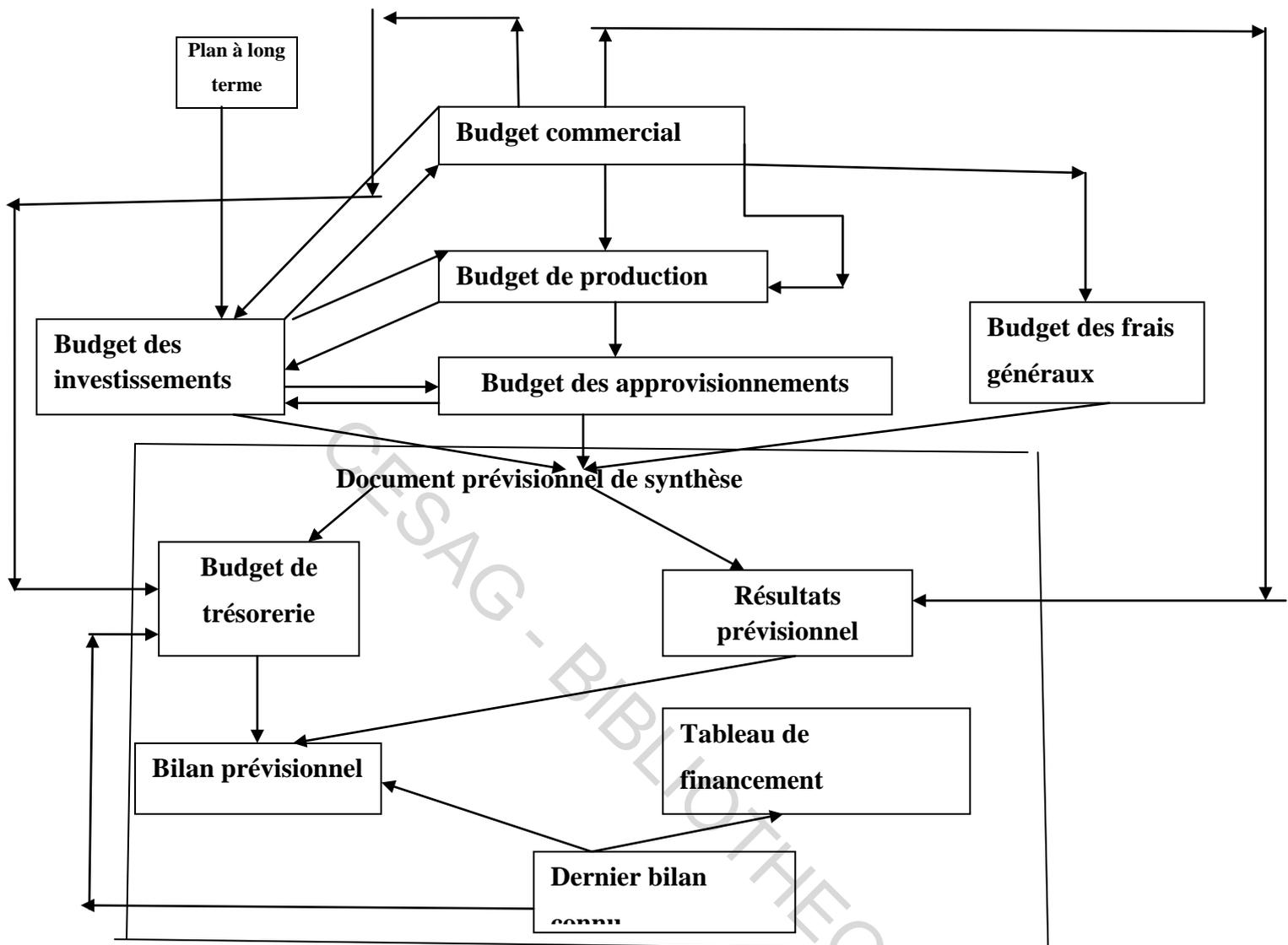
Les budgets représentent le chiffrage en unités monétaires de la mise en œuvre d'un programme.

Pour passer du programme au budget, il faut faire des hypothèses de nature économique sur l'évolution des prix et des coûts (coûts des matières premières, coûts variables unitaires et coûts fixes fournis par la comptabilité analytique, etc.).

On distingue quatre catégories de budget :

- ✓ les budgets d'exploitation, étroitement liés au cycle d'exploitation de l'entreprise, sont directement fonction du volume d'activité. Ils comprennent le budget commercial (budget des ventes et des frais de distribution), le budget de production et le budget des approvisionnements;
- ✓ le budget des investissements recense les engagements à court terme qui découlent des projets d'investissements de l'entreprise. Ces engagements sont autonomes par rapport aux budgets d'exploitation mais ont un impact sur la trésorerie et sur les états financiers prévisionnels (compte de résultats et bilan) ;
- ✓ le budget des frais généraux comprend essentiellement des charges fixes, sans rapport avec le niveau d'activité. Il regroupe les charges liées à l'administration générale de l'entreprise ;
- ✓ les budgets généraux (budgets de trésoreries et états financiers prévisionnels) résument l'ensemble des autres projets. Le budget de trésorerie traduit les données budgétisées en termes d'encaissement et décaissement et permet un suivi régulier de la situation de trésorerie de l'entreprise (Dayan & al, 1999 : 810).

Figure 4 : L'articulation des budgets



Source : Gervais, (1994 :33).

2.3. Elaboration des budgets fonctionnels

Tout processus budgétaire nécessite le suivi d'un raisonnement fonctionnel. Dans ce cadre, les budgets suivants seront successivement exposés :

- ✓ le budget commercial ;
- ✓ le budget d'exploitation ;
- ✓ le budget des approvisionnements ;
- ✓ le budget des investissements ;
- ✓ le budget des services fonctionnel ;

- ✓ les documents de synthèse.

2.3.1. Le budget commercial

Pour Faye (2003 :138), le budget commercial se situant en aval du processus d'exploitation, se présente comme le budget déterminant. On l'appelle également « budget objectif ».

Il convient donc de l'établir en première étape en faisant ressortir les prévisions de ventes et les prévisions de charge de distribution.

L'élaboration du budget commercial se fait en trois étapes

- ✓ une étape de prévisions des ventes ;
- ✓ une étape de prévisions des frais commerciaux ;
- ✓ une étape de budgétisation.

Le volet commercial étant ignoré des services médicaux nous ne limiterons à l'étape de prévision et de budgétisation des ventes

2.3.1.1. La prévision des ventes

Pour prévoir ses ventes, l'entreprise doit clairement identifier dans un premier temps les contraintes qui pèsent sur le développement de son activité.

Ces contraintes peuvent être de nature internes (capacité de production disponible état du réseau de distribution...) et de nature externes (marché potentiel, état de la concurrence.)

Les ventes prévisionnelles sont déterminées par la tendance générale, mais aussi par l'évolution des parts du marché de l'entreprise. La première étape consiste donc à collecter de l'information, en utilisant des sources internes (services commercial de l'entreprise par exemple) et externes (études de marchés réalisées par des organismes spécialisés...).

Selon Faye (2003 :142), une fois les données collectées, l'entreprise peut recourir à des techniques de prévision telles que l'ajustement linéaire par une fonction mathématique, les moyennes mobiles ou échelonnées. Ces techniques ne fournissent cependant, qu'une simple base de référence, mais ne sauraient constituer la prévision.

Il conviendra en effet, de rechercher dans l'environnement général les facteurs qui pourraient influencer la tendance générale dégagée par l'ajustement et de mesurer leur impact futur avant de retenir une prévision définitive.

2.3.1.2. La budgétisation des ventes

Selon Gervais (1994 : 52), pour rendre possible, en cours d'exercice, les contrôles périodiques, la prévision commerciale doit être ventilé par centre de responsabilité, par famille de produits par région et par produits.

Le budget des ventes appliquées dans le cas de l'hôpital consisterait à multiplier la quantité des prestations par les tarifs qui leur sont associé. Chaque acte offert aux patients sera ventilé par mois ou par trimestre et par centre de responsabilité.

2.3.2. Le budget d'exploitation

Ce budget est étroitement lié au cycle d'exploitation de l'entreprise et dépend du volume d'activité. Il regroupe les prévisions des charges et des produits associés aux grands domaines de l'activité courante. Il est donc défini à partir d'un découpage de cet activité en «fonction» traduisant les grandes missions associés à l'activité courante (COHEN, 2001 : 44).

Dans le cadre d'un hôpital, il reviendra au chef de service médical ou technique de prévoir le potentiel d'exploitation nécessaire pour la réalisation des objectifs de son centre.

2.3.2.1. Le programme d'exploitation

Ce programme doit permettre de réaliser un objectif (maximisation du résultat ou minimisation du coût) en tenant compte de contraintes commerciales et technique. Il résulte donc d'un compromis entre différentes contraintes :

- ✓ Contrainte de marché (combien l'entreprise peut-elle vendre)
- ✓ Contrainte de fabrication (l'entreprise dispose de moyens de production limités)

Selon Dayan & al (1999 : 821), pour déterminer le potentiel d'exploitation il existe deux méthodes :

- ✓ Méthode empirique ou méthode des facteurs rares ;

- ✓ Programmation linéaire.

2.3.2.2. Valorisation du programme d'exploitation

Pour valoriser le programme il est nécessaire de calculer un coût de production prévisionnel. Il convient donc de budgétiser les moyens à mettre en œuvre pour obtenir le niveau de production souhaité.

Il existe plusieurs méthodes de calcul du coût d'exploitation :

- ✓ La méthode du coût variable ;
- ✓ La méthode du direct costing ;
- ✓ La méthode du coût complet.

2.3.3. Le Budget des approvisionnements

Le budget des approvisionnements est un budget résultant. Il dépend du budget des ventes. Son but est de s'assurer une gestion optimale des stocks en évitant la rupture des stocks (qui peut perturber l'activité et faire perdre de la clientèle) et leur gonflement générateur de frais financiers. L'objectif étant de s'assurer que «les matières consommées seront achetées en quantités voulues, le moment voulu ; et ce au moindre coût » (Gervais, 1994 : 87).

Selon Faye (2009 : 154), pour la gestion des stocks, deux méthodes sont généralement mises en œuvre : la gestion classique des stocks et la méthode KANBAN

2.3.3.1. La gestion classique ou la méthode de Wilson :

Cette méthode vise essentiellement deux objectifs :

- ✓ réduire les quantités stockées pour minimiser le coût de stockage ce qui implique la détermination compte tenu du rythme prévisible des consommations, des points de commande et une cadence d'approvisionnements qui minimisent le coût de constitution et d'existence d'un stock (Gervais, 1994 : 88).
- ✓ de disposer en permanence d'un stock suffisant pour éviter les ruptures.

2.3.3.2. La gestion des stocks par la méthode KANBAN

C'est une méthode de gestion des stocks à zéro. Elle est fondée sur :

- ✓ l'emploi optimal du personnel ;
- ✓ la réduction des stocks (par commande journalière) ;
- ✓ la concertation entre la production et la vente pour assurer une charge constante,
- ✓ la qualité du personnel ;
- ✓ la conception des produits en vue de faciliter leur fabrication ;
- ✓ la gestion centralisée ;
- ✓ le principe " SMED " qui consiste à reconfigurer très rapidement l'outil de production en fonction des commandes.

2.3.4. Le budget des investissements

Les investissements constituent un élément important dans la mise en œuvre de la politique sanitaire des établissements publics de santé. Dans le cadre de la maîtrise des dépenses de santé le souci majeur des structures sanitaires est de définir et mettre en œuvre une gestion optimale des ressources pour offrir aux patients une meilleure qualité de soins. C'est pourquoi il est utile de s'assurer de la rentabilité de l'investissement avant son engagement.

2.3.4.1. Les méthodes d'évaluation de la rentabilité des projets d'investissements

Plusieurs méthodes peuvent être utilisées pour le choix des budgets d'investissements

- ✓ le délai de récupération du capital investi ;
- ✓ la valeur actuelle nette ;
- ✓ le taux de rentabilité.

2.3.4.2. Le délai de récupération du capital investi

Cette méthode repose sur le calcul du temps nécessaire pour récupérer le capital investi. Elle consiste à déterminer le moment où la somme des cashflow nets est égale au capital investi. (Faye, 2009 : 131).

Cash-flow nets : résultats nets après impôt + dotations aux amortissements + dotations aux provisions

Si les cash-flow sont annuels, le délai en année est de :

$$D \approx \text{capital invest} \div \text{Cash flow annuel}$$

2.3.4.2.1. La valeur actuelle nette

Par définition, la VAN = la somme des valeurs actuelles de tous les flux monétaires d'un projet, aussi bien négatifs (sorties d'argent) que positifs (entrées d'argent).

Par souci de simplicité, on évalue les flux monétaires du projet sur une base annuelle. La formule pour calculer la VAN est la suivante :

$$VAN_n = (VA_1 + VA_2 + \dots + VA_n) - \text{Coût de l'investissement initial}$$

VAN_n = la valeur actuelle nette du projet au cours d'un nombre « n » d'années VA_1

Jusqu'à $VAN =$ les flux monétaires tirés de chaque année de projet (positifs pour les entrées d'argent et négatifs pour les sorties d'argent)

Un investissement est considéré rentable quand la VAN est positive compte tenu du taux intérêt donné.

2.3.4.2.2. Le taux interne de rentabilité

La valeur actuelle nette d'un projet diminue au fur et à mesure que le taux d'actualisation s'élève selon une courbe décroissante, fonction du taux d'actualisation.

On appelle Taux de Rentabilité Interne (T.R.I.) d'un projet, le taux pour lequel la valeur actuelle nette (V.A.N.) est nulle.

C'est donc le taux i pour lequel il y a équivalence entre :

- ✓ le capital investi d'une part ;
- ✓ la somme des flux de trésorerie prévisionnelle, d'autre part, actualisés au taux i

Le taux de rendement interne permet donc de rémunérer le capital investi et non encore remboursé, et ce sur toute la durée de vie de l'investissement, et de rembourser le capital investi dans le projet.

Le TRI est aussi, et surtout, le coût maximum des capitaux que le projet pourrait supporter: à ce moment là les capitaux empruntés étant d'un coût égal à la rentabilité économique du projet.

2.3.4.3. La budgétisation des investissements

La budgétisation des investissements se décompose en deux grandes étapes :

- ✓ étude de la situation financière actuelle qui consiste à faire le point sur les ressources disponibles et la capacité d'endettement de l'entreprise ;
- ✓ élaboration des plans d'investissements et de financement : ces plans définissent la politique d'investissement de l'entreprise.

Pour la saisie budgétaire d'un investissement, Gervais (1994 :62), retient trois méthodes :

- ✓ les dates d'engagements ;
- ✓ les dates de règlement ;
- ✓ les dates de réception.

Les dates d'engagements: ce sont les dates à partir desquelles il n'est plus possible de revenir sur les décisions d'investissement sauf à payer un dédit. Elles peuvent donner lieu à versement d'acompte et tout retard dans l'exécution des tâches précédentes contrarie les engagements des tâches suivantes et l'organisation du projet.

Les dates de règlement: ce sont les différents moments où il faut régler les travaux engagés. Outre leur conséquence en matière de trésorerie, il est important de vérifier la cohérence entre les montants facturés et budgétés.

Les dates de réception: elles conditionnent le démarrage des activités de fabrication et donc la rentabilité des projets envisagés.

2.3.5. Le budget des services fonctionnels

Les services fonctionnels et d'état-major sont des services qui rendent possible l'activité de l'entreprise sans y participer eux-mêmes. Ils englobent essentiellement :

- ✓ la direction générale ;
- ✓ le service « secrétariat général et relations publiques » ;
- ✓ les services administratifs (courrier, documentation, services juridiques....) ;
- ✓ les services comptables et financiers ;
- ✓ la direction de ressources humaines ;
- ✓ le service de planification et de contrôle de gestion ;

- ✓ les bureaux d'études et les services de recherche ;
- ✓ etc.

L'ensemble de ces services engage des frais qui ont des caractéristiques communes :

- ✓ d'être des charges indirectes ;
- ✓ difficiles à contrôler ;
- ✓ ils ont tendance à augmenter d'année en année.

Pour Faye (2009 : 165), deux méthodes sont utilisées pour la budgétisation de ces frais :

- ✓ la méthode classique ;
- ✓ la méthode budget base zéro.

2.3.5.1. La méthode classique

La direction générale calcule une enveloppe globale à ne pas dépasser pour l'ensemble de ces frais généraux, permettant, après déduction de cette enveloppe de la marge prévisionnelle, d'atteindre un résultat acceptable. Dans les périodes d'expansion et de bonne santé financière, on se contente de reconduire les dépenses de l'année précédente, éventuellement majorées d'un pourcentage d'augmentation arbitraire, tenant compte par exemple de l'inflation. Par contre, en période de difficultés, on pratique une coupe budgétaire.

Cette procédure n'apporte pas de solutions satisfaisantes aux problèmes liés à la budgétisation des frais généraux.

2.3.5.2. La méthode budget base zéro (BBZ)

Celle-ci suppose tout d'abord le découpage de l'activité de l'entreprise en modules, qui sont des centres de décision caractérisés par l'existence d'un responsable clairement identifié (principe d'unicité), et par une certaine homogénéité des tâches.

Au niveau de chaque module, le responsable doit établir des propositions budgétaires, en liaison avec ses projets d'activité. Il doit expliciter ses finalités, ses objectifs, les moyens nécessaires pour les atteindre, et établir un « ensemble budgétaire ». Cet ensemble budgétaire doit contenir :

- ✓ d'une part, des projets alternatifs, c'est-à-dire plusieurs solutions alternatives budgétées possibles pour remplir sa mission ;
- ✓ d'autre part, des projets complémentaires, c'est-à-dire des projets qui dans l'absolu ne sont pas indispensables (l'entreprise peut continuer à fonctionner sans), mais qui peuvent présenter un intérêt.

2.3.5.3. La méthode du budget par activité

Selon Faye (2009 :102), dans cette méthode toutes les activités doivent créer de la valeur et les charges correspondantes doivent être reliées aux produits par le biais d'inducteur pertinent. Le principe de la méthode est donc le suivant : les objets de coûts (produits, clients...) consomment des activités qui, elles-mêmes, consomment des ressources.

- En pratique, les différentes étapes pour la mise en place d'une démarche ABC sont les suivants : Modéliser les processus de l'entreprise pour en appréhender les circuits. Ces activités peuvent être, par exemple : le traitement d'une commande, la gestion des références, ou encore la réception des marchandises.
- Pour chaque activité, un inducteur (le driver) sera retenu et suivi (par exemple, le nombre de commandes, les quantités de référence). Cet inducteur sera l'unité qui permettra de répartir le coût total de l'activité. Certains inducteurs ne seront pas utilisés pour éviter des modèles trop lourds. On préférera un inducteur typique de l'activité. Pour chaque activité étudiée, le modèle précisera donc les inducteurs consommés.
- Ainsi le calcul du coût de revient, en réalisant un tableau de répartition des charges par produit peut-il être réalisé. Les inducteurs ont pour objectif principal de répartir les charges indirectes alors que les charges directes sont réparties généralement de manière ordinaire.

2.3.6. Les documents de synthèse

Ces documents permettent une vision globale de tout le processus budgétaire. Ils comprennent le budget de trésorerie, le bilan et le compte de résultat.

2.3.6.1. Le budget de trésorerie

Le budget de trésorerie regroupe toutes les informations financières fournis par les autres budgets de l'entreprise.

Il permet :

- ✓ d'établir la situation prévisionnelle de la trésorerie constituée par les disponibilités en caisse, compte en banque, compte postal,
- ✓ de prévoir le besoin de financement à court terme,
- ✓ de déterminer le niveau de liquidité nécessaire à l'entreprise en fonction de ses objectifs,
- ✓ de synthétiser l'ensemble des activités de l'entreprise par les flux financiers prévus,
- ✓ de porter une appréciation sur la situation prévisible de l'entreprise,
- ✓ de prendre des décisions en matière financière.

L'établissement du budget de trésorerie comprend 3 grandes parties :

- ✓ les encaissements,
- ✓ les décaissements,
- ✓ les soldes.

2.3.6.1.1. Les encaissements

Il s'agit des flux financiers entrants ou des entrées de fonds en trésorerie prévues pendant la période considérée.

Les encaissements proviennent :

- ✓ des règlements à échéance des créances détenues sur les clients : à 30, 60 ou 90 jours,
- ✓ des effets de commerce encaissés ou négociés lors de remises à l'escompte,
- ✓ des ventes ou des recettes encaissées au comptant en espèces, par chèques, par virements,
- ✓ des concours bancaires éventuels,
- ✓ des emprunts obtenus auprès d'organismes financières.

2.3.6.1.2. Les décaissements

Ils comprennent :

- ✓ des achats de biens et services payés au comptant,

- ✓ des règlements des dettes aux fournisseurs, à 30, 60, 90 jours d'échéance,
- ✓ des effets de commerce domiciliés, réglés par banque au bénéficiaire,
- ✓ des salaires nets, des impôts, des frais payés,
- ✓ des remboursements d'emprunt et du paiement des intérêts,
- ✓ de la TVA nette due au titre du mois précédent,

Il est possible de distinguer les opérations :

- ✓ d'exploitation (achats, ventes, ...),
- ✓ hors exploitation (emprunts, investissements, ...)

2.3.6.1.3. Le soldes

La différence entre les encaissements et les décaissements indique la situation de trésorerie pour chaque mois soit :

- ✓ une trésorerie positive ou excédentaire (l'entreprise n'a pas de problème de financement à court terme) ;
- ✓ une trésorerie négative ou déficitaire (l'entreprise à des problèmes de trésorerie à court terme).

Il est possible de cumuler les situations mensuelles afin de faire apparaître le solde cumulé de la trésorerie à la fin de chaque mois.

Tableau 2 : Exemple de budget de trésorerie

Rubriques	Total	janvier	février	Mars	...	Decembre
1.Encaissements d'exploitation TTC						
1.1 .encaissements sur chiffre d'affaires antérieures						
1.2. encaissements sur chiffre d'affaires budgétées						
1.3. Dont- comptant						
1.4. Dont-termes effets						
1.5. Dont-termes autres						
2. encaissements hors exploitation						
3. total encaissements						

1. Décaissements d'exploitation TTC						
4.1 .Décaissements sur achats antérieurs						
4.2. Décaissements sur achats budgétés						
4.3. salaires et charges sociales						
4.4. services						
4.5. Autres frais						
4.6. TVA à décaisser						
4.7. Autres impôts et taxes						
5. Décaissements hors exploitation						
5.1. remboursements d'emprunts						
5.2. Frais Financiers sur emprunts						
5.3. dividendes						
5.4. Impôts sur les sociétés						
5.5. autres décaissements hors exploitation						
6. Total Décaissements						
7. soldes encaissements décaissements						
8. soldes cumulé						
Solde cumulé après frais sur financement						

Source : Gervais (1999 : 147)

2.3.6.2. Le Bilan prévisionnel

Le Bilan est un document de synthèse qui décrit le patrimoine dont dispose la structure. Cette description résulte du principe comptable de double explication de chaque élément financier (dite double écriture).

Selon Delnate (2001 : 29), le patrimoine peut être décrit de deux façons différentes :

- ✓ en description physique du patrimoine « avoirs »
- ✓ en moyens de financement du patrimoine « ressources »

Le bilan se présente donc sous la forme d'un tableau à deux colonnes. La première colonne retrace les biens dont dispose l'entreprise (actif) et la deuxième colonne la manière dont ces biens sont financés.

2.3.6.3. Le compte de résultat prévisionnel

Le résultat permet une analyse des performances économiques de la gestion de l'hôpital. Selon Delnate (2001 :51), il résulte de la confrontation annuelle entre les motifs d'enregistrement connus par l'entreprise et les appauvrissements qu'il supporte.

Les enregistrements seront regroupés sous l'appellation générale de produits et les appauvrissements sous l'appellation de charges.

2.4. Le contrôle budgétaire

Outil d'évaluation et de motivation des acteurs de l'entreprise, de coordination mais surtout de prévisions et de suivi de l'activité, le contrôle budgétaire tient une place primordiale dans la gestion des entreprises ou il à la valeur d'accompagnement et de maîtrise de l'organisation. Nous allons dans cette section essayer de préciser son fondement technique avant de présenter ensuite les supports qu'il emploie.

2.4.1. Le fondement technique du contrôle budgétaire

Selon Faye (2009 : 173), il consiste à calculer les principaux écarts résultant de la différence entre le résultat réel et le résultat budgété et à les interpréter de façon à mieux les gérer.

2.4.1.1. Analyse de l'écart sur chiffre d'affaires

Le chiffre d'affaires prévisionnel est obtenu à partir du budget des ventes. Les écarts sur chiffre d'affaires sont de la responsabilité des unités commerciales. C'est donc de ces unités que doivent émaner les réajustements de prévision, les actions correctrices.

$$\text{Ecart du CA} = \text{CA constaté} - \text{CA prévu}$$

L'analyse de l'écart sur CA permet de le décomposer en deux sous écarts :

- Ecart sur prix = (Prix réel – Prix préétabli) x quantités réelles

$$E/\text{prix} = (Pr - Pp) \times Qr$$

- Ecart sur quantité = (Quantité réelle – Quantité préétablie) x Prix préétabli

$$E/\text{quantité} = (Qr - Qp) \times Pp$$

2.4.1.2. L'analyse des charges de structure

Les charges de structures sont liées à l'existence de l'entreprise et correspondent pour chaque période de calcul à une capacité de production donnée. Pour calculer les écarts correspondants à ces charges il suffira de faire la différence entre charges budgétées et charges réelles.

2.4.2. Les supports du contrôle budgétaire

Selon Faye (2009 : 176), les supports du contrôle budgétaire sont de deux ordres :

- ✓ les tableaux de bord ;
- ✓ les rapports de contrôle.

2.4.2.1. Les tableaux de bord

Pour les auteurs Bois & al (2004 :170) le tableau de bord peut être considéré comme un outil de pilotage pour prendre les décisions et agir en vue de l'atteinte d'un but qui concourt à la réalisation d'objectifs stratégiques d'un support d'information et d'une documentation pour l'exploitation. Ils comprennent des informations comptables et budgétaires permettant de suivre les coûts et les performances des centres de responsabilités par rapport aux prévisions.

Selon Faye (2009 : 177), pour être efficace, le tableau doit comporter les propriétés suivantes :

- ✓ il doit être adapté à la personnalité de celui qui l'utilise. Certains dirigeants préfèrent des tableaux de chiffre, alors que d'autres utilisent les diagrammes et les graphiques ;
- ✓ il doit être synthétique. Il ne doit contenir que les points clés à surveiller en permanence des indicateurs permettant de mesurer leur niveau et des valeurs seuils appelées clignotants à ne pas dépasser ;
- ✓ la fréquence de sa publication doit être adaptée aux possibilités d'action des responsables ;
- ✓ les informations contenues dans un tableau de bord d'un niveau donné doivent correspondre à la consolidation de celles contenues dans les tableaux de bord des niveaux inférieurs.

2.4.2.2. Les rapports de contrôle

Ces rapports sont constitués par des comptes rendus d'activités qui indiquent sur :

- ✓ les variables de contrôle choisies et les cibles correspondantes,
- ✓ le résultat de chaque variable contrôlée,
- ✓ l'analyse des écarts qui en a été faite,
- ✓ les mesures qui ont été prises et appliquées pour réorienter la trajectoire de l'objectif.

CONCLUSION

Le contrôle budgétaire consiste donc à prendre des mesures pour rapprocher les résultats réels des prévisions figurant aux budgets. En ce sens il est considéré comme un outil d'aide à la décision et peut être perçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion.

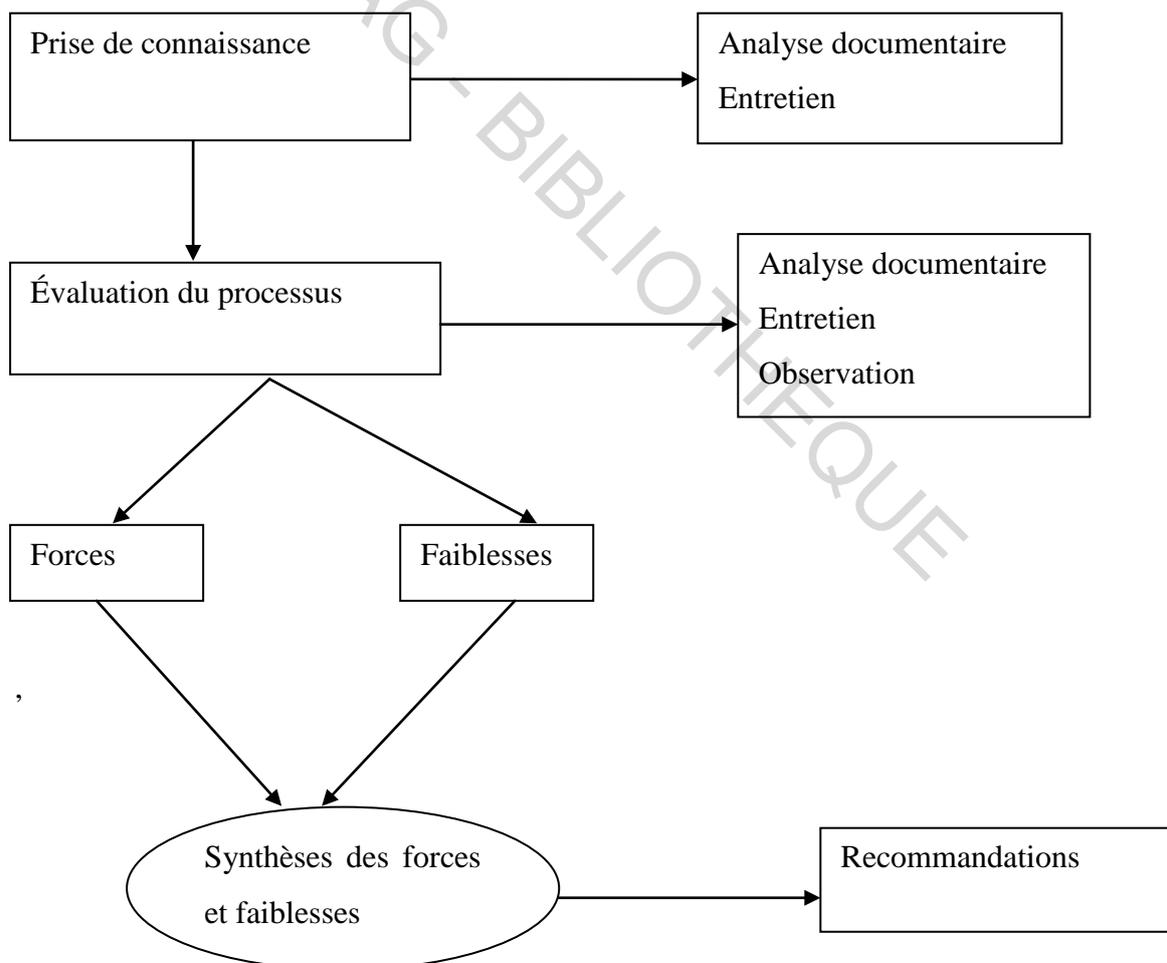
CHAPITRE 3 : MÉTHODOLOGIE D'ANALYSES ET COLLECTES DE DONNÉES

Après avoir essayé d'appréhender le processus d'élaboration budgétaire à travers une revue de la littérature, nous allons pour mieux cerner le thème adopter une démarche méthodologique basée sur la construction d'un modèle d'analyse, d'outils de collectes de données et d'évaluation des résultats.

3.1. Le modèle d'analyse

Sur la base du travail théorique effectuée sur les deux chapitres précédents notre modèle d'analyse est représentée par la figure suivante :

Figure 5 : Modèle d'analyse



Source : nous-mêmes

3.2. Prise de connaissance et évaluation du processus

Pour une meilleure appréhension du processus d'élaboration budgétaire nous avons procédé au préalable à une prise de connaissance générale et spécifique de l'hôpital MFZT. Cette prise de connaissance a été rendue possible grâce à l'analyse documentaire, aux interviews, aux questionnaires, aux observations sur le terrain.

3.2.1. Prise de connaissance

Nous avons tout d'abord effectué une prise de connaissance générale de l'hôpital, cette prise de connaissance passe par la réunion des principales données significatives sur l'hôpital et concernent :

- le contexte de la création de l'HMFT ;
- les services existants et les prestations offertes ;
- l'environnement interne et externe de l'hôpital.

Nous avons ensuite effectué une prise de connaissance spécifique pour mieux connaître le processus d'élaboration budgétaire au sein de l'hôpital. Dans le but de réaliser cette prise de connaissance nous avons utilisé les techniques suivantes :

- ✓ l'analyse documentaire ;
- ✓ l'entretien ;
- ✓ l'observation.

3.2.1.1. L'analyse documentaire :

La consultation de certains documents tels que : les rapports d'activités trimestrielles de 2011, les circulaires, des états financiers (2011), les procès verbaux nous ont permis d'avoir une prise de connaissance de la procédure d'élaboration budgétaire au sein de l'hôpital MFZT mais également d'effectuer une comparaison avec les résultats de l'entretien.

3.2.1.2. L'entretien

Ces entretiens ont été réalisés auprès du corps médical plus particulièrement les médecins chef de services mais également auprès du corps administratif :

- ✓ contrôleur de gestion (CG) ;
- ✓ chef de service administratif et financier(SAF) ;
- ✓ le responsable des ressources humaines ;
- ✓ l'agent comptable particulier (ACP)

L'objectif de ces interviews était d'obtenir une description du processus d'élaboration budgétaire au sein de l'hôpital. Elles ont été effectuées sous forme de questionnaires permettant ainsi de confronter les textes et les réponses des responsables.

Dans le cadre de ces entretiens effectués auprès de ces responsables nous avons constitué un échantillon afin de connaître la perception et le degré d'implication de chacun dans le processus :

Tableau 3 : Tableaux de répartition des agents interviewés

services	Nombres	population	%
Chefs de services fonctionnels	15	20	75%
Chefs de divisions	10	14	71%
Les agents du service contrôlent de gestion	1	2	50%
Total	26	35	74%

Source : nous même à partir de l'organigramme interne de l'HMFT

3.2.1.3. L'observation

Elle permet une meilleure appréhension du processus d'élaboration budgétaire en entreprise.

Pour GUILBERT & al (1997 : 14), cette méthode vise à porter « un diagnostic, c'est-à-dire sur un registre d'analyses possibles et plausibles, de rendre les faits scientifiquement intelligibles et de reconstruire les logiques liées aux comportements »

3.2.2. L'évaluation du processus

Cette évaluation résulte de l'analyse des collectes d'où la mise en exergue des forces et les faiblesses du processus budgétaire et aboutit à des recommandations en vue d'améliorer le processus d'élaboration budgétaire à l'HMFT.

CONCLUSION

A travers l'évaluation du processus d'élaboration budgétaire, le système budgétaire constitue un outil de pilotage à terme de la mise en œuvre des différents budgets d'une entreprise. Il constitue également un appui efficace aux responsables opérationnels en leur permettant d'assurer le suivi du budget et l'analyse des performances pour un meilleur pilotage de l'activité

Conclusion première partie

De cette présentation théorique nous pouvons retenir que l'élaboration budgétaire est au cœur du processus de contrôle de gestion.

A ce titre le budget correspond à un engagement du responsable opérationnel à atteindre un objectif selon un plan d'action qu'il a mis au point et qui a été approuvé par sa hiérarchie qui procède à son analyse. Le but de cette analyse est de s'assurer que l'objectif global est acceptable.

On ne peut plus agir sur le passé mais on cherche à comprendre :

- ✓ Pourquoi les résultats sont ainsi ?
- ✓ Quelles sont les causes ?
- ✓ Qu'es qu'on peut faire ?

L'objectif du budget est donc de permettre au manager de pouvoir prendre des décisions correctionnelles car il est fréquent que les résultats ne soient pas ceux que l'on avait prévus.

Ce rôle primordial est cependant remis en cause par certains responsables pour diverses raisons :

- ✓ lourdeur et formalisme excessif du dispositif budgétaire ;
- ✓ le budget induit des attitudes conservatrices en constituant un frein à l'innovation (reconduction des réalisations de l'année précédente)
- ✓ le budget focalise l'attention des managers sur les objectifs financiers à court terme.

Pour assurer la réalisation budgétaire avec succès afin de pallier à ces difficultés un certain nombre de conditions doivent être réunies :

- ✓ un système capable de réunir des informations requises
- ✓ une comptabilité analytique cadre de la budgétisation
- ✓ une organisation de l'entreprise en cohérence avec le budget (découpage de l'entreprise en centre de responsabilité)

Une fois que cette réalisation est effective il faudrait procéder pour un meilleur suivi, à une évaluation du système. Nous allons dans le cadre de notre deuxième partie effectué une évaluation du processus d'élaboration budgétaire au sein de l'hôpital Mathlaboul Fawzeini de Touba.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2^{ème} PARTIE :

CADRE PRATIQUE DU PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE

L'objectif de la réforme hospitalière est de garantir pour tous « un accès équitable » aux soins de santé Wade (2003). Pour ce faire l'hôpital doit être à même de gérer avec une certaine autonomie les moyens de production tant humains que matériel dont il dispose.

Une meilleure gestion de ces ressources suppose également une maîtrise des problèmes de planification, de coordination et d'évaluation que rencontrent les structures sanitaires, la procédure budgétaire apparaisse comme des solutions à ces problèmes.

Cette deuxième partie de notre travail sera consacrée à l'évaluation de l'élaboration budgétaire au sein de l'HMFT. Elle sera scindée en trois chapitres :

Le premier chapitre portera sur la présentation de l'HMFT à travers son historique, son organisation et fonctionnement.

Le deuxième chapitre traitera de l'élaboration budgétaire telle qu'elle est pratiquée au sein de l'HMFT

Le troisième chapitre consistera à effectuer une évaluation du processus budgétaire de la structure afin de pouvoir dégager des recommandations.

CHAPITRE 4 : PRESENTATION DE L'HOPITAL MATHLABOUL FAWZEINI DE TOUBA

Ce chapitre sera consacré à la présentation de l'hôpital Mathlaboul Fawzeini à travers son historique, son organisation et ces domaines d'activités mais également nous procéderons à la présentation du service contrôle de gestion.

4.1. Fonctionnement et organisation

Dans cette section nous allons procéder à la présentation de la structure organisationnelle et au fonctionnement du centre CHNMFT.

4.1.1. Fonctionnement de l'hôpital

Depuis l'avènement de la réforme hospitalière le fonctionnement de l'hôpital est orienté par un CA, un Directeur deux organes consultatifs : la CME et le C.T.E.

Le CA est chargé de définir la politique de l'établissement et de voter le budget. Le Directeur est chargé d'assurer la Direction générale de l'établissement, de gérer les ressources humaines, matérielles et financières de l'hôpital. Il ordonne le budget. La CME est chargée de préparer avec le Directeur le projet médical d'établissement et d'émettre un avis sur le projet d'établissement, le projet de budget, le tableau des emplois du personnel et sur d'autres projets ayant une incidence financière. La CTE qui regroupe l'ensemble des catégories professionnelles donne son avis sur tous les projets à caractère technique ainsi que sur l'hygiène hospitalière. Une telle répartition des fonctions vise à introduire la transparence et la performance dans le fonctionnement de l'hôpital.

4.1.1.1. Les offres de services existantes

Les prestations médicales offertes par le CHNMFT proviennent des services suivants :

- ✓ les services médicaux et spécialités ;
- ✓ les services chirurgicaux et spécialités ;
- ✓ les services médicaux techniques.

4.1.1.2. Capacités d'accueil

L'hôpital a une capacité d'accueil de 200 lits dont 135 installés :

Tableau 4 : Capacité d'accueil de l'HMFT

Service	Nombre de lits
Urgences	16
Médecine interne	26
Chirurgie interne	28
Pédiatrie	27
Maternité	33
Réanimation	05
Total	135

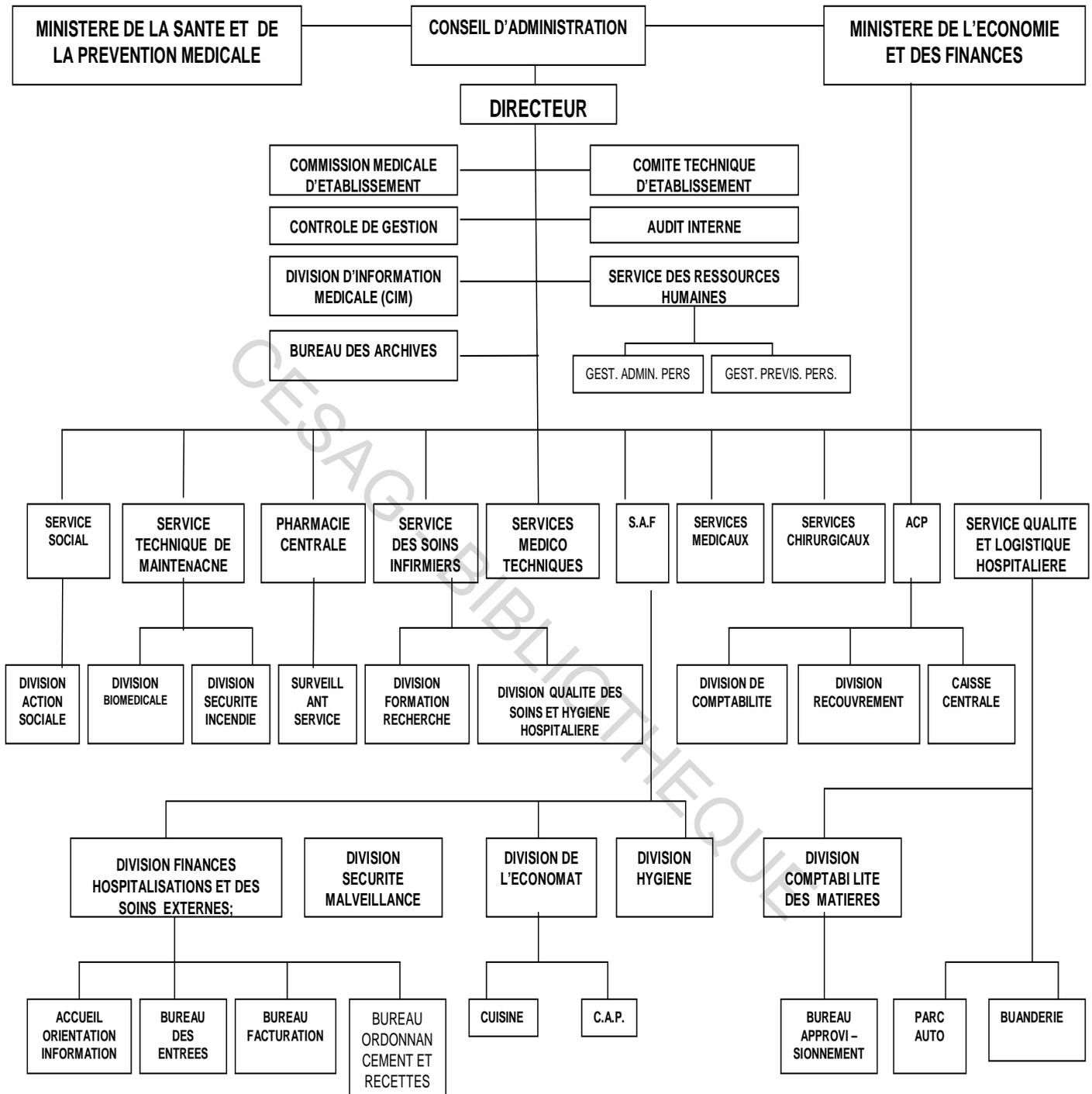
Source : rapport d'activité (2011) HMFT

4.1.2. Structure organisationnelle

L'organisation de l'HMFT s'appuie sur les services administratifs, des services médicaux, des services chirurgicaux, et des services médicaux techniques.

- ✓ les services administratifs comprennent : La Direction, le service administratif et financier, le service contrôle de gestion, la cellule de communication, l'agence comptable, le service de soins infirmiers, le service social, le service des ressources humaines et les services de soutien qui s'identifie à travers le service technique de la maintenance, la cuisine centrale, ainsi que la lingerie- buanderie.
- ✓ les services médicaux et spécialités médicales comprennent : la médecine interne, la pédiatrie, la dermatologie et la cardiologie.
- ✓ les services chirurgicaux et spécialités sont au nombre de cinq : le service de chirurgie général, ORL, urologie, réanimation et de gynéco obstétrique.
- ✓ les services médicaux-techniques sont constitués par la pharmacie et le laboratoire.

Figure 6 : Organigramme de l'HMFT



Source : organisation interne de l'hôpital

4.2. Présentation du service contrôle de gestion de l'HMFT

4.2.1. Historique

Pris en étau entre une hausse continue de leurs dépenses et une stagnation de leurs ressources financières, les établissements publics de santé sont confrontés à des problèmes de gestion. Pour faire face à ces problèmes la fonction contrôle de gestion est née à la faveur de la réforme hospitalière. Dès lors les EPS sont tenus de mettre en place une cellule de contrôle de gestion selon la loi 98-12 portant réforme hospitalière en son article 23 du décret 98-702. C'est ainsi que l'HMFT dispose dans son organisation structurelle d'un service de contrôle de gestion.

4.2.2. Missions

Le contrôle de gestion de l'HMFT a pour missions :

- ✓ de faire le point sur l'exécution du budget et sur la situation de la trésorerie ;
- ✓ de présenter trimestriellement un rapport sur la gestion de l'établissement ;
- ✓ de suivre en permanence l'évolution des effectifs de la masse salariale ;
- ✓ d'apporter par le contrôle budgétaire et toute autre investigation particulière les informations financières à la direction pour la prise de décision.

4.2.3. Ressources du service

Comme ressources humaines le service compte au total deux agents :

- ✓ le contrôleur de gestion diplômé en économie de la santé ;
- ✓ sa secrétaire titulaire d'un BTS en secrétariat.

Comme ressources matérielles le service dispose d'un seul bureau abritant le chef de service celui de sa secrétaire est installé au niveau du pool secrétariat.

CHAPITRE 5 : PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE DE L'HMFT

Dans ce chapitre nous allons essayer de décrire le processus d'élaboration budgétaire tel qu'il est pratiquée à l'HMFT, pour ce faire nous allons au préalable procéder à l'analyse de l'environnement aussi bien interne qu'externe.

5.1. Analyse de l'environnement

L'environnement se définit comme étant l'ensemble des facteurs internes et externes contrôlables ou non par l'entreprise, susceptibles d'influencer le fonctionnement de cette dernière. A cet effet, l'entreprise peut donc subir de la part de son environnement des menaces ou profiter des opportunités.

5.1.1. Analyse de l'environnement interne

L'HMFT dispose à la date d'aujourd'hui d'un effectif assez important dont la répartition est donnée par le tableau suivant :

Tableau 5 : Répartition du personnel de l'HMFT

Services	effectifs
Services administratifs et financiers	60
Services médicaux techniques	225
Agents de soutien	20
Total	305

Source : rapport d'activité annuel de l'HMFZT (2011)

L'hôpital dispose également de sources de financement nombreuses et diversifiées : les ressources propres c'est-à-dire celles générées par ces activités d'une part, les dotations et subventions de l'Etat d'autre part. Les fonds propres sont constitués par les recettes des prestations payées par les différents clients. Quant aux subventions, certaines sont mises à la disposition de l'hôpital en nature et d'autres en espèces.

L'Etat sénégalais appuie l'HMFT en lui fournissant des consommables de fonctionnement, des équipements médico-techniques et met à sa disposition du personnel (mesures

sociales). Il participe également au renforcement des capacités des agents à travers des séances de formations spécifiques ou de recyclages.

5.1.2. Analyse de l'environnement externe

L'HMFT à l'avantage d'être le seul hôpital national implanté hors de Dakar en milieu rural, Touba ville sainte et la deuxième du Sénégal sur le plan démographique. Mais cependant il se développe une certaine concurrence sur l'ensemble des services :

- ✓ la médecine générale : ce sont les districts sanitaires et Cabinets Privés ;
- ✓ pour la gynéco Obstétrique (accouchement simple au niveau des postes et cases de santé, des districts sanitaires. Souvent les cas graves sont évacués à l'Hôpital pour des césariennes) ;
- ✓ pour le laboratoire (le district de Ndamatou, la clinique privée de Niari Baye Fall et le Laboratoire privé à Touba 28 route de Mbacké concurrençant fortement avec celui de l'Hôpital) ;
- ✓ pour la pédiatrie : le district de Ndamatou avec son unité de pédiatrie et la construction en cours d'une clinique pédiatrique dans le quartier de Darou Miname de Touba ;
- ✓ Pour la chirurgie générale le district de Ndamatou.

5.2. Elaboration du budget des services

Le processus de l'élaboration du budget à l'HMFT comprend les étapes suivantes :

- ✓ fixation du cadre budgétaire ;
- ✓ pré budget ;
- ✓ élaboration et consolidation des budgets fonctionnels;
- ✓ arbitrage budgétaire ;
- ✓ découpage du budget en trimestre;
- ✓ présentation du budget au CME et CTE ;
- ✓ présentation du budget au conseil d'administration.

5.2.1. Fixation du cadre budgétaire

La campagne budgétaire est généralement lancée par la Direction générale, assisté par le service contrôle de gestion. On procède à cette étape à la définition du cadre et de l'esprit dans lequel les différents budgets doivent être préparés et élaborés c'est-à-dire soumettre et expliciter aux principaux responsables, les objectifs tant quantitatifs que qualitatifs de la période budgétaire. Ceci en fonction des facteurs internes et externes à la structure.

C'est à ce niveau que s'établit le calendrier de la procédure budgétaire, laquelle débute généralement vers le mois de juillet de chaque année pour terminer vers fin octobre.

5.2.2. Pré budget

L'étape précédente achevée, le contrôleur de gestion établit un budget, le pré budget en prenant en compte :

- ✓ les différentes réalisations des années antérieures et de l'année en cours ;
- ✓ les objectifs mentionnés sur la note d'orientation ;
- ✓ les rapports du suivi budgétaire de l'année en cours ;
- ✓ les pièces comptables et financières ;
- ✓ les informations obtenues du ministère de la santé et des partenaires ;

L'analyse de ces documents permettra au CG d'élaborer des projets de budget de fonctionnement et d'investissement et d'avoir une vue globale sur ce que sera le budget définitif en partant essentiellement du cadre budgétaire. Ce pré budget sera présenté sous la forme d'un tableau complété par des commentaires.

5.2.3. Budgets fonctionnels

A ce stade il convient de noter que le projet d'établissement n'étant pas encore élaboré, aucun plan d'investissement n'existe. Le budget d'investissement a été élaboré en tenant compte des expressions de besoin formulées par certains chefs de services.

C'est ici que les différents chefs de services sont impliqués dans le processus budgétaire. En effet le contrôleur de gestion confectionne des fiches budgétaires (voir annexe) pour permettre à chaque responsable de proposer son projet de service. A ce stade, les budgets sont globaux.

Dans le cadre de L'HMFT le budget de la gestion 2012 s'équilibre en recettes et en dépenses à la somme de 2.460.407.900 FCCFA contre 1.795.037.900 FCFA en 2011. Ce budget enregistre une hausse de 665.370.000 FCFA en valeur absolue et 37,07% en valeur relatif et est réparti comme suit :

Section investissement : 443.983.500 FCFA contre 100.000.000 en 2011

Section exploitation : 2.016.424 400 FCFA contre 1.695.037.900 en 2011

5.2.3.1. Section investissement

La section investissement se subdivise en ressources d'investissement et en dépenses d'investissements :

❖ ressources d'investissements :

Groupe 4 : Subvention d'investissement : 379.000.000 FCFA

Groupe 5 : Transferts reçus du budget de fonctionnement : 64.983.500 FCFA

Une partie des investissements sera financé par un transfert reçu de la subvention d'exploitation d'un montant de 64 983 500 FCFA et l'autre partie financée par la subvention d'investissement reçue de la Banque Mondiale au titre des Contrats Pluriannuels d'Objectifs et de Moyens (CPOM) couvrant la période de 2011 à 2013 pour un montant de 379.000.000 FCFA.

❖ dépenses d'investissement :

Groupe 2 : Immobilisations d'extension d'activités : 131.233.500 FCFA

Groupe 3 : Immobilisations de renouvellement : 312.750.000 FCFA

Les dépenses d'investissement se résument comme suit :

✓ *Les immobilisations d'extension des activités*

Les immobilisations incorporelles sont dotées d'un montant de 4.000.000 FCFA pour l'installation d'un outil de pointage numérique du personnel ;

Les bâtiments, installations techniques et agencements d'un montant prévisionnel de 127.233.500 FCFA composés de :

- Des travaux pour la mise en place d'un réseau d'assainissement au niveau de l'hôpital d'un montant de 100.000.000 FCFA. Ce projet qui sera financé entièrement par les (CPOM) permettra à l'hôpital de juguler les difficultés liées à l'assainissement des eaux usées et de répondre, par ricochet aux normes d'hygiène hospitalière en matière d'assainissement.

-Des installations techniques comme l'installation des points d'eau au niveau des services pour un montant de 4.000.000 FCFA afin de mieux renforcer la lutte contre les infections nosocomiales et l'installation de (10) distributeurs de tickets basiques pour gérer les files d'attente d'un montant de 15.000.000 FCFA. Les installations techniques seront financées par les (CPOM) conformément aux contrats avec les bailleurs de fonds.

-Les aménagements d'un montant de 233.500 FCFA pour la séparation du Service de la Rééducation fonctionnelle en (03) blocs d'espace de travail.

-Les autres installations et agencements pour un montant prévisionnel de 8.000.000 FCFA destiné à l'aménagement d'espaces d'attente pour les patients afin d'améliorer la qualité de l'accueil.

✓ Les immobilisations de renouvellement

Les dépenses d'investissements en matériels ont estimées à 312.750.000 FCFA et sont composées comme suit :

-Du matériel médical : financé par les (CPOM) d'un montant de 168.000.000 FCFA pour renforcer le plateau technique de l'hôpital et les conditions d'hôtellerie. Ce compte comprendra en essentiellement de matériels biomédicaux d'une valeur de 113.000.000 FCFA et de lits d'une valeur de 55.000.000 FCFA.

-Du matériel et outillage de maintenance afin de mieux renforcer le Service Technique de la Maintenance d'un montant de 1.330.000 FCFA.

-Du matériel et mobilier de bureau d'un montant de 10.880.000 FCFA pour équiper les services en matériels de bureau d'une valeur de 2.275.000 FCFA, en matériels

informatiques d'un montant prévisionnel de 4.200.000 FCFA, en matériels bureautiques d'un montant de 250.000 FCFA et mobilier de bureau pour une valeur de 4.155.500 FCFA.

-Du matériel de transport d'un montant de 77.000.000 FCFA qui sera dépensé pour l'acquisition d'un véhicule 4x4 pour la Direction pour une valeur de 35.000.000 FCFA, d'un véhicule pour le renforcement des moyens de la division des recouvrements à hauteur de 12.000.000 FCFA et d'un camion de vidange de fosses septiques de 30.000.000 FCFA pour éradiquer le phénomène lié à la pollution des eaux usées au sein de l'hôpital renforçant ainsi la politique de renforcement de la qualité et de l'hygiène.

Les véhicules pour le recouvrement et l'assainissement sont pris en charge dans le cadre des Contrats Pluriannuels d'Objectifs et de Moyens (CPOM).

-Des autres matériels d'un montant de 55.340.000 FCFA composés principalement par l'acquisition d'un groupe électrogène de 500 KVA d'une valeur de 50.000.000 FCFA, financé par les CPOM, pour relayer le groupe électrogène existant garantissant ainsi la sécurité dans l'approvisionnement en électricité.

5.2.3.2. Section d'exploitation

La section d'exploitation est divisée en ressources d'exploitation et en dépenses d'exploitation.

❖ ressources d'exploitation

Groupe 1 : Produits de la tarification 801.500.000 FCFA

Groupe 2 : Autres produits 17.500.000 FCFA

Groupe 3 : Subventions et dotations publiques 1.006.424.400 FCFA

Groupe 4 : Coopération internationale, partenaires, dons et legs 191.000.000 FCFA

Le budget d'exploitation se chiffre à 2.016.424.400 FCFA contre 1.695.037.900 FCFA pour la prévision annuelle de 2011, soit une hausse de 321.386.500 FCFA en valeur absolue et de 18,96 % en valeur relative.

Les recettes d'exploitation sont chiffrées à la somme de 2.016.424.400 FCFA subdivisées en quatre groupes :

✓ GROUPE 1 : Les produits de la tarification

Ces produits sont estimés à la somme de 801.500.000 FCFA en prévisions du relèvement du plateau technique (acquisition de la centrale d'oxygène, d'un scanner, équipements biomédicaux etc..), des conditions d'hôtellerie et de l'amélioration du recouvrement au comptant et à terme. Ce groupe représente 39,75 % des recettes d'exploitation.

Ces produits proviennent essentiellement des produits générés par les Particuliers à leur frais (PAF) d'un montant de 780.000.000 FCA soit une prévision mensuelle de 65.000.000 FCFA, des imputations budgétaires, de l'IPRES et des produits provenant des mutuelles, des assurances et des Institutions de Prévoyance Maladies (IPM) d'un montant global de 21.500.000 FCFA.

✓ GROUPE 2 : Autres produits

Le montant prévisionnel pour ce groupe est estimé à 17.500.000 FCFA et est composé des bénéfices IB, d'un montant de 16.000.000 FCFA, tirés du contrat de dépôt de médicaments et consommables pharmaceutiques entre l'hôpital et la Pharmacie Nationale d'Approvisionnement (PNA) mis en œuvre depuis février 2011 et d'autres produits accessoires (Vente de cahiers de charge et d'implants) pour un montant de 1.500.000 FCFA. Ces produits représentent 0,87 % des recettes d'exploitation.

La vente des médicaments n'est pas considérée du fait que l'hôpital n'assure plus l'approvisionnement en médicaments et consommables IB depuis le contrat de dépôt avec la (PNA).

✓ GROUPE 3 : Subventions et dotations publiques

Les subventions et les dotations publiques s'élèvent à 1.006.424.400 FCFA, soit 49,91 % des ressources d'exploitations.

Ce groupe est composé de la subvention d'exploitation versée par l'Etat d'un montant de 467.000.000 FCFA dont une partie, soit 64.983.500 FCFA, est destinée à l'investissement, de la subvention au titre Plan Sésame d'un montant de 20.000.000 FCFA, de la subvention

au titre de la gratuité des césariennes chiffrée à 60.000.000 FCFA et d'une subvention au titre des motivations spéciales versée au personnel contractuel de l'hôpital.

Ce groupe comprend aussi les subventions indirectes au titre des personnels affectés par l'Etat d'un montant de 355.407.900 FCFA, les subventions au titre des dépenses permanentes (Electricité, Téléphone) d'un montant de 64.000.000 FCFA et de la subvention au titre du Magal 2012 chiffré à 9.000.000 FCFA.

✓ GROUPE 4 : Coopération internationale, Partenaires, Dons et Legs

Ce groupe se chiffre à 191.000.000 FCFA soit 9,47 % des ressources d'exploitation. Ce poids important réservé à ce groupe résulte de la volonté de l'hôpital de développer davantage le partenariat, de relancer la coopération avec les anciens partenaires extérieurs. En ce sens, une commission de partenariat a été mise sur place pour rendre plus dynamiques les relations avec les partenaires. Dans ce groupe figure l'apport de **1.000.000 FCFA** au titre des CPOM.

❖ **Dépenses d'exploitation**

Groupe 1 : Charges d'exploitation relatives au personnel	1.327.719.940 FCFA
Groupe 2 : Charges à caractère médical et pharmaceutiques	116.267.951 FCFA
Groupe 3 : Charges à caractère général et hôteliers	455.736.509 FCFA
Groupe 4 : Provisions, charges financières et exceptionnelles	16.700.000 FCFA
Groupe 5 : Transfert entre budget	100.000.000 FCFA

Les dépenses d'exploitation ont connu une hausse due principalement d'une part à une augmentation de la masse salariale de 136.512.040 FCA en valeur absolue et de 11,46 % en valeur relative par rapport aux prévisions budgétaires de 2011. Cette hausse s'explique par la volonté de la Direction de l'hôpital de régulariser le personnel se trouvant dans une situation d'irrégularités et de recruter du personnel nécessaire pour le fonctionnement des services. D'autre part, la dotation aux amortissements a évolué de 10.000.000 FCFA en 2011 à 100.000.000 FCFA en 2012 pour mieux respecter les normes et procédures comptables.

Ces dépenses d'exploitation sont subdivisées comme suit :

✓ GROUPE 1 : Charges d'exploitation relatives au personnel

Ce groupe récapitule l'ensemble des dépenses de personnel, agents étatiques comme contractuels de l'hôpital. Les charges du groupe sont évaluées à 1.327.719.940 FCFA représentant 65,85 % du budget d'exploitation et 53,96 % du budget global.

✓ GROUPE 2 : Charges à caractère médical et pharmaceutique

Les charges à caractère médical et pharmaceutique se chiffrent à 116.267.951 FCFA soit **5,7 %** du budget d'exploitation. Ce groupe a connu une baisse de 6.732.049 FCFA par rapport au budget prévisionnel de 2011. Cette baisse s'explique par la suppression de l'approvisionnement en médicaments et consommables IB par l'hôpital et l'acquisition d'une centrale d'oxygène offerte par l'Etat du Sénégal au cours du second semestre 2011.

✓ GROUPE 3 : Charges à caractère médical et pharmaceutique

Les charges à caractère médical et pharmaceutique se chiffrent à 116.267.951 FCFA soit **5,7 %** du budget d'exploitation. Ce groupe a connu une baisse de 6.732.049 FCFA par rapport au budget prévisionnel de 2011. Cette baisse s'explique par la suppression de l'approvisionnement en médicaments et consommables IB par l'hôpital et l'acquisition d'une centrale d'oxygène offerte par l'Etat du Sénégal au cours du second semestre 2011.

✓ GROUPE 4 : Provisions, charges financières et exceptionnelles

Ce groupe est évalué à 16.700.000 FCFA et représente 0,83 % du budget d'exploitation. Ce groupe est composé du fonctionnement du Conseil d'Administration et des organes consultatifs d'un montant de 15.400.000 FCFA et de dons et aides aux cas sociaux d'un montant de 1.300.000 FCFA pour l'achat de médicaments et les demandes d'appui du Service Social aux cérémonies religieuses.

✓ GROUPE 5 : Transfert entre budget

Le transfert entre budget est constitué essentiellement de la dotation aux amortissements d'un montant de 100.000.000 FCFA pour prendre en compte correctement la valeur de la dépréciation du patrimoine nouveau ou existant de l'hôpital résultant de leur usure ou de leur obsolescence. Ce groupe représente 4,96 % du budget d'exploitation.

Ces budgets fonctionnels sont centralisés et consolidés par le CG de façon à obtenir un budget de synthèse qui sera présenté à la Direction générale.

5.2.4. Arbitrage budgétaire

L'arbitrage, mené par la Direction Générale peut conduire à la réactualisation, à la correction et à l'ajustement de certains postes budgétaires. Le budget ainsi élaboré par le CG est présenté à la commission budgétaire qui est composée :

- ✓ du Directeur de l'hôpital ;
- ✓ du Chef de service contrôle de gestion ;
- ✓ du Chef de service administratif et financier ;
- ✓ de l'Agent comptable particulier.

5.2.5. Découpage du budget en trimestre

Après accord de la Direction Générale, le CG procède à un découpage des prévisions. Cette découpage devra s'effectuer en accord avec les différents services concernés et permettra ainsi de préparer le dossier pour la présentation au conseil d'administration et aux différentes commissions (CME et CMT)

5.2.6. Présentation du budget au CME et CTE

A la date indiquée par la note d'orientation le Directeur assisté par le Contrôleur de gestion, l'Agent comptable particulier, le Chef de Service Administratif et financier réunie la Commission Médicale d'Etablissement et la Commission Technique d'Etablissement et leur soumet le projet de budget pour avis.

5.2.7. Présentation du budget au conseil d'administration

Après avis de la CME et de la CTE, le Directeur de l'hôpital en collaboration avec son staff convoque une réunion avec le Conseil d'administration pour la présentation du projet de budget avant son approbation par le ministère de la santé.

A l'issu de cette présentation le Directeur demande au CG de corriger le projet de budget suivant les modifications demandées par le conseil avant l'élaboration de la version définitive.

Si cette version définitive fait l'objet d'une validation, par le ministère le CG peut démarrer le processus de suivi budgétaire grâce à un tableau de rapprochement prévisions-réalisations. Ce support lui permet de préparer un rapport de suivi budgétaire tous les trimestres.

CONCLUSION

Ce chapitre nous a permis de passer en revue le processus d'élaboration budgétaire tel que pratiqué à l'hôpital MFT. Il nous a également permis de pouvoir déceler les forces et faiblesses de ce processus que nous allons essayer de mettre en exergue dans le chapitre suivant.

CHAPITRE 6 : EVALUATION DU PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE ET RECOMMANDATIONS

Nous avons à l'issu de l'exploitation des données remarqué que le processus d'élaboration budgétaire de l'HMFT présente un certain nombre de défaillances ou d'insuffisances.

Ce chapitre sera consacré à l'évaluation du processus budgétaire par la mise en exergue des forces et faiblesses de la gestion budgétaire et éventuellement faire des propositions pour améliorer ce processus.

6.1. Evaluation du processus d'élaboration budgétaire

Pour évaluer le processus d'élaboration budgétaire nous allons dans cette section relever les forces et faiblesses du processus.

6.1.1. Forces du processus d'élaboration budgétaire

➤ Au niveau de la note d'orientation

Au début de chaque année le processus d'élaboration budgétaire démarre par le lancement d'une lettre d'orientation qui est signée par la Direction Générale et adressée à tous les acteurs du processus. Elle est axée sur l'accentuation de la politique de relance des activités de l'hôpital en s'alignant sur les objectifs millénaires pour le développement. Cette note s'accompagne également d'un calendrier qui marque la date de démarrage du processus et permet également de fixer un échéancier tout au long de l'élaboration du budget et de veiller à l'instauration et au respect des délais.

➤ Au niveau de l'organisation de l'Hôpital

L'existence d'un service contrôle de gestion est vital pour l'évolution et le progrès de la structure. Il est en principe le carrefour de tous les services et de toutes les actions en ce sens que toutes décisions qui impliquent un flux (mouvement) patrimonial, et/ou financier fait appel à l'une des matières ou l'un des services dont s'occupe le contrôleur de gestion.

Dans le cadre du processus d'élaboration budgétaire le contrôleur de gestion est l'acteur principal. En effet il joue le rôle de conseiller en ce qui concerne la mise en place du pré-

budget. Il facilite également l'harmonisation des budgets et prend une part importante au moment des arbitrages

➤ **Au niveau de l'élaboration des budgets fonctionnels**

- l'élaboration budgétaire au cours des deux années a été caractérisée par un niveau de recouvrement des recettes assez satisfaisant. En effet les recettes de l'hôpital ont enregistré une augmentation de 37,07% en valeur relative soit 665 370 000 FCFA en valeur absolue.
- la séparation du budget de fonctionnement et d'investissement est nécessaire. En effet il est souhaitable que les dépenses de fonctionnement soient analysées en charges de structure (à caractère fixe qui sont indépendantes du niveau d'activité prévu) et d'activité (à caractère variable, et en rapport avec le niveau d'activité prévu)

➤ **Au niveau de l'élaboration du pré-budget**

La participation de certains chefs de services à travers l'élaboration de leur projet de service permet au CG de disposer des éléments de comparaison pour pouvoir mettre en place des projets de pré-budget.

➤ **Découpage du budget par trimestre**

Le budget est découpé en trimestre et les contrôles s'effectuent mensuellement ce qui permet un meilleur suivi des dépenses par rapport aux prévisions effectuées.

➤ **Au niveau de l'adoption du budget par le CA**

La direction générale n'est pas la seule autorité habilitée à donner son avis sur le budget. Avant d'être adopté le budget doit être approuvé par le CA et validé par le ministère de la santé.

6.1.2. Faiblesses du processus budgétaire

Les points positifs mentionnés ci-dessus méritent d'être retenus, voir renforcés pour

accentuer leurs influences sur la gestion globale du budget. Mais cependant l'analyse des résultats de l'enquête fait apparaître quelques défaillances résultant :

- ✓ l'insuffisance du personnel au niveau du service contrôle de gestion ;
- ✓ de l'absence de manuel de procédure ;
- ✓ de la perception du budget par les chefs de services ;
- ✓ de la méthode d'élaboration du budget.

6.1.2.1. Insuffisance du personnel au niveau du service contrôle de gestion

L'élaboration du budget est un processus consommateur de moyens tant humains que matériels au niveau du contrôle de gestion, or ce service à l'HMFT ne compte que deux personnels : le chef de service et sa secrétaire. Ce qui fait malgré les directives de la direction par rapport à la durée du processus, le CG peine à respecter ces échéanciers à cause de son charge de travail important. En effet la date de démarrage prévue pour le mois de juillet n'a pas pu démarrer à cette date, or le processus budgétaire pour être efficace et permettre une exécution au 1^{er} janvier doit démarrer au plus tard dans le mois de juillet.

6.1.2.2. Absence de manuel de procédure

Le manuel de procédure est par essence un document écrit qui fixe de façon formelle le cadre normatif dans lequel les missions assignées doivent se dérouler et être assurées mais aussi permet d'éliminer le maquis de procédures informelles, coutumières, souvent méconnues dans lequel évolue l'ensemble des activités d'un service, d'une direction et donc du service contrôle de gestion dans ce cas présent. Sa mise en œuvre participe donc globalement à une meilleure organisation et pour une gestion efficace et efficiente du personnel, des activités, des directions et services.

Dans le cadre de l'élaboration budgétaire l'inexistence de manuel de procédure entraîne la non formalisation du budget, le personnel n'est pas très bien imprégné du processus budgétaire et ne connaît pas les voies de recours au cas où le Directeur ne prendrait pas en compte ses propositions budgétaires.

6.1.2.3. Perception du budget par les chefs de services

Cette perception n'est pas la même pour tout le personnel en effet pour certains chefs de services le budget reste l'affaire du Directeur et son contrôleur de gestion Ils ne participent pas activement au processus et cela crée une ignorance et un désintéressement au regard du budget par le personnel.

6.1.2.4. Méthode d'élaboration budgétaire

- Au niveau de la note d'orientation

La lettre d'orientation indique uniquement les objectifs qualitatifs tels l'amélioration de la qualité et la disponibilité des ressources matérielles financières et humaines, l'amélioration de l'organisation et la gestion des activités hospitalières etc. omission est faite des objectifs quantitatifs et cela ne facilite pas le travail du CG au moment de la confection du pré budget.

- L'inadaptation du logiciel pour l'élaboration budgétaire

Le CG utilise les Tableurs EXCEL pour l'élaboration et le suivi du budget. Certes Excel reste un outil essentiel pour les directions financières et le contrôle de gestion. Cependant dans le cadre budgétaire il ne permet pas d'effectuer de manière automatisée des simulations lors du processus d'élaboration budgétaire et d'effectuer également un suivi périodique.

- Au niveau du pré-budget

Les chefs de services ont tendance à ne pas remplir les fiches d'élaboration des projets de services ou à les envoyer en retard ce qui fait que le budget voté n'est pas l'expression ascendante des services et par conséquent empêche la relation contractuelle qui devrait exister entre les chefs de services et la direction.

- Au niveau de l'élaboration des budgets fonctionnels

Des études n'ont pas été menées au préalable pour connaître la capacité de production réelles des différents services de ce fait il est quasi impossible de connaître le plein emploi

encore moins la sous activité. Par conséquent il est très difficile de conclure que les recettes dégagées par l'hôpital reflètent la réalité.

- L'inexistence d'un projet d'établissement

Jusqu'à ce jour l'HMFT ne dispose pas d'un projet d'établissement de ce fait il n'a pas de plan d'investissement. Le budget d'investissement a été élaboré en tenant compte des expressions de besoin formulées par certains chefs de services.

- Au niveau du suivi budgétaire

La comptabilité analytique étant inexistante cela empêche l'explication exacte des écarts observés. De plus cette absence prive l'entreprise de la maîtrise des coûts des prestations offertes par les différents services.

Tableau 6 : Tableau de synthèses des forces et faiblesses

Forces	Faiblesses
<ul style="list-style-type: none"> ✓ l'existence d'une lettre d'orientation ; ✓ l'existence du contrôle de gestion ; ✓ participation des chefs de service dans l'élaboration du pré budget ✓ augmentation du niveau de recouvrement des recettes entre 2011 et 2012 ; ✓ séparation du budget de fonctionnement et du budget d'investissement, ✓ découpage du budget en trimestre ; ✓ Approbation du budget par le CA. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ insuffisance du personnel au service contrôle de gestion ; ✓ démotivation de la majeure partie du personnel ; ✓ absence de manuel de procédure ; ✓ un logiciel de gestion budgétaire inadapté ; ✓ absence de la comptabilité analytique ; ✓ méconnaissances de la capacité réelle de production des services fonctionnels ; ✓ l'inexistence d'un projet d'établissement.

Source : nous-mêmes

6.2. Recommandations

A l'analyse de tous ces problèmes nous avons formulé les recommandations suivantes pour une meilleure amélioration du processus d'élaboration budgétaire :

- Restructuration du service contrôle de gestion

Pour pallier aux problèmes dus à l'insuffisance du personnel au niveau du service contrôle de gestion, l'hôpital devra restructurer le service en créant :

- ✓ une unité chargée du plan et budget,
- ✓ une unité chargée du suivi et engagement budget.

Il devra également définir le rôle assigné à chacune de ces unités et leur dotés de ressources matérielles nécessaires à leur fonctionnement.

- L'élaboration d'un manuel de procédure

L'HMFT gagnerait à élaborer un manuel de procédure. En effet ce manuel lui permettra d'avoir une vision globale de tous les aspects de la gestion de l'hôpital. Il remplit à cet effet un rôle de planification de supervision et de contrôle de la délégation de responsabilité.

- Une meilleure implication du personnel dans le processus budgétaire

Le processus budgétaire pour être fructueux doit être mené collectivement. Ainsi pour une meilleure implication du personnel il faudrait organiser des rencontres avant le lancement du processus et lors de ces rencontres chaque chef de service devra présenter le bilan de l'année écoulée au sein de son service et les perspectives d'évolution pour les années à venir. Cette remontée d'information a pour vocation de définir les besoins de chaque service, réfléchir aux objectifs de l'année et dessiner les premières prévisions.

- Insertion des objectifs quantitatifs dans la note d'orientation

La note d'orientation rédigée par la Direction Générale devra prendre en considération en plus des objectifs qualitatifs, les objectifs quantitatifs en vue de faciliter le travail du CG dans la confection du budget.

- Détermination de la capacité de production réelle des services

Le Contrôleur de gestion devra travailler en étroite collaboration avec les spécialistes dans le but de pouvoir définir leur capacité réelle de production pour mieux appréhender également l'utilisation des investissements ainsi que le niveau d'activité pris comme engagement par les acteurs lors de la fixation des objectifs.

- Elaboration d'un projet d'établissement

L'HMFT gagnerait à élaborer le plus tôt possible un projet d'établissement. En effet le Projet d'Etablissement constitue le document technique et financier sur lequel repose l'ensemble de l'organisation et du développement de chaque Etablissement Public de Santé. Son objectif fondamental est non seulement de décrire et de chiffrer les actions envisagées, mais aussi de montrer le bien fondé des décisions proposées en terme d'efficacité, d'efficience et de viabilité à long terme de l'entreprise. Le principe du Projet d'Etablissement consiste à projeter l'hôpital dans l'avenir. Il devra identifier les problèmes à résoudre, les qualités de ses performances en terme de productivité et de rendement.

- L'utilisation d'un logiciel adapté pour l'élaboration budgétaire

L'utilisation d'un logiciel adapté permettra au contrôleur de gestion à établir un budget prévisionnel, à se fixer des objectifs mais aussi à mesurer au jour le jour l'écart entre ces objectifs et leur réalisation

- Mise en place d'une comptabilité analytique

La mise en place d'une Comptabilité Analytique permettra à l'hôpital de pouvoir prendre des décisions stratégique et opérationnelle qui lui permettra de:

- ✓ parler un langage commun de gestion ;
- ✓ connaître le coût des activités réalisées au sein de l'établissement ;
- ✓ faire une projection des coûts des nouvelles activités ;
- ✓ identifier les leviers d'amélioration au sein d'une activité clinique, médico-technique, logistique ou administrative ;
- ✓ etc.

Conclusion deuxième partie

Cette deuxième partie a été consacré dans un premier temps à la présentation de l'HMFT à travers son historique ses missions et son fonctionnement.

Ensuite à la description du processus budgétaire tel qu'il est pratique dans la structure. De cette description on a pu déceler des insuffisances liées à :

- ✓ l'absence de manuel de procédure ;
- ✓ la non maîtrise des coûts de production ;
- ✓ l'absence de comptabilité analytique ;
- ✓ etc.

Pour y remédier nous avons émis des propositions sous forme de recommandations dans le but d'améliorer le processus d'élaboration budgétaire à l'HMFT.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

Les travaux effectués dans le cadre de cette présente réflexion visaient Comme Objectif General à effectuer une évaluation du processus d'élaboration budgétaire à l'HMFT.

Les Objectifs spécifiques étaient :

- ✓ de décrire le processus d'élaboration budgétaire de l'hôpital,
- ✓ d'évaluer ce processus,
- ✓ faire des recommandations pour une meilleure amélioration de ce processus.

Au terme de cette étude l'évaluation du processus budgétaire a révélé les insuffisances ci-après :

- ✓ absence de manuel de procédures ;
- ✓ non implication de tout le personnel dans le processus ;
- ✓ absence de comptabilité analytique.

Pour pallier à ces insuffisances nous avons formulé des recommandations relatives :

- ✓ à l'élaboration d'un manuel de procédure ;
- ✓ à la mise en place d'une comptabilité analytique ;
- ✓ à une meilleure implication du personnel ;
- ✓ Etc.

Il est indéniable que ce mémoire nous a permis de nous enrichir sur le plan pratique a travers le stage effectué sur le terrain. En outre l'étude du processus d'élaboration budgétaire dans les structures sanitaires aura montré la nécessité d'une bonne gestion dans les hôpitaux.

L'objectif principal de l'HMFT à l'instar des autres hôpitaux demeure la couverture des besoins sanitaires de la population de Touba pour y parvenir l'application des recommandations proposées dans le cas de ce travail aideront à coup sûr, à résoudre les problèmes et par ricochet, optimiser la gestion budgétaire de l'hôpital. Il est souhaitable que cette vision soit partagée par les autorités sanitaires, ainsi que les décideurs à divers niveaux afin de faire de nos services de santé en général et de nos hôpitaux en particulier des unités performantes, capables de satisfaire véritablement les attentes des usagers.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

Annexe 1 : Fiche de recueil de données

CHNMFT

IDENTIFICATION

N° fiche.....Date.....

Service.....Fonction.....

Procédure d'élaboration budgétaire

1) Décrivez nous l'organisation et le fonctionnement de votre service

.....
.....
.....

L'hôpital dispose t'il d'un manuel de procédure ?

Oui

Non

2) Quels sont les missions et objectifs assignés à votre service ?

.....
.....
.....

sur quelle base vous fixez vos objectifs ? C'est par rapport :

- Aux réalisations antérieures

Oui

Non

-A la note d'orientation

Oui

Non

3) Quelle est votre perception du budget ?

.....
.....
.....

4) Êtes-vous impliqué dans le processus d'élaboration budgétaire ?

Ou

No

5) Comment s'effectue votre participation à la préparation budgétaire

.....
.....
.....

6) Existe-t-il un calendrier qui marque la période de démarrage du processus budgétaire ?

.....
.....
.....

7) Cette période de démarrage est-elle fixe ?

Oui

No

8) quels sont les acteurs du processus budgétaire et leur rôle

-La Direction générale

.....
.....
.....

-Le contrôleur de gestion

.....
.....
.....

... -Le chef de service administratif et financier

.....
.....
.....
.....

-L'agent comptable

.....
.....
.....

-les chefs de services chirurgicaux médicaux

.....
.....
.....

Autres responsables

.....
.....
.....

9) Y'a-t-il un découpage de la structure en centre de responsabilité ?

Oui

No

10) Pouvez-vous nous décrire sommairement les différentes étapes du processus budgétaire

.....
.....
.....

11) Comment s'articule le budget ?

.....
.....
.....

Contrôle budgétaire

12) comment s'opère le contrôle du budget ? quels sont les outils que vous utilisez pour effectuer ce contrôle ?

.....
.....
.....
.....

15) quels sont les sources d'information du contrôle budgétaire ?

La comptabilité générale :

La comptabilité budgétaire :

L'audit interne :

L'informatique :

13) comment se fait l'évaluation du budget ?

.....
.....
.....

Etablissez des rapports d'analyse ?

.....
.....
.....

D'où proviennent les principales des causes d'écarts ?

.....
.....
.....

Comment ces écarts sont ils corrigés ?

.....
.....
.....

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 2 : Niveau d'activités

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 3 : Objectifs des services

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Lettre d'orientation budgétaire

Objet : Budget 2012

Mesdames, Messieurs

Conformément à l'article 10 de la loi 98.12, relative à la création à l'organisation et au fonctionnement des Etablissements publics de Santé, le Centre Hospitalier National Mathlaboul Fawzeini de Touba élabore son budget 2012 composé de deux sections : une section de fonctionnement et une section d'investissement.

Le projet de budget 2012 cadre parfaitement avec les nouvelles orientations des autorités à savoir la prise en compte du plan d'actions du document cadre de référence de la politique économique et sociale 2011- 2015 en cours d'élaboration qui dans la continuité du Document de stratégie de réduction de la pauvreté de seconde génération (DSRPII) et conformément au Programme Economique et Financier (PEF) à pour ambition d'améliorer les conditions de vie des populations et permettre à l'horizon 2015, d'atteindre les Objectifs du Millionnaire pour le développement.

De même, l'élaboration du budget doit respecter les lignes directrices et priorités sectorielles des objectifs stratégiques de la deuxième phases du programme National de Développement sanitaires et sociale (PNSDII 2009/ 2012) .

A cet effet, le centre Hospitalier National Mathlaboul Fawzeini s'est fixé les lignes directrices et priorités sectorielles des objectifs stratégiques de la deuxième phase du Programme national de Développement Sanitaires et sociale :

- 1- Améliorer l'organisation et la gestion des activités hospitalières ;
- 2- Renforcer la disponibilité, l'accessibilité des médicaments, produits pharmaceutiques et consommables ;
- 3- Améliorer la qualité et la disponibilité des ressources matérielles, financières et humaines ;
- 4- Développer un système de communication interne et externe ;
- 5- Développer un système de partenariat public-privé.

Ainsi, l'élaboration du budget 2012 se fera selon le chronogramme ci-dessous :

✓ **du 20 juillet au 10 aout 2011** : élaboration des projets de budget des services

Responsables : chefs de service, surveillants de service, chef d'unités de soins, chefs de division.

- ✓ **du 16 aout au 30 aout 2011** : consolidation des projets de budget des services, arbitrage, amendement et établissement du projet de budget 2012.

Responsables : Directeur, Contrôleur de gestion, Chef du service de la pharmacie, Chef technique de maintenance, Chef de service social, Chef du Service des Ressources Humaines ; Chef du service des Soins Infirmiers, Chef du service d'hygiène et de Sécurité, Chef de la cellule de communication/ Accueil et orientation.

- ✓ 21 septembre 2011 : arbitrage budgétaire.

Responsables : Directeur, tous chefs et surveillants de service.

- ✓ Du 28 septembre au 29 septembre 2011 : avis de la commission Médicale d'Etablissement (CME) du comité technique d'Etablissement (CTE).

Responsables : Directeur, commission Médicale d'Etablissement, comité technique d'Etablissement, contrôleur de gestion, l'agent comptable particulier, Chefs des services Administratifs et Financiers.

Durant la phase d'élaboration des projets de budget des services, vous pourrez faire appel à chaque fois que de besoin au contrôleur de gestion, au chef des services Administratifs et Financiers, au chef de service des Ressources Humaines, au comptable des matières, au chef de service de la pharmacie ou à l'Econome pour toute information complémentaire.

Destinataires :

- Chefs de Service
- Chefs de Division
- Surveillants de service
- Chrono/Archives

Le Directeur

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

1. ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, (2007), *contrôle de gestion manuel et Application*, 6 édition, Les Editions Dunod, Paris, 701 pages.
2. BOIX Daniel, FEMINIER Bernard, (2004), *Méthodologie complète en 67 fiches, Manager d'équipe : le tableau de bord facile*, 2eme édition, les Editions d'organisation, 274 pages.
3. DAYAND Armand et collaborateurs (1999), *Manuel de contrôle de gestion voll*, 2eme édition, Les Editions Ellipses, Paris, 1088 pages.
4. DELMATE Jean Claude, GLOLIER Jacques, (2001), *Comptabilité générale et Budget des hôpitaux*, 2eme Edition, Paris, Les Editions ENSP, 466 pages.
5. DORIATH Brigitte,(2008), *Contrôle de gestion en 20 fiches*, 5eme Edition, Les Editions Dunod, Paris, 155 pages.
6. COHEN Elie, (2001), *Dictionnaire de gestion*, 3eme Edition, Les Editions la Découverte, Paris 415 pages.
7. FAYE El hadji (2009), *le contrôle de gestion par l'analyse des couts et le système budgétaire*, 2eme édition, les Editions Presse universitaire de Dakar, 253 pages.
8. GERVAIS Michel (1994), *le contrôle de gestion par le système budgétaire* Les Editions Vuibert, Paris, 234 pages.
9. GIRAUD François , OLIVIER Saulpic , Gérard Naulleau , Marie Helene DELMOND, (2008), *contrôle de gestion et pilotage de la performance*, 2eme édition, Les Editions Gualino, Paris, 403 pages.
10. HONORAT Philippe (2008), *le budget facile pour les managers*, 2eme édition, Les Editions d'Organisations Eyrolles, Paris, 420 Pages.
11. HORNGREN Charles, BHIMANI Alnoor, (2003), *contrôle de gestion et gestion budgétaire* 2eme édition, Les Editions Pearson Education, Paris, 472 Pages.
12. LECLERE Didier, (1994), *gestion budgétaire*, Les Editions Eyrolles, Paris, 161 pages.
13. MYKITA Patrick , TUSZYSKI Jack (2002), *contrôle de gestion prévision et gestion budgétaire, mesure et analyse de la performance*, Les Editions Fouchers, Paris, 287 pages.
14. Rapport annuel d'activités (2011) de l'HMFT, 141 pages
15. SELMER Caroline, (2003), *construire et défendre son budget*, Les Editions Dunod, Paris, 235 pages.
16. Loi n°98-08 du 2 mars portant réforme hospitalière au Sénégal.
17. Décret n°98-702 du 26 aout 1998 portant organisation administrative et financières des établissements publics de santé.