



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**CESAG EXECUTIVE EDUCATION**

**MBA EN ADMINISTRATION ET  
GESTION**

**Promotion 13**

**(2014 – 2015)**



**Mémoire de fin de formation**

**Thème :**

**Analyse du processus d'élaboration budgétaire dans  
les structures sanitaires : Cas de l'Hôpital Général  
de Grand Yoff de Dakar (SENEGAL).**

**Présenté par:**

**PEPE GUILAVOGUI**

**Sous la direction:**

**Dr Souleymane BOUSSO,**

Enseignant associé au CESAG

**Octobre 2015**

## Dédicaces

Nous dédions ce travail :

- ✓ Au Seigneur Jésus Christ, qui veille sur nous et pourvoit à nos besoins en tout temps et en tout lieu, qui nous fraye toujours le chemin quand tout semble être perdu.

« Oui, moi, le Seigneur, je connais les projets que je forme pour vous. Je le déclare : ce ne sont pas des projets de malheur mais des projets de bonheur » Jérémie (29 :11).

- ✓ A la mémoire de mon cher regretté papa FOROKPA GUILAVOGUI,

Tu n'as pas bénéficié de ta souffrance parce que rappelé à Dieu plus tôt, voilà déjà trente-trois ans. Je ne pourrai traduire ce que je te dois sur cette page. Reçois alors ce travail au pied de ta tombe.

Que ton âme repose en PAIX. AMEN !

- ✓ A la mémoire de ma chère regrettée maman YASSA,

Qui a toujours nourrit pour moi un sentiment très affectueux, enduré beaucoup de sacrifices pour moi.

Que ton âme repose en PAIX. AMEN !

- ✓ A ma chère et tendre épouse Angeline Kolou KALIVOGUI, pour ta patience.

Ce modeste travail t'est dédié pour toutes les périodes de sacrifices que tu as vécues. Que Dieu, le Tout Puissant te donne longue vie.

- ✓ A mes enfants : Jacqueline Mama, Honorine Sienéah, Achille Dieu Donné, Emmanuel Siba.

En témoignage de l'affection indéfectible qui nous lie, puisse ce travail vous servir d'exemple.

- ✓ A mes frères et Sœurs, Cousins, Cousines, Neveux, Oncles et Tantes, puisse ce travail, vous témoigner mon indéfectible reconnaissance ;

## Remerciements

Nous tenons à remercier:

- ✓ la Mission Philafricaine qui a financé notre formation ;
- ✓ la Direction et le personnel du Centre médical de la Mission Philafricaine de Macenta pour leurs soutiens;
- ✓ Monsieur Souleymane BOUSSO contrôleur de gestion qui, malgré son emploi du temps très chargé, a accepté de nous encadrer dans ce travail ;
- ✓ le Dr. Moussa Same Daff, Administrateur des Services de Santé, Directeur de l'Hôpital Général de Grand Yoff (HOGGY) ;
- ✓ Monsieur Moustapha GNANG, DRH (HOGGY) ;
- ✓ Monsieur Papa Yankhoba DIOP, Chef de service Contrôle de gestion de l'HOGGY et son staff ;

Vos qualités intellectuelles ainsi que vos expériences en matière de gestion hospitalière nous ont été d'un grand apport.

Trouvez ici l'expression de nos profondes gratitudees :

- ✓ M. Sékou GROVOGUI Chef de division au ministère des guinéens de l'étranger;
- ✓ M. Ernest GUILAVOGUI Directeur adjoint du service informatique au MEF;
- ✓ M. David Foromo (GBEEG) et famille ;
- ✓ M. Aflatoon Guilavogui, Directeur de l'école primaire Patrice L. Macenta ;
- ✓ les professeurs et encadreurs du département CESAG-Exécutive-Education pour la qualité de leur enseignement et de leur encadrement ;
- ✓ les managers de la 13ème promotion MBA-AG;
- ✓ l'administration et tous les employés du CESAG.

## **Sigles et abréviations**

<b>ABC :</b>	Activity Based Costing
<b>ACP :</b>	Agent comptable particulier
<b>BBZ :</b>	Budget Base Zéro
<b>CA :</b>	Chiffre d'Affaires
<b>CA :</b>	Conseil d'Administration
<b>CESAG :</b>	Centre Africain D'Etudes Supérieures en Gestion
<b>CG :</b>	Contrôle de Gestion
<b>CME :</b>	Commission Médicale d'Etablissement
<b>CMT :</b>	Commission Médicale Technique
<b>CTO :</b>	Centre de Traumatologie et d'Orthopédie
<b>EPS :</b>	Etablissement Public de Santé
<b>HOGGY :</b>	Hôpital Général de Grand Yoff
<b>PAT :</b>	Plan Annuel de Travail
<b>SAF :</b>	Service Administratif et Financier
<b>SSP :</b>	Soins de Santé Primaire
<b>TRI :</b>	Taux de Rendement Interne
<b>TTC :</b>	Toutes Taxes Comprises
<b>TVA :</b>	Taxe sur la Valeur Ajoutée
<b>VAN :</b>	Valeur Actuelle Nette

## Liste des tableaux et figures

### ❖ Liste des figures

Figure 1 : Schéma du budget.....	10
Figure 2 : Schéma du modèle d'analyse.....	27
Figure 3 : Organigramme du service du contrôle de gestion de l'HOGGY.....	34

### ❖ Liste des tableaux

Tableau 1 : Exemple de budget de trésorerie .....	25
Tableau 2 : Répartition des agents interviewés.....	29
Tableau 3 : Capacité d'accueil de L'HOGGY.....	33
Tableau 4 : Répartition du personnel de l'HOGGY.....	40
Tableau 5 : Résumé des dépenses d'investissement.....	48
Tableau 6 : Synthèse des forces et faiblesses du processus budgétaire de l'HOGGY.....	55

## Liste des annexes

Annexe 1 : Organigramme de l'HOGGY .....	64
Annexe 2 : Fiche de recueil des données .....	65
Annexe 3 : Prévision des niveaux d'activités et de revenus pour l'année N+1 .....	69
Annexe 4 : Identification et objectifs des différents services.....	70
Annexe 5 : Prévision des besoins .....	71
Annexe 6 : Prévision des investissements pour l'année N +1 .....	72
Annexe 7 : Fiche budgétaire par service .....	73
Annexe 8 : Note d'orientation budget 2015 .....	76

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## Table des matières

Dédicaces .....	i
Remerciements .....	ii
Sigles et abréviations.....	iii
Liste des tableaux et figures .....	iv
Liste des annexes.....	v
Table des matières .....	vi
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE : FONDAMENT THEORIQUE DU PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE.....	7
Chapitre 1 : LE BUDGET, UN OUTIL DE GESTION PREVISIONNELLE DES ENTREPRISES.....	9
1.1. Concept et rôle du budget.....	9
1.1.1. Définition du budget.....	9
1.1.2. Propriété des budgets.....	10
1.1.3. Rôle du budget.....	10
1.1.3.1. Le budget comme instrument de contrôle de gestion. ....	11
1.1.3.2. Le budget comme instrument de simulation et d'aide à la décision. ....	11
1.1.3.3. Le budget comme instrument de motivation et de gestion des conflits.....	11
1.2. Le processus d'élaboration budgétaire.....	11
1.2.1. Les acteurs du processus budgétaire.....	12
1.2.1.1. La direction générale.....	12
1.2.1.2. L'opérationnel.....	12
1.2.1.3. Le contrôleur de gestion.....	13
1.2.2. La démarche budgétaire.....	13
1.2.2.1. Les conditions préalables à l'élaboration du budget.....	13
1.2.2.1.1. Les conditions psychologiques.....	14
1.2.2.1.2. Conditions matérielles et organisationnelles .....	14
1.2.3. Les phases d'élaboration budgétaire.....	14
1.2.3.1. Fixation du cadre budgétaire.....	15
1.2.3.2. Pré-budget .....	15
1.2.3.3. Les navettes budgétaires .....	15
1.2.3.4. Elaboration du projet de budget.....	16

1.2.3.5.	Présentation du budget au conseil d'administration .....	16
1.2.3.6.	L'articulation des budgets.....	16
1.2.4.	Elaboration des budgets fonctionnels .....	16
1.2.4.1.	Le budget commercial.....	17
1.2.4.1.1.	La prévision des ventes.....	17
1.2.4.1.2.	La budgétisation des ventes .....	18
1.2.4.2.	Le budget d'exploitation .....	18
1.2.4.2.1.	Le programme d'exploitation .....	18
1.2.4.2.2.	La valorisation du programme d'exploitation .....	19
1.2.4.3.	Le budget des approvisionnements .....	19
1.2.4.3.1.	La gestion classique ou la méthode de WILSON.....	19
1.2.4.3.2.	La gestion des stocks par la méthode KABAN .....	19
1.2.4.4.	Le budget des investissements .....	20
1.2.4.4.1.	Les méthodes d'évaluation de la rentabilité des projets d'investissements .....	20
1.2.4.4.2.	Le délai de récupération du capital investi .....	20
1.2.4.4.3.	Le taux de rentabilité interne (TRI).....	21
1.2.4.4.4.	La valeur actuelle nette (VAN) .....	21
1.2.4.4.5.	La budgétisation des investissements .....	22
1.2.4.5.	Le budget des services fonctionnels .....	22
1.2.4.5.1.	La méthode classique.....	23
1.2.4.5.2.	La méthode du budget base zéro (BBZ).....	23
1.2.4.5.3.	La méthode du budget par activité .....	24
1.2.4.6.	Les documents de synthèse .....	25
1.2.4.6.1.	Le budget de trésorerie .....	25
1.2.4.6.2.	Le compte de résultat prévisionnel et le bilan prévisionnel .....	26
<b>Chapitre 2 : PRESENTATION DU CADRE DE L'ETUDE ET METHODOLOGIE DE L'ETUDE.....</b>		<b>27</b>
2.1.	Méthodologie de l'étude.....	27
2.1.1.	Modèle d'analyse.....	27
2.1.2.	Prise de connaissance et évaluation du processus .....	28
2.1.2.1.	Prise de connaissance.....	28
2.1.2.1.1.	L'analyse documentaire.....	28
2.1.2.1.2.	L'entretien .....	28

2.1.2.1.3.	L'observation.....	29
2.1.2.2.	L'évaluation du processus.....	29
2.2.	Présentation de l'hôpital général de grand yoff (HOGGY) .....	30
2.2.1.	Historique de l'hôpital général de grand yoff.....	30
2.2.2.	Objectifs et missions de l'HOGGY .....	30
2.2.2.1.	Objectifs .....	30
2.2.2.2.	Missions .....	31
2.2.3.	Les offres de services .....	31
2.2.4.	Organisation de la structure de l'HOGGY .....	32
2.2.4.1.	Les Ministères de tutelle .....	32
2.2.4.2.	Conseil d'administration (CA).....	32
2.2.4.3.	Les services médico-techniques.....	32
2.2.5.	La capacité d'accueil .....	33
2.2.6.	Présentation du service de contrôle de gestion de l'HOGGY .....	34
2.2.6.1.	Organisation et missions .....	34
2.2.6.2.	Les ressources du service.....	35
<b>DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DU PRECESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE .....</b>		<b>38</b>
<b>Chapitre 3 : PRESENTATION DU PROCESSUS D'ELABORATION DU BUDGET DE L'HOGGY.....</b>		<b>40</b>
3.1.	Analyse de l'environnement.....	40
3.1.1.	Analyse de l'environnement interne.....	40
3.1.2.	Analyse de l'environnement externe .....	41
3.2.	Elaboration du budget des services .....	42
3.2.1.	Fixation du cadre budgétaire .....	42
3.2.2.	Pré budget .....	43
3.2.3.	Budgets fonctionnels .....	43
3.2.3.1.	Ressources de fonctionnement.....	44
3.2.3.2.	Les dépenses de fonctionnement .....	45
3.2.3.3.	Ressources d'investissement.....	47
3.2.3.4.	Dépenses d'investissement .....	47
3.2.4.	Arbitrage budgétaire .....	49
3.2.5.	Découpage du budget en trimestre .....	49
3.2.6.	Présentation du budget au CME et CTE.....	49

3.2.7. Présentation du budget au conseil d'administration (CA).....	49
Chapitre 4. ANALYSE DU PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE DE L'HOGGY ET RECOMMANDATIONS.....	51
4.1. Analyse du processus d'élaboration budgétaire.....	51
4.1.1. Forces du processus d'élaboration budgétaire.....	51
4.1.1.1. Le style de management .....	51
4.1.1.2. Au niveau de la note d'orientation .....	52
4.1.1.3. Au niveau de l'organisation de l'hôpital .....	52
4.1.1.5 Au niveau de l'élaboration des budgets fonctionnels.....	53
4.1.1.6 Au niveau de l'élaboration du pré budget .....	53
4.1.1.7 Le découpage du budget en trimestre .....	53
4.1.1.8 Au niveau de l'adoption du projet de budget par le CA.....	53
4.1.2 Faiblesses du processus d'élaboration budgétaire de l'HOGGY .....	53
4.1.2.4 Insuffisance du personnel au niveau du contrôle de gestion .....	54
4.1.2.5 Méthode d'élaboration du budget.....	54
4.1.2.6 Perception du budget par les chefs de services.....	55
4.2 Recommandations .....	56
CONCLUSION GENERALE.....	58
BIBLIOGRAPHIE .....	60
ANNEXES .....	63

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **INTRODUCTION GENERALE**

L'évolution du système de santé Africain en général et, du système hospitalier en particulier a été marquée par les contextes des périodes historiques pré et post-indépendance.

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 la qualité du plateau technique. A partir des années 1980, les infrastructures et les équipements se sont considérablement dégradés ainsi que la qualité des soins sous le poids de l'usure et les crises économiques.

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 et la primauté des soins de santé primaire (SSP), ont largement contribué à la faillite du système hospitalier (vétusté des locaux, insuffisance des personnels, mauvaise qualité des soins etc...).

Cette situation de dégradation progressive a conduit les différents acteurs (Gouvernement, professionnels de la santé, population et partenaires au développement) à prendre conscience pour mieux définir le rôle et la place de l'hôpital.

Le domaine de la santé est un secteur très préoccupant pour tous les gouvernements et, particulièrement les gouvernements Africains qui doivent s'assurer d'une meilleure prise en charge médicale des populations. La gestion difficile des hôpitaux publics est souvent due au faible pouvoir économique des gouvernements à subvenir aux énormes besoins financiers auxquels sont confrontées ces structures hospitalières. Et, il ne peut y avoir de développement sans une bonne couverture des besoins en soins de santé.

Pour répondre à ces multiples besoins, mais également apporter plus d'éclairage à la gestion des hôpitaux, la République du SENEGAL a créé un programme national de développement sanitaire qui initie la réforme hospitalière avec la loi 98-08 relative à la création, à la structuration et au fonctionnement des Etablissements Publics de Santé (EPS). Cette loi vise essentiellement l'amélioration des performances des hôpitaux sur le plan de la gestion et de la qualité des soins ; ce qui permettra aux EPS d'avoir une certaine autonomie de gestion tout en conservant la vocation de service public.

La mise en œuvre de cette réforme hospitalière a abouti à des transformations consécutives à la dynamique managériale :

- ✓ la mise en place de statuts spécifiques conférant plus d'autonomie à la gestion de l'hôpital ;
- ✓ la naissance de nouveaux organes de gestion et d'organigramme comme la commission médicale d'établissement (CME), la commission technique d'établissement (CTE), la direction administrative et financière (DAF), l'agence comptable particulière (ACP), etc.
- ✓ l'engagement progressif dans les démarches de contrôle de gestion et de qualité.

De nombreuses difficultés qui gangrènent le bon fonctionnement de l'hôpital sont alors mises à nu par cette réorganisation :

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

Toutes ces raisons évoquées découlent principalement :

- ✓ d'une mauvaise politique de gestion ;
- ✓ d'un manque de plan d'action et de programme d'activité ;
- ✓ d'une insuffisance de gestion prévisionnelle ;
- ✓ du non suivi des activités
- ✓ du non-respect des échéanciers des fournisseurs.

Il en résulte :

- ✓ de la non maîtrise des charges d'exploitation ;
- ✓ des difficultés de contrôle des ressources ;
- ✓ d'une mauvaise prise en charge des besoins sanitaires
- ✓ etc.

Pour pallier à ces dysfonctionnements, de nombreux outils de gestion peuvent être envisagés :

- ✓ mettre en place une comptabilité analytique reposant sur un contrôle à priori ;
- ✓ mettre en place un système d'analyse et de contrôle des comptes de résultats ;
- ✓ une meilleure planification des activités ;
- ✓ concevoir un tableau de bord pouvant ressortir les meilleurs indicateurs du secteur ;
- ✓ développer la gestion budgétaire.

Parmi ces techniques, la gestion budgétaire nous semble pertinente et plus appropriée pour répondre aux préoccupations actuelles de l'hôpital. « Prévoir, c'est déjà supputer l'avenir et le préparer : prévoir c'est agir » (FAYOL : 1916).

Le système budgétaire selon FAYOL, est un outil essentiel de gestion prévisionnelle qui permet de repérer à l'avance les difficultés de choisir les programmes d'activité à partir de l'analyse de l'environnement pour assurer à l'organisation la survie. Le système budgétaire est fondé sur l'idée d'une mise à la disposition des opérationnels d'un certain nombre d'outils utiles au processus de management comme :

- ✓ la définition d'objectifs clairs, précis et réalistes ;
- ✓ la préparation de plan d'action économe ;
- ✓ le suivi rapide centré sur l'objectif grâce à la communication régulière des résultats suite à un rapprochement entre ce qui est fait et ce qui devrait être fait.

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

- ✓ un ensemble de budgets ;
- ✓ une procédure de contrôle budgétaire.

« Aussi, le fait de planifier permet en élargissant l'horizon et en préparant la solution par étape de mieux résoudre les problèmes qui se posent dans le présent » GERVAIS, 2000 :11).

La planification est un ensemble de prévisions. Pour obtenir les résultats escomptés, la stratégie doit être complétée par le contrôle. Ce contrôle permettra de prendre des mesures pour rapprocher les résultats réels des résultats escomptés.

Au vu de tout ce qui précède, la principale question à laquelle nous tenterons de répondre à travers cette étude est de savoir : comment améliorer le processus d'élaboration budgétaire de l'hôpital général de grand Yoff (HOGGY) ?

Cette question principale nous amène à nous poser un certain nombre de questions spécifiques à savoir :

- ✓ comment l'HOGGY élabore-t-il son budget ?
- ✓ quelles sont les différentes étapes de ce processus ?
- ✓ comment améliorer ce processus en vue d'une élaboration efficace du budget ?

Ainsi notre travail sera axé sur l'évaluation de l'élaboration du budget au sein de l'hôpital général de grand Yoff.

La présente étude vise à effectuer une analyse du processus d'élaboration budgétaire en vue de réaliser une meilleure performance.

Les objectifs spécifiques de cette étude sont :

- ✓ décrire le processus d'élaboration du budget de l'HOGGY ;
- ✓ relever ses insuffisances;
- ✓ faire des propositions et formuler des recommandations pour pallier les insuffisances constatées.

Cette étude permettra à l'HOGGY, après analyse de sa méthode d'élaboration budgétaire de déceler les failles en vue de prendre des mesures correctives pour améliorer le système.

Pour le CESAG, ce travail permettra d'enrichir le fonds documentaire notamment dans le domaine de la gestion.

Pour nous-mêmes, cette étude nous permettra d'une part d'approfondir nos connaissances théoriques reçues durant notre formation et d'autre part, ce sera l'occasion de mieux cerner le processus d'élaboration budgétaire dans une structure sanitaire.

Après la revue de littérature qui nous permettra de présenter le processus d'élaboration budgétaire en général et son application dans une structure sanitaire, nous définirons le modèle d'analyse qui servira de base à la réalisation de notre étude.

La définition de ce modèle d'analyse nous conduit à procéder à des choix méthodologiques. Ces choix porteront sur la méthode d'analyse, des outils et des techniques de collectes des données et l'évaluation des résultats.

Un modèle d'analyse est un ensemble d'étapes régulières et préalables utilisé pour aider à la prise de décision. (NAMEE 1998 :8)

La définition retenue éclaire notre choix sur le modèle d'analyse et sur les techniques de collectes des données :

- ✓ prise de connaissance : analyse documentaire, entretien;
- ✓ évaluation du processus : analyse documentaire, entretien, observation ;
- ✓ synthèse (forces et faiblesses) : recommandations.

Ce mémoire comporte deux parties :

- ✓ la première partie traitera les fondements théoriques de l'élaboration du budget en deux chapitres :
  - le budget, un outil de gestion prévisionnelle des entreprises ;
  - la présentation du cadre de l'étude et la méthodologie.
- ✓ la deuxième partie abordera le cadre pratique du processus d'élaboration budgétaire et, sera constituée de deux chapitres évoquant respectivement :
  - le processus d'élaboration du budget de l'HOGGY ;
  - l'analyse de ce processus suivit de recommandations.

**PREMIERE PARTIE :**  
**FONDEMENT THEORIQUE DU PROCESSUS**  
**D'ELABORATION BUDGETAIRE**

« Un système budgétaire, comme toute approche planificatrice, oscille toujours entre deux tendances : celle d'une programmation déterministe de l'avenir et celle d'une base ouverte pour l'apprentissage collectif » GERVAIS (2000 : 274).

Dans une entreprise, les décisions prises par manque de planification apparaissent souvent inappropriées. Elles pourraient ralentir son développement, sa rentabilité et même menacer sa survie. Dès lors, la gestion budgétaire est une nécessité absolue pour l'entreprise.

La vocation du contrôle de gestion est sans doute d'accompagner les responsables dans leurs actions et de les maintenir dans le cap des objectifs généraux définis par la hiérarchie. En charge de la modélisation efficace, de la gestion de l'information économique, le contrôle de gestion se situe à la croisée entre la stratégie et l'opérationnel.

L'élaboration du budget constitue le point-clé du processus de gestion. Il ne saurait exister de contrôle sans système de référence ; l'écart ne peut se mesurer que par rapport à une ligne directrice préétablie et, le résultat d'une gestion ne saurait s'apprécier que par rapport à celui qu'on désirait obtenir.

Cette théorie renforce l'intérêt qu'a une organisation dans l'élaboration de son budget car, l'incitant ainsi à éviter le pilotage à vue.

La gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion, conduit à la mise en place d'un réseau de budgets couvrant l'ensemble des activités de l'entreprise. Ces programmes d'action chiffrés sont appelés à servir d'outil de pilotage qui doivent permettre à la réflexion sur les causes des écarts mises en évidence et conduire aux actions correctives.

Le but de cette première partie est d'exposer le cadre théorique de l'élaboration budgétaire. Nous nous intéresserons dans un premier chapitre au concept de budget (définition et rôles) en tant qu'outil de gestion prévisionnelle des organisations, au processus d'élaboration budgétaire en passant par les différents acteurs impliqués.

Dans le deuxième chapitre, nous présenterons le cadre de notre étude qui est l'HÔPITAL GENERAL DE GRAND YOFF (HOGGY) et son service de contrôle de gestion puis, établir un modèle d'analyse du processus d'élaboration budgétaire qui servira d'outil de base dans la deuxième partie.

## **Chapitre 1 : LE BUDGET, UN OUTIL DE GESTION PREVISIONNELLE DES ENTREPRISES.**

« Tenter de prévoir l'avenir oblige à passer en revue un certain nombre de points, ce qui donne ensuite au quotidien un air de déjà-vu et permet de réagir plus sereinement et plus rapidement lorsqu'un obstacle surgit » HONORAT (2008 :1).

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

- ✓ long terme (> 5 ans) : plan stratégique ;
- ✓ moyen terme (2 à 4 ans) : plan opérationnel ;
- ✓ cours terme (1 an) : budget.

Nous aborderons dans ce chapitre le concept de budget (son rôle) dans la première section, puis dans la deuxième section, le processus d'élaboration budgétaire (les acteurs, la démarche, les différents budgets).

### **1.1. Concept et rôle du budget.**

De prime abord, la notion de budget est caractérisée par les termes : prévisions, dépenses et recettes, il s'inscrit dans le cadre de la gestion stratégique de l'entreprise. La notion de budget a été appréhendée par plusieurs auteurs d'où une pluralité des définitions.

#### **1.1.1. Définition du budget**

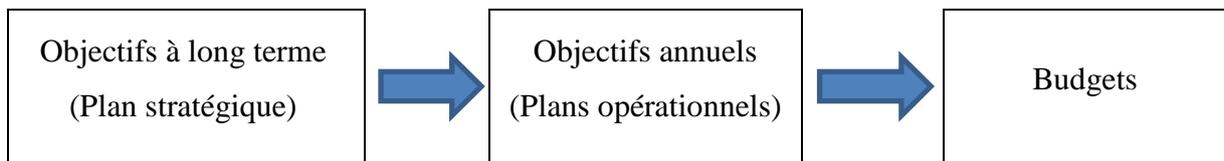
CHARLES Horngren & AL (2003 :4) définissent le budget comme « l'expression quantitative du programme proposé par la direction. »

Autrement dit, le budget est un document qui transforme les plans de la direction concernant une année en argent que celle-ci devra dépenser afin que les activités planifiées puissent être réalisées.

Selon SAADA & AL (2005 : 130-131), le budget est un ensemble de prévisions chiffrées, réalistes et volontaires qui est généralement annuel. Le chiffrage est à la fois physique et monétaire.

Pour DAYAN & AL (2004 :831), « le budget s'inscrit dans le cadre de la gestion stratégique de l'organisation. En amont, un plan stratégique est élaboré (>5). Les objectifs du plan stratégique sont ensuite traduits en objectifs à moyen terme dans le cadre des plans opérationnels. A partir du plan opérationnel, on élabore les budgets ».

**Figure 1 : Schéma du budget**



Source : DAYAN & AL (2004 : 831).

Pour FAYE (2009 : 137), le budget est un ensemble coordonné des prévisions d'une entreprise exprimées en unités physiques et en unités monétaires concernant son prochain exercice.

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 pour atteindre ses objectifs qu'elle s'est fixés pendant une période donnée.

### **1.1.2. Propriété des budgets**

Selon FAYE (2009 : 138), le bon système budgétaire suppose le respect des propriétés suivantes :

- ✓ les budgets doivent être réalistes, tenir compte des contraintes internes et externes de l'entreprise ;
- ✓ les budgets doivent avoir un caractère motivant, inciter à mieux faire pour atteindre les objectifs ;
- ✓ ils doivent être total c'est-à-dire, couvrir l'ensemble des activités de l'organisation en identifiant au préalable les différents responsables et leurs attributions.

### **1.1.3. Rôle du budget**

DIDIER Leclère (2012: 10), distingue trois fonctions essentielles du budget notamment :

- ✓ Instrument de contrôle de gestion ;
- ✓ Instrument de simulation et d'aide à la décision ;
- ✓ Instrument de motivation et de gestion des conflits ;

#### **1.1.3.1. Le budget comme instrument de contrôle de gestion.**

Le budget apparaît tout d'abord comme l'une des pièces essentielles du système de gestion de l'entreprise. Il joue un rôle central puisqu'il explicite l'ensemble des prévisions considérées comme normes à respecter. Ce mécanisme de contrôle budgétaire, qui est au cœur des procédures de contrôle dans la plupart des entreprises, suppose bien évidemment l'établissement de prévisions budgétaires.

#### **1.1.3.2. Le budget comme instrument de simulation et d'aide à la décision.**

Souvent, avant d'arrêter le budget définitif, on « teste à blanc » plusieurs hypothèses, en mesurant l'impact qu'aurait telle ou telle décision sur le résultat prévisionnel. Les effets de la mise en œuvre d'un programme.

#### **1.1.3.3. Le budget comme instrument de motivation et de gestion des conflits**

Au-delà des aspects de pure technique comptable et budgétaire, la procédure d'établissement des budgets joue également un rôle très important sur le plan de la psychosociologie des relations entre les différents acteurs associés au fonctionnement interne de l'entreprise.

Dans cette perspective, le budget remplit souvent une fonction essentielle : celle d'explicitement financièrement les termes du compromis permettant de garantir la paix sociale nécessaire au fonctionnement normal de l'entreprise. En ce sens, le budget joue le rôle d'un « quasi-contrat » facilitant la convergence des motivations de tous les agents concernés.

### **1.2. Le processus d'élaboration budgétaire**

C'est la direction générale de l'hôpital qui assure le leadership du processus budgétaire. Elle doit, dès le début de ce processus, assurer la cohérence du budget avec le plan opérationnel, le projet d'établissement et les grandes orientations définies par l'Etat et le conseil d'administration.

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

Cette section nous donnera une vision globale de la démarche budgétaire après un rappel du rôle combien important des différents acteurs impliqués d'une part, et d'autre part, l'élaboration budgétaire.

### **1.2.1. Les acteurs du processus budgétaire**

Tous les niveaux de l'organisation sont concernés par le budget. Ce qui signifie que toute la ligne hiérarchique, du sommet à la base est concernée et doit en principe s'impliquer de manière active.

Selon HONORAT (2008 : 17), pour élaborer un budget, il faut trois intervenants.

- ✓ La direction générale fixe des objectifs stratégiques et arbitre ;
- ✓ L'opérationnel élabore le budget de son centre ;
- ✓ Le contrôleur de gestion met en forme, traduit les exigences de la direction en termes concrets, traduit les prévisions d'activité en terme financier et consolide.

#### **1.2.1.1. La direction générale**

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 leurs suivis. Elle oblige les responsables à s'engager et elle demande des comptes.

#### **1.2.1.2. L'opérationnel**

L'opérationnel est chargé d'établir son budget en fonction de la stratégie de la direction générale.

Sur la base des échanges qu'il aura avec les membres de son équipe de travail, le personnel de son unité administrative, la direction de l'organisation et ses collègues, il exprime en les quantifiant.

- ✓ leurs objectifs ;
- ✓ les actions à entreprendre pour les atteindre ainsi que ;
- ✓ les besoins en ressources pour réaliser les objectifs

### **1.2.1.3. Le contrôleur de gestion**

Le contrôleur de gestion est un traducteur qui donne du sens aux exigences de la direction et fait comprendre à la direction les contraintes du terrain.

Dans l'établissement des budgets, le contrôleur de gestion participe à la réflexion stratégique. Il lance la procédure budgétaire avec la direction et assure la cohérence de l'ensemble des prévisions : stratégiques, plans, budgets. Il aide l'opérationnel à décliner les objectifs stratégiques en objectifs opérationnels.

Pour HONORAT (2008 : 20), le contrôleur de gestion, au cours de l'année, va faire l'animation économique :

- ✓ il est responsable du reporting,
- ✓ il confronte les opérationnels sur les écarts et argumente en leur faveur auprès de la direction pour obtenir des 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 fait vivre les indicateurs ;
- ✓ il anticipe les résultats à la fin de l'année ;
- ✓ il participe à l'amélioration des processus.

### **1.2.2. 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 (FAYE 2009 :138).

#### **1.2.2.1. Les conditions préalables à l'élaboration du budget**

Nous retenons comme conditions préalables :

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

### **1.2.2.1.1. Les conditions psychologiques**

La démarche budgétaire repose sur les principes de délégation de responsabilités et de confiance accordée aux délégataires. Il convient donc que cette confiance soit partagée par tous les acteurs concernés (MYKITA & TUSZNSKY 2002 :15).

Pour l'adhésion de tous les secteurs, il faut :

- ✓ susciter l'intérêt (amélioration des conditions de travail, évolutions des carrières fondée sur les résultats obtenus, ...)
- ✓ présager un système de sanction-récompense distinctement communiqué ;
- ✓ anticiper les conflits d'intérêts possibles entre personnes d'un même service ou d'une même unité et celui de l'entreprise.

Ces conditions sont atteignables par des actions d'information permettant à chacun de s'approprier des objectifs de la démarche et en appréhender les enjeux.

### **1.2.2.1.2. Conditions matérielles et organisationnelles**

L'organisation de l'entreprise définit la structure des responsabilités internes, elle doit donc être cohérente avec les missions assignées aux unités fonctionnelles pour permettre une coordination claire des prévisions. La comptabilité de gestion doit être conçue de façon suffisamment détaillée pour permettre le calcul des coûts préétablis pertinents (MYKITA & TUSZNSKY 2002 : 16).

### **1.2.3. Les phases d'élaboration budgétaire**

De l'avis des auteurs GERVAIS (2000), FAYE (2009), la procédure budgétaire s'étale sur quatre à six mois et peut être composée comme suit :

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

### **1.2.3.1. Fixation du cadre budgétaire**

La direction générale lance le processus budgétaire de l'exercice à venir à travers une lettre d'orientation générale (note de service).

Selon DIDIER Leclere (2012 : 22), On trouve généralement 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 ses prévisions budgétaires ;
- ✓ des indications sur les grandes orientations stratégiques retenues (secteur d'activité) ;
- ✓ un certain nombre d'objectifs cohérents avec les orientations stratégiques.

### **1.2.3.2. Pré-budget**

En fonction des grandes orientations définies par la direction, chaque service ou chaque département est amené à établir son propre budget. Dans un premier temps, il ne s'agit que d'un projet, d'une esquisse, pouvant faire l'objet de révisions et d'arbitrages.

Dans le cas des hôpitaux, chaque chef de service entant que chef de centre budgétaire détermine :

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

### **1.2.3.3. Les navettes budgétaires**

Les différents budgets établis (pré-budgets) de façon décentralisée ne constituent que des esquisses qui doivent être harmonisées.

Les centres de responsabilité font remonter des informations pertinentes à la direction générale à partir de leur connaissance : de la concurrence, de l'évolution des produits, ... ainsi, la direction peut-elle préciser sa stratégie et les objectifs des pré-budgets et, demander aux centres de responsabilités de revoir leur copie.

#### **1.2.3.4. Elaboration du projet de budget.**

Après quelques itérations (2 ou 3 fois par exemple), on devrait converger vers un projet globalement acceptable par ce que respectant les différentes contraintes, et satisfaisant à la fois les responsables fonctionnels et la direction générale. On obtient ainsi un projet après intégration des réajustements qui sera soumis au CA Leclere (2012 : 26).

#### **1.2.3.5. Présentation du budget au conseil d'administration**

Le budget validé par la direction générale après arbitrage, est soumis au CA pour approbation, le seul organe habilité à autoriser son exécution.

Après approbation du budget par le CA, le contrôleur de gestion dresse le budget définitif qui, théoriquement doit être arrêté avant le début de l'exercice.

#### **1.2.3.6. L'articulation des budgets**

Le budget commercial, tout en 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 charges de distribution. Les autres budgets sont des budgets résultants et on peut les établir dans l'ordre suivant : le budget de production, des approvisionnements, des investissements, les autres budgets (remboursement d'emprunt, frais généraux, etc.) FAYE (2009 : 140).

Tous ces budgets partiels sont ensuite résumés par un budget des encaissements et un budget des décaissements, lesquels sont synthétisés à leur tour par un budget de trésorerie.

#### **1.2.4. Elaboration des budgets fonctionnels**

Tout processus budgétaire nécessite le suivi d'un raisonnement fonctionnel (FAYE 2009 : 141). 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 fonctionnels;
- ✓ les documents de synthèse.

### **1.2.4.1. Le budget commercial**

Tout en se situant en aval du processus d'exploitation, le budget commercial se présente comme le budget déterminant FAYE (2009 :139).

L'élaboration du budget commercial se fait en trois phases :

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

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

#### **1.2.4.1.1. La prévision des ventes**

Pour la prévision de ses ventes, l'entreprise doit procéder dans un premier temps à identifier les contraintes pouvant influencer le développement de son activité.

Elles sont en général d'ordre interne (capacité de production, réseau de distribution, ...) qu'externe (marché potentiel, état de la concurrence, ...). Les prévisions de ventes sont déterminées par des tendances générales, mais aussi par l'évolution des parts de marché de l'entreprise. La première étape consiste donc à collecter de l'information en utilisant des sources internes (service commercial par exemple) et, externe (étude de marché réalisée par des organismes spécialisés).

Selon FAYE (2009 :142), l'entreprise peut faire recours 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 convient en effet, de rechercher dans l'environnement général les facteurs qui pourraient influencer la tendance dégagée par l'ajustement et de mesurer leur impact futur avant de retenir une prévision définitive.

#### **1.2.4.1.2. La budgétisation des ventes**

Une fois la prévision établie, le comité budgétaire, en accord avec la direction, arrête le budget commercial. Pour permettre un contrôle périodique, le budget commercial doit être ventilé par produit, par zone géographique et par période FAYE (2009 : 148).

#### **1.2.4.2. Le budget d'exploitation**

La construction de ce budget consiste à fixer le volume et le coût de production de la fabrication de manière à répondre aux trois objectifs.

- ✓ utiliser au mieux le potentiel de l'entreprise ;
- ✓ satisfaire les ventes possibles ;
- ✓ laisser subsister un bénéfice entre le prix de vente et le coût de production majoré des frais de distribution.

Dans le cadre d'un hôpital, il revient aux chefs de service médical ou technique de prévoir les capacités d'exploitation nécessaire pour la réalisation des objectifs de son centre.

##### **1.2.4.2.1. Le programme d'exploitation**

Le programme d'activité du service fondé sur l'estimation doit parvenir à :

- ✓ L'utilisation maximale des capacités d'exploitation (équipements, ressources humaines)
- ✓ Sélectionner un potentiel d'exploitation pour un équilibre entre les soins fournis et les coûts des ressources employées,

Cette sélection tient compte des contraintes d'exploitation liées :

- ✓ Aux ressources humaines (disponibilité, qualification),
- ✓ Aux moyens matériels (disponibilité, investissement, location),
- ✓ Aux matières et à l'utilisation des capacités de prestation.

L'utilisation des techniques comme la programmation linéaire peut aider à déterminer le potentiel d'exploitation.

Pour établir le budget, il faut procéder à une valorisation des capacités d'exploitation.

#### **1.2.4.2.2. La valorisation du programme d'exploitation**

Ce programme peut se faire au coût standard ou coût prévu, en tenant compte de l'évolution du coût des facteurs d'exploitation. La valorisation intégrera :

- ✓ Le coût des matières (médicaments, fournitures pharmaceutiques, ...),
- ✓ Le coût de la main d'œuvre directe (médecins, infirmiers, ...),
- ✓ Les frais généraux (administration, amortissement des immobilisations, ...)

Les coûts d'exploitation peuvent être calculés soit au coût complet soit au coût variable.

#### **1.2.4.3. Le budget des approvisionnements**

La confection du budget des approvisionnements consiste à chiffrer les apports nécessaires à l'activité de l'entreprise. Ces apports concernent les marchandises, les matières premières, les matières consommables, les emballages, ...

Le budget des approvisionnements dépend de celui des ventes et a pour but ; d'assurer une gestion optimale des stocks en évitant la rupture des stocks (pouvant perturber l'activité et la perte de clientèle), et le gonflement des stocks ; générateur de frais financiers.

Pour GERVAIS (1994 : 87), l'objectif est de s'assurer que «les matières consommées seront achetés en quantités voulues, le moment voulu, et ce au moindre coût».

Pour la gestion des stocks, deux méthodes sont généralement mises en œuvre : la gestion classique des stocks et la méthode KABAN (FAYE 2009 : 154).

##### **1.2.4.3.1. 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 d'une cadence optimale d'approvisionnement ;
- ✓ disposer en permanence d'un stock suffisant pour éviter les ruptures.

##### **1.2.4.3.2. La gestion des stocks par la méthode KABAN**

Si la méthode de WILSON vise à optimiser les deux coûts liés à la disposition d'un stock, celle dénommée KABAN se préoccupe de l'organisation de la production pour travailler à stock nul FAYE (2009 : 159).

La méthode de KABAN constitue ainsi un mode de gestion consistant à produire juste ce qu'il faut, quand il faut et sans grande variations possibles. Pour la mettre en œuvre, il convient d'effectuer les règles d'organisation suivantes :

- ✓ la détermination du Pitch Time c'est-à-dire le temps moyen que chaque cellule de la chaîne de production peut consacrer par jour à la fabrication d'une unité de produit ;
- ✓ calcul de nombre de cellules de base pour réaliser la production journalière ;
- ✓ calcul du nombre de KABAN par jour ;
- ✓ mise en œuvre de moyens permettant d'avoir zéro stock, zéro défaut, zéro panne, zéro délai ; cette dernière tâche nécessite une harmonisation des cadences entre les postes de travail et une maintenance permanente des installations.

#### **1.2.4.4. Le budget des investissements**

L'investissement peut être défini comme « l'échange d'une satisfaction immédiate et certaine à laquelle on renonce contre une espérance que l'on acquiert et dont le bien investi est le support » FAYE (2009 : 161).

Le budget des investissements se prépare en déterminant le coût des éléments d'actifs immobilisés nécessaires à l'entreprise (frais d'établissement, immobilisations corporelles, immobilisations incorporelles ...). Plusieurs méthodes peuvent être déployées : la méthode de récupération du capital, la méthode des flux de trésorerie actualisés (VAN, TRI), la méthode financière classique (revenu obtenu est comparé au capital investi).

##### **1.2.4.4.1. Les méthodes d'évaluation de la rentabilité des projets d'investissements**

Parmi les principales méthodes utilisées, nous rappellerons :

- ✓ le délai de récupération du capital investi;
- ✓ le taux interne de rentabilité (TRI) ;
- ✓ la valeur actuelle nette (VAN).

##### **1.2.4.4.2. Le délai de récupération du capital investi**

Cette méthode repose sur le calcul de temps nécessaire pour récupérer le capital investi. Elle consiste à déterminer le moment où la somme des cash-flows nets est égale au capital investi FAYE (2009 :161).

(Cash-flow nets = résultat nets après impôt + dotation aux amortissements + dotations aux provisions à caractère de ressources).

Si les cash-flows annuels sont constants, le délai en année est :

$$D = \text{Capital investi} / \text{Cash-flow}$$

#### 1.2.4.4.3. Le taux de rentabilité interne (TRI)

C'est une méthode qui consiste à chercher un taux d'actualisation des cash-flows tel que leur somme corresponde au capital investi FAYE (2009 :163).

Le TRI d'un projet, est le taux pour lequel la valeur actuelle nette (VAN) est nulle. Il y a donc 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 : en ce moment-là les capitaux empruntés étant d'un coût égal à la rentabilité économique du projet.

#### 1.2.4.4.4. La valeur actuelle nette (VAN)

La valeur actuelle nette (VAN) représente la différence entre la valeur actuelle des flux de trésorerie générés par l'investissement et le coût de l'investissement.

D'après cette méthode on calcul la somme algébrique de l'investissement (considéré comme décaissement) et des cash-flows actualisés à un taux donné (généralement le taux de référence de l'entreprise).

$$VAN(n) = (VA1+VA2+.....VA(n)) - \text{Coût de l'investissement initial (I)}.$$

#### **1.2.4.4.5. La budgétisation des investissements**

La mise en œuvre des méthodes de choix d'investissement doit aboutir à la définition d'un programme d'investissement adéquat pour la réalisation des objectifs de l'entreprise.

Pour GERVAIS (2000 : 346), une dépense d'investissement peut être saisie à trois instants :

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

La connaissance des dates d'engagement est très importante car, elle peut donner lieu au versement d'un acompte, toute résiliation d'engagement entraîne le paiement d'un dédit et, tout retard dans l'exécution d'une étape d'un projet décale les dates d'engagement des étapes suivantes.

Les dates de règlement constituent une information non moins essentielle. Vu les montants à déboursier, il est primordiale de maîtriser les problèmes de trésoreries. Les sommes facturées étant généralement différentes de celles figurant au budget, des décisions sont à prendre aux dates de décaissements : réduction, report, annulation.

L'estimation des dates de réception permet de savoir quand les opérations d'exploitation commenceront.

#### **1.2.4.5. Le budget des services fonctionnels**

Les services fonctionnels et d'état-major sont des services qui concourent indirectement à l'exploitation (qui rendent possible l'activité productive de l'entreprise sans y participer eux-mêmes). Ils englobent :

- ✓ la direction générale ;
- ✓ le service (secrétariat général, relations publiques) ;
- ✓ les services administratifs (courriers, documentation, services juridiques, ...) ;
- ✓ les services comptables et financiers ;
- ✓ le service informatique ;
- ✓ le service des ressources humaines ;
- ✓ les services de réflexions stratégiques et de contrôle de gestion ; etc.

Selon GERVAIS (2000 : 405), ces services engagent des frais qui ont des propriétés suivantes :

- ✓ ce sont des frais généraux (des charges indirectes) ;
- ✓ difficiles à contrôler, car il est délicat d'en apprécier l'utilité réelle ;
- ✓ tendance naturelle à augmenter.

Pour FAYE (2009 : 165), deux techniques principales sont utilisées pour leur budgétisation : la méthode classique et la méthode «budget base zéro» (BBZ).

#### **1.2.4.5.1. La méthode classique**

Elle comporte trois étapes :

- ✓ une enveloppe budgétaire est préalablement définie pour l'ensemble des départements concernés. Cette enveloppe correspond aux frais généraux engagés l'année précédente plus ou moins un pourcentage d'augmentation ou de diminution selon que la période budgétaire est intéressante, morose ou stationnaire.
- ✓ il est ensuite demandé à chaque service de fournir ses prévisions de dépenses conformément aux objectifs qui lui sont fixés.
- ✓ une réunion de répartition de l'enveloppe globale est alors organisée. La base de répartition reste toujours les budgets retenus pour chaque service au cours de la période précédente mais les capacités de négociation des uns et des autres interviennent beaucoup pour un éventuel réajustement des quotes-parts attribuées. Cette méthode est sans doute simple à mettre en œuvre, mais elle peut avoir l'inconvénient de gonfler d'année en année le montant des frais généraux.

#### **1.2.4.5.2. La méthode du budget base zéro (BBZ)**

Le fondement de cette méthode réside dans le fait que les services administratifs et fonctionnels doivent toujours justifier leur demande budgétaire. Les allocations budgétaires antérieures ne peuvent donc constituer une justification à la demande budgétaire courante. Le budget de chaque service est alors construit à partir d'un réexamen systématique de la valeur de ses activités.

Pour la mise en place de cette méthode, les étapes suivantes sont nécessaires :

- ✓ le découpage de chaque département en module de décision ;
- ✓ l'élaboration pour chaque module de décision d'un ensemble budgétaire comprenant les différentes façons de réaliser les activités et le budget correspondant à chacune de ces façons ;
- ✓ une hiérarchisation des ensembles budgétaires reposant sur le critère coût /avantage ;
- ✓ le choix d'un ensemble budgétaire et l'allocation des ressources.

Le budget base zéro présente ainsi des avantages car, il traduit mieux le coût d'un service donné et fournit un cadre efficace de contrôle des coûts. Il a cependant l'inconvénient d'être d'une utilisation très lourde et coûteuse.

#### **1.2.4.5.3. La méthode du budget par activité**

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 : les objets de coût (produits, client, ...) consomment des activités qui, elles-mêmes, consomment des ressources.

Les différentes étapes pour la mise en place d'une démarche ABC sont les suivantes :

- ✓ modéliser les processus de l'entreprise pour en appréhender les circuits. Les activités peuvent être, par exemple : réception de marchandises, traitement d'une commande, ou encore la gestion des références.
- ✓ retenir un inducteur (driver) pour chaque activité (exemple : le nombre de commande, heure machine, ...). Cet inducteur sera l'unité qui permettra de répartir le coût total de l'activité. Pour chaque activité, le modèle précisera les inducteurs consommés.
- ✓ le calcul du coût de revient, en réalisant un tableau de répartition des charges par produit. Les inducteurs ont pour objectifs principal la répartition des charges indirectes alors que les charges directes sont directement affectées sans traitement préalable aux coûts.

### 1.2.4.6. Les documents de synthèse

Selon FAYE (2009 : 167), ils ont pour vocation de fournir une vue d'ensemble de tout le processus budgétaire. Trois documents sont généralement établis :

- ✓ le budget de trésorerie ;
- ✓ le compte de résultat prévisionnel et le bilan prévisionnel.

#### 1.2.4.6.1. Le budget de trésorerie

Il récapitule le budget des recettes et celui des dépenses. Son objet est de dégager le solde par période (mois ou trimestre) entre recettes et dépenses de façon à permettre de déceler les risques de cessation de paiement ou les éventualités d'excédents de trésorerie inutiles. Son établissement permet donc de prendre des mesures à temps opportun.

- ✓ le budget des recettes : il est composé des encaissements correspondant au règlement des ventes et autres produits tels que les cessions d'immobilisation, les subventions, les redevances pour brevet, etc.
- ✓ le budget des dépenses : il se compose des décaissements liés aux achats de matières et de fournitures TTC ; aux charges fonctionnelles TTC (approvisionnement, production, distribution, ...) ; aux investissements TTC ou à des prêts ; aux TVA dues.

Le budget de trésorerie est établi, en reprenant à chaque période, la trésorerie de la période antérieure comme trésorerie initiale. La trésorerie finale est alors égale à la trésorerie initiale augmentée de la trésorerie de la période (encaissements – décaissements).

**Tableau 1 : Exemple de budget de trésorerie**

Eléments	J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D
Encaissements (1)												
Décaissements (2)												
Solde du mois (3) : (1)-(2)												
Trésorerie initiale (4)												
Trésorerie finale(5) :(3) +(4)												

Source : FAYE (2009 :170).

#### **1.2.4.6.2. Le compte de résultat prévisionnel et le bilan prévisionnel**

- ✓ Le compte de résultat prévisionnel est obtenu en faisant la synthèse des produits et des charges apparaissant dans les différents budgets.

Selon J.L Malo (2002 : 105), la présentation doit éclairer la décision de l'entreprise et est donc laissée à sa discrétion : la présentation peut suivre le plan comptable ou mettre en évidence les différents coûts (production, distribution, administration).

- ✓ Le compte de bilan prévisionnel est présenté comme un bilan traditionnel :
  - À partir du bilan initial de début de période ;
  - Les différents postes sont modifiés selon les opérations budgétées ou selon leurs conséquences ;
  - Ce qui permet d'obtenir une image de la structure financière prévisible de l'entreprise à la fin de l'exercice.

#### **Conclusion :**

Nous retenons que le système budgétaire est fait pour mettre en œuvre les objectifs et la stratégie de l'entreprise à court terme. Il doit refléter la structure de l'organisation, expliquer mieux le système de délégation d'autorité aux différents responsables des centres budgétaire et l'importance d'une politique d'ajustement budgétaire.

## Chapitre 2 : PRESENTATION DU CADRE DE L'ETUDE ET METHODOLOGIE DE L'ETUDE.

Ce chapitre sera consacré d'une part à la présentation du cadre de l'étude qu'est l'hôpital général de grand yoff (HOGGY) à travers son historique, sa mission, son domaine d'activité, son organisation, ses activités et, d'autre part à la méthodologie de l'étude à travers un modèle d'analyse. Nous présenterons également le service du contrôle de gestion qui nous encadre dans ce travail.

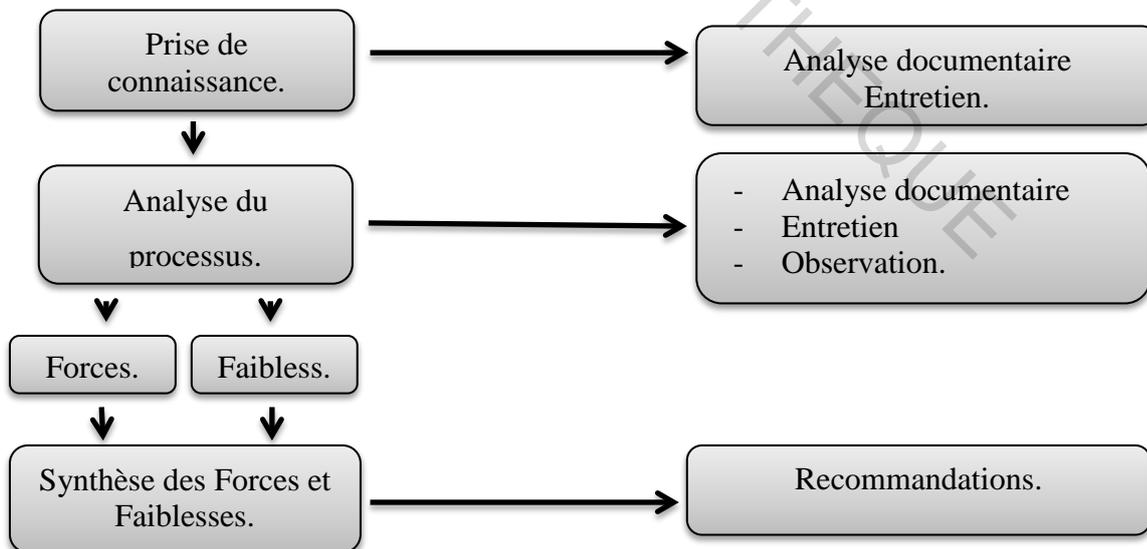
### 2.1. Méthodologie de l'étude

Nous allons dans cette section, pour mieux cerner notre 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.

#### 2.1.1. Modèle d'analyse

Sur la base du travail théorique effectué dans le chapitre précédant, notre modèle d'analyse est présenté par la figure suivante :

Figure 2 : Schéma du modèle d'analyse



Source : Nous-même.

## **2.1.2. Prise de connaissance et évaluation du processus**

Pour une bonne appréhension du processus d'élaboration budgétaire, nous avons jugé nécessaire de procéder au préalable à une visite de connaissance générale et spécifique de l'hôpital général de grand yoff. Une prise de connaissance rendue possible grâce à l'analyse documentaire, aux interviews, aux entretiens et observations sur le terrain.

### **2.1.2.1. Prise de connaissance**

Après une prise de connaissance générale de l'hôpital, il s'en est suivi une réunion des principales données significatives sur l'hôpital et concernent :

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

Dans le but de réaliser une bonne prise de connaissance et mieux comprendre le processus budgétaire au sein de l'hôpital, nous avons utilisé les techniques suivantes :

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

#### **2.1.2.1.1. L'analyse documentaire**

La consultation de certains documents tels que : les rapports d'activités de 2014, les circulaires, les états financiers (2014), les procès-verbaux, nous ont permis d'avoir une prise de connaissance de la procédure d'élaboration budgétaire au sein de l'hôpital HOGGY mais également effectuer une comparaison avec les résultats d'entretien.

#### **2.1.2.1.2. L'entretien**

Ces entretiens ont été réalisés plus particulièrement auprès des chefs de services mais également auprès de l'administration :

- ✓ contrôleur de gestion (CG) ;
- ✓ chef de service administratif et financier (SAF) ;

- ✓ le responsable des ressources humaines (RH);
- ✓ l'agent comptable particulier (ACP).

L'objectif de ces entretiens était d'obtenir une description du processus d'élaboration budgétaire au sein de l'hôpital. Interviews sous formes de questionnaires permettant ainsi de confronter les textes aux réponses des responsables.

Nous avons ensuite constitué un échantillon afin de connaître la perception et le degré d'implication de chacun dans le processus budgétaire de l'HOGGY.

**Tableau 2 : Répartition des agents interviewés**

Services	Nombre	Population	%
Chefs de service	30	33	91%
Chefs de division	15	24	63%
Surveillants de service	15	25	60%
Chefs de subdivision	10	15	67%
<b>Total</b>	<b>70</b>	<b>97</b>	<b>72%</b>

Source : nous-mêmes à partir de l'organigramme interne de l'HOGGY.

### 2.1.2.1.3. L'observation

L'observation est une meilleure source d'appréhension du processus d'élaboration budgétaire en entreprise.

Cette méthode vise à porter « un constat ; c'est-à-dire sur un répertoire d'analyses possibles et plausibles, de rendre les faits scientifiquement compréhensibles et de reconstruire les logiques liés aux attitudes » GUILBERT & AL (1997 : 14).

### 2.1.2.2. L'évaluation du processus

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

## **2.2. Présentation de l'hôpital général de grand yoff (HOGGY)**

Nous allons dans cette section faire une brève présentation de l'hôpital général de grand yoff de Dakar. Ce qui nous permettra de faire une prise de connaissance générale de l'hôpital. Cette présentation portera sur ses généralités, son organisation, ses domaines d'interventions et réalisation mais aussi son service du contrôle de gestion.

### **2.2.1. Historique de l'hôpital général de grand yoff**

L'hôpital général de grand yoff est une continuité de l'ex Centre de Traumatologie et d'Orthopédie (CTO).

Le CTO fut un centre spécialisé dans le traitement des accidents de travail, domestiques et de la voie publique. Construit par la caisse de sécurité sociale sur fonds propres à hauteur de huit milliards de francs CFA, le centre couvre une superficie de 3ha5.

Quelques repères :

- ✓ projet de construction d'un centre de traumatologie et d'orthopédie par la caisse de sécurité sociale à Grand yoff, le 15 décembre 1965 ;
- ✓ début des travaux, le 15 février 1984 ;
- ✓ fin des travaux, le 14 août 1984 ;
- ✓ le 17 février 1989, mise en service avec un budget initial de deux milliards sept cent cinquante-deux millions par an avec cent cinquante-six (156) lits installés sur trois cent (300) possibles.

La caisse de sécurité sociale a été obligé de rétrocéder le centre à l'Etat du Sénégal le 08 janvier 1996 après un déficit cumulé autour de trois milliards puis six milliards pour cinq ans d'exercices avec de lourds contentieux sociaux.

Le CTO change de dénomination et, dévient : l'Hôpital Général de Grand Yoff (HOGGY).

### **2.2.2. Objectifs et missions de l'HOGGY**

#### **2.2.2.1. Objectifs**

Les objectifs de l'hoggy s'inscrivent dans les objectifs assignés aux établissements publics de santé (EPS) conformément à la loi sur la réforme hospitalière. Il s'agit :

- ✓ d'assurer un accès équitable à l'ensemble de la population le minimum de soins;
- ✓ d'offrir des prestations de qualité aux meilleurs coûts possibles ;
- ✓ d'assurer le traitement des cas d'urgence avant toute formalité administrative et la prise en charge des patients référés des autres structures ;
- ✓ d'assurer la formation continue des médecins et auxiliaires médicaux.

#### **2.2.2.2. Missions**

Les missions de l'HOGGY ne sont autres que celles assignées à tous les établissements hospitaliers par la loi 98-08 relative à création, structuration et fonctionnement des EPS. Les articles 1, 8 et 9 précisent :

- ✓ que les établissements hospitaliers assurent le diagnostic, la surveillance et le traitement des malades, des blessés et des femmes enceintes en tenant compte des aspects psychologiques du patient.
- ✓ que le service public hospitalier garantit pour tous un accès équitable aux soins.
- ✓ outre les missions définies à l'article 1 et 8, l'article 9 stipule que le service public concourt :
  - à l'enseignement universitaire et post universitaire ;
  - à la formation continue des praticiens, à la recherche ;
  - à la formation initiale et continue du personnel paramédical et à la recherche en soins infirmiers et obstétricaux ;
  - aux actions de la médecine préventive et d'éducation pour la santé et à leur coordination ;
  - à l'organisation de l'aide médicale d'urgence conjointement avec les personnes et les services concernés ;
  - à la mise en œuvre de toute activité s'inscrivant dans le cadre des priorités sanitaires publiques;
  - à la prise en charge de la population pénitentiaire conformément à la loi.

#### **2.2.3. Les offres de services**

L'HOGGY offre une large gamme de spécialités (médecine nucléaire, gastro entérologie, ...) et un plateau technique de pointe (imagerie médicale, centre d'exploration fonctionnels, laboratoires, réanimation, blocs opératoires, accueil urgence, ...). Avec des services dirigés

par des professeurs de haut niveau, HOGGY offre des soins médicaux de qualité dans le respect de l'intimité du patient.

Il est spécialisé dans le traitement des affections neurologiques, de santé mentale, dermatologiques, de la pneumologie, des maladies infectieuses et tropicales liées à l'appareil urinaire, de la chirurgie thoracique et cardiovasculaire.

#### **2.2.4. Organisation de la structure de l'HOGGY**

L'organigramme de l'hoggy (voir annexe 1), fait ressortir les deux ministères de tutelle, le CA, l'administration, les services médicaux et médicotechniques, les services annexes.

##### **2.2.4.1. Les Ministères de tutelle**

HOGGY est sous la tutelle conjointe de deux départements ministériels. Le Ministère de l'économie et des finances assure la tutelle financière et, le Ministère de la santé et de la prévention médicale assure la tutelle technique.

##### **2.2.4.2. Conseil d'administration (CA)**

Le conseil d'administration de l'HOGGY compte douze membres constitués des professionnels de la santé, des représentants de l'administration publique et des autres parties prenantes du secteur de la santé.

##### **2.2.4.3. Les services médico-techniques**

Il existe à l'HOGGY les services médicaux qui comprennent plusieurs composantes :

- ✓ Le service des consultations externes (accueil, suivi des malades externe),
- ✓ Le laboratoire d'analyse de biologie médicale (bactériologie, parasitologie, ...),
- ✓ Le service de pharmacie (assure la fourniture des médicaments),
- ✓ Le service de radiologie (radiographies conventionnelles et échographies),
- ✓ Le service des urgences (tri, prend en charge les malades),
- ✓ Le service gynécologie-Obstétrique (consultations, accouchements, ...),
- ✓ Le service de traumatologie (accidents de la circulation, du travail, ...),
- ✓ Le service d'Orthopédie (s'occupe des malades orthopédiques),
- ✓ Le service d'Urologie et d'Andrologie (sphère uro-génitale),

- ✓ Le service de rééducation fonctionnelle et de la kinésithérapie,
- ✓ Le service de la médecine du travail, de l'hygiène et de la sécurité,
- ✓ Le service d'ophtalmologie ;
- ✓ Le service réanimation,
- ✓ Le service du bloc opératoire (six salles pour la chirurgie, deux salles d'urgence),
- ✓ Le service de santé publique (malades de médecine orientés en cardiologie),
- ✓ Le service des spécialités (ORL, Neurochirurgie, ...),
- ✓ Le service de la médecine interne (gastro-entérologie),
- ✓ Le service de la pédiatrie,
- ✓ Les services administratifs (coordination des activités de l'hôpital).

### 2.2.5. La capacité d'accueil

L'HOGGY a une capacité d'accueil de 300 Lits dont 236 Installés :

**Tableau 3 : Capacité d'accueil de L'HOGGY**

Services	Nombre de lit
Urgence	11
Réanimation	11
Ortho Traumato	40
ORL	23
Urologie	21
Neurochirurgie	07
Maternité	30
Cardiologie	20
Chirurgie générale	20
Médecine interne	23
Pédiatrie	26
Ophtalmologie	04
<b>TOTAL</b>	<b>236</b>

Source : Rapport d'activité (2014) HOGGY.

## 2.2.6. Présentation du service de contrôle de gestion de l'HOGGY

Directement rattaché à la Direction, le service de contrôle de gestion bénéficie de sa position hiérarchique pour influencer de façon positive au bon fonctionnement de l'hôpital. Cette position lui permet d'avoir une indépendance de jugement et d'analyse sur la marche de la structure d'autant plus qu'il ne dépend d'aucun service, et dispose par devers lui toutes les informations concernant les activités de la structure.

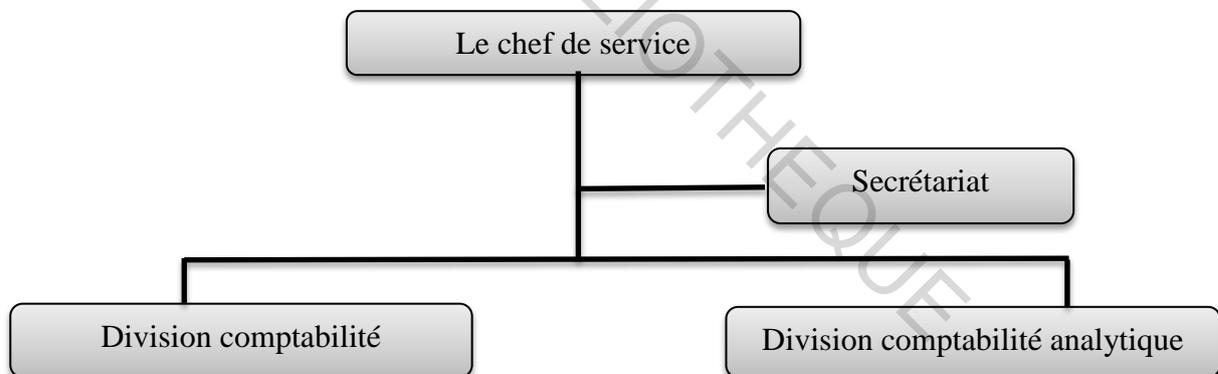
### 2.2.6.1. Organisation et missions

Le service du contrôle de gestion de l'hoggy comprend deux divisions.

- ✓ division comptabilité budgétaire ;
- ✓ division comptabilité analytique.

Faute de personnel suffisant, chaque division est composée d'un seul agent. Le chef de service coordonne les activités et s'appuie sur sa secrétaire pour les tâches bureautiques.

**Figure 3 : Organigramme du service du contrôle de gestion de l'HOGGY.**



Source : Organigramme de l'HOGGY.

#### **Le chef de service :**

Il coordonne l'ensemble des activités du service. Il est le maître d'œuvre du processus budgétaire. Il est chargé de la mise en place et du fonctionnement de la comptabilité analytique. Il fait le point régulièrement (trimestriellement) sur l'exécution du budget et sur la situation de la trésorerie, présente annuellement un rapport sur la gestion de l'établissement.

Il a pour principales tâches :

- ✓ d'appuyer le Directeur général dans la définition des orientations de la politique générale et à s'assurer, par l'élaboration d'un système d'information de gestion et des tableaux de bord que les politiques générales et les procédures établies sont respectés ;
- ✓ d'animer le processus d'élaboration des plans et projets de gestion et d'établissement ;
- ✓ de coordonner l'élaboration et la mise en œuvre des budgets prévisionnels et produire à cet effet les tableaux de bord et états d'exécution budgétaires ;
- ✓ d'animer la vie et le système d'information des centres de responsabilité ;
- ✓ d'évaluer et produire des rapports sur l'efficacité, l'efficience et l'économie de la gestion et l'optimisation des ressources, et en faire rapport au directeur de l'établissement public hospitalier ;
- ✓ d'évaluer la qualité des services.

#### **Secrétariat :**

La secrétaire est chargée du traitement des courriers.

#### **Division comptabilité budgétaire :**

Elle est chargée du suivi de l'exécution et du contrôle budgétaire.

#### **Division comptabilité analytique :**

Elle est chargée du calcul des coûts au niveau des services et des prestations, elle fait l'analyse des coûts et de la rentabilité et suit l'évolution des effectifs de la masse salariale et des ressources consommées.

#### **2.2.6.2. Les ressources du service**

Comme ressources humaines, le service compte au total quatre agents :

- ✓ un auditeur interne, chef de service ;
- ✓ un comptable, chef de division comptabilité budgétaire ;
- ✓ un caissier, chef de division comptabilité analytique ;

- ✓ une secrétaire.

Comme ressources matériels, le service dispose trois ordinateurs bureautiques et deux Ordinateurs portables.

**Conclusion:**

Ce chapitre nous a permis d'élaborer une démarche méthodologique basée sur la construction d'un modèle d'analyse, d'outil de collecte de données et d'évaluation des résultats et, prendre connaissance de la structure d'accueil pour la réalisation de notre étude. Il décrit les outils qui seront utilisés pour évaluer le processus d'élaboration budgétaire de l'HOGGY.

## Conclusion première partie

Nous retenons de cette partie théorique que l'élaboration budgétaire est au cœur du processus de contrôle de gestion. A ce titre, le budget correspond à un engagement de l'opérationnel à atteindre un objectif selon un plan d'action qu'il a participé à la mise en place, et approuvé par la hiérarchie. Le but de cette analyse étant de s'assurer que l'objectif global est acceptable.

Ne pouvant plus agir sur le passé, on cherchera à comprendre :

- ✓ Pourquoi un tel résultat ?
- ✓ Quelles sont les causes ?
- ✓ Que peut-on faire ?

Les résultats étant fréquemment différents des prévisions, le manager peut prendre des décisions correctionnelles grâce à l'outil budgétaire à sa disposition.

Cependant, ce contrôle primordial est remis en cause par plusieurs responsables pour diverses raisons :

- ✓ Le formalisme et la lourdeur du dispositif budgétaire ;
- ✓ La focalisation des managers sur les objectifs financiers à court terme ;
- ✓ Attitude conservatrice induit par le budget en constituant un frein à l'innovation (reconduction des résultats)

Un certain nombre de conditions pour pallier à ces difficultés doivent être réunies :

- ✓ Découpage cohérent de l'entreprise en centres de responsabilité ;
- ✓ Un système capable de réunir les informations requises ;
- ✓ Budgétisation cadrée par une comptabilité analytique.

Un meilleur suivi et une évaluation viendront rendre effectif ces conditions précitées. Nous allons dans la deuxième partie de ce mémoire effectuer une analyse du processus d'élaboration budgétaire au sein de l'HOGGY.

**DEUXIEME PARTIE :**  
**CADRE PRATIQUE DU PRECESSUS**  
**D'ELABORATION BUDGETAIRE**

L'accomplissement des missions assignées à toutes les structures sanitaires par la réforme hospitalière suppose, une maîtrise des problèmes de planification, de coordination et d'évaluation que rencontrent ces structures.

Pour ce faire, l'hôpital doit être à mesure de gérer avec une certaine autonomie les moyens tant humains que matériels dont il dispose. La maîtrise de l'outil budgétaire apparaît donc comme l'une des solutions pour y parvenir.

Cette deuxième partie de notre travail sera consacrée à l'analyse de l'élaboration budgétaire au sein de l'HOGGY. Elle sera scindée en deux chapitres :

Le premier chapitre traitera l'élaboration budgétaire telle qu'elle est pratiquée au sein de l'HOGGY. Le deuxième chapitre consistera à effectuer une analyse de ce processus pour dégager des recommandations afin de l'améliorer.

### Chapitre 3 : PRESENTATION DU PROCESSUS D'ELABORATION DU BUDGET DE L'HOGGY.

L'article 10 de la réforme hospitalière stipule que: « les établissements publics de santé élabore un budget annuel de fonctionnement et d'investissement. Il est établi en fonction des objectifs et prévisions d'activités de l'établissement pour l'année à venir. Il est arrêté par le conseil d'administration. »

Chaque année, l'Hôpital Général de Grand Yoff élabore et exécute un budget de fonctionnement et un budget d'investissement par centres de responsabilité (par services).

Pour mieux aborder la description du processus d'élaboration budgétaire de l'HOGGY, nous avons jugé nécessaire de procéder à une brève analyse de son environnement tant interne qu'externe.

#### 3.1. Analyse de l'environnement

L'environnement d'une organisation se définit comme étant l'ensemble des facteurs internes et externes, contrôlables ou non, susceptibles d'influencer son fonctionnement. L'organisation peut donc subir de la part de son environnement des menaces ou profiter des opportunités.

##### 3.1.1. Analyse de l'environnement interne

L'hôpital général de grand yoff (HOGGY) dispose à la date d'aujourd'hui d'un effectif très important répartie comme suit :

**Tableau 4 : Répartition du personnel de l'HOGGY**

Catégorie socio-professionnelles	Effectifs
Personnel administratif	177
Personnel médical	64
Personnel paramédical	376
Personnel technique	67
<b>TOTAL</b>	<b>684</b>

Source : Rapport d'activité annuel de l'HOGGY (2014)

L'hôpital dispose également des sources de financements dont :

- ✓ les ressources propres constituées de recettes générées par ses activités ;
- ✓ les subventions de l'Etat ;
- ✓ dons.

L'Etat Sénégalais appuie l'HOGGY en lui fournissant des équipements, du consommables et met à sa disposition le personnel. Il participe également au renforcement des capacités des agents à travers des séances de formations spécifiques ou de recyclages.

D'autres organismes comme la banque mondiale intervient également dans le cadre de la coopération.

### **3.1.2. Analyse de l'environnement externe**

Depuis la réforme hospitalière de 1998, les hôpitaux sont communément appelés Etablissements publics de santé (EPS). On distingue :

- ✓ les établissements publics de santé hospitaliers de premier niveau qui dispensent des prestations de médecine générale, de chirurgie générale, d'obstétrique et de soins d'urgence. Ils représentent le premier stade de référence pour les formations sanitaires dans leurs zones de couverture ;
- ✓ les établissements publics de santé hospitaliers de deuxième niveau qui, en plus des prestations dispensées par les premiers offrent des soins spécialisés à caractère médical, chirurgicale ou psychiatrique. Ils constituent le second niveau de référence pour les formations sanitaires publics et privées de leurs zones de couverture ;
- ✓ les établissements publics de santé hospitaliers de troisième niveau ont une vocation qui s'étend sur l'ensemble du territoire national liée à leur haute spécialisation en médecine, en chirurgie obstétrique et en traitement psychiatrique pluridisciplinaire.

L'hôpital général de grand yoff (HOGGY) occupe une place stratégique parmi les hôpitaux de niveau 3 que sont le Dantec, Fanny, Albert Royer et l'hôpital principal, du fait de sa fréquentation par la population sénégalaise et de la sous-région. Cependant, l'HOGGY souffre de son éloignement et enclavement qui rendent difficile son accessibilité par rapport aux autres hôpitaux. L'HOGGY gagnerait à avoir une voie d'accès par l'autoroute.

### **3.2. Elaboration du budget des services**

Le processus d'élaboration budgétaire de l'HOGGY que nous allons décrire est celui de 2015. Ce processus décrit dans le calendrier budgétaire débute le 30 octobre 2014 par l'envoi de la note d'orientation générale et se termine le 30 décembre 2014 par la transmission du budget au Ministère (voir annexe 8).

Les différentes étapes du processus budgétaire sont les 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.

#### **3.2.1. Fixation du cadre budgétaire**

La campagne budgétaire est généralement lancée par la Direction générale assistée par le service du 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 autrement dit, soumettre et expliciter aux principaux responsables, les objectifs de la période budgétaire en termes de quantité et qualité en tenant compte des facteurs internes et externes de la structure (voir la note d'orientation en Annexe 8).

Cette note de service renferme les orientations selon lesquelles :

- ✓ les chefs de service préparent en rapport avec leurs collaborateurs leurs budgets en fonction des objectifs de l'hôpital ;
- ✓ les objectifs des services s'inscrivent dans le cadre des politiques et stratégies définies par la direction ;
- ✓ le chronogramme des activités soit respecté ;
- ✓ le contrôleur de gestion supervise les travaux d'élaboration des budgets.

C'est à ce niveau que s'établit le calendrier de la période budgétaire, laquelle débute généralement vers le mois d'octobre de chaque année et se termine vers la fin du mois de décembre.

### **3.2.2. Pré budget**

Le contrôleur de gestion assisté des services médicaux, techniques, administratifs, élabore le pré budget après la fixation du cadre budgétaire en tenant compte :

- ✓ de l'analyse de l'environnement (évaluation de la clientèle, révision probable des tarifs, l'étude de marché, des effets attendus des investissements etc.) ;
- ✓ des différentes réalisations des années antérieures et de l'année en cours ;
- ✓ des objectifs mentionnés sur la note d'orientation;
- ✓ des rapports de suivi budgétaire de l'année en cours ;
- ✓ des pièces comptables et financières ;
- ✓ des informations reçues du ministère de tutelle et des partenaires ;

L'analyse de ces différents documents permet au CG d'élaborer des projets de budgets de fonctionnement et d'investissement en même temps, avoir une vision globale sur ce que sera le budget définitif en partant du cadre budgétaire. Ce document sera présenté sous la forme d'un tableau suivi de commentaires.

### **3.2.3. Budgets fonctionnels**

Il faut noter qu'après le plan de 2002 qui a pris fin en 2007, il n'y a pas de projet d'établissement de seconde génération pour l'HOGGY; aucun plan d'investissement n'existe. Le budget d'investissement a été élaboré en tenant compte des expressions de besoins formulés par les chefs de services.

Le CG élabore des fiches budgétaires (voir annexe 7) pour permettre à chaque responsable de proposer son projet de service. A ce stage, les budgets sont globaux.

Dans le cadre de l'HOGGY, le budget de la gestion 2015 s'équilibre en recettes et en dépenses à la somme de 7 255 752 530 FCFA contre 6 866 467 530 FCFA en 2014. Ce budget enregistre une hausse de 389 285 000 FCFA en valeur absolue et 5,67% en valeur relatif et est reparti comme suit :

- ✓ section fonctionnement : 6 364 312 980 FCFA contre 6 078 883 704 FCFA en 2014 ;
- ✓ section investissement : 891 439 550 FCFA contre 787 583 826 FCFA en 2014.

### 3.2.3.1. Ressources de fonctionnement

Elles sont constituées par les produits médico-techniques, la subvention de l'Etat et les autres produits :

- ✓ les produits médico-techniques (4 696 237 980 FCFA) soit 73,79% du budget de fonctionnement. Ces produits proviennent essentiellement :
  - des consultations et soins externes (consultations externe : 453 266 200 FCFA, consultation en urgence : 222 712 000 FCFA et soins externes : 44 116 600 FCFA) ;
  - des actes chirurgicaux et autres actes : 1 137 632 300 FCFA ;
  - d'analyse des laboratoires (analyse biomédicale : 598 861 780 FCFA, analyse d'anatomie cytologie pathologique : 119 235 000 FCFA) ;
  - d'examens imagerie médicale : 760 101 000 FCFA ;
  - d'examens gamma camera : 12 000 000 FCFA ;
  - d'explorations fonctionnelles (cardiologique : 135 390 000 FCFA, médecine interne : 92 235 100 FCFA, urologie-andrologie : 16 510 000 FCFA, ophtalmologie : 28 360 000 FCFA, monitoring maternité : 360 000 FCFA) ;
  - d'hospitalisations : 958 903 000 FCFA ;
  - des produits pharmaceutiques : 116 555 000 FCFA.
- ✓ les subventions fonctionnement de l'Etat s'élèvent à 1 619 075 000 FCFA soit, 25,44% du budget de fonctionnement et comprennent:
  - les subventions d'exploitation : 1 413 275 000 FCFA ;
  - les subventions spéciales : 205 800 000 FCFA, cette subvention spéciale ou NEPAD est destinée à la motivation des agents contractuels de l'hôpital.
- ✓ Les autres produits sont estimés à (49 000 000 FCFA) soit, 0,77% du budget de fonctionnement:
  - vente de ticket de restauration : 12 000 000 FCFA ;
  - marge sur dépôt-vente pharmacie : 37 000 000 FCFA

### 3.2.3.2. Les dépenses de fonctionnement

Les dépenses de fonctionnement sont constituées par :

- ✓ achats de matières stockées et fournitures consommables qui sont estimés à 1 244 000 000 FCFA soit, 19.55% du budget de fonctionnement :
  - achat de produits médico-pharmaceutiques (670 000 000 FCFA), regroupe l'achat de médicaments, de petits matériels hospitaliers et de fournitures médicales destinés aux services ;
  - gaz médical, un montant de 5 000 000 FCFA est prévu pour le fonctionnement de la centrale d'oxygène ;
  - produits alimentaires, un montant de 323 500 000 FCFA pour les dépenses alimentaires ;
  - gaz en bouteille/gaz en butane : 7 000 000 FCFA pour la préparation des repas des malades ;
  - carburant/lubrifiant : 28 000 000 FCFA ;
  - produit d'entretien : 80 000 000, ce compte comprend les produits d'entretien des services médicaux et médico-techniques, les désinfectants, ... ;
  - fourniture hôtelière : 7 500 000 FCFA ;
  - fournitures de bureau et consommables informatique: 53 000 000 FCFA ;
  - imprimés : 70 000 000 FCFA ;
- ✓ autres achats : 132 253 488 FCFA, soit, 2,078% du budget de fonctionnement.
  - Fournitures non stockables d'eau et d'électricité : 22 500 000 FCFA, les factures d'eau et d'électricité sont prises en charge par la ministère des finances. Toute fois un montant est prévu pour ce compte ;
  - petits matériels hospitaliers (pièces de rechanges) : 12 753 488 FCFA ;
  - petits matériels/petits outillages (plomberie, menuiserie, ) : 60 000 000 FCFA ;
  - achat de travaux, matériels et équipements : 10 000 000 FCFA ;
  - habillement personnel : 15 000 000 FCFA ;
  - lingerie des malades : 10 000 000 FCFA ;
  - autres achats divers : 2 000 000 FCFA ;
- ✓ achat d'emballages (8 600 000 FCFA) soit, 0.14% du budget de fonctionnement :
  - emballages pharmacie : 300 000 FCFA ;
  - emballages cuisine : 8 300 000 FCFA.

- ✓ services extérieurs A (124 249 660 FCFA) soit, ,95% du budget de fonctionnement :
  - location matériels et charges locatives : 3 000 000 FCFA ;
  - réparation des biens immobiliers : 2 000 000 FCFA ;
  - réparation matériels médical : 3 249 660 FCFA ;
  - réparation véhicules, motos : 7 000 000 FCFA ;
  - autres maintenances : 50 000 000 FCFA ;
  - frais d'assurance : 10 000 000 FCFA ;
  - frais documentaire et reliure : 4 000 000 FCFA ;
  - publicité et insertion publicitaire : 15 000 000 FCFA ;
  - frais de télécommunication : 30 000 000 FCFA ;
- ✓ services extérieurs B (188 200 000 FCFA) soit, 2,96% du budget de fonctionnement :
  - frais bancaire : 14 000 000 FCFA ;
  - rémunération des transitaires : 30 000 000 FCFA ;
  - honoraires : 42 000 000 FCFA ;
  - formation du personnel : 20 000 000 FCFA ;
  - rémunération du personnel extérieur vacataire : 3 500 000 FCFA ;
  - gardiennage : 26 000 000 FCFA ;
  - nettoyage : 38 000 000 FCFA,
  - collecte d'ordures : 8 500 000 FCFA ;
- ✓ impôts et taxes : 250 000 ;
  - droit d'enregistrement : 250 000 FCFA.
- ✓ charges diverses (30 000 000 FCFA) soit, 0,47% du budget de fonctionnement.
  - jeton de présence du CM : 5 000 000 FCFA ;
  - cas sociaux : 25 000 000 FCFA.
- ✓ charges de personnel (4 044 020 282 FCFA) soit, 3,54% du budget de fonctionnement
  - salaires : 2 435 862 852 FCFA (compte salaire des permanents) ;
  - prestation des services, interne FFI, CES, Stages : 255 515600 FCFA ;
  - prime d'intéressement : 800 245 508 ;
  - motivation spéciale au NEPAD : 2019 600 000 FCFA ;
  - charges sociales : 179 796 322 FCFA ;
  - autres charges sociales : 28 000 000 FCFA.
- ✓ frais financiers (200 000 FCFA) :
  - intérêts des emprunts : 200 000 FCFA.

- ✓ Dotations aux amortissements (591 439 550 FCFA) soit, 9,29% du budget.

### **3.2.3.3. Ressources d'investissement**

Elles sont constituées par les amortissements et les subventions d'investissement :

- ✓ Subvention d'investissement : 300 000 000 FCFA : cet appui financier servira au relèvement du plateau technique des services dynamiques en cours et permettra de mettre en œuvre la politique du gouvernement en matière de santé notamment à travers le Plan Annuel de Travail (PAT) de l'hôpital.
- ✓ amortissements (591 439 550 FCFA) : ce sont des prélèvements opérés sur les produits et destinés au renouvellement des immobilisations.

### **3.2.3.4. Dépenses d'investissement**

Le montant des dépenses d'investissement prévu et de 891 439 550 FCFA réparti en :

- ✓ dépenses de renouvellement des immobilisations pour 591 439 550 FCFA ;
- ✓ dépenses de nouvelles acquisitions pour 300 000 000 FCFA.

Ces investissements portent essentiellement sur les aménagements et installations, des équipements médicaux et autres matériels.

Les dépenses d'investissement vont améliorer la capacité opérationnelle ainsi que la qualité et la quantité des prestations. Elles vont aussi contribuer à la mise en œuvre de certaines politiques du gouvernement en matière de santé.

Les dépenses d'investissement se résument comme suit :

**Tableau 5 : Résumé des dépenses d'investissement**

Destination des dépenses	Montants (fcfa)
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Matériel médical : <ul style="list-style-type: none"> <li>• équipements imagerie médicale</li> <li>• équipements réanimation</li> <li>• équipement anesthésie scanner</li> <li>• équipements neurochirurgie</li> <li>• équipements pédiatrie</li> <li>• équipements médecine nucléaire</li> <li>• équipement gastro endoscopie</li> <li>• équipement pneumologie</li> <li>• équipements laboratoire d'analyses de biologie médical</li> <li>• équipement laboratoire d'anatomie cytologie pathologique</li> <li>• équipements orthopédique</li> <li>• équipements bloc opératoire</li> <li>• équipement ophtalmologie</li> <li>• équipements cardiologie</li> <li>• équipement service d'accueil des urgences</li> <li>• équipement otto rhino laryngologie</li> <li>• équipement médecine physique et rééducation</li> </ul> </li> </ul>	600 000 000
✓ logiciels	30 000 000
✓ installations et aménagements	120 000 000
✓ matériel informatique	25 000 000
✓ matériel et mobilier de bureau	25 000 000
✓ matériel de buanderie et confection	30 000 000
✓ matériel hôtellerie/SAF/Cuisine	19 439 550
✓ matériel maintenance	20 000 000
✓ matériel de jardinage/hygiène et sécurité	2 000 000
✓ matériel de transport (véhicule de direction)	20 000 000

**TOTAL :****891 439 550**

Source : budget adopté 2015.

### **3.2.4. Arbitrage budgétaire**

L'arbitrage se fait en rapport avec les différents responsables du processus budgétaire et permet d'harmoniser les positions et les points de vue divergents.

L'arbitrage effectué 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 composée comme suit :

- ✓ le Directeur de l'hôpital ;
- ✓ le chef de service du contrôle de gestion ;
- ✓ le chef de service administratif et financier ;
- ✓ l'agent comptable particulier.

A cette occasion, les points de divergences sont expliqués et des solutions sont apportées. Après la prise en compte des observations sur certains postes budgétaires, le projet de budget peut ainsi être découpé en trimestre pour être présenté au CME et CTE puis au CA.

### **3.2.5. Découpage du budget en trimestre**

Après accord de la commission budgétaire, le CG procède à un découpage des prévisions budgétaires en trimestre en collaboration avec les chefs de services. Découpage qui permet au CG de préparer le dossier à présenter aux différentes commissions (CME et CTE) puis au CA.

### **3.2.6. Présentation du budget au CME et CTE**

Suivant la note d'orientation, le directeur général entouré par le CG, le SAF et l'ACP, soumet le projet de budget à la commission médicale d'établissement (CME) et la commission technique d'établissement (CTE) pour avis. Lorsque les propositions formulées par les deux commissions ne heurtent pas le degré de réalisme du budget, un autre réajustement est fait afin d'harmoniser les points de vue. A la suite, le projet de budget est envoyé au CA.

### **3.2.7. Présentation du budget au conseil d'administration (CA)**

Après avis des commissions CME et CTE, le directeur général en collaboration avec son staff convoque une réunion avec le CA pour présenter le projet de budget en vue de recueillir les observations des administrateurs.

A l'issue de cette réunion, le directeur demande au CG de procéder à la correction du projet de budget suivant les modifications demandées par le conseil d'administration pour aboutir à une version définitive à présenter à la tutelle (ministère de la santé) avant son exécution.

Après validation de la version définitive par le ministre de la santé, le CG peut démarrer le processus de suivi budgétaire grâce à un tableau de rapprochement prévisions-réalisations. Un support qui lui permet de préparer le rapport de suivi budgétaire par trimestre.

**Conclusion :**

Nous avons parcourue à travers ce chapitre, le processus d'élaboration budgétaire tel qu'il est pratiqué au sein de l'HOGGY. Parcours qui nous a permis de déceler les forces et faiblesses de ce processus que nous allons essayer de mettre en exergue dans le chapitre suivant.

## **Chapitre 4. ANALYSE DU PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE DE L'HOGGY ET RECOMMANDATIONS.**

Le processus d'élaboration budgétaire de l'HOGGY présenté jusque-là, fait apparaître un certain nombre de problèmes ou d'insuffisances dans la méthode utilisée pour son élaboration.

Ce chapitre sera consacré à l'analyse faite grâce aux interviews, recherches et observations effectuées tout en mettant en exergue les forces et faiblesses de ce processus.

Ensuite, nous nous évertuerons à faire des propositions devant conduire à l'amélioration de l'élaboration budgétaire de l'HOGGY.

### **4.1. Analyse du processus d'élaboration budgétaire**

Nous allons dans cette section relever les forces et les faiblesses pour évaluer le processus d'élaboration budgétaire.

#### **4.1.1. Forces du processus d'élaboration budgétaire**

Le processus d'élaboration budgétaire de l'HOGGY présente certains points forts tant dans sa conception que dans sa pratique effective.

##### **4.1.1.1. Le style de management**

Il sera évalué selon l'existence d'un contrôle de gestion, le style de gestion et la motivation du personnel.

- ✓ l'existence du service de contrôle de gestion, qui est interne à l'entreprise participe activement à l'élaboration du budget surtout en ce qui concerne la mise en place du pré budget ; il joue le rôle de conseiller. Il facilite en même temps «la navette budgétaire» pour l'harmonisation et prend une part importante au moment de l'arbitrage.
- ✓ le style de gestion à l'HOGGY est ascendant. Nous avons ainsi les chefs de services qui reçoivent et définissent les objectifs spécifiques pour chaque service suivant les objectifs généraux provenant de la direction générale. Les chefs de services réalisent la répartition suivant leurs différentes divisions et veillent à l'obtention des résultats

escomptés et, les divisions supervisent et exécutent les tâches qui leurs sont dévolues dans les meilleures délais.

- ✓ L'HOGGY comme la plupart des EPS, a une politique sociale organisée et favorise le bien-être social à tout employé sans discrimination par le lien renforcé avec les organismes sociaux.

#### **4.1.1.2. Au niveau de la note d'orientation**

Le processus d'élaboration budgétaire démarre par le lancement d'une lettre d'orientation signée par la direction générale et adressée à tous les acteurs du processus. Cette note 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. Elle s'accompagne généralement 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.

#### **4.1.1.3. Au niveau de l'organisation de l'hôpital**

L'existence du 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 les décisions qui impliquent un flux patrimonial et/ou financier fait appel à l'une des matières ou l'un des services du contrôle de gestion.

Dans le cadre du processus budgétaire, le CG est l'acteur principal. Il joue le rôle de conseiller et même temps facilite l'harmonisation des budgets et prend une part importante au moment des arbitrages.

#### **4.1.1.4 Le 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. Il permet de limiter le maquis de procédures informelles, coutumières souvent méconnues dans lequel évoluent l'ensemble des activités d'un service, d'une direction et donc du service de contrôle de gestion dans ce cas précis. Sa mise en œuvre participe donc globalement à une meilleure organisation et pour une gestion efficiente et efficace 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 bien imprégné du processus budgétaire et

ne connaît pas les voies de recours au cas où la direction ne prenait pas en compte ses propositions budgétaires.

#### **4.1.1.5 Au niveau de l'élaboration des budgets fonctionnels**

- ✓ l'élaboration budgétaire au cours des deux dernières années a été caractérisée par un niveau de recouvrement des recettes assez satisfaisant. Les recettes de l'hôpital ont enregistré une augmentation de 5,6 % en valeur relative soit, 389 285 000 FCFA en valeur absolue.
- ✓ séparation du budget de fonctionnement et d'investissement. En effet, il est souhaitable que les dépenses de fonctionnement soient analysées en charges de structure (dépenses à caractère fixe qui sont indépendante du niveau d'activité prévu) et d'activités (à caractère variable, en rapport avec le niveau prévu des activités).

#### **4.1.1.6 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 mettre en place les pré-budgets.

#### **4.1.1.7 Le découpage du budget en trimestre**

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

#### **4.1.1.8 Au niveau de l'adoption du projet de 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 ministre de la santé.

### **4.1.2 Faiblesses du processus d'élaboration budgétaire de l'HOGGY**

Les points positifs méritent d'être retenus voir renforcés pour d'avantage accentuer leurs influences sur la gestion budgétaire globale de l'HOGGY. Cependant, l'analyse des résultats des différents documents durant le processus d'évaluation fait apparaître quelques défaillances résultant :

- ✓ insuffisance du personnel au niveau du contrôle de gestion ;

- ✓ méthode d'élaboration (absence de projet d'établissement de seconde génération, l'inadaptation du logiciel, ...)
- ✓ perception du budget par les chefs de services.

#### **4.1.2.4 Insuffisance du personnel au niveau du contrôle de gestion**

L'élaboration du budget est consommateur de moyens tant humains que matériels au niveau du contrôle de gestion, le chef de service CG à l'HOGGY n'a que deux agents à sa disposition pour les deux divisions (division comptabilité budgétaire et comptabilité analytique) et une secrétaire qui s'occupe des courriers. Cela suppose des problèmes de respect des échéanciers à cause de la charge de travail. Il faut également ajouter la lenteur de certains chefs de service à réagir ou à s'impliquer pleinement dans le processus budgétaire.

#### **4.1.2.5 Méthode d'élaboration du budget**

- ✓ 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 activités hospitalières etc. omission 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 EXECL pour l'élaboration et le suivi budgétaire. Bien sûr EXECL 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 les simulations lors du processus d'élaboration budgétaire et d'effectuer 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 déposer en retard ce qui fait que le budget voté n'est pas l'expression ascendantes des services et par conséquent empêche les relations contractuelles qui devraient existées entre les chefs de service et la direction ;
- ✓ au niveau de l'élaboration des budgets fonctionnels : des études préalables n'ont pas été menées pour connaître la capacité de production réelle des différents services de ce fait, il est quasi impossible de connaître le plein emploi encore moins la sous activité. Il est alors très difficile de conclure que les recettes dégagées par l'hôpital reflètent la réalité ;

- ✓ l'absence d'un projet d'établissement de seconde génération : jusqu'à ce jour l'HOGGY ne dispose pas d'un projet d'établissement ce qui fait qu'il n'y a pas de réel d'investissement. Le budget d'investissement est élaboré en tenant compte des expressions de besoins formulées par certain chefs de services ;
- ✓ au niveau du suivi budgétaire : la division comptabilité analytique a besoin de renforcer son équipe et être équiper de meilleurs outils pour répondre au mieux les exigences de sa mission.

#### 4.1.2.6 Perception du budget par les chefs de services

Cette perception n'est pas la même pour tout le personnel en effet, pour certain 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.

**Tableau 6 : Synthèse des forces et faiblesses du processus budgétaire de l'HOGGY.**

Forces	Faiblesse
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ le style (ascendant) de management ;</li> <li>✓ l'existence d'une note d'orientation ;</li> <li>✓ l'existence du service CG (division comptabilité du budget et comptabilité analytique) ;</li> <li>✓ l'existence d'un manuel de procédure ;</li> <li>✓ participation des chefs de services dans l'élaboration du pré budget ;</li> <li>✓ amélioration du niveau de recouvrement des recettes (2014 et 2015) ;</li> <li>✓ distinction du budget d'investissement et du budget de fonctionnement ;</li> <li>✓ approbation du budget par le CA ;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ absence d'un projet d'établissement de seconde génération ;</li> <li>✓ insuffisance du personnel au niveau du CG ;</li> <li>✓ insuffisance des moyens attendus pour l'atteinte des objectifs ;</li> <li>✓ manque d'accompagnement des chefs de services ;</li> <li>✓ absence de logiciel adapté de gestion budgétaire ;</li> <li>✓ méconnaissance de la capacité réelle de production des services fonctionnels ;</li> </ul>

Source : nous-même.

## 4.2 Recommandations

Après analyse de tous les problèmes, nous avons formulé des propositions sous formes de recommandations suivantes pour une bonne amélioration du processus d'élaboration budgétaire au sein de l'HOGGY :

- ✓ l'élaboration d'un projet d'établissement qui constitue le document technique et financier sur lequel repose l'organisation et le développement de chaque EPS. Son objectif étant de décrire et de chiffrer les actions envisagées mais aussi, de montrer le bien fondé des décisions en termes d'efficacité, d'efficience et de viabilité à long terme de l'entreprise. Il s'agit de projeter l'EPS dans l'avenir.
- ✓ un accompagnement des chefs de service en mettant à leur disposition les ressources humaines qualifiées, les moyens techniques (renouvellement régulier du plateau technique), et les moyens financiers (la gestion étant axée sur les résultats);
- ✓ le renforcement de l'effectif du personnel au niveau du CG (au moins 2 agents par division) avec un cahier de charge pour chaque agent et le matériel nécessaire pour le travail ;
- ✓ une meilleure implication du personnel en organisant des rencontres avant le lancement du processus permettant à chaque chef de services de présenter son bilan de l'exercice écoulé et avance les perspectives pour l'année à venir.
- ✓ insertion des objectifs quantitatifs dans la note d'orientation ; prise en compte par la direction en plus des objectifs qualitatifs, les objectifs quantitatifs pour faciliter le travail du CG dans la confection du budget ;
- ✓ détermination de la capacité de production réelle de chaque service par le CG en étroite collaboration avec les spécialistes dans le but de pouvoir définir leur capacité réelle pour mieux appréhender l'utilisation des investissements, le niveau d'activité pris comme engagement par les acteurs lors de la fixation des objectifs ;
- ✓ l'introduction de la méthode BBZ : construire le budget de chaque service à partir d'un réexamen systématique de la valeur de ses activités.
- ✓ l'utilisation d'un logiciel adapté pour l'élaboration budgétaire qui permettra au CG d'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.
- ✓ un accompagnement de l'Etat et autres organismes de financements pour renforcer les EPS.

**Conclusion :**

Ce dernier chapitre de notre travail a été consacré à l'analyse du processus d'élaboration budgétaire de l'HOGGY, une analyse qui nous a permis de déceler les défaillances liées à :

- ✓ l'absence d'un projet d'établissement de seconde génération;
- ✓ absence de logiciel adapté de gestion budgétaire ;
- ✓ insuffisance des moyens attendus pour l'atteinte des objectifs
- ✓ etc.

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

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **CONCLUSION GENERALE**

Les travaux effectués dans le cadre de cette présente réflexion visaient comme objectif général à effectuer une analyse du processus d'élaboration budgétaire de l'HOGGY.

Les objectifs spécifiques étaient :

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

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

- ✓ l'absence d'un projet d'établissement de seconde génération;
- ✓ l'absence d'un logiciel adapté de gestion budgétaire ;
- ✓ l'insuffisance des moyens attendus par les services pour l'atteinte des objectifs ;

Pour pallier à ces insuffisances, nous avons formulés des recommandations relatives à :

- ✓ l'élaboration d'un projet d'établissement de seconde génération;
- ✓ un accompagnement des chefs de services pour l'atteinte des objectifs;
- ✓ une bonne politique de recouvrement des créances ;
- ✓ une meilleure implication de l'Etat et autres organismes de financement,
- ✓ etc.

Il est certain que ce mémoire nous a permis de nous enrichir sur le plan pratique à travers le stage effectué sur le terrain. De plus, l'évaluation du processus d'élaboration budgétaire dans les structures sanitaires aura montré l'absolu nécessité d'une bonne gestion dans les Etablissements Publics de Santé.

L'objectif principal des EPS demeure la couverture des besoins sanitaires de la population, pour y parvenir, l'application des recommandations proposées dans le cadre 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 de nos populations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **BIBLIOGRAPHIE**

**Ouvrages :**

1. BOIX Daniel, FEMINIER Bernard, (2004), Méthodologie complète en 67 fiches, Manager d'équipe : tableau de bord facile, 2<sup>e</sup> Edition, les Editions d'organisation, 274 pages.
2. DAYAND Armand et collaborateur (1999), Manuel de contrôle de gestion Vol 1, 2<sup>e</sup> Edition, Les Editions Ellipses, Paris, 1088 pages.
3. DELMATE Jean Claude, GLOLIER Jacques, (2001), Comptabilité générale et budget des hôpitaux, 2<sup>e</sup> Edition, Paris, Les Editions ENSP, 466 PAGES.
4. DORIATH Brigitte, (2008), Contrôle de gestion en 20 fiches, 5<sup>e</sup> Edition, Les Editions Dunod, Paris 155 pages
5. COHEN Elie, (2001), Dictionnaire de gestion, 3<sup>e</sup> Edition, Les Editions de la Découverte, Paris 415 pages
6. FAYE El hadji (2009), le contrôle de gestion par l'analyse des coûts et le système budgétaire, 2<sup>e</sup> Edition, Les Editions Presse universitaire de Dakar, 253 pages
7. GERVAIS Michel (2000), contrôle de gestion, 7<sup>e</sup> Edition, Les Editions ECONOMICA, Paris, 678 pages
8. HONORAT Philippe (2008) le budget facile pour les managers, 2<sup>e</sup> Edition, Les Editions d'Organisation Eyrolles, Paris, 420 pages
9. HORNGREN Charles, BHIMANI Alnoor (2003), contrôle de gestion et gestion budgétaire, 2<sup>e</sup> Edition, Les Editions Pearson Education, Paris, 472 pages
10. LECLERE Didier (1994), gestion budgétaire, Les Editions Eyrolles, Paris, 161 pages
11. LECLERE Didier (2012), l'essentiel de la gestion budgétaire, Les Editions Erolles, Paris 168 pages
12. MALO Jean Louis (2002), l'essentiel du contrôle de gestion, Les Editions d'organisation, Paris, 309 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. Saada & al (2005), Comptabilité analytique et Contrôle de gestion, 3<sup>e</sup> Edition, Edition Vuibert, Paris, 201 pages

**Autres documents (rapports, articles, mémoires) :**

15. Rapport de gestion (2014) de l'HOGGY, 17 pages

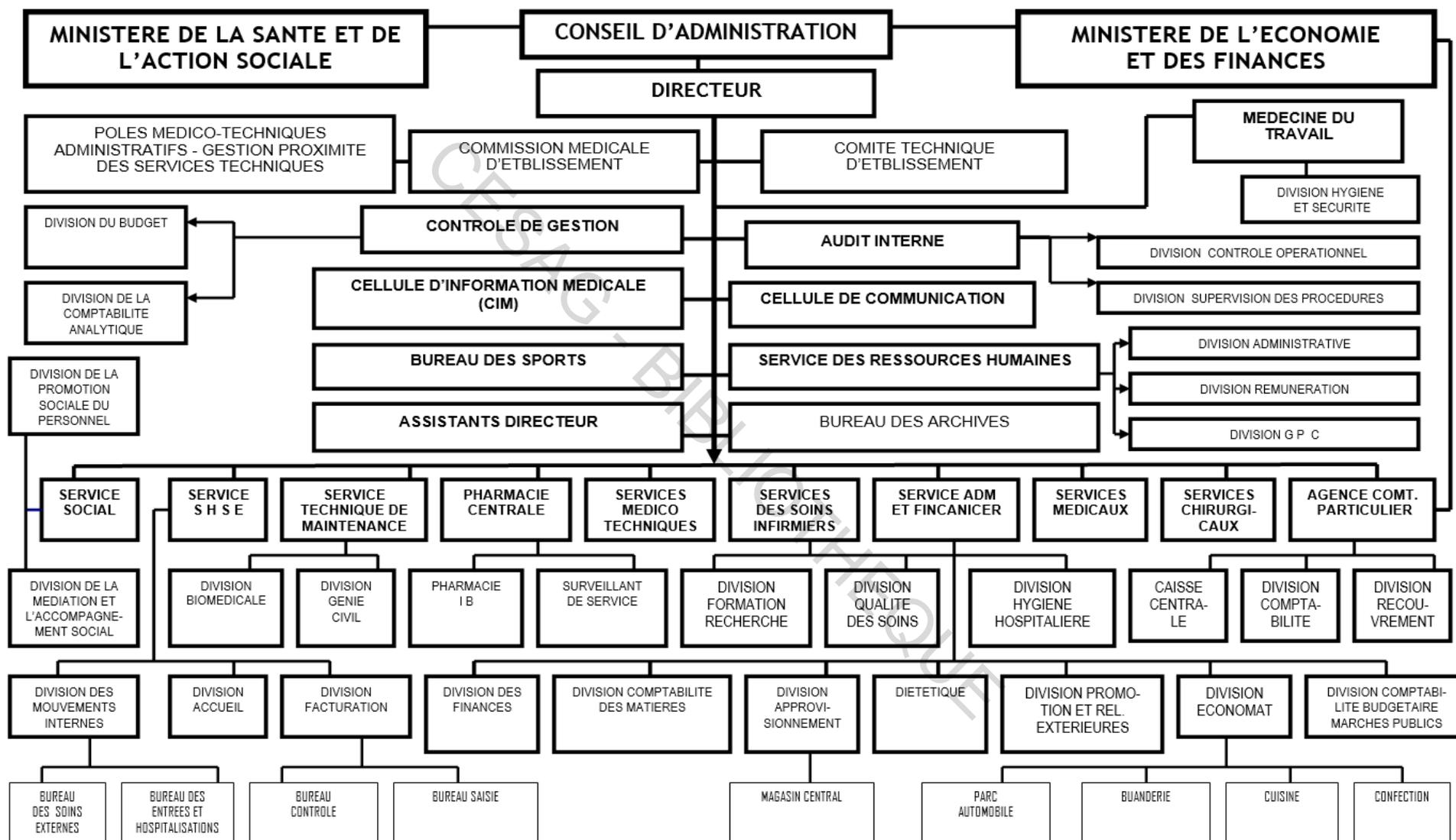
16. Loi 98-08 du 02 mars portant Réforme hospitalière au Sénégal
17. Décret 98-702 du 26 mars portant organisation administrative et financière des EPS.
18. DIOP Pape YANKHOBA, Gestion budgétaire de l'hôpital Général de Grand Yoff ;  
CESAG : 2004. P. 134
19. Sidonie Django KOUASSI, Diagnostic de la gestion budgétaire : cas de MTN-CI ;  
CESAG : 2006. P. 90
20. Amadou SOW, Evaluation du Contrôle de gestion en milieu hospitalier : Cas de  
l'hôpital Général de Grand Yoff ; CESAG : 2005. P. 115

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **ANNEXES**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**Annexe 1 : Organigramme de l'HOGGY**



**Annexe 2 : Fiche de recueil des données**

HOGGY

IDENTIFICATION

N° de 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 fixez-vous vos objectifs ? C'est par rapport :

Aux relations antérieures

OUI

NON

A la note de service

OUI

NON

3). Quelle est votre perception du budget ?

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

4). Etes-vous impliqués dans le processus d'élaboration budgétaire ?

OUI

NON

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

NON

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 centres de responsabilité ?

 OUI NON

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 le contrôle ?

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

13). Quelles sont les sources d'information du contrôle budgétaire ?

Comptabilité générale.....

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

Comptabilité budgétaire .....

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

L'audit interne .....

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

L'informatique .....

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

14). Comment se fait l'évaluation du budget ?

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

Etablissez les rapports d'analyse

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

D'où proviennent les principales des sources d'écart ?

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

Comment ces écarts sont-ils corrigés ?

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

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**Annexe 3 : Prévision des niveaux d'activités et de revenus pour l'année N+1**

	<u>1<sup>er</sup> Trimestre</u>			<u>2<sup>eme</sup> Trimestre</u>			<u>3eme Trimestre</u>			<u>4eme Trimestre</u>		
Nature de la prestation	Niveau d'activité (A)	Tarif unitaire (B)	Revenus Globaux A x B	Niveau d'activité (A)	Tarif unitaire (B)	Revenus Globaux A x B	Niveau d'activité (A)	Tarif unitaire (B)	Revenus Globaux A x B	Niveau d'activt (A)	Tarif unitaire (B)	Revenus Globaux A x B
1.												
2.												
3.												
4.												
5.												
6.												
7.												
8.												
9.												
10.												

**PREVISION DES AUTRES REVENUS POUR L'ANNEE N+1**

Nature du revenu	Source	Revenus attendus
1.		
2.		
3.		
4.		
5.		

**Annexe 4 : Identification et objectifs des différents services**

Fiche 1 : Identification des différents services

Services médico-techniques	Services de soutien	Services administratifs
1.	1.	1.
2.	2.	2.
3.	3.	3.
4.	4.	4.
5.	5.	5.

Fiche 2: OBJECTIFS POUR L'ANNEE N + 1

Objectifs	Mesures
Objectif 1	1. _____ 2. _____
Objectif 2	1. _____ 2. _____
Objectif 3	1. _____ 2. _____
Objectif 4	1. _____ 2. _____

**Annexe 5 : Prévision des besoins****Fiche 1 : Prévision en médicament pour l'année N+1**

Type de médicaments	Unités	Quantité (A)	Coût unitaire (B)	TOTAL (A x B)
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				
9				

**Fiche 2 : Autres que les médicaments pour l'année N + 1**

Type de produits	Unités	Quantité (A)	Coût unitaire (B)	TOTAL (A x B)
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				
9				
10				

**Annexe 6 : Prévion des investissements pour l'année N +1**

<b>Nature de l'investissement</b>	<b>Date d'acquisition</b>	<b>Quantité</b>	<b>Coût unitaire</b>	<b>Montant</b>
1. Immobilisations incorporelles (logiciels, frais de recherche et de développement, etc.)				
2. Matériels médico –techniques				
3. Matériels de bureau, informatique et bureautique (ordinateur, imprimantes, clim...)				
4. Mobilier de bureau (bureau, fauteuils, armoires, etc.)				
5. Matériel et outillage de maintenance				
6. Matériel et mobilier des logements du Personnel				
7. Matériel de transport				
8. Dépôts et cautionnements				
9. Prêts au personnel				
10. Autres investissements				

## Annexe 7 : Fiche budgétaire par service

Sur la base de vos activités de 2012 et 2013, vous faites les prévisions de vos activités pour 2014 (des projections). Les besoins en personnel, équipements, consommables, ...

### I. ACTIVITES

#### A. Activités existantes

Désignations	Nature	Niveau	Tarif	Valeur
1. Consultation				
Examens ou analyses				
2. Hospitalisation				
3. Actes opératoires				
4. Explorations				
*Echographie				
*Autres				
TOTAL ACTIVITES				

## B. Activités nouvelles

Désignation	Nature	Niveau	Tarif	Valeur

## II. BESOINS

### A. Fonctionnement

Désignation	Catégorie	Nombre	observations
1. a. Personnel existant			
2. b. Personnel additionnel			

Désignation	Nature	Nombre	Prix	Montant
2. a. Consommables (médicaments, mat. ...)				
2. b. Autres (fournitures de bureau, produit d'entretien)				

## B. INVESTISSEMENTS

Désignation	Nature	Nombre	Prix	Montant
1. Matériel médical				
2. Autres matériels				
-matériel informatique				
-matériel de bureau				
-autres matériel à détailler				

## Annexe 8 : Note d'orientation budget 2015

### NOTE D'ORIENTATION BUDGET 2015

\*\*\*\*\*

#### A L'ATTENTION DES CHEFS DE SERVICES

Mesdames, Messieurs les chefs de services,

**La note d'orientation budgétaire 2015** s'inscrit dans le cadre de mise en œuvre des mesures de redressement.

**La présente procédure budgétaire** s'inscrit dans un contexte économique d'ensemble favorable, caractérisé par la poursuite du relèvement du plateau technique, l'accroissement de la production et le redressement du déficit comptable.

- **Concernant le volet investissement**, l'HOGGY a bénéficié dans le cadre du contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens 2013-2014, un appui financier consistant permettant l'acquisition d'équipements médicaux. Aussi il a obtenu d'important dons de matériel médical et d'hôtellerie dans le cadre de la coopération ;
- **S'agissant de la production**, le taux d'accroissement des produits médico-techniques réalisé entre 2012 et 2013 est de 17,71% ;
- Du point de vue du résultat comptable, les résultats nets enregistrés au cours des dernières années sont : - 220 781 522 en 2011 ; - 187 868 882 en 2012 et 263 196 680 en 2013.

On passe d'une réduction du déficit entre 2011 et 2012 à un bénéfice entre 2012 et 2013.

#### **Le suivi budgétaire au 31 Août a révélé la situation ci-après :**

- Les produits d'exploitation sont réalisés à hauteur de 129,19% et ont augmenté de 11,49% par rapport à 2013 à la même période ;
- Les charges d'exploitation sont engagées à hauteur de 84,86% et ont augmenté de 4,71% ;

- Le niveau d'engagement des dépenses d'investissement sur fonds propres est de 31,19%.

Le projet de budget 2015 a pour ambition de renforcer les moyens de l'hôpital pour lui permettre d'accroître sa production et couvrir ses charges.

En d'autre terme, le projet de budget 2015 vise à améliorer la performance de l'hôpital. Il sera établi en tenant compte :

- Des instructions et recommandations des différents documents d'analyses stratégiques ;
- Du contexte interne et environnemental de l'hôpital

Les objectifs fixés dans ce cadre sont les suivants :

- ✓ Poursuivre le relèvement du plateau technique des services ;
- ✓ Assurer un approvisionnement régulier des services en consommables notamment des services d'aides aux diagnostics et des services chauds ;
- ✓ Finaliser l'informatisation de la facturation afin de sécuriser les produits et d'obtenir les informations à temps réel ;
- ✓ Améliorer l'accueil des patients ;
- ✓ Améliorer les conditions de travail du personnel ;

Les grandes orientations stratégiques retenues portent sur :

- L'équipement des services médico-techniques ;
- L'amélioration de la fonctionnalité des services ;
- La dotation en médicaments et consommables médicaux des services notamment des services d'aides aux diagnostics ;
- Le renforcement du système d'information hospitalier ;
- Le renforcement de la communication et la poursuite du dialogue social.

Pour atteindre des objectifs, l'hôpital se doit de trouver les moyens à travers :

- ❖ L'accroissement de son chiffre d'affaires moyen mensuel et de ses recettes propres mensuelles de 7,04% au moins ;
- ❖ La disponibilité des patients et des techniciens ;

- ❖ La rationalisation des moyens de production ;
- ❖ La fonctionnalité continue des équipements ;
- ❖ Le renforcement et le développement de la coopération.

Conformément aux objectifs poursuivis par l'hôpital, il est demandé aux chefs de services, en relation avec les collaborateurs de définir le plan d'action de leur service en termes d'activités de budgets de fonctionnement et d'investissement.

Le contrôleur de gestion est chargé de superviser le processus budgétaire.

Le chronogramme budgétaire est joint à la présente.

Le Directeur

#### CHRONOGRAMME DU PROCESSUS BUDGETAIRE 2015.

ETAPES	DATES
Lancement de la note d'orientation budgétaire	30/10/2014
Préparation des projets de budgets des services	Du 07/10/ au 30/10/2014
Consolidation des budgets des services	Du 03/11 au 04/11/2014
Elaboration du projet de budget	Du 06/11 au 13/11/2014
Arbitrage avec le staff de direction	Du 14/11 au 18/11/2014
Transmission à la CME/Réunion	Du 20/11 au 02/12/2014
Transmission à la CA/Réunion	Du 08/12 au 23/12/2014
Présentation projet de budget au CA	24/12/2014
Transmission aux Tutelles :  - Santé et Action sociale, - Finances	30/12/2014

