



**CENTRE AFRICAIN D'ETUDES  
SUPERIEURES EN GESTION**



# **Cycle Audit International et Contrôle de Gestion**

**Mémoire de fin d'études de 3ème Cycle**

**12ème Promotion**

## **THEME**

**La Pratique du Contrôle Budgétaire dans un Hôpital  
Public : Cas du Centre Hospitalier National Yalgado  
Ouédraogo de Ouagadougou**

Bibliothèque du CESAG



Présenté et Soutenu par :

**Simon K. PODA**

Sous la direction de

**Monsieur Moussa YAZI**

**Sous-Directeur de l'ISC/CESAG**

**M0150AUDIT02**

**2**

**Février 2002**



## DEDICACE

Je dédie le présent mémoire :

- à feu mon père qui m'a envoyé à l'école.
- à feu ma grande sœur Hyacinta qui a été rappelée à Dieu au cours de mon stage
- à toute ma famille qui m'a soutenue quelles que soient les circonstances.

## **REMERCIEMENTS**

Ce mémoire est l'aboutissement de la conjugaison de multiples contributions dont nous ne saurions oublier l'intérêt et la portée. Ainsi, nous voudrions adresser particulièrement nos remerciements à :

- Monsieur Lucien Marie Noël BEMBEMBA, Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique pour le soutien multiforme qu'il m'a apporté dans le cadre de ce stage de formation.
- Monsieur Moussa YAZI, notre Directeur de Mémoire, Sous-Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité, qui nous a encadré en tant que Professeur et ensuite qui n'a ménagé aucun effort pour orienter et diriger nos travaux dans le cadre du présent mémoire.
- Monsieur le Directeur Général du CESAG et à tout son personnel pour l'hospitalité dont nous avons bénéficié durant notre formation.
- A l'ensemble du corps professoral du CESAG.
- A Monsieur Idrissa OUEDRAOGO Directeur Général de l'Hôpital YALGADO OUEDRAOGO et à ses collaborateurs pour la franche collaboration pendant la collecte des informations du présent mémoire ;

Mes remerciements seront également à l'endroit de :

- la famille MEDAH Francis et Justine pour m'avoir fortement soutenu au cours de mon séjour à Dakar.
- l'ensemble du personnel du Trésor du BURKINA pour leur soutien indéfectible
- mes camarades de la 12<sup>e</sup> formation Audit
- tous mes compatriotes.

## LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

<b>ABC</b>	: Activity Based Costing (Comptabilité par activité)
<b>AC</b>	: Agent Comptable
<b>ACCT</b>	: Agent Comptable du Trésor Administrative des patients
<b>AGSE</b>	: Assemblée Générale des Sociétés d'Etat
<b>CA</b>	: Conseil d'Administration
<b>CF</b>	: Contrôleur Financier
<b>CHNYO</b>	: Centre Hospitalier National Yalgado Ouédraogo
<b>CHU</b>	: Centre Hospitalier Universitaire
<b>DAFGAP</b>	: Direction des Affaires Administratives, des Finances et de la Gestion
<b>DPO</b>	: La direction par objectif
<b>DPPO</b>	: La direction participative par objectif
<b>ENSP</b>	: Ecole Nationale de Santé Publique
<b>EPA</b>	: Etablissement Public à caractère Administratif
<b>IGE</b>	: Inspection Générale d'Etat
<b>IGF</b>	: Inspection Générale des Finances
<b>PIB</b>	: Produit Intérieur Brut
<b>UFR</b>	: Unité de Formation et de Recherche
<b>UO</b>	: Université de Ouagadougou

## LISTES DES FIGURES ET DES TABLEAUX

<u>I – FIGURES</u>	<u>Pages</u>
1 - Figure n° 1 : Construction du pré-budget	: 18
2 - Figure n° 2 : Les principales missions du contrôleur de gestion	: 50
3 - Figure n° 3 : Le triangle culture-objectifs résultats	: 62
4 - Figure n° 4 : Modèle général d'analyse du Contrôle Budgétaire	: 64
5 - Figure n° 5 : Modèle d'analyse de la pratique du Contrôle Budgétaire au CHNYO	: 65
6 - Figure n° 6 : Modèle d'analyse du système de Contrôle Budgétaire au CHNYO	: 66
7 - Figure n° 7 : Organigramme du Contrôle de	: 128
8- Figure n° 8 : Démarche du Processus de Planification	: 139
 <u>II – TABLEAUX</u>	
1 - Tableau n° 1 : Analyse de la marge de manœuvre	: 37
Tableau n° 2 : Analyse de la répartition des charges	: 38
3 - Tableau n° 3 : Analyse des écarts par poste budgétaire	: 38
4 - Tableau n° 4 : Analyse financière des écarts	: 39
5 - Tableau n° 5 : Les indicateurs des mesures des variables indépendantes	: 67
6- Tableau N°6 ; Forces du Système du contrôle budgétaire	: 109
7- Tableau N°7 : Faiblesses du Système du contrôle budgétaire	: 120
8 - Tableau n° 8 : Tableau relatif aux risques encourus	: 122
9 - Tableau n° 9 : Chronogramme de mise en œuvre des recommandations	: 146
10 - Tableau n° 10 : Moyens requis pour la mise en œuvre des recommandations	: 147

**BIBLIOGRAPHIE**

CESAG-BIBLIOTHEQUE

**ANNEXES**

CESAG-BIBLIOTHEQUE

# TABLE DES MATIERES

Dédicace .....	i
Remerciements .....	ii
Sigles et abréviations .....	iii
Listes des figures et tableaux .....	iv
Table des matières .....	v
<b>INTRODUCTION GENERALE</b> .....	<b>1</b>
<b>I - Contexte</b> .....	<b>1</b>
<b>II - Problématique</b> .....	<b>1</b>
<b>III - Objectifs poursuivis</b> .....	<b>3</b>
<b>IV - Intérêt de l'étude</b> .....	<b>4</b>
<b>V - Articulation du mémoire</b> .....	<b>4</b>
 <b>PREMIERE PARTIE : les fondements théoriques du contrôle budgétaire</b> .....	 <b>6</b>
 Introduction .....	 7
 <b>Chapitre I : LE PROCESSUS BUDGETAIRE</b> .....	 8
<b>Section I : Concept et Rôles du Budget</b> .....	8
<b>I - Le budget : Définitions</b> .....	8
<b>II - Les Rôles du Budget</b> .....	9
<b>III - La typologie des Budgets</b> .....	11
 <b>Section II : GESTION BUDGETAIRE</b> .....	 12
<b>I - Les Principes de Base de la Gestion Budgétaire</b> .....	13
<b>II - Les Centres de Responsabilité</b> .....	15
<b>III - Les Etapes de la Procédure Budgétaire</b> .....	17
<b>A - La pré-budgétisation</b> .....	17
<b>B - La procédure d'élaboration des budgets</b> .....	18

C - La logique d'élaboration des budgets .....	20
<b>Section III : EXECUTION DU BUDGET .....</b>	<b>22</b>
I - Quelques Règles d'Exécution du Budget .....	23
II - Les Opérations Budgétaires .....	24
<b>Chapitre II : LE CONTROLE BUDGETAIRE .....</b>	<b>27</b>
<b>Section I : Définitions et Objectifs du Contrôle Budgétaire .....</b>	<b>27</b>
I - Les Définitions .....	27
II - Les Objectifs du Contrôle Budgétaire .....	28
<b>Section II : Sources d'Informations .....</b>	<b>30</b>
I - La comptabilité générale.....	30
II - La Comptabilité de management .....	31
III - La Comptabilité Budgétaire .....	33
<b>Section III : Analyse des EcartS .....</b>	<b>35</b>
I - Le cadre général d'Analyse .....	35
II - L'analyse des écarts budgétaires .....	37
III - Les limites du contrôle budgétaire .....	40
<b>Section IV : Outils du Contrôle Budgétaire .....</b>	<b>42</b>
I - Le tableau de bord .....	42
II - Le contrôle interne .....	43
III - L'outil informatique .....	45
IV - Le reporting .....	46
<b>Chapitre III : L'ENVIRONNEMENT DU CONTROLE BUDGETAIRE .....</b>	<b>48</b>
<b>Section I : Intervenants dans le système du Contrôle.....</b>	<b>48</b>
I - Les Acteurs du contrôle budgétaire .....	48
II - Les Clients du Contrôle Budgétaire .....	50
III - L'organisation du Contrôle Budgétaire .....	52

A - Le contrôle budgétaire organisé en service.....	53
B - Le contrôle budgétaire comme un self-service .....	54
<b>Section II : Variables d'influence de la Pratique du Contrôle Budgétaire .....</b>	<b>55</b>
I - La Planification Opérationnelle .....	56
II - Les objectifs assignés au contrôle budgétaire .....	56
III - La compétence des acteurs du contrôle budgétaire.....	57
IV - Les outils du contrôle budgétaire .....	57
V - La position du service du contrôle budgétaire .....	57
VI - Le style de management .....	58
VII - La structure organisationnelle .....	60
VIII - La culture d'entreprise .....	61
IX - Les structures de contrôle externes .....	63
<b>Section III : Méthodologie d'Approche .....</b>	<b>65</b>
I - L'utilisation du modèle d'Analyse .....	66
II - Les Indicateurs de mesure des variables indépendantes .....	66
III - La procédure de collecte des données .....	69
A - La procédure d'échantillonnage.....	69
B - Les outils de la collecte des données.....	70
IV - La méthode d'analyse des résultats .....	71
<b>CONCLUSION.....</b>	<b>73</b>
<b>DEUXIEME PARTIE : LE CONTROLE BUDGETAIRE AU CHNYO .....</b>	<b>74</b>
<b>Introduction .....</b>	<b>75</b>
<b>Chapitre I : La présentation du CHNYO .....</b>	<b>76</b>
<b>Section I : Cadre historique et juridique .....</b>	<b>76</b>
<b>Section II : Missions et Domaine d'Activité .....</b>	<b>77</b>
<b>Section III : Structure Organisationnelle .....</b>	<b>77</b>

I - Les services fonctionnels.....	77
II - Les services opérationnels.....	79
<b>Section IV : Organisation Financière .....</b>	<b>79</b>
I - Le cadre réglementaire .....	80
II - Les structures .....	82
<b>Chapitre II : LA PRATIQUE DU CONTROLE BUDGETAIRE .....</b>	<b>84</b>
<b>Section I : Conception du système de contrôle budgétaire .....</b>	<b>85</b>
I - Les principes budgétaires .....	85
II - Le contrôle budgétaire.....	86
A - Le contrôle administratif .....	86
B - Le contrôle interne.....	87
C - Le contrôle de l'organe délibérant.....	88
<b>Section II : Pratique du contrôle budgétaire.....</b>	<b>89</b>
I - Le contrôle de régularité des opérations budgétaire.....	90
A - Le contrôle effectué par l'ordonnateur.....	90
B - Le visa du contrôleur financier.....	91
C - Le contrôle effectué par l'agent comptable.....	92
II - Le contrôle des réalisations budgétaire.....	94
A - Les documents produits.....	94
B - L'exploitation des documents .....	95
<b>Section III : Environnement externe du contrôle budgétaire.....</b>	<b>97</b>
I - Le contrôle administratif .....	97
II - Le contrôle d'opportunité.....	98
III - Le contrôle juridictionnel.....	98
IV - Le contrôle des auditeurs externe.....	99
<b>Chapitre III : L'ANALYSE DU SYSTEME DE CONTROLE BUDGETAIRE ET LES RECOMMANDATIONS .....</b>	<b>101</b>

<b>Section I : Forces du système de contrôle budgétaire</b> .....	101
<b>I - Les forces au plan conceptuel</b> .....	101
A - Les principes réglementaires .....	102
B - Les contrôles administratif et interne .....	104
<b>II - Les forces de la pratique du contrôle budgétaire</b> .....	106
<b>III - Les forces liées à l'environnement du contrôle budgétaire</b> .....	107
<b>Section II : Faiblesses du système de contrôle budgétaire</b> .....	109
<b>I - Les faiblesses au plan conceptuel</b> .....	110
A - L'inadéquation de la structure organisationnelle .....	110
B - La confusion entre suivi et contrôle budgétaires .....	112
C - L'absence ou l'inefficacité des outils du contrôle budgétaire .....	112
D - L'insuffisance de formation du contrôleur de gestion .....	117
E - L'insuffisance de formation des responsables .....	117
<b>II - Les faiblesses d'application</b> .....	118
<b>III - Les pesanteurs de l'environnement</b> .....	119
<b>Section III : Evaluation des Risques</b> .....	120
<b>Section IV : Recommandations</b> .....	124
<b>I - La révision de la structure organisationnelle</b> .....	124
A - La décentralisation.....	124
B - La réorganisation du service de contrôle de gestion.....	125
<b>II - Le renforcement des compétences du contrôleur de gestion</b> .....	129
<b>III - La mise en place des outils du contrôle budgétaire</b> .....	129
A - La dynamisation des outils existants.....	129
B - La mise en place des nouveaux outils de contrôle budgétaire .....	132
<b>Section V : Perspective de mise en œuvre des recommandations</b> .....	136
<b>I - La mise en place des recommandations relevant du Directeur Général</b> ....	136
A - La réorganisation de la structure.....	137
B - La planification.....	138
C - La formation des contrôleurs de gestion et des responsables .....	139
D - L'informatisation.....	140
<b>II - La mise en œuvre des recommandations relevant du contrôleur de gestion</b> .....	140

A - La mise en place de la comptabilité de gestion .....	140
B - La mise en place de la comptabilité des matières.....	142
C - Le renforcement du contrôle interne.....	142
<b>III - La mise en œuvre des recommandations relevant de la compétence des responsables.....</b>	<b>143</b>
A - La mise en place des tableaux de bord.....	144
B - L'amélioration du reporting financier.....	144
<b>IV - Le chronogramme de la mise en œuvre des recommandations .....</b>	<b>144</b>
A - La justification du chronogramme .....	145
B - Le chronogramme de mise en œuvre des recommandations .....	145
<b>Section VI : Evaluation des résultats attendus.....</b>	<b>149</b>
I - La réorganisation structurelle.....	149
II - La planification.....	149
III - Les compétences des contrôleurs de gestion.....	150
IV - L'outil informatique.....	150
V - La comptabilité de management.....	150
VI - La comptabilité des matières.....	151
VII - Le contrôle interne.....	151
VIII - Les tableaux de bord.....	151
IX - Le reporting financier.....	151
<b>Conclusion.....</b>	<b>154</b>
<b>CONCLUSION GENERALE .....</b>	<b>155</b>

## **INTRODUCTION GENERALE**

### **I – CONTEXTE**

L'intégration de nos pays en voie de développement dans l'économie mondiale a introduit une nouvelle orientation des politiques budgétaires conçues dans le cadre des programmes d'ajustement structurel. De nouveaux critères de la qualité de la gestion des finances publiques furent introduits parmi lesquels figure le niveau soutenable du déficit budgétaire.

En d'autres termes, l'Etat et ses démembrements, tout comme un bon père de famille, ne doivent pas vivre au dessus de leurs moyens. Cette rigueur de la gestion budgétaire s'est traduite par l'interdiction faite aux Etablissements publics de l'Etat d'établir des budgets en déséquilibre, même s'ils continuent de bénéficier d'une subvention de l'Etat pour la plupart d'entre eux.

Dans cette perspective, la recherche des performances est introduite dans la gestion des organismes publics évoluant dans tous les secteurs d'activité, n'épargnant pas le domaine de la santé publique.

### **II - PROBLEMATIQUE**

C'est dans ce contexte que l'Etat burkinabé a adopté la loi n°34/98/AN du 18 Mai 1998 portant réforme hospitalière, relative à la création, à l'organisation et au fonctionnement des établissements publics de santé. Le cadre réglementaire ainsi créé, se caractérise par certains objectifs de bonne gestion, définis par ladite loi et qui sont entre autres :

- améliorer les performances des hôpitaux sur le plan de la gestion et de la qualité ;
- assurer l'équilibre des comptes ;
- conférer aux établissements de santé une grande autonomie administrative et financière en adéquation avec les perspectives de la loi sur la décentralisation qui envisagent l'implication des collectivités locales dans la gestion des structures locales de santé publique.

La mise en œuvre de la réforme hospitalière s'est traduite par une réorganisation du cadre réglementaire des hôpitaux. C'est ainsi que les attributions, l'organisation et le fonctionnement de l'Hôpital National Yalgado Ouédraogo ont été définis par l'arrêté n° 2000-053/MS du 08 février 2000.

Au titre des innovations importantes, on peut relever l'introduction de la fonction de contrôle de gestion par l'arrêté précité.

La gestion financière et comptable de l'hôpital est désormais marquée par un cadre budgétaire et comptable régi par les règles de la comptabilité publique auquel vient se greffer la fonction de contrôle de gestion.

Cette situation traduit la volonté politique d'améliorer les performances de cette structure publique par l'utilisation d'outils modernes de gestion qui ont fait leurs preuves d'efficacité dans les entreprises privées. A maints égards, le budget constitue l'un des outils privilégiés du contrôle de gestion à telle enseigne que très souvent, dans l'esprit de certains praticiens, le contrôle de gestion se réduit au seul contrôle budgétaire.

Le contrôle budgétaire, qui est au début et à la fin du processus budgétaire, s'exerce depuis l'élaboration du budget jusqu'à l'examen des comptes par la Cour des comptes. Il relève des prérogatives de plusieurs acteurs dont le contrôleur de gestion. L'exercice du contrôle budgétaire est délicat et stratégique, car souvent source de conflits multiformes (techniques, juridiques, sociaux etc...) tant dans le secteur public que dans le secteur privé.

Mais actuellement il existe des facteurs défavorables à l'exercice d'un bon contrôle budgétaire et qui sont principalement :

- l'ignorance du rôle du contrôleur de gestion par la réglementation de la comptabilité publique ;
- l'ancrage de la comptabilité analytique au cadre comptable et budgétaire public ;
- l'inadaptation des outils de contrôle de gestion aux procédures budgétaires.

Il en résulte des insuffisances imputables au système de contrôle et dont les conséquences sont les suivantes :

- une tension de trésorerie quasi récurrente ;
- quelques difficultés de recouvrement des créances ;

- quelques difficultés d'approvisionnement en produits pharmaceutiques et en réactifs ;
- la quasi absence de gestion prévisionnelle permettant d'anticiper l'avenir ;
- une évaluation approximative des besoins de financement à soumettre à l'autorité de tutelle ;
- quelques risques de fraude et de malversations, faute de contrôle interne adéquat.

Pour juguler ces problèmes et prévenir ces risques, l'une des meilleures pistes de réflexion semble s'orienter à notre avis vers la dynamisation du service de contrôle de gestion.

Alors, dans la situation de cet hôpital comment le service de contrôle de gestion peut-il utiliser le contrôle budgétaire pour améliorer la gestion financière et budgétaire et partant, accroître ses performances ? Nous tenterons d'y répondre à travers l'étude dont le thème s'intitule :

**«La pratique du contrôle budgétaire dans un hôpital public :cas de l'Hôpital National Yalgado Ouédraogo de OUAGADOUGOU ».**

Notre démarche comportera au plan théorique, les préoccupations ci-après:

- quelle est l'importance du budget parmi les principaux outils et techniques utilisés par le contrôle de gestion ?
- quelles sont les finalités et les conséquences de l'exercice du contrôle budgétaire ?
- quels sont les principaux outils utilisés par le contrôle budgétaire ?

Au plan pratique, les questions suivantes retiendront notre attention :

- quels sont les traits caractéristiques du CHNYO dans le cadre de la gestion budgétaire ?
- comment le contrôle budgétaire est-il conçu et pratiqué ?
- le contrôle budgétaire tel que mis en œuvre peut-il répondre aux conditions d'amélioration des performances de cet hôpital ?

### **III OBJECTIFS**

En répondant à ce questionnement, notre objectif principal est de proposer l'adaptation des outils modernes du contrôle de gestion afin qu'ils contribuent à

l'amélioration de la gestion financière, budgétaire et des performances de l'Hôpital National Yalgado Ouédraogo, malgré son statut d'établissement public.

Quant aux objectifs spécifiques, ils se résument comme suit :

- analyser les procédures de contrôle budgétaire de l'hôpital ;
- proposer un système efficace de contrôle budgétaire en indiquant sa portée et ses limites.

#### **IV - INTERET DE L' ETUDE**

La réforme hospitalière constitue un cadre approprié de la poursuite des objectifs sus visés à cause du contexte d'innovation qu'elle crée.

##### **Pour le CHNYO**

Ainsi, l'introduction de la fonction de contrôleur de gestion est une expérience sans précédent dans les Etablissements Publics à caractère Administratif (E.P.A) et mérite toute l'attention des autorités, en adéquation avec le rôle d'unité-pilote de la réforme que représente cet hôpital.

Enfin, le cadre comptable-type des hôpitaux n'étant pas encore adopté dans le processus de la réforme, notre contribution pourrait être la bienvenue.

##### **Pour le CESAG**

Pour le CESAG qui dispose d'une filière consacrée à la gestion des structures de santé, notre réflexion peut servir de piste dans la recherche de l'amélioration de la gestion financière des structures hospitalières.

##### **Pour nous, auteur de la présente étude**

Notre courte expérience de gestionnaire d'un hôpital, en qualité de d'Agent Comptable, couplée avec le rôle de tutelle financière et comptable que joue notre administration d'origine (Trésor Public ), devrait être confrontée aux outils modernes de gestion à travers la fonction de contrôle de gestion.

Notre étude n'a pas la prétention d'analyser tout le processus budgétaire, mais s'étendra du contrôle exercé sur l'exécution du budget jusqu' à la délivrance du quitus aux gestionnaires.

#### **V / Articulation du mémoire**

Notre mémoire s'articule autour de deux parties :

**Première partie** : Les fondements théoriques du contrôle budgétaire.

Dans cette partie, nous tenterons de mettre en exergue les objectifs du contrôle budgétaire. Pour ce faire, nous situerons le contrôle dans le processus budgétaire après avoir rappelé la démarche de budgétisation et l'exécution du budget. L'exercice du contrôle est influencé par certains facteurs tels que l'environnement caractérisé par le cadre organisationnel, les techniques et outils utilisés qui constituent des variables. Les relations d'interdépendance entre ces variables et le contrôle budgétaire seront analysées à travers un modèle permettant de diagnostiquer la pratique du contrôle budgétaire au sein du CHNYO.

### **Deuxième partie :**

Après une présentation de l'hôpital, suivie de la description de la pratique du contrôle budgétaire en son sein, nous procéderons à une analyse permettant de mettre en évidence les forces et les faiblesses, ainsi que les risques encourus.

Au vu des écarts de conception et de la pratique du contrôle budgétaire, nous ferons des propositions sous forme de recommandations.

Enfin, une esquisse de perspectives offertes par la mise en œuvre de ces recommandations constituera le point final de notre étude.

**PREMIERE PARTIE :**  
**FONDEMENTS THEORIQUES DU CONTROLE**  
**BUDGETAIRE**

CESAG-BIBLIOTHEQUE

## INTRODUCTION

Le contrôle de gestion a subi quelques évolutions dont les principales sont relatives à l'accroissement de la taille des unités de production, à la nécessité de déléguer des tâches et des responsabilités tout en exerçant une coordination de l'ensemble des activités.

Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des budgets prévisionnels et réels pour contrôler les réalisations. C'est pourquoi le contrôle de gestion est souvent considéré à tort comme synonyme du contrôle budgétaire.

Or, le concept de contrôle de gestion englobe un champ d'analyse plus large que celui des coûts et du processus budgétaire.

Ainsi, toutes les dimensions de l'organisation y sont intégrées à savoir les structures internes, les procédures décisionnelles, les comportements du personnel et la culture de l'organisation.

Cependant, le contrôle budgétaire, considéré comme une fonction principale du contrôle de gestion, emprunte à ce dernier des outils et techniques spécifiques que nous présenterons dans cette première partie de notre étude.

Ainsi, le premier chapitre sera consacré aux principales étapes du processus budgétaire qui sont l'élaboration, l'exécution et le contrôle.

Cette dernière étape est réalisée à l'aide d'outils et de techniques dont l'utilisation fera l'objet du second chapitre.

Comme tout système d'information et d'aide à la gestion, le contrôle budgétaire doit tenir compte des contraintes et des opportunités de l'environnement économique ainsi que des orientations stratégiques. L'analyse de ces facteurs d'influence constituera l'ossature du troisième chapitre.

# **CHAPITRE I : LE PROCESSUS BUDGETAIRE.**

L'objet de ce chapitre est de présenter le processus budgétaire qui comporte les phases d'élaboration, d'exécution et de contrôle budgétaire.

Toutefois, les conditions d'établissement des budgets feront l'objet de développement à travers la gestion budgétaire parce qu'elles déterminent la qualité du contrôle budgétaire.

Ainsi, un bref aperçu de l'exécution des budgets sera fait afin d'introduire le point focal de notre thème, à savoir le contrôle budgétaire.

Mais avant d'aborder les différentes étapes du processus budgétaire, il convient de présenter quelques définitions du concept de budget et les rôles que ce dernier peut jouer au sein de l'entreprise.

## **Section I / CONCEPT ET ROLES DU BUDGET**

Le budget apparaît comme l'une des pièces essentielles du système de gestion de l'entreprise. Il existe plusieurs définitions du concept " budget", tout comme la littérature reconnaît à ce dernier certains rôles qu'il est appelé à jouer. Il en résulte plusieurs types de budgets couvrant toutes les fonctions de l'entreprise.

### **I – Le Budget : Définitions**

Selon ALAZARD ET SEPARI (1998), le budget peut être défini comme étant la prévision chiffrée d'un programme d'actions permettant d'atteindre par des moyens définis, les objectifs de l'entreprise. Cette définition ne traduit pas l'horizon temporel d'exécution budgétaire. Quant à LIVINGSTONE (1993), sa définition du budget est la suivante : " un plan complet et formalisé, exprimé en terme quantitatif, décrivant les opérations prévues d'une entité pour une période à venir".

De ces deux définitions, nous retenons que le budget exprime en terme quantitatif, les voies et moyens à mettre en œuvre pour réaliser le plan d'une entité donnée, sur un horizon temporel pouvant être le mois, le trimestre ou l'année ; cette

quantification pouvant être monétaire ou physique. C'est ce que confirme BOISVERT ( 1991 :270) en définissant le budget comme suit : " le budget est la matérialisation des projets du point de vue quantitatif et financier ".

Le budget général est l'ensemble coordonné de tous les budgets fonctionnels tels que les budgets de ventes, de production, d'approvisionnement etc..... Il s'étend de façon exhaustive à toutes les fonctions de l'entreprise. C'est pourquoi ROUACH et NAULLEAU(1998) considèrent le budget comme un instrument de coordination des unités décentralisées d'une entreprise.

## **II – les rôles du budget**

Le budget peut jouer plusieurs rôles ; il est un outil essentiel de planification et de contrôle de gestion. Il peut jouer de nombreux rôles dont les principaux peuvent être empruntés à BOISVERT (1991 : 270) qui en établit quatre :

- Commandement et surveillance ;
- Orientation et apprentissage ;
- Evaluation de la performance ;
- Recherche de fonds.

### **1- ROLE DE COMMANDEMENT ET DE SURVEILLANCE**

Dans ce rôle, le budget a pour vocation d'aider à l'organisation efficace de toutes les ressources de l'entreprise.

De même, ANTHONY et GOVINGARAJAN (1998 : 444) estiment que le budget doit être un réglage des différents programmes d'une organisation pour une année donnée : « The budget is supposed to be a "fine turning" of an organization's programs for a given year ».

### **2- ROLE D'ORIENTATION ET D'APPRENTISSAGE**

Ce rôle est opposé au précédent dans l'approche du contrôle de gestion. En effet, dans ce rôle, le budget répond au souci de comprendre et d'évaluer les besoins en ressources des projets et plans.

Ainsi, il vise à influencer sur leur conception à travers notamment, les techniques de simulation assistées de l'outil informatique pour aboutir enfin à la faisabilité voire au réalisme des budgets.

### **3- ROLE D'EVALUATION DE LA PERFORMANCE**

Dans un système budgétaire décentralisé, le budget sert de contrat entre la Direction de l'entreprise et les responsables des structures internes.

Comme l'ont indiqué ROUACH et NAULLEAU (1998 : 263) : « Le budget, parce qu'il institue un dialogue et des négociations par le biais des navettes budgétaires, doit ...être perçu comme un engagement contractuel de la part des responsables de centres de responsabilité sur les objectifs qu'ils ont eux-mêmes contribué à élaborer»

Aussi, LECLERE (1994) estime t-il que le budget remplit souvent une fonction essentielle qui consiste à expliciter financièrement les termes de compromis permettant de garantir la paix sociale nécessaire au fonctionnement de l'entreprise. Car le budget peut faciliter la convergence des motivations de tous les agents concernés.

Dans ce rôle, le budget et les indicateurs qui y sont associés servent de points de repère pour évaluer a posteriori les résultats.

### **4- CONTRIBUTION A LA RECHERCHE DE FONDS**

Le budget est utilisé dans la recherche de fonds plus particulièrement dans les organismes gouvernementaux et assimilés.

Dans ce contexte, le budget vise à justifier une demande de fonds, souvent sous forme de subvention d'une part, et à utiliser les ressources obtenues conformément à l'objet et aux conditions de leur allocation d'autre part.

En outre, GERVAIS (1986 : 166) identifie deux rôles que les budgets peuvent jouer dans une entreprise à direction charismatique :

- un rôle de force intégrative supplémentaire : le leader charismatique peut utiliser les données budgétaires pour imposer au personnel un mode

d'identification et d'évaluation des contraintes de sorte à accroître davantage son pouvoir

- un rôle de force de différenciation ; le leader peut utiliser les budgets pour instaurer suffisamment de divisions pour mieux régner au cas où son pouvoir est contesté par des membres du personnel.

Mais, à l'analyse, quelques conflits peuvent être relevés entre les rôles assignés au budget :

- l' évaluation des performances budgétaires des responsables opérationnels ne devrait prendre en compte au niveau de l'analyse que les coûts sur lesquels ils peuvent agir ;

- le budget incite les responsables aux niveaux décentralisés à rechercher des résultats satisfaisants sur l'horizon annuel, quitte à sacrifier l'intérêt à long terme de l'entreprise ;

- lors de l'élaboration du budget, les responsables pourraient sous-estimer leurs possibilités ou surestimer leurs charges afin de se voir assigner des objectifs faciles à atteindre. Le budget peut perdre ainsi en réalisme et en pertinence à l'occasion des prévisions.

En somme l'utilisation des budgets vise à satisfaire des intentions multiples des gestionnaires dont les principales visent à coordonner, prévoir, évaluer les personnes, communiquer les priorités de la direction générale etc...

### **III – Typologie des budgets**

Le budget est un outil entre les mains du gestionnaire qui peut l'adapter à ses besoins particuliers. On obtient ainsi plusieurs types de budget selon les objectifs de l'entreprise, l'utilisation souhaitée et les méthodes de contrôle adoptées.

Les auteurs tels que GERVAIS (1986 : 269) ; BESCOS et al (1993 : 163) ; LECLERE (1994 : 17) regroupent les différents budgets en deux catégories principales :

- les budgets fonctionnels ou opérationnels qui traduisent les actions prévues dans les programmes d'activités des différents services. Ils comprennent les budgets des ventes, de production, des achats, des services généraux etc... ;
- les budgets de synthèse ou financiers qui expriment de façon globale les effets de la mise en œuvre des budgets opérationnels. Ils comprennent le budget général, le budget d'investissement et le budget de trésorerie.

Mais BOISVERT (1993 : 271) propose une autre typologie basée sur les critères suivants :

- selon une unité de mesure : on a les budgets d'exploitation et financier
- selon la classification des transactions (budget par ressources, budget d'activités)
- selon le regroupement des comptes (budget par centres de responsabilité, budget par processus)

Enfin, ALAZARD et SEPARI (1998 : 272) distinguent les budgets imposés des budgets négociés selon le degré de décentralisation et le style de management.

Au total, les budgets mis en place dans l'entreprise reflètent le mode de gestion et surtout le système de pilotage de la performance. La gestion budgétaire doit être en cohérence avec les orientations stratégiques et les programmes d'actions envisagées.

## **SECTION II : LA GESTION BUDGETAIRE**

La gestion budgétaire peut être considérée comme un système d'aide à la décision et au contrôle de la gestion, composé selon ALAZARD et SEPARI (1998) de deux phases :

- la budgétisation : c'est à dire l'élaboration des budgets;
- le contrôle budgétaire mis en œuvre par le calcul des écarts et les actions correctives qu'il comporte.

La gestion budgétaire est basée sur quelques principes qu'il convient de mettre en exergue avant d'aborder l'élaboration du budget qui passe par la pré-budgétisation.

Une fois exécuté sur un horizon de quelques mois, les réalisations budgétaires donnent lieu à un contrôle basé essentiellement sur l'utilisation des standards et le calcul des écarts.

Le contrôle budgétaire s'effectue suivant certains principes et étapes qui méritent d'être évoqués.

## **I / LES PRINCIPES DE BASE DE LA GESTION BUDGETAIRE**

Selon GERVAIS(1986 :123), six grands principes de base doivent être observés dans le cadre de la gestion budgétaire :

❖ **Premier principe** : la totalité du système budgétaire.

Ce principe signifie que toutes les activités de l'organisation doivent être absolument budgétisées.

❖ **Deuxième principe** :le couplage du système budgétaire avec le système de décision

Le système budgétaire doit déboucher sur des budgets par centre de responsabilité, considéré comme centre de décision.

❖ **Troisième principe**: la contrôlabilité des éléments du budget.

Ce principe s'avère important au plan de l'évaluation de la performance car un centre budgétaire ne peut être tenu responsable des éléments qu'il ne contrôle pas.

❖ **Quatrième principe**: la non- remise en cause des politiques et stratégies.

Dans la mesure où le budget est l'aboutissement de la planification, la budgétisation doit découler de la planification opérationnelle qui doit elle-même être conforme aux politiques et stratégies définies dans le plan stratégique.

❖ **Cinquième principe** : le couplage du système budgétaire avec le style de management.

Le processus de budgétisation et de contrôle doit être cohérent avec le style de management et la politique de personnel de l'organisation.

❖ **Sixième principe** : la gestion par exception.

La gestion par exception est un principe du contrôle budgétaire qui veut que seuls les écarts significatifs ( supérieurs à un seuil fixé ) soient analysés et les actions correctives éventuelles entreprises

Ainsi, ce principe de non-intervention systématique de la direction générale limite les interférences pour des écarts inférieurs au seuil fixé.

En somme, l'application de ces principes de base confère au budget un rôle de régulation interne du fonctionnement de l'organisation. A ces principes certains auteurs tels que CAPET et TOTAL-JACQUOT (in GERVAIS, 1986:126 ), ajoutent un autre principe relatif à l'actualisation des prévisions au vu de nouvelles informations : " le budget doit être révisé non pas quand on éprouve des difficultés pour le réaliser, mais quand il y a de nouvelles informations qui infirment les données à partir desquelles le budget était calculé " .

Ce principe est d'actualité d'autant plus qu'avec le progrès de l'information, et l'instabilité et l'incertitude de l'environnement, les budgets tendent de nos jours à être remis en cause chaque fois qu'apparaissent des données nouvelles sur l'environnement ou le fonctionnement de l'entreprise.

Enfin, GERVAIS ( 1986 : 191 ) complète en proposant que pour la réussite de l'implantation d'un système budgétaire dans une organisation, outre, le respect des principes précédents, il convient d'observer deux règles supplémentaires concernant la durée de la période budgétaire et le rôle du contrôleur de gestion :

### 1) **Durée de la période budgétaire**

La durée d'un budget doit être assez longue pour que les opérations habituelles de l'entreprise ( vente, production ) aient le temps de se matérialiser et assez courte pour que les décisions prises ne soient pas irréversibles et que l'on puisse encore envisager des mesures correctives.

### 2) **Rôle du contrôleur de gestion**

Le contrôleur de gestion intervient dans l'élaboration des budgets au niveau de la conception et de l'animation.

Ainsi, il assume les rôles essentiels suivants :

- le rôle de concepteur : le contrôleur de gestion assure la conception du réseau budgétaire. Il doit s'assurer que la procédure budgétaire incite les responsables à prendre les décisions qui soient conformes à la stratégie de l'entreprise.
- le rôle d'animateur : le contrôleur de gestion assure un rôle de formateur des responsables. Il doit les inciter à fournir honnêtement des informations fiables. Il est le conseiller des responsables dans la préparation de leurs projets de budget.
- le rôle de vérificateur : le contrôleur de gestion vérifie que les responsables respectent les procédures et instructions, la cohérence d'ensemble et le réalisme de leurs projets de budget.

Le respect bien compris de ces principes tant par la direction que par les responsables auxquels les décisions sont déléguées, constituent un gage de bonne gestion budgétaire décentralisée ; encore faut-il que la décentralisation soit traduite par une répartition basée sur des centres de responsabilité.

## **II / LES CENTRES DE RESPONSABILITE.**

Le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité doit nécessairement correspondre à l'organigramme de la structure.

Selon ALAZARD et SEPARI (1998 : 283), "un centre de responsabilité est un groupe d'acteurs de l'organisation, regroupé autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné."

Il découle de cette définition que le centre de responsabilité est une partie de l'entreprise qui sert de base d'évaluation des performances du gestionnaire responsable. D'après BOISVERT (1995 : 363), le découpage de l'organisation en centres de responsabilité vise à améliorer sa performance globale en optimisant la performance de chaque centre.

La définition d'un centre de responsabilité ne renvoie qu'à sa mission principale qui est susceptible de modification selon l'horizon temporel.

Ainsi, en fonction des missions assignées, ALAZARD et SEPARI (1998), BESCOS et al (1993) distinguent cinq types de centres de responsabilité :

- **le centre de coûts** : l'unité doit réaliser le produit qu'elle fabrique au moindre coût, avec la meilleure qualité possible. Les performances de ce centre sont mesurées par les critères coût, qualité et délai ( délai de réponse à la demande ).
- **le centre de dépenses discrétionnaires**: c'est un service fonctionnel dont la mission est d'aider une activité opérationnelle, disposant d'un budget fixe pour gérer au mieux l'opération. Ce centre n'est pas directement rattaché à un produit et son contrôle se fait sur sa capacité à respecter une dotation budgétaire.
- **le centre de recettes** : l'unité doit maximiser le chiffre d'affaires du produit ou de l'activité visée. Le contrôle des performances peut être effectué suivant deux optiques à savoir le volume des ventes ou certaines variables d'influence des ventes( taux de remise, delai de paiement, etc. ...)
- **Le centre de profit** : le service doit dégager la marge maximale en améliorant les recettes des produits vendus et en minimisant les coûts de production. Les critères de performance sont nombreux puisqu'ils ont trait aux domaines qui influencent le profit. Mais dans le cadre de la concurrence interne, la recherche de l'objectif d'amélioration doit être poursuivie. C'est pourquoi ANTHONY ( in MALO et MATHE ,1998 : 117), met en garde : « l'esprit de compétition généré par le concept de centre de profit ne devrait pas entraîner de dysfonctionnements dans l'organisation. ». De même BOISVERT (1995) reconnaît qu'en voulant optimiser la performance d'une unité, on peut introduire des inducteurs transversaux qui diminueraient la performance des autres unités intervenant dans un même processus.
- **Le centre d'investissement** : le service concerné doit dégager la meilleure rentabilité possible de capitaux investis tout en réalisant un profit. Les indicateurs de gestion sont les critères de rentabilité classiques de capitaux investis.

Le découpage de l'organisation en centre de responsabilité facilite l'application de la procédure budgétaire.

### **III / LES ETAPES DE LA PROCEDURE BUDGETAIRE**

La procédure budgétaire comprend dans le cas d'une gestion budgétaire décentralisée deux principales phases :

- la pré-budgétisation ;
- la procédure d'élaboration des différents budgets.

#### **A- La pré-budgétisation**

Il est recommandé d'établir un pré-budget, de lui appliquer quelques simulations si possible avant d'entreprendre la budgétisation par fonction et par centre de responsabilité ;

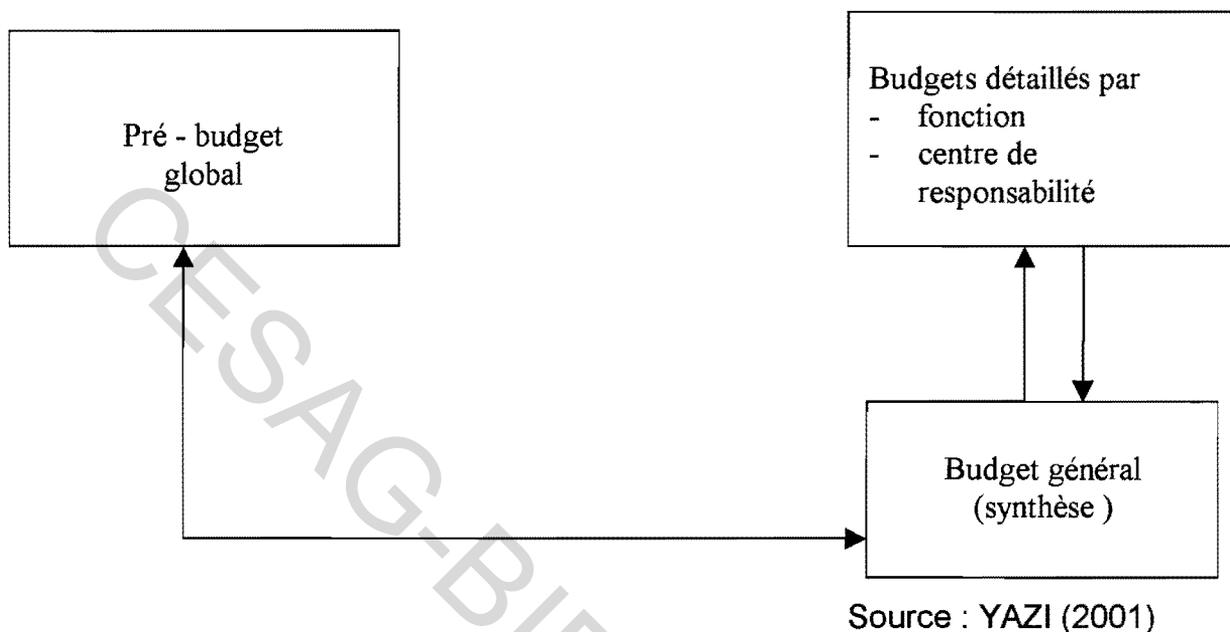
Selon YAZI (2001), le pré-budget peut avoir les caractéristiques suivantes :

- il est global ,non mensualisé et non détaillé par centre de responsabilité ou par produit ;
- il est établi sur la base de la première année du plan opérationnel à moyen terme;
- il est préparé par le service chargé du budget ( contrôle de gestion par exemple ) avec la participation des spécialistes fonctionnels.
- le pré-budget global est établi à titre de guide pour la direction générale afin de faciliter la consolidation des budgets détaillés par centre de responsabilité dont la construction autonome ne devrait pas remettre en cause la réalisation des objectifs de l'entreprise.

Cependant BESCOS et al (1993 :160) reconnaissent aux filiales la possibilité d'établir des pré-budgets qui feront l'objet par la suite d'une consolidation au niveau du siège de l'entreprise.

Mais il convient de retenir que le pré-budget permet différents choix possibles conduisant au réalisme des prévisions budgétaires.

**Figure n° 1... Construction du pré-budget:**



## **B - La procédure d'élaboration des budgets**

La procédure budgétaire est une activité cyclique qui rythme annuellement la vie de l'entreprise. Elle est plus ou moins longue selon le mode de gestion de l'entreprise qui se traduit au plan budgétaire soit par des budgets imposés, soit par des budgets négociés. Toutefois, une catégorie intermédiaire de budget peut être établie où la négociation porte sur les moyens alors que les objectifs sont imposés. L'élaboration peut être aussi manipulée tantôt par la Direction Générale, tantôt par les cadres. Il peut être alors défini selon l'excellente formule de CAPET et TOTAL-JACQUOT( in MALO et MATHE, 1998 : 85) : « un budget, c'est une personne responsable, plus la description comptable de son autorité. »

L'élaboration du budget prend toujours en compte l'organisation de l'entreprise, sa situation socio-économique en intégrant ses forces et ses faiblesses, enfin l'environnement dont les risques et les opportunités doivent être décelés.

Dans le cas d'une gestion budgétaire décentralisée ( budgets négociés ), la procédure budgétaire selon GERVAIS (1986 :127), ANTHONY et GOVINGARAJAN (1998 :451), CHARPENTIER et GRANDJEAN (1998 :226), peut être décomposée en dix étapes principales dans le cadre d'un système budgétaire décentralisé :

**Première étape** : rédaction et envoi de la lettre d'orientation.

En principe la campagne budgétaire commence par l'envoi d'une lettre d'orientation aux responsables des centres de responsabilité. Au préalable des études socio-économiques sont réalisées permettant d'estimer les tendances d'évolution des activités de l'entreprise, compte tenu de l'environnement. Emanant de la direction générale , cette lettre rappelle les orientations stratégiques et les objectifs généraux. Elle sert de base aux centres de responsabilité pour la conception de leurs projets de budget.

**Deuxième étape** : conception des budgets des centres de responsabilité.

Les centres de responsabilité élaborent leurs projets de budget en veillant à la cohérence avec le contenu de la lettre d'orientation. Ces pré-budgets sont transmis à la direction générale ou au service chargé de la coordination du processus budgétaire ( généralement le contrôle de gestion ) pour centralisation.

**Troisième étape**: centralisation consolidation

L'objectif de la centralisation consolidation est de vérifier le réalisme et la cohérence des options retenues par les différents centres de responsabilité avant l'établissement de l'avant- projet de budget en vue des négociations budgétaires. La centralisation-consolidation est effectuée par une commission budgétaire dont l'acteur principal est le contrôleur de gestion.

**Quatrième étape** : arbitrage ou négociation budgétaire.

A cette étape, chaque centre de responsabilité défend son budget auprès de la direction générale au cours des réunions budgétaires. La négociation budgétaire doit permettre d'aboutir à un accord sur les objectifs d'activité, de recettes, de charges et d'investissement qui seront retenus au niveau de chaque centre.

**Cinquième étape**: amendement des budgets des centres de responsabilité

Suite aux négociations, les projets de budget des autres centres de responsabilité sont amendés et réajustés avant la seconde consolidation par la commission budgétaire.

**Sixième étape** : consolidation ,établissement du projet de budget

La consolidation des pré-budgets réajustés est effectuée par le service chargé de la coordination du cycle budgétaire. Elle aboutit à l'établissement du projet de budget qui sera soumis à l'instance de décision.

**Septième étape**: approbation du Conseil d'Administration

Le Conseil d'Administration se réunit en session pour approuver le budget et mandate la direction générale pour effectuer les corrections demandées.

**Huitième étape** : correction

La direction générale procède aux corrections en vue de l'établissement du budget définitif, l'exécution budgétaire intervient après cette étape.

**Neuvième étape**: l'exécution du budget

Il s'agit de la mise en œuvre des activités programmées par les différents centres de responsabilité.

**Dixième étape**: le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire consiste en la comparaison périodique des réalisations aux prévisions afin de déterminer, analyser et expliquer les écarts et éventuellement prendre des mesures correctives. Il a pour acteur principal le contrôleur de gestion.

Au plan pratique, cette démarche s'effectue suivant un calendrier budgétaire qui selon des auteurs tels que LECLERE (1994), DONNELLY in SWEENY et RACHLIN (1981 : 112), va de juillet à décembre de l'année précédant celle qui donne son nom au budget.

## C - La logique d'élaboration des budgets

Les budgets doivent envisager les activités d'exploitation de l'entreprise, les conséquences monétaires des plans d'action et les opérations d'investissement et de financement décidées dans le plan opérationnel.

Dans une économie de marché, la démarche budgétaire d'une entreprise privilégie les programmes d'action de ventes et de production. Les budgets décrivant ces fonctions sont appelés des budgets déterminants.

Il peut être déduit de ces plans d'action les budgets de fonctionnement des différents services, appelés budgets résultants.

Toutefois, lorsqu'il existe des goulots d'étranglement au niveau de la production ou des approvisionnements, le raisonnement intègre des retro-actions pour aboutir au budget global.

Selon ( YAZI : 2001 ), GARMILIS et al (1992 : 126), GUEDJ et al (1998 :166), MAINGAUD (1965 :160), l'élaboration des différents budgets fonctionnels respecte la chronologie suivante :

- le budget commercial
- le budget de la fonction production
- le budget de la fonction approvisionnement
- le budget de l'administration
- le budget des investissements
- le budget de la trésorerie.

L'articulation des budgets fonctionnels est la suivante :

- **le budget de ventes** : c'est le point de départ du processus prévisionnel. Le budget des ventes regroupe et les charges liées aux ventes (charges variables) et celles liées à la structure (charges fixes). Il détermine le chiffre d'affaires budgétaire et permet la coordination des autres budgets ;
- **le budget de production** : il est établi de manière subséquente à celui des ventes, en respect des contraintes de commercialisation. Mais, en réalité, il existe une interdépendance entre les deux budgets par des retro-actions liées

aux possibilités de commercialisation d'une part et à la capacité de production d'autre part ;

- **le budget d' approvisionnement** : il peut être décomposé en budget des achats et en budget des frais d'approvisionnement. Le premier est un budget résultant du budget des ventes et de celui de la production. Tandis que le second cumule les éléments du coût de passation des commandes et de possession de stock ;
- **le budget de la fonction administration** : il retrace les charges de l'ensemble des activités de coordination ou de direction de l'entreprise ;
- **le budget des investissements** ; il ne retient que les conséquences financières du plan prévisionnel pour l' année budgétée. Mais GARMILIS et al( 1992 : 150), complètent que lorsqu'il n'existe pas de plan à moyen terme, les investissements sont décidés dans le cadre de la procédure budgétaire annuelle. Un budget de financement doit être établi de sorte à obtenir l'équilibre entre les investissements et le financement ;
- **le budget de trésorerie** : il est établi en dernière position parce qu'il constitue la conséquence de tous les autres budgets. Il fait la synthèse de ces budgets (engagements d'encaissement et de décaissement ) en tenant compte de toutes les taxes et intègre les éléments reliant plusieurs exercices, contenus dans le bilan de l'année précédente ;
- **-le compte de résultat prévisionnel** fait la synthèse des budgets fonctionnels en montants hors taxes ;
- **le bilan prévisionnel** reprend le solde du budget de trésorerie et l'incidence des budgets fonctionnels sur les postes du bilan.

La démarche budgétaire ainsi présentée, aboutit à l'établissement des documents de synthèse prévisionnels (bilan et compte de résultat ), qui seront soumis à l'adoption de l'organe délibérant ( Conseil d'Administration ).

Ils seront rendus exécutoires dès le début de l'exercice pour lequel ils ont été élaborés.

### **SECTION III/ L'EXECUTION DU BUDGET**

L'exécution budgétaire consiste à enregistrer dans les différentes comptabilités les réalisations des programmes d'activité des unités composant

l'organisation. Il s'agit de saisir en termes monétaires les ressources consommées et les produits générés par les centres de responsabilité.

Pour ce faire, certaines règles de bonne gestion financière doivent être observées par le réseau budgétaire de l'entreprise.

## I / Quelques règles d'exécution du budget

L'exécution des différents budgets fonctionnels doit être soumise à certaines règles dont les plus importantes sont :

- **1 – le principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable** : l'entreprise doit disposer d'un ordonnateur différent du comptable afin que ces deux catégories d'agent puissent assurer un contrôle mutuel des opérations budgétaires ;
- **2 – toutes les recettes et toutes les dépenses doivent être exécutées sur la base d'une autorisation préalable de l'ordonnateur du budget** ;
- **3 – la règle de l'annualité budgétaire** : toutes les opérations de recettes et de dépenses doivent être exécutées dans le cadre d'une année (exercice budgétaire) ;
- **4 – la limitation des autorisations de crédit** : les crédits ouverts au titre du budget constituent une autorisation et non une obligation de dépenser. Leurs montants constituent des limites supérieures à ne pas dépasser en l'absence d'un remaniement budgétaire ;
- **5 – la spécialisation des crédits** : en principe, les engagements de dépense doivent respecter les niveaux des inscriptions selon leurs objets d'affectation. En cas d'insuffisance des crédits il peut être envisagé un remaniement sur décision de l'ordonnateur ou du Président du Conseil d'Administration ;
- **6 – la nature des prévisions de recette** : le montant inscrit par nature de produit au budget est évaluatif et peut être dépassé sans pour autant constituer une faute de gestion, pourvu que les recouvrements soient effectués sur une base légale ;
- **7 – le principe de l'universalité budgétaire** : tous les produits encaissés servent à couvrir toutes les dépenses sans qu'il n'y ait de somme réservée à une catégorie de dépenses données. En outre, tous les produits sont

encaissés pour leur montant brut sans compensation entre recette et dépense.

## II / Les Opérations Budgétaires

L'exécution du budget est traduite au plan pratique par l'application du manuel de procédures notamment par la prise de certaines dispositions telles que :

- la ventilation des dotations budgétaires par centre dès l'adoption du budget ;
- les délégations à accorder aux différents responsables pour l'exécution de leurs budgets (crédits délégués).

La littérature est relativement rare quant aux procédures d'exécution des budgets. En raison de la couverture de toutes les activités de l'entreprise, les procédures d'exécution viseraient tous les budgets fonctionnels au point où il serait fastidieux de les décrire dans le cadre du présent mémoire.

De plus, selon qu'il y ait un logiciel de comptabilité budgétaire intégré à celui de la comptabilité générale ou pas, les procédures sont très diversifiées.

Néanmoins, au plan budgétaire, les recettes comptabilisées donnent lieu à des écritures au crédit des comptes de la classe 7 tandis que les charges sont portées au débit des comptes de la classe 6 pour les budgets d'exploitation. Mais les produits hors exploitation et les charges hors exploitation sont portés respectivement au crédit et au débit des comptes de la classe 8. Quant au budget d'investissement, les emprunts sont inscrits au crédit dans les comptes de la classe 1 tandis que les immobilisations sont inscrites au débit des comptes de la classe 2 (cf SYCOA).

L'exécution de tous les budgets se traduit en principe par des encaissements et des décaissements (budget de trésorerie).

Pour obtenir une confrontation facile des réalisations avec les prévisions, certains auteurs tels que MASTROMANO in SWEENEY (1981 :748), ALAZARD et SEPARI (1998) préconisent que les données fournies par les comptabilités générale et analytique aient la même structure que celles du budget.

Les données budgétaires sont généralement centralisées par mois avec les montants cumulés depuis le début de l'exercice afin de faciliter la comparaison avec les réalisations de la même période de l'exercice précédent. En conséquence, le contrôle budgétaire du mois  $m$  ne peut être établi au plus tôt que dans le courant du mois  $m + 1$ , dépendant ainsi des délais de production des services comptables.

Cette centralisation est faite également par trimestre et finalement pour toute l'année à la clôture de l'exercice. Dans ces conditions, le contrôle budgétaire du trimestre  $M$  ne peut être établi qu'au cours du premier mois du trimestre  $M + 1$ , et finalement, les résultats de clôture de l'exercice  $N$  ne seront examinés qu'au cours du premier trimestre de l'exercice  $N+1$  permettant d'ajuster le budget de l'exercice  $N+1$ .

Ainsi, l'observation des règles énoncées ci-dessus et l'application rigoureuse du manuel de procédures par le réseau budgétaire devraient permettre la production d'informations rapides et fiables en vue de l'exercice du contrôle budgétaire.

Le budget, en tant que prévision chiffrée des programmes d'activité, constitue un outil essentiel de contrôle de gestion. Son utilisation vise à satisfaire de multiples intentions du gestionnaire.

La gestion budgétaire s'effectue suivant certains principes qui font de lui un système d'aide à la décision par sa couverture de l'ensemble des fonctions de l'entreprise, son adaptabilité aux politiques et stratégies et la contrôlabilité de ses éléments. La gestion budgétaire est mise en œuvre à travers l'élaboration, l'exécution et le contrôle du budget. L'élaboration du budget tient compte de la structure organisationnelle, du style de management et de certains objectifs assignés au

budget. Elle est mise en œuvre suivant un calendrier allant de juillet à décembre de l'année précédant l'exercice pour lequel le budget est établi

Quant à l'exécution budgétaire, elle consiste en la réalisation des différents programmes se soldant par des encaissements ou des décaissements. Ses données sont centralisées par les différentes comptabilités offrant ainsi la possibilité de les comparer aux prévisions. Elle précède ainsi l'exercice du contrôle budgétaire.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

## **CHAPITRE II : LE CONTROLE BUDGETAIRE**

L'objet du présent chapitre est de présenter la mise en œuvre du contrôle budgétaire. Après avoir défini ce que c'est que le contrôle budgétaire et évoqué ses objectifs, nous mettrons en évidence la contribution des différentes comptabilités à l'exercice du contrôle qui se traduit notamment par la détermination des écarts entre les prévisions et les réalisations budgétaires, suivie de leur analyse et des mesures correctives qui peuvent être prises. L'exercice d'un contrôle budgétaire efficace requiert l'utilisation d'un certain nombre d'outils que nous présenterons sommairement.

### **SECTION I / DEFINITIONS ET OBJECTIFS DU CONTROLE BUDGETAIRE**

Il s'agit de préciser les contours du concept de contrôle budgétaire et de mettre en évidence ses principaux objectifs.

#### **I / Définitions**

Selon LANGLOIS (1998 : 203) "le contrôle budgétaire est une procédure qui compare a posteriori les réalisations avec les prévisions du budget d'un centre de responsabilité ". Cette définition met l'accent sur l'appréciation des activités des responsables budgétaires sans indiquer ce qui est envisageable, ni la régularité de l'exercice du contrôle. C'est pourquoi elle peut être complétée par celle donnée par GERVAIS ( in ALAZARD et SEPARI, 1998:274 ) : " la comparaison perçue entre les résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin:

- de rechercher la (ou les ) cause (s) d'écarts ;
- d' informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- d' apprécier l'activité des responsables budgétaires "

Cette définition montre que le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion .

Lorsque le contrôle de gestion est conçu selon l'approche axée sur la surveillance, le contrôle budgétaire YAZI( 2001 ) consiste essentiellement à comparer les résultats aux données budgétaires et à intervenir lorsque l'écart est significatif.

Le contrôle budgétaire est également considéré comme un outil d'aide à la décision. Pour ce faire, certains auteurs tels que ALAZARD et SEPARI ( 1998:274 ) ont indiqué les conditions qu'il doit remplir " pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de :

- définir les centres de responsabilité en évitant les chevauchements d'autorité ou les incohérences de rattachement hiérarchique ;
- servir de liaison et d'arbitrage entre les centres de responsabilité ;
- décider du degré d'autonomie déléguée aux centres et de faire observer les orientations de politique générale de l'organisation ;
- mettre en place des unités de mesure des performances connues et acceptées par les responsables opérationnels.

Sous ces conditions, le contrôle budgétaire peut être perçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion. En outre, d'autres objectifs sont assignés au contrôle budgétaire.

## **II / Les Objectifs du Contrôle Budgétaire**

La mise en œuvre du contrôle budgétaire contribue à la réalisation des objectifs fondamentaux de l'entreprise. Certains auteurs tels que MALO et MATHE (1998 : 114), ALAZARD et SEPARI (1998 : 274), KEISER (1995 :24) attribuent au contrôle budgétaire les objectifs suivants :

- surveiller les délégations et motiver les responsables ;
- coordonner les activités des différentes unités ;
- inciter au dialogue et à la communication ;
- mesurer la performance de l'entreprise.

**1 – surveiller les délégations et motiver les responsables :** la surveillance par le contrôle budgétaire est une conséquence de la délégation qui oblige le délégant à s'assurer du respect de l'exercice des pouvoirs ou compétences transférées. Au plan strictement budgétaire, la surveillance s'exerce essentiellement par le contrôle des coûts et l'analyse des écarts. Mais BOISVERT (1995 :309), met en garde contre la surveillance des coûts qui selon lui, entraîne celle du personnel, toute chose qui aurait un impact négatif sur le comportement humain.

Quant à la motivation des responsables, elle est une conséquence de la délégation d'autorité qui accompagne la décentralisation. Elle résulte d'une satisfaction née de la confiance dont jouissent les responsables des unités auprès de la Direction Générale.

**2 – coordonner les activités des différentes unités :** le contrôle budgétaire permet de s'assurer de la cohésion entre les différents centres de responsabilité. Il permet d'évaluer la maîtrise du processus de décentralisation. Certains auteurs tels que KEISER (1995) estiment que plus la délégation de responsabilité est forte, plus la gestion est décentralisée et il conviendrait de mettre en place un contrôle budgétaire fédérateur sachant que chaque centre dispose de son propre système de contrôle.

**3 – inciter au dialogue et à la communication :** le reporting financier offre l'opportunité aux responsables d'unités d'expliquer les écarts significatifs constatés entre les prévisions et les réalisations à l'adresse de la hiérarchie tout comme de leurs collègues. L'analyse des écarts et la recherche des causes permettent d'envisager avec les unités impliquées des solutions palliatives, notamment par des échanges avec les responsables concernés.

Enfin, le feed-back fait à l'attention du personnel sur les résultats budgétaires, constituent une plage communicationnelle très importante pour le pilotage de l'entreprise.

**4 – mesurer la performance de l'entreprise :** il s'agit d'apprécier les résultats d'exécution budgétaire qui reflètent le degré de maîtrise des principaux facteurs clés de succès. Car si les résultats financiers ne peuvent pas tout expliquer, ils sont néanmoins révélateurs de la maîtrise des activités principales de l'entité. C'est pourquoi dans la recherche de l'économie ou de l'efficacité, il est fait recours à l'analyse des écarts sur le prix ou sur les quantités.

La réalisation de ces objectifs requiert l'engagement et l'implication de tout le personnel de l'entreprise ; mais à un degré plus élevé, le contrôleur de gestion passe pour le principal acteur du contrôle budgétaire tant pour sa contribution à la mise en place des outils prévisionnels que pour la fixation des objectifs et leur évaluation.

## **SECTION II /: LES SOURCES D' INFORMATION**

Les différentes comptabilités tenues en interne au sein de l'entreprise fournissent les principales informations du contrôle budgétaire. Entrent dans ce cadre, les comptabilités générale, analytique, budgétaire et matières ( stocks et immobilisations ) Nous tenterons de mettre en exergue essentiellement l'apport des comptabilités générale, de management et budgétaire à la mise en œuvre du contrôle budgétaire.

### **I / La Comptabilité générale**

Selon ROUACH et NAULLEAU (1998 :98), la comptabilité générale est une source importante d'informations de gestion : <<n'est- elle pas, après tout, la principale source d'information du contrôle de gestion ?>>

La comptabilité générale procède à une récapitulation des charges et des produits par nature de la période budgétaire considérée. Elle permet ainsi de procéder au suivi budgétaire sans pour autant éclairer suffisamment les prises de décision pour lesquelles la connaissance des coûts unitaires des produits serait nécessaire .

La comptabilité générale a pour but entre autres :

- de récapituler les charges et les produits d'une période afin d'expliquer le résultat

- de présenter les actifs et les passifs à un certain moment ( bilan )

- et de fournir en annexe tout commentaire.

Ces documents de synthèse issus de la comptabilité générale fournissent périodiquement des données utiles au contrôle budgétaire.

En outre, un rapprochement peut être établi entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique tant pour les charges et les produits que par rapport au résultat.

## ***II / La comptabilité de management***

La comptabilité de gestion est un système d'informations de gestion qui permet la maîtrise des coûts et l'analyse de la rentabilité.

Selon Levené (1998), " elle permet d'analyser et de traiter les charges, les produits et les flux internes à l'entreprise pour donner aux responsables les informations nécessaires à la prise de décision ".

Les informations fournies par la comptabilité de gestion sont utiles aux gestionnaires dans le cadre du contrôle budgétaire.

D'après BESCOS et al (1993 : 228), la comptabilité analytique fournit des informations indispensables à l'étude et à la détermination de la politique de prix de vente, à l'élaboration des prévisions et à l'identification des zones de performances.

L'apport de la comptabilité de gestion au contrôle budgétaire se situe essentiellement à trois niveaux :

- Le contrôle des coûts ;
- Le contrôle des produits à travers le chiffre d'affaires ;
- Le contrôle du résultat.

### **1 - Le contrôle des charges**

Au plan budgétaire, le contrôle consiste à procéder à la comparaison entre les coûts constatés (charges effectives) et les coûts préétablis encore appelés standards.

En effet, les prévisions budgétaires sont établies sur la base des coûts standards, calculés sur la base des conditions dites " normales" d'exploitation. C'est pourquoi KEISER (1995 : 45) définit les coûts standards comme suit : " les coûts standards ou coûts préétablis sont des coûts prévisionnels définissant les dépenses à engager pour parvenir aux objectifs dans des conditions normatives d'exploitation".

De même, par la segmentation des processus, la comptabilité analytique permet également la connaissance des coûts intermédiaires, toutes choses qui

contribuent à apprécier les prévisions des services par rapport à leurs consommations.

Les coûts standards sont utilisés comme éléments de référence dans le contrôle budgétaire de l'activité productive. C'est pourquoi BOISVERT (1995 : 263) place la comptabilité de management au cœur du contrôle : " la comptabilité de management est omniprésente dans le contrôle par l'analyse des écarts budgétaires, par l'analyse des inducteurs de coûts et par les études de coûts en général".

La connaissance des coûts par les méthodes de la comptabilité de management facilite l'analyse des écarts constatés entre les prévisions et la réalisation budgétaires. A ce titre par exemple, le coût de revient des produits peut être obtenu par les méthodes de coûts complets ou de coûts partiels, le coût des activités par les méthodes ABC (Activity Base Costing) ; etc...

Mais il convient de relever que certains coûts échappent au champ de la comptabilité de management, tels que les coûts cachés qui sont des coûts induits par les dysfonctionnements organisationnels ( absentéisme, défauts de qualité, etc... )

Le contrôle budgétaire ne peut cerner ces coûts qui sont en dehors de la comptabilité.

## **2. Le contrôle budgétaire des produits**

Il s'agit essentiellement de comparer les réalisations de vente par rapport aux prévisions qui sont généralement faites sur la base des coûts de revient des produits et d'établir les écarts afin de prendre des mesures correctives idoines.

D'après BESCOS et al (1993) " le coût de revient d'un produit a été défini comme la somme des valeurs attribuées aux moyens mis en œuvre pour le produire". Le coût de revient peut être également défini comme suit : Prix de vente = coût de revient + marge bénéficiaire souhaitée. Il s'ensuit que le coût de revient est utilisé dans la fixation des prix de vente des produits, concourant ainsi

à l'évaluation des prévisions de recettes budgétaires. C'est pourquoi il est utilisé dans le contrôle budgétaire de l'activité commerciale dont le point focal est la détermination de l'écart de chiffre d'affaires.

Mais certains produits ne sont pas saisis par la comptabilité analytique tels que les produits financiers et les produits exceptionnels. Alors, le contrôle budgétaire ne s'exercerait pas sur cette catégorie de produits qui entrent dans la formation du résultat.

### **3. Le contrôle du résultat**

Il convient de rappeler que l'établissement du compte de résultat conduit à évaluer tous les postes de charges et de produits contribuant au résultat budgété.

Le contrôle du résultat revient au contrôle budgétaire du chiffre d'affaires, à celui des coûts de revient évoqués précédemment, mais aussi au contrôle des frais généraux générés par les services fonctionnels et administratifs.

La contribution de la comptabilité de management au contrôle budgétaire réside essentiellement dans la mise à la disposition des gestionnaires, des informations servant de base à la tarification et aux prévisions des charges. Elle facilite également l'analyse des écarts, la gestion des coûts et l'orientation des décisions.

## **III / LA COMPTABILITE BUDGETAIRE**

La comptabilité budgétaire constitue la principale source d'information sur les réalisations de l'exécution des plans à court terme. Elle fournit les données nécessaires à l'analyse des écarts.

Pour ce faire, un système comptable est mis en place afin de récapituler les charges et produits par nature ainsi que les flux de trésorerie (encaissements / décaissements).

L'exercice du contrôle budgétaire est basé sur l'exploitation des données comptables afin de comparer les résultats réels par rapports aux résultats prévus et d'en dégager les écarts éventuels qui pourraient susciter des mesures correctives. Ces informations permettent non seulement de situer la direction générale à tout

moment sur le niveau d'exécution du budget , mais également de l'alerter sur les écarts significatifs ; elles peuvent être comparées aux données présentées par les états financiers ^pour la même période. Car, pour certaines entreprises publiques en particulier, la présentation de la situation financière, appuyée des données budgétaires peuvent servir également à obtenir un financement externe. Par ailleurs, elles renseignent les gestionnaires sur les performances au cours de la période concernée en se prêtant aux calculs des écarts entre les prévisions et les réalisations.

## **SECTION III / L'ANALYSE DES ECARTS**

Le suivi de la performance budgétaire est un élément important de l'organisation en centres de responsabilité .Il implique une comparaison dans le temps, des réalisations aux prévisions. Le contrôle de la performance consiste à dégager les écarts qui en résultent et de prendre des mesures correctives appropriées. Les données budgétaires servent de points de repère permettant d'évaluer la performance des activités des entités internes.

### **I / CADRE GENERAL DE L'ANALYSE :**

L'exercice du contrôle budgétaire se fait suivant les principes énoncés par ALAZARD et SEPARI ( 1998:310 ) :

#### **1 - la pertinence du contrôle budgétaire**

Un contrôle budgétaire pertinent s'appuie sur l'ensemble des budgets annuels établis pour formaliser le fonctionnement d'une organisation. La pertinence des écarts dépend de leur définition, mais aussi de la qualité des éléments de référence (budgets). Ainsi, GARMILIS et al (1992 :222) recommandent de s'assurer de la fiabilité des informations concernant les prévisions et les réalisations avant de se lancer dans une démarche d'analyse des causes des écarts qui pourrait se révéler coûteuse.

## **2 - l'objectif de localisation des performances**

L'élaboration des budgets respecte souvent la décentralisation des responsabilités à travers les centres de responsabilité. Le responsable du centre est évalué suivant sa capacité à respecter soit les consommations de ressources ( centre de coûts), soit à dégager des surplus financiers ( centre de profit ) tout en poursuivant des objectifs de volume; encore faut -il que le responsable ait la maîtrise des éléments du budget de son centre. Il en découle que la mise en évidence des écarts respecte également de façon stricte la localisation de la performance mesurée.

## **3 - la gestion par exception**

La gestion par exception pose le principe de localisation des performances et surtout la fixation de seuils des écarts en deçà desquels aucune action n'est entreprise. Cette non intervention s'entend à deux niveaux:

-l'écart dégagé au niveau du centre ne suscite pas de mesure corrective à l'initiative du responsable;

-l'écart dégagé n'appelle pas une intervention du niveau hiérarchique supérieur.

De plus, les mêmes auteurs exposent quelques principes conventionnels d'élaboration des écarts :

-**principe 1** : un écart est la différence entre la valeur constatée qui est la valeur réelle de la comptabilité analytique et la valeur de référence qui peut être la valeur budgétée, standard ou prévisionnelle;

-**principe 2** : un écart se définit par un signe ( + ou - ), par une valeur et un sens ( favorable ou défavorable ) ;

-**principe 3** : la décomposition d'un écart cherche à isoler l'influence d'une et d'une seule composante par sous-écart ; d'où une donnée constituée de non-composantes induit la mise en évidence de non sous-écarts ;

-**principe 4** : toute donnée constituée du produit d'un élément monétaire par un élément exprimé en volume, doit être décomposée en deux sous-écarts ( écarts éléments monétaires et écarts éléments volumiques ).

Ces règles permettent ainsi le calcul et la décomposition de n'importe quelle donnée budgétaire.

Mais la procédure de constatation des écarts peut être permanente au niveau du responsable budgétaire ou périodique lorsque ce dernier rend compte à sa hiérarchie des résultats obtenus de son centre.

Quand aux écarts constatés, ils doivent avoir les caractéristiques essentielles suivantes : utiles, fiables, actuels et relativement peu onéreux.

Dans une approche du contrôle de gestion axée sur la surveillance, le contrôle budgétaire consiste essentiellement à comparer les résultats aux prévisions budgétaires et à intervenir lorsque les écarts dégagés sont significatifs.

## **II / L'ANALYSE DES ECARTS BUDGETAIRES**

Pour YAZI ( 2001 ), cinq approches sont proposées pour observer les écarts entre les données budgétaires et les résultats réels. Elles permettent de juger globalement les progrès accomplis au regard des objectifs de départ, à repérer les éléments les plus préoccupants et à identifier les causes d'écarts constatés.

### **1 - l'analyse de la marge de manœuvre possible**

Elle mesure en pourcentage à une date donnée, l'écart entre l'objectif budgétaire à atteindre et l'objectif réalisé. Elle permet de localiser les points faibles et se révèle particulièrement utile pour les centres de coûts et le contrôle des charges discrétionnaires. Cette analyse peut être établie à l'aide du tableau ci-dessous ;

TABLEAU n°1..... **Tableau d' analyse de la marge de manœuvre possible**

<b><u>Postes de charges</u></b>	Prévu 12 mois	Prévu n mois	Résultats n mois	Disponibilités (12 - n) mois	Disponibilités en %
Salaires					
Médicaments					

Source : YAZI (2001)

## **2 - l'analyse de la répartition des charges**

L'analyse de la répartition des charges permet d'obtenir le même genre de renseignements qu'avec l'analyse précédente.

Mais ici, c'est le suivi du chiffre d'affaires et des éléments pouvant menacer le résultat de l'exercice qui sont mis en évidence. La logique qui sous-tend ce contrôle est que les postes des états financiers devraient suivre la proportion du chiffre d'affaires. Cette analyse peut être établie à l'aide du tableau ci-dessous.

**TABLEAU n°2.....Tableau de l'analyse de la répartition des charges**

<b><u>Postes de charges</u></b>	<b>Prévu 12 mois</b>	<b>Prévu n mois</b>	<b>En % Des ventes</b>	<b>Résultats N mois</b>	<b>En % Des Ventes</b>	<b>Ecart</b>
Recettes						
Salaires						
Médicaments						

## **3 - l'analyse des écarts par poste budgétaire**

Elle sert à identifier les écarts en pourcentage ou en valeurs absolues à un moment donné de l'exercice. Cette analyse peut être illustrée par le tableau ci-dessous.

**TABLEAU n°3.....Tableau des écarts par poste budgétaire**

<b><u>Postes de charges</u></b>	<b>Prévu 12 mois</b>	<b>Prévu n mois</b>	<b>Résultats n mois</b>	<b>Résultat des ventes</b>	<b>En % des ventes</b>	<b>Ecart</b>
Salaires						
Médicaments						

Source : YAZI ( 2001)

## **4 - l'analyse financière des écarts**

On l'utilise simplement pour comparer la situation réelle des principaux ratios d'analyse financière avec la situation prévue. Elle fait l'objet d'une attention particulière lorsque l'organisation bénéficie de concours financiers dont certaines

clauses sont imposées par les bailleurs de fonds. Cette analyse est plus appropriée pour les écarts par postes de bilan. Cette analyse peut être illustrée à l' aide du tableau ci-dessous.

TABLEAU n°4..... **Tableau de l'analyse financière des écarts**

<b><u>Postes de charges</u></b>	Prévu 12 mois	Prévu n mois	Résultats n mois	Ecart Global
Fournitures consommées				
Charges externes (fonctionnement)				
Charges externes (investissement)				
Dépenses Personnel				
Total charges brutes				
Total produits				
Résultat d'exploitation				

Source : YAZI (2001)

### **5 - l'analyse détaillée des écarts**

Elle consiste à l'analyse poussée des causes des écarts identifiés. Il s'agit de :

-repérer les véritables responsables ( personnes, activités ) des écarts identifiés ;

-sensibiliser les responsables à leur réalité :

-et obtenir leur propre appréciation de la situation.

Pour ce faire, on décompose les écarts en deux composantes principales : les écarts sur prix et les écarts d'efficacité. En fait, lorsque des écarts significatifs sont décelés, on doit rechercher les facteurs qui sont à l'origine des prévisions et établir

des relations causales entre ces facteurs et les écarts observés. Suivant le phénomène en cause, il revient aux experts de proposer les mesures correctives. La responsabilité du contrôleur concerne davantage l'identification de l'écart, du responsable et des causes possibles de l'écart.

Le contrôle de la performance, pour être efficace, s'effectue par l'observation des principes sus évoqués tout en s'appuyant sur une analyse des écarts constatés. Les informations ainsi recueillies peuvent être sélectionnées de sorte à avoir une vision plus analytique à travers l'utilisation d'un instrument de contrôle appelé tableau de bord. Il est supposé donner les indicateurs nécessaires pour éviter de piloter de manière aveugle ou de gérer par intuition.

### **III / LES LIMITES DU CONTROLE BUDGETAIRE**

Les limites du contrôle budgétaire sont liées à l'évaluation de la performance, à son orientation tournée vers l'intérieur de l'entreprise, et à l'évolution des structures organisationnelles.

C'est ainsi que ALAZARD et SEPARI(1998 : 314) constatent que la capacité à réagir et à initier des mesures correctives dans le cadre du contrôle budgétaire, est fortement tributaire de la fiabilité et surtout de la rapidité avec laquelle les comptabilités générale et analytique produisent leurs données .

De nos jours, le contrôle budgétaire n'est plus adapté aux nouveaux critères de l'excellence tels que " zéro défaut ", " zéro délai ", " raccourcissement des cycles de vie " etc....

A cela, il faut ajouter les critiques, formulées par YAZI ( 2001 ) ci-après :

Le contrôle budgétaire classique a été conçu pour servir d'outil de surveillance des prévisions budgétaires dans un processus de planification caractérisé par une pyramide organisationnelle à trois niveaux tels que :

- au sommet où la direction élabore la stratégie globale et procède à son contrôle ;

- au niveau intermédiaire où les cadres formulent des stratégies fonctionnelles qui découlent de la stratégie globale de la direction. On procède à un contrôle de gestion tactique.
- à la base où les cadres fixent les plans détaillés et procèdent à leur exécution.
- le contrôle budgétaire permettait d'asseoir un système d'information allant de la base vers le sommet pour faciliter le contrôle d'exécution des plans.

Ce système de contrôle convenait au système d'organisations introverties. Il comportait les inconvénients majeurs ci-après :

- le plus souvent les corrections ne sont pas effectuées ou peuvent souffrir d'un manque de suivi ;
- le contrôle budgétaire qui n'est pas bien conduit, crée quelques distinctions au niveau de l'organisation telles que certains responsables ne soient pas contrôlés ou au contraire la démotivation si le contrôle est tatillon ;
- enfin, on observe une lenteur de circulation des informations de la base vers le sommet ;

De nos jours, c'est le système d'organisations extraverties qui est préconisé où la stratégie globale est conçue par la base et proposée au sommet (direction) ; dans un tel système, chaque responsable devient un contrôleur budgétaire à son propre niveau et rend compte à la hiérarchie. Tout le monde est responsabilisé.

De même, BOISVERT(1995 :309) relève les insuffisances suivantes du contrôle budgétaire :

- la recherche de l'économie ne passe plus par l'analyse des écarts sur prix du fait des ententes que les entreprises peuvent conclure entre elles ;
- la comparaison faite à partir des standards oriente la recherche de la performance vers l'intérieur alors qu'elle devrait tenir compte de l'environnement(benchmarking).
- aussi, la recherche de l'efficience va au-delà de l'analyse des écarts de quantité pour intégrer l'analyse comparative des procédés, l'analyse des inducteurs de coûts, etc...

Enfin, BOISVERT(1995) et CAPET et TOTAL-JACQUOT (in MALO et MATHE : 1998) insistent sur la responsabilisation véritable des gestionnaires dans la recherche de l'efficacité plutôt que par la surveillance au moyen des budgets .

Au total, le contrôle budgétaire met l'accent sur les indicateurs-témoins, révélateurs des performances enregistrées sans orienter véritablement les efforts vers le futur. Il n'intègre pas suffisamment des indicateurs de qualité à cause des limites de la comptabilité analytique à mesurer certains coûts.

## **SECTION IV / LES OUTILS DU CONTROLE BUDGETAIRE**

Le contrôle budgétaire est une procédure permettant de dégager des écarts entre résultats réels et résultats prévus, d'en rechercher les causes en vue de prendre des mesures correctives idoines. Sa mise en œuvre requiert l'utilisation des outils tels que le tableau de bord, le contrôle interne, l'outil informatique et le reporting afin d'assurer la fiabilité des informations avant leur transmission aux supérieurs hiérarchiques.

### **I / LE TABLEAU DE BORD**

Le tableau de bord est un système d'informations essentielles au pilotage de l'entreprise le plus rapidement possible et en permanence. La version du tableau de bord est meilleure s'il interprète des informations comptables et financières.

Des auteurs tels que ALAZARD et SEPARI (1998) posent quelques principes de la conception du tableau de bord dont les plus importantes sont :

- La cohérence avec l'organigramme à travers le respect du découpage de responsabilités et des lignes hiérarchiques (principe gigogne) ;

- Le contenu doit être synoptique et agrégé par la sélection des informations essentielles ;
- La rapidité d'élaboration et de transmission, lui permettant de jouer le rôle d'instrument d'alerte du responsable sur sa gestion.

Mais au -delà du rôle principal d'instrument d'alerte, certains auteurs tels que ALAZARD et SEPARI (1998), ROUACH et NAULLEAU (1998) considèrent le tableau de bord comme un instrument de contrôle et de comparaison. A ce titre, il permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire,

D'après KEISER (1995 : 167) ; BESCOS et al (1993 :315), le tableau de bord peut contenir des indicateurs d'ordre budgétaire, en cohérence avec l'organigramme de la structure.

En effet, le respect du découpage en centres de responsabilité facilite la pratique du contrôle budgétaire, notamment par la localisation des performances et la mise en œuvre des responsabilités.

En outre, le tableau de bord peut contenir les écarts parmi les instruments couramment utilisés. Il se prête ainsi au contrôle budgétaire par le suivi permanent des écarts entre les prévisions et les réalisations budgétaires.

Les auteurs précités recommandent également le respect et la gestion par exception dans le choix des indicateurs, mettant ainsi le tableau de bord en phase avec la pratique du contrôle budgétaire. Dans ces conditions, seuls les écarts budgétaires qui atteindraient un certain seuil de signification devraient figurer au tableau de bord.

Mais des auteurs tels que KAPLAN et NORTON (1998 : 42 ) estiment que le tableau de bord ne doit pas être pour les entreprises un simple

reporting financier mais proposent un tableau de bord ( tableau de bord prospectif) basé sur un ensemble équilibré et intégré d'indicateurs en vue du pilotage de la stratégie.

## **II / LE CONTROLE INTERNE**

Le contrôle interne est l'outil qui garantit la fiabilité du système d'information et assure le respect des obligations légales. Ces dimensions sont mises en exergue dans la définition de COOPERS et LYBRAND ( 1998:24 ) : " un processus mis en œuvre par le Conseil d'Administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- la réalisation et l' optimisation des opérations ;
- la fiabilité des informations financières ;
- la conformité aux lois et règlements en vigueur."

Comme indiqué précédemment, un bon système de contrôle budgétaire doit reposer sur un système d'informations fiable et efficace, gage d'une meilleure mesure de performances financières de l'entreprise.

Les mêmes auteurs estiment dans le même ouvrage que le contrôle interne contribue à promouvoir l'efficacité, l'efficience et l'économie au sein de l'organisation à travers l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication, le pilotage.

En d'autres termes, le contrôle interne est mis en place afin de détecter en temps voulu tout risque de dérapage par rapport aux objectifs de rentabilité; en outre, ces mesures devraient permettre d'assurer l'économie dans l'acquisition des ressources, l'efficience dans leur utilisation et l'efficacité dans l'atteinte des objectifs.

Ainsi, le contrôle interne se présente comme un outil précieux sur lequel peut reposer un système de contrôle budgétaire qui se veut efficace.

Le contrôle interne a également pour but de protéger les actifs de l'entreprise; c'est ce qui ressort de sa définition donnée par TELLER et LAUZEL ( 1997:21 ) " le contrôle interne relatif à la mise en œuvre des méthodes et moyens techniques et humains propres à prévenir, ou à défaut, révéler les erreurs et les fraudes, assurer la protection du patrimoine, garantir une gestion rationnelle des ressources . "

Mais, il convient de reconnaître que le contrôle interne donne plutôt une assurance raisonnable et non absolue quant à la réalisation des objectifs assignés à l'entreprise.

### **III / L'OUTIL INFORMATIQUE**

Il est généralement reconnu que le traitement automatisé de l'information provoque un accroissement de sa fiabilité, de sa précision, de sa qualité et de sa rapidité.

Sous cet angle, l'usage de l'ordinateur améliore l'efficacité du système de contrôle gestion en général et particulièrement le système de contrôle budgétaire.

Tout comme dans le processus d'élaboration des budgets l' outil informatique permet les simulations pour obtenir le pré-budget , dans la phase de contrôle, il permet de disposer à temps voulu des informations sur les réalisations.

La micro-informatique doit permettre la transmission, le traitement et la restitution des informations très rapides, qualités indispensables d'un contrôle budgétaire qui aboutit à des décisions efficaces.

En outre, la construction des tableaux de bord financiers peut recourir à l'outil informatique qui offre des supports permettant une meilleure représentation, notamment par la visualisation.

L'utilisation de l'outil informatique présente quelques lacunes quant aux exigences de la qualité des informations en matière de contrôle de gestion.

En effet, si pour la constatation des écarts, les responsables budgétaires ont besoin de données quantitatives objectives, fournies par le système informatique, pour entreprendre une action corrective, ils devront être à l'écoute de l'environnement caractérisé par des données qualitatives que l'informatique ne saurait communiquer ; il s'agit des informations informelles.

Ces informations subjectives sont collectées le plus souvent verbalement auprès de certains collègues de confiance.

De même, un système informatique n'a pas réponse à tout. Il ne répond qu'aux cas envisagés par les analystes. Il reste tributaire des données introduites par l'homme.

Ainsi, la fiabilité des systèmes d'information dépend de la qualité et de la validité des informations entrées. Il faut donc relativiser les données résultantes. Car certains auteurs tels que ALAZARD ET SEPARI ( 1998 ) considèrent que les systèmes d'information de par leur construction basée sur un modèle, ne sont pas des outils totalement objectifs.

#### **IV / LE REPORTING**

Le reporting désigne l'ensemble des informations relatives aux réalisations d'une période donnée et destinées à un niveau de responsabilité supérieur. Il s'agit essentiellement des rapports, compte rendu et autres informations destinées à la hiérarchie ou à être diffusées en direction du public. Il peut être scindé en reporting financier et en reporting de gestion pour les grandes firmes.

Le contrôle de gestion doit organiser la remontée des flux d'informations indispensables à la réflexion stratégique. Il sélectionne des performances des unités décentralisées.

Sous cet aspect, MINTZBERG ( 1998 ) qualifie de flux régulés de contrôle, les informations ascendantes, recueillies et codifiées qui renseignent la hiérarchie sur les performances des centres opérationnels; ces informations devant être progressivement agrégées au fur et à mesure qu'elles montent la hiérarchie pour

constituer au niveau du sommet stratégique, des indicateurs synthétiques du fonctionnement d'ensemble de l'organisation.

Dans le même sens également CHIAPELLO et DELMOND ( in DAYAN et al, 1999:873 ) définissent le reporting comme étant constitué de " la portion de l'information que possède le responsable opérationnel et qui remonte au niveau de son supérieur hiérarchique et non de l'ensemble de l'information locale de pilotage."

Pour MALO et MATHE (in DAYAN et al, 1999) , le reporting repose sur trois principes de base :

- le principe d'exception: pour faciliter la vérification de la direction générale, un seuil de tolérance est fixé pour chaque rubrique ;

- le principe de contrôlabilité : seules les rubriques sur lesquelles le responsable d'unité a une maîtrise doivent faire l'objet d'un suivi; ce qui permet de mieux localiser les responsabilités;

- le principe de correction: s'il y a un écart, le responsable du centre doit être en mesure de proposer une action corrective.

Le reporting est un outil précieux du contrôle budgétaire du fait de la transmission ascendante des informations sur les réalisations des centres de responsabilité.

Le contrôle budgétaire est un outil d'aide à la décision. Ses principaux objectifs visent à mesurer les performances financières de l'entreprise, à surveiller l'exercice des délégations et à coordonner les activités des différentes unités. Les informations utiles à son application sont fournies par les différentes comptabilités. Ces données facilitent la détermination et l'analyse des écarts.

La mise en œuvre du contrôle budgétaire requiert l'utilisation des outils et techniques évoqués précédemment, qui en dépit de leur efficacité, présentent certaines limites telles que la diffusion des informations orientées vers la vie interne

de l'entreprise, le reflet tardif des performances passées, la non prise en compte des menaces et des atouts éventuels de l'environnement.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

## **CHAPITRE III / L'ENVIRONNEMENT DU CONTROLE BUDGETAIRE**

Le contrôle budgétaire, en tant que fonction partielle du contrôle de gestion, résulte d'une conjonction de variables qui caractérisent son environnement. Les facteurs clés de succès du contrôle budgétaire sont liés au rôle des interactions entre ces variables et le contrôle budgétaire.

L'analyse de ces paramètres de la pratique du contrôle budgétaire constituera le contenu du présent chapitre.

### **SECTION I / LES INTERVENANTS DANS LE SYSTEME DU CONTROLE BUDGETAIRE**

En rappel, le contrôle budgétaire est une procédure qui permet de dégager des écarts entre résultats réels et résultats prévus, d'en rechercher les causes et d'inspirer les mesures correctives jugées souhaitables. Il est à la fois permanent et périodique.

Sa mise en œuvre est diligentée par les responsables fonctionnels et opérationnels avec l'appui particulier du contrôleur de gestion.

Il convient de distinguer deux catégories d'intervenants dans le système de contrôle budgétaire:

- les acteurs parmi lesquels le contrôleur de gestion joue un rôle prépondérant
- les "clients" qui représentent les bénéficiaires des résultats et mesures issues de l'exercice du contrôle.

#### **I / les acteurs du contrôle budgétaire**

Les contrôleurs de gestion sont les véritables animateurs de la fonction contrôle de gestion. Outre les principales missions qui leur sont assignées à savoir, concevoir le support de pilotage économique et organiser le système d'information

de l'entreprise, les contrôleurs de gestion ont des attributions spécifiques dans l'exercice du contrôle budgétaire.

Leur rôle consiste à concevoir et à animer tout le système budgétaire dans la phase de l'élaboration du budget.

Ainsi les contrôleurs de gestion définissent les procédures budgétaires, aident les responsables à établir les budgets, vérifient la cohérence de ces derniers.

Au titre du contrôle budgétaire, leurs interventions se situent à plusieurs niveaux tels que présentés par LOCHARD (1986 : 26) :

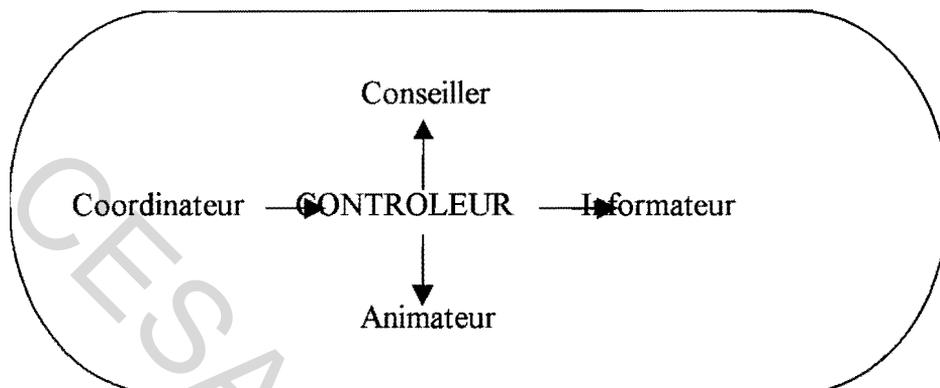
- mettre à jour les procédures de suivi budgétaire
- analyser les comptes-rendus budgétaires (écarts)
- aider les responsables à entreprendre les actions correctives.

Mais le rôle du contrôleur de gestion a évolué au fil du temps vers la polyvalence tel qu'il ressort des définitions de ALAZARD et SEPARI (1998 : 666) : il doit être à la fois :

- spécialiste : maîtriser les outils pointus,
- et généraliste, organiser, coordonner les procédures;
- et fonctionnel : conseiller les décideurs ;
- technicien : intégrer la dimension technique,
- et humain : gérer les hommes et les groupes.

Les principales missions du contrôleur de gestion peuvent être mises en exergue par la figure ci-après, qui traduisant les qualités techniques, humaines, d'organisation et de rigueur que requiert son profil.

**Figure N° 2... Les principales missions du contrôleur de gestion**



Source: ALAZARD et SEPARI (1998:666).

Malgré la diversité des missions du contrôleur de gestion dans le système budgétaire, il est rare d'entendre parler de " contrôleur budgétaire " parce que selon certains auteurs tels que LOCHARD ( 1986), cette fonction est assurée par chaque responsable à son niveau, le contrôleur de gestion devant assurer le reporting (rendre compte au niveau hiérarchique supérieur ).

Mais la position dominante est que ce sont les contrôleurs de gestion qui assurent le contrôle budgétaire.

## **II / LES CLIENTS DU CONTRÔLE BUDGETAIRE**

En rappel, le contrôle budgétaire concerne toutes les fonctions de l'entreprise, d'où sa richesse en informations financières relatives aux diverses activités.

Ainsi, de part la diversité des rôles du contrôleur de gestion, l'utilisation du contrôle budgétaire en tant qu'instrument du contrôle de gestion, doit lui permettre de répondre aux nombreuses attentes des utilisateurs qui peuvent être regroupés en trois catégories à savoir la direction générale, les directions fonctionnelles et opérationnelles et les autres utilisateurs

## **1 - La direction générale**

Face aux nouveaux défis de gestion nés d'une conjonction de facteurs tant internes qu'externes à l'entreprise, la gestion budgétaire a été mise à contribution. Les principales variables de l'élargissement des besoins d'informations budgétaires sont :

- le développement des alliances avec à l'appui l'externalisation de certaines activités ( la sous-traitance ) ;
- le découpage de l'entreprise qui passe d'une décomposition verticale à une décomposition par activité ou par processus.

Ainsi, les budgets classiques basés sur les différentes fonctions de l'entreprise ont cédé la place aux budgets par activité et par processus. Ces derniers étant plus aptes à satisfaire les besoins d'informations de l'entreprise.

La direction générale apparaît donc comme le principal client du contrôle budgétaire eu égard aux multiples besoins sus évoqués.

Pour anticiper les résultats réels de l'exercice budgétaire et maintenir les grands équilibres financiers, la direction générale doit disposer des informations lui permettant notamment de :

- mesurer le niveau de réalisation des plans, budgets et objectifs assignés à l'entreprise ;
- engager des actions correctrices ( prise de décision ) ;
- évaluer la performance de l'ensemble de l'entreprise.

## **2- Les directions fonctionnelles et opérationnelles**

Les responsables fonctionnels et opérationnels ont besoin d'informations de gestion, notamment les réalisations des prévisions budgétaires afin d'envisager éventuellement des mesures tendant à corriger les déséquilibres. De même, ils ont un besoin d'analyses, d'interprétations et de conseil qui puissent leur permettre d'avoir une bonne lecture des rapports ou compte- rendus budgétaires qui leur parviennent.

Pour satisfaire ces besoins, le contrôleur de gestion doit jouer un rôle de formateur et de conseiller auprès de ces responsables afin qu'ils sachent

exploiter les principaux indicateurs du suivi budgétaire dont les supports habituels sont les rapports d'activité et les tableaux de bord synthétiques.

Sur leur demande, le contrôleur de gestion peut les assister dans la mise en œuvre des actions correctrices issues du contrôle budgétaire.

Toutes choses qui confèrent au contrôleur de gestion le rôle d'animateur pour l'implantation et le bon fonctionnement du système d'information de l'organisation tel que l'ont annoncé ROUACH et NAULLEAU(1998 :81): " l'appropriation significative par les responsables des instruments mis en place est une condition de réussite de l'implantation du contrôle de gestion dans l'organisation "

Le contrôle budgétaire peut amener les responsables à négocier non seulement avec l'échelon supérieur, mais aussi avec le personnel et particulièrement dans les centres de profit, avec les clients et les fournisseurs.

### **3 Les autres utilisateurs des résultats du contrôle budgétaire:**

Les informations issues du contrôle budgétaire sont attendues par des services, instances de décision et autres.

Ainsi , l'auditeur interne, le commissaire aux comptes ou le conseil d'administration ont besoins des informations d'ordre budgétaire pour apprécier les états financiers afin de formuler des recommandations éventuelles sur le respect des procédures, les dysfonctionnements internes, la continuité de l'exploitation et d'une manière générale sur la santé financière de l'entreprise.

De même, les milieux boursiers et certains concurrents de l'entreprise recherchent, les informations financières à des fins de spéculation ou de positionnement dans le secteur d'activité.

Ainsi, l'exercice du contrôle budgétaire requiert l'implication de plusieurs catégories d'acteurs qui peuvent être également des clients des informations budgétaires.

Mais, sa mise en œuvre est fortement tributaire de la compétence du contrôleur de gestion et surtout de son service au sein de l'organisation.

## **III / ORGANISATION DU CONTRÔLE BUDGETAIRE**

La mise en œuvre du contrôle budgétaire est fortement tributaire du mode d'organisation de la fonction contrôle de gestion dont il est une fonction partielle non négligeable.

Selon LOCHARD ( 1986:155 ) , on peut concevoir deux systèmes de contrôles budgétaires l'un sous forme de service, l'autre sous forme de self-service. Le contrôle budgétaire, considéré comme un service, n' a pas une position type dans l'entreprise. Il relève soit du service ou département du contrôle de gestion, soit de la direction chargée des finances.

## **A / LE CONTRÔLE BUDGETAIRE ORGANISE EN SERVICE**

Comme tout service fonctionnel, le fonctionnement du service contrôle budgétaire requiert une organisation qui lui permette d'être opérationnel et efficace.

Dans le cas d'un système de contrôle budgétaire considéré comme un service, on assiste à un regroupement de spécialistes, avec comme inconvénient, une tendance à la centralisation.

Mais, il a un avantage considérable qui est celui de réduire le temps consacré par les responsables au contrôle budgétaire.

Ce service peut relever du département ( ou service ) du contrôle de gestion ou de la Direction Financière.

### **a) Le service contrôle budgétaire au sein de la structure du contrôle de gestion**

Dans cette position, le système de contrôle budgétaire est centralisateur, disposant d'un pouvoir important d'analyse des résultats des centres de responsabilité, pouvant conduire la direction générale à influencer directement leurs stratégies.

Mais ce type d'organisation perd en efficacité quant à la mise en œuvre des mesures correctives.

En effet, certains auteurs tels que ALAZARD et SEPARI ( 1998 : 333 ) estiment que le travail de contrôle commence en réalité après les calculs des écarts, notamment par la recherche des causes des écarts et cela sur le terrain en assistant les responsables opérationnels. Pour faire simple, le lieu de travail du contrôleur budgétaire n'est pas son bureau mais les ateliers.

Pour pallier cet inconvénient, il peut être envisagé de faire assister chaque responsable opérationnel ( ou fonctionnel ) d'un spécialiste en matière budgétaire, mais rattaché à la direction du centre ou de l'unité.

### **b) Le service contrôle budgétaire relevant de la Direction Générale**

Le problème soulevé par rapport à la centralisation se pose également comme pour le cas précédent.

De plus, un inconvénient majeur réside dans la répartition des rôles budgétaires entre le Directeur Financier et le Contrôleur de gestion.

En effet, l'un des rôles importants du contrôleur de gestion est la conception du réseau budgétaire, la définition des procédures budgétaires et la mise en cohérence des budgets fonctionnels pour aboutir au budget global. C'est encore lui qui doit présenter la synthèse des analyses des écarts budgétaires et jouer le rôle de conseiller des responsables opérationnels dans la mise en œuvre des mesures correctives.

Alors, la contribution du service contrôle budgétaire tel que positionné, peut être source de difficulté de coordination au niveau du contrôle de gestion.

De même, l'autorité et l'indépendance qu'aurait le contrôleur de gestion dans son rôle de conseiller pouvait faire défaut au Directeur Financier de par sa position vis-à-vis des autres responsables fonctionnels et opérationnels.

### **B- LE CONTRÔLE BUDGETAIRE COMME UN SELF- SERVICE**

C'est un système qui consiste à tout faire soi-même à savoir :

- constater les écarts budgétaires de manière permanente;
- rendre compte à sa hiérarchie des résultats de son centre suivant une périodicité fixée ;
- mettre en œuvre les mesures correctives.

Si ce système a l'avantage de respecter le principe de décentralisation, allégeant par ailleurs le niveau central, il présente quelques inconvénients tels que :

- l'effort de formation des cadres opérationnels ;

-l'importance des tâches administratives qui pourrait distraire les cadres techniques du temps à consacrer aux tâches de leurs domaines de spécialité.

Mais en réalité, dans la plupart des entreprises, une solution de compromis est appliquée : un service centralisateur des analyses des données budgétaires existe à l'appui du contrôle budgétaire exercé par chaque responsable qu'il soit assisté ou non d'un spécialiste dans son unité pourvu que le coût de contrôle ( coût de monitoring ) soit acceptable.

La meilleure position de ce service de contrôle budgétaire doit être au sein de la structure du contrôle de gestion pour une raison d'efficacité d'ensemble.

En outre, lorsque les services chargés du contrôle budgétaire évoluent au sein des structures décentralisées de contrôle de gestion, il est souhaitable qu'ils soient hiérarchiquement rattachés aux responsables opérationnels tout en entretenant des liens fonctionnels avec le service central au niveau du contrôle de gestion.

Ainsi, la position du service chargé du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise est un facteur d'influence de son efficacité, tout comme d'autres variables qu'il convient d'identifier.

## **SECTION II / LES VARIABLES D'INFLUENCE DE LA PRATIQUE DU CONTROLE BUDGETAIRE**

Le système de contrôle budgétaire, pour être efficace, dépend de certaines variables qui constituent son environnement. Ces variables ont une influence notable sur l'exercice du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise. Quelles sont les principales variables ? et quelle influence ces variables subissent de la pratique du contrôle budgétaire dans une entreprise ? .

## **I /La planification Opérationnelle**

La planification opérationnelle permet de faire la liaison entre les décisions stratégiques et la procédure budgétaire.

Ainsi, BESCOS et al(1997 : 129) présentent la planification opérationnelle comme étant le cadre chiffré dans lequel va s'exercer la gestion du court terme. ROUACH et NAULLEAU (1998) relèvent également la complémentarité entre la planification et la budgétisation.

En effet, pour cadrer son budget, le contrôleur de gestion a besoin des informations de la première année du plan à moyen terme lorsqu'il existe. Le contrôle budgétaire, en tant qu'outil d'évaluation, est utilisé dans la phase terminale du processus de planification (mesure et analyse des écarts). Il s'ensuit que le contrôle budgétaire permet de fournir des informations fines et pertinentes pour l'élaboration du plan.

## **II / Les objectifs assignés au Contrôle Budgétaire**

Les objectifs assignés au contrôle budgétaire ( cf. chapitre II, section I, II ) constituent une variable d'influence de son exercice au sein de l'organisation.

Par exemple, le contrôle budgétaire dont l'objectif est de déterminer des écarts en vue de sanctionner les responsables, est exercé par la surveillance et la détection des écarts par rapport à des standards préétablis. Il est administré suivant un système policier. Car la surveillance des coûts qui ne tient pas compte de la dimension humaine, aura un impact négatif sur le comportement du personnel. Et plusieurs auteurs ont décrié la réduction des coûts fondée sur la surveillance et la détection des écarts. A ce titre, on peut citer LIDERT et SEASHORE ( 1976 ), JUDSON ( 1982 ) et SKINNER (1987) in (YAZI : 2001) qui ont conclu que le contrôle par la surveillance induit souvent des effets pervers par rapport aux objectifs poursuivis.

Mais, les objectifs peuvent évoluer à la lumière de l'expérience de la pratique du contrôle budgétaire. C'est ainsi que la pression budgétaire peut détruire le contrat entre le responsable budgétaire et ses subordonnés engendrant entre eux des sentiments négatifs en lieu et place de ce que ARGYRIS ( in GERVAIS, 1986:149 ) appelle " contrat de travail psychologique " qui se traduit par le fait que

les subordonnés sont autonomes aussi longtemps qu'ils respectent certaines règles informelles.

### **III / La compétence des acteurs du contrôle budgétaire**

En rappel le principal animateur du système de contrôle budgétaire est le contrôleur de gestion. L'efficacité du contrôle budgétaire dépend de ses qualités que nous avons mises en évidence précédemment ( cf. page49 ) et qui se résument dans ses rôles d'informateur, d'animateur, de coordinateur et de conseiller. Il devrait faire preuve de compétences techniques, humaines et organisationnelles.

Comme nous l'avons souligné, le rôle du contrôleur de gestion ne devrait pas se limiter à la constatation des écarts et à l'analyse de leurs causes. Il devrait conseiller les responsables opérationnels dans la mise en œuvre des mesures correctives, définir avec eux les facteurs clés de succès et évaluer la performance globale de l'organisation.

Alors, l'exercice du contrôle budgétaire peut susciter des réactions hostiles au rôle intégrateur que le budget est destiné à jouer dans une organisation

### **IV / Les outils du contrôle budgétaire**

La qualité des outils est importante dans la pratique du contrôle budgétaire. Le contrôle budgétaire qui commence normalement à partir du stade de l'engagement pour s'achever à l'action corrective, requiert l'utilisation d'outils pertinents, adaptés pour assurer l'efficacité de sa mise en œuvre.

Des outils tels que la comptabilité générale, la comptabilité de management comportant un bon découpage en centres de responsabilité et des prix de cessions interne correctement déterminés, des calculs exacts d'écarts et enfin des actions correctives adaptées, contribuent à rendre performant le contrôle budgétaire.

Ainsi, il existe une interdépendance entre la qualité des outils et l'efficacité du contrôle budgétaire. L'exercice du contrôle budgétaire est autant plus délicat qu'il peut engendrer de nombreux conflits et à terme, compromettre l'atteinte des performances de l'organisation.

## **V / La position du service contrôle budgétaire**

Nous avons déjà présenté les deux positions du service contrôle de gestion au sein d'une organisation en mettant en exergue les avantages et les inconvénients de chacune.

En outre, nous avons préconisé que le service contrôle budgétaire fasse partie du service ( ou département ) de contrôle de gestion en raison des compétences et du rôle que doit jouer le contrôleur de gestion.

Nous réitérons que l'efficacité du contrôle budgétaire réside dans le meilleur positionnement du service qui est chargé de coordonner les actions entrant dans l'exercice du contrôle budgétaire :

- la position d'état major du service de contrôle de gestion dans l'organigramme est un atout majeur.

- la mise en place d'une structure chargée du contrôle budgétaire au sein du service de contrôle de gestion est gage d'efficacité.

En effet, le bon fonctionnement du service de contrôle budgétaire requiert de son animateur principal, une situation lui conférant l'autorité nécessaire et surtout l'indépendance vis-à-vis des centres opérationnels qui poursuivent des objectifs budgétaires.

Son rattachement à la Direction chargée des Finances présente un risque majeur de non séparation de fonctions incompatibles, car cette structure est impliquée dans diverses procédures budgétaires ( engagement, liquidation ordonnancement et paiement ) au point où la fiabilité des données peut être affectée.

En outre, de par ses attributions classiques, une Direction chargée des Finances serait juge et partie par rapport à la constatation et à l'analyse des écarts budgétaires.

En outre, mal pratiqué, le contrôle budgétaire peut susciter l'intervention de structures externes, notamment les instances décisionnelles supérieures ou les organes de contrôle.

## **VI-/ Le style de management**

Le style de management a un impact sur la pratique du contrôle budgétaire.

Un style de management basé par exemple sur la direction par objectif (DPO) ou la direction participative par objectif (DPPO) qui consiste à associer les responsables opérationnels à la fixation des objectifs de leurs unités, pose les jalons d'une collaboration franche et engagée de sorte à ce que les responsabilités soient assumées par rapport aux résultats. Cette approche participative ( théorie y de Mc Gregor ) offre la possibilité aux responsables de négocier leurs objectifs et de participer activement à l'élaboration du budget. Dans ce contexte, le budget joue le rôle " d' un quasi contrat " , facilitant la motivation du personnel de l'entreprise; touches choses qui garantissent les chances de bonne mise en œuvre des mesures correctives issues du contrôle budgétaire.

Cependant, un style de gestion autocratique qui limite la participation des responsables aux navettes budgétaires, crée un climat défavorable à l'exercice du contrôle budgétaire dont les résultats et analyses seront sujets au rejet du personnel.

Ainsi, le style de management est déterminant dans la mise en œuvre de la gestion budgétaire.

En revanche, la gestion budgétaire peut jouer un rôle de motivation du personnel lorsqu'elle est basée sur une décentralisation du pouvoir d'une part, et sur la confiance accordée aux dirigeants des centres de responsabilité d'autre part.

Dans ces conditions, le contrôle qui sera exercé sur les budgets négociés recevra l'adhésion du personnel quant à la mise en œuvre des mesures correctives. En outre, le contrôle budgétaire peut être assorti d'un système de sanctions récompenses pécuniaires. Mais les effets d'un tel système peuvent se révéler pervers. Car selon GERVAIS ( 1984:147 ), " les efforts de motivation vis-à-vis des budgets, fondés sur les besoins inférieurs de MASLOW n'ont aucun effet sur les personnes ou exercent sur elles un effet plutôt négatif. "

Sous cette hypothèse, les besoins inférieurs constituent des facteurs d'hygiène (au sens d' Herzberg ), et non des facteurs de motivation. Enfin

quelques améliorations du management ont été recherchées à travers les budgets ( budget base zéro, budget fondé sur l'activité, ou sur le processus, la direction par objectif etc...)

## **VII / La structure organisationnelle**

Tout système budgétaire efficace repose sur la notion de centre de responsabilité. Selon les degrés de responsabilité financière au niveau du centre, le système budgétaire retenu aura une configuration différente.

En effet, les centres opérationnels poursuivent des objectifs précis et disposent d'une autonomie décisionnelle dans l'utilisation des ressources qui leur sont allouées, dans le cadre d'un style de management participatif, servant de base de mesure des résultats et des performances de l'organisation.

Aussi, le découpage de l'organisation exerce t-il une influence sur la mesure des performances. C'est ce que confirment ALAZARD et SEPARI ( 1998:69 ) : " la structure en tant qu'élément de décision, de communication et de coordination, influence le contrôle de gestion. " Le contrôle budgétaire peut donc en être affecté.

De plus, BESCOS et al ( 1997 :243), établissent également l'impact de la structure sur la mesure des résultats en ces termes : " la structure d'une organisation a un impact immédiat sur le fonctionnement du système de contrôle de gestion, et en particulier sur la façon dont l'entreprise mesure ses résultats et dont elle alloue ses moyens ".

De même, MINTZBERG ( 1998:317 ), attribue au caractère démocratique poussé de la Bureaucratie professionnelle, la volonté d'autocontrôle du centre opérationnel par les professionnels. " En fait, non seulement ces derniers contrôlent leur propre travail, mais ils cherchent aussi à avoir le contrôle collectif des décisions administratives qui les affectent, par exemple recruter des collègues, décider des promotions et de l'affectation des ressources. " Par ailleurs le même auteur poursuit par la dénonciation de l'obsession du contrôle vertical descendant qui caractérise une autre catégorie de structure surannée qu'est la bureaucratie mécaniste.

Il en découle que la mesure des objectifs budgétaires devait tenir compte de la définition et des spécificités des centres opérationnels.

En revanche, le contrôle budgétaire, de par les mesures correctives qu'il peut préconiser, peut ordonner la modification d'une structure organisationnelle selon les objectifs poursuivis.

De même, en raison de la surveillance permanente exercée sur la relation objectifs- actions- performance, le contrôle budgétaire permet la décentralisation.

### **VIII / La Culture d'entreprise**

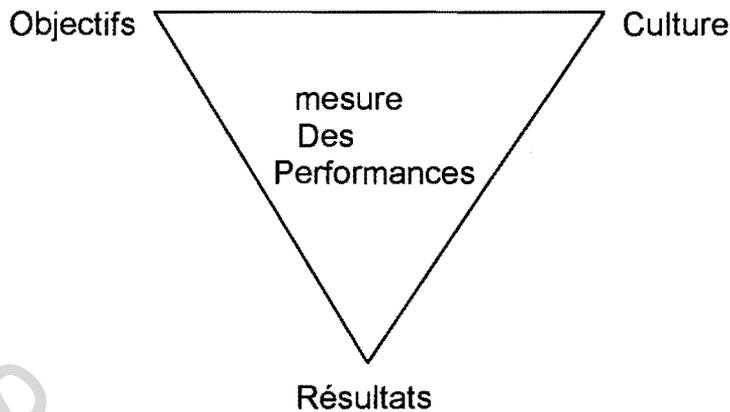
La culture d'entreprise est l'ensemble des croyances et des espérances partagées par les membres d'une entreprise.

HELLRIEGEL et al ( 1998:336 ) définissent la culture d'entreprise comme suit :  
 " la culture d'entreprise englobe les philosophies, les idéologies, les valeurs, les croyances, les postulats, les attentes, les attitudes et les normes communes à ceux qui travaillent dans une organisation ".

La culture de manière générale, influence les comportements et plus particulièrement, pèse sur la nature et la détermination des objectifs de l'organisation.

Par ailleurs, les caractéristiques culturelles de l'organisation sont susceptibles d'influencer les modalités retenues pour la mesure des résultats et partant la détermination des écarts, notamment par la procédure du contrôle budgétaire. Cet impact de la culture sur l'évaluation des performances est confirmé par BESCOS et al ( 1993:59 ) : " si la mesure des performances fait intervenir les objectifs et les résultats, elle est cependant partiellement orientée par les spécificités d'ordre culturel de l'organisation concernée."

Pour ces auteurs, il existe une interaction entre la culture de l'entreprise, les modalités de fixation des objectifs et la mesure des résultats. La figure ci-dessous (culture objectifs- résultats ) présente la manière dont les performances sont évaluées au sein d'une organisation.

**FIGURE n°3... :****Le triangle culture- objectifs- résultats**

source : BESCOS et al (1993:59 )

A contrario, LANGLOIS ( 1998:15 ) prévient contre la dérive d'un mauvais exercice du contrôle budgétaire à travers l'évaluation des performances des entités décentralisées si les modalités n'ont pas obtenu l'adhésion des responsables opérationnels : " la mission du contrôle budgétaire est quelque fois incompatible avec la recherche de la motivation et risque de conduire les acteurs à adopter des comportements contraires aux buts de l'organisation."

Ainsi, l'exercice du contrôle budgétaire peut influencer la culture de l'entreprise notamment par les systèmes de sanctions et récompenses. Ce qui est confirmé par HELLRIEGEL et al ( 1998:345 ) qui ont déterminé quelques mécanismes de base permettant d'entretenir ou de modifier la culture de l'entreprise, parmi lesquels on peut retenir :

- 1) - l'objet de l'attention des managers :
- 2)- la manière dont les situations de crise sont traitées;
- 3)- les critères de recrutement des nouveaux membres ;
- 4)- les critères de promotion à l'intérieur de l'organisation ;
- 5)- les critères d'attribution des récompenses ;
- 6)- les rites et cérémonies de l'entreprise.

En somme, il existe donc une influence réciproque entre le système de contrôle budgétaire et la culture d'entreprise.

## **IX / Les structures de contrôle externes**

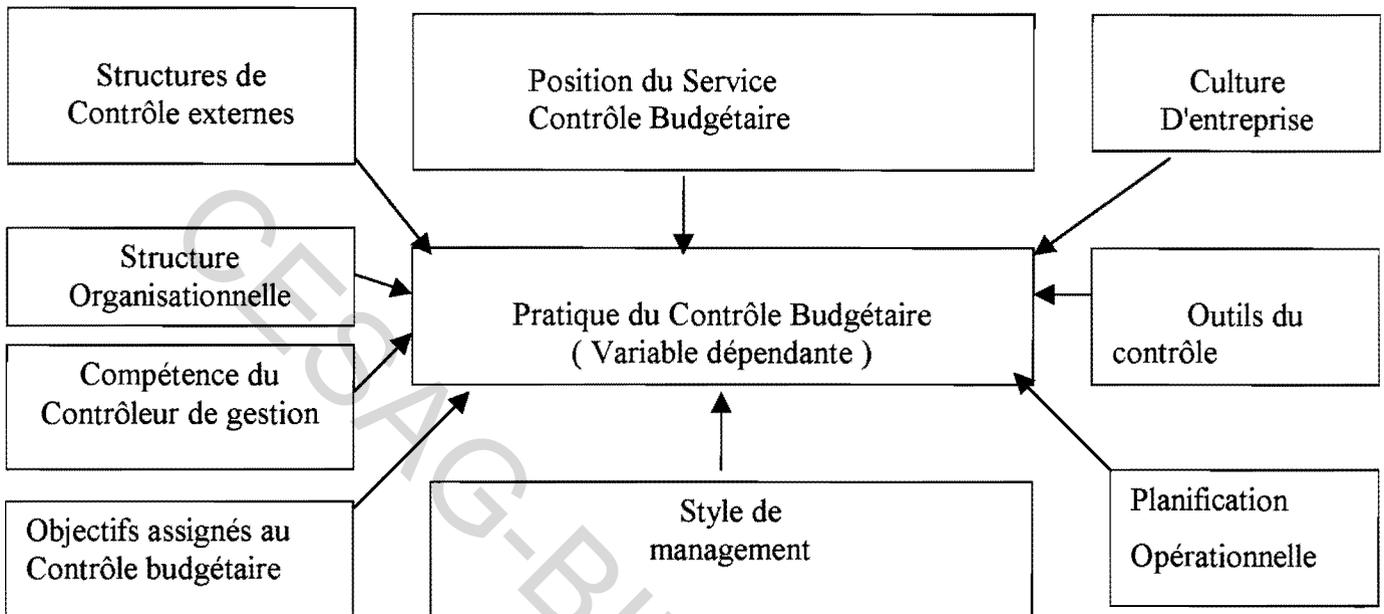
Les structures de contrôle externes tels que le commissaire aux comptes, le conseil d'administration, les ministères de tutelles etc., peuvent exercer une influence sur la pratique du contrôle budgétaire de l'entreprise.

Les besoins de ces structures externes sont multiformes et relativement nombreuses en raison de la diversité des rôles qu'elles jouent dans la marche des activités de l'entreprise.

En effet, leurs exigences en matière d'informations peuvent amener l'entreprise à adapter ses outils de contrôle budgétaire. Leurs pouvoirs de décision ou de sanctions peuvent exercer une influence notable dans l'organisation du contrôle budgétaire et mettre en jeu la responsabilité des acteurs budgétaires.

En résumé, la pratique du contrôle budgétaire, dépend de certaines variables tout comme son exercice peut influencer ces dernières. Ces interrelations peuvent être mises en exergue par le modèle général d'analyse ci- après :

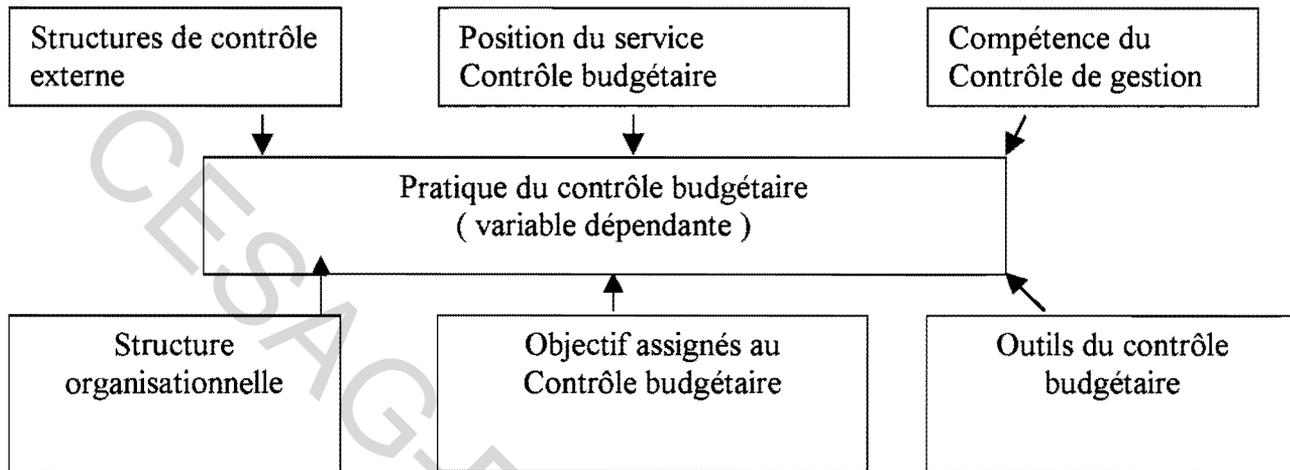
**Figure n°4 Modèle Général d'Analyse de Contrôle Budgétaire**



Source : construit par nous- mêmes

Mais, dans le contexte spécifique d'un organisme public tel que celui de l'Hôpital National Yalgado OUEDRAOGO de Ouagadougou, seules les variables du modèle d'analyse ci-dessous, seront retenues. En effet, certaines variables ont été écartées en raison soit des difficultés de les mesurer, soit à cause de leur faible influence sur la pratique du contrôle budgétaire. Il s'agit de la culture d'entreprise, du style de management et de la planification opérationnelle. Les variables indépendantes encadrent la variable dépendante ( pratique du contrôle budgétaire ) suivant le modèle ci- après.

**Figure n°5 Modèle d'Analyse de la Pratique du Contrôle Budgétaire au CHNYO**



◆ **OUTILS :**

source: construit par nous mêmes

- Analyse des Ecart
- Tableau de bord
- Contrôle interne
- Outil Informatique
- Reporting

### **SECTION III / METHODOLOGIE D'APPROCHE**

L'utilisation de ce modèle devrait nous permettre de démontrer en quoi les variables indépendantes influent sur la pratique du contrôle budgétaire, notamment par une démarche pragmatique qui consistera à collecter les données auprès de structures du centre hospitalier et d'en évaluer les résultats à l'aide d'indicateurs de mesure.

#### **I / L'UTILISATION DU MODELE D'ANALYSE**

La revue de littérature a permis de déceler les interdépendances entre la pratique du contrôle budgétaire et les variables d'influence qui sont au nombre de neuf.

Par souci de simplification de notre approche globale tendant à répondre à la question centrale de notre thème, nous avons procédé à une adaptation du modèle général théorique au cas du CHNYO pour les raisons évoquées précédemment .

Ainsi, nous avons retenu les variables d'influence qui se prêtent plus aisément à une évaluation par des indicateurs de mesure et qui se révèlent être limitées au nombre de six (cf. modèle ci-dessous ).

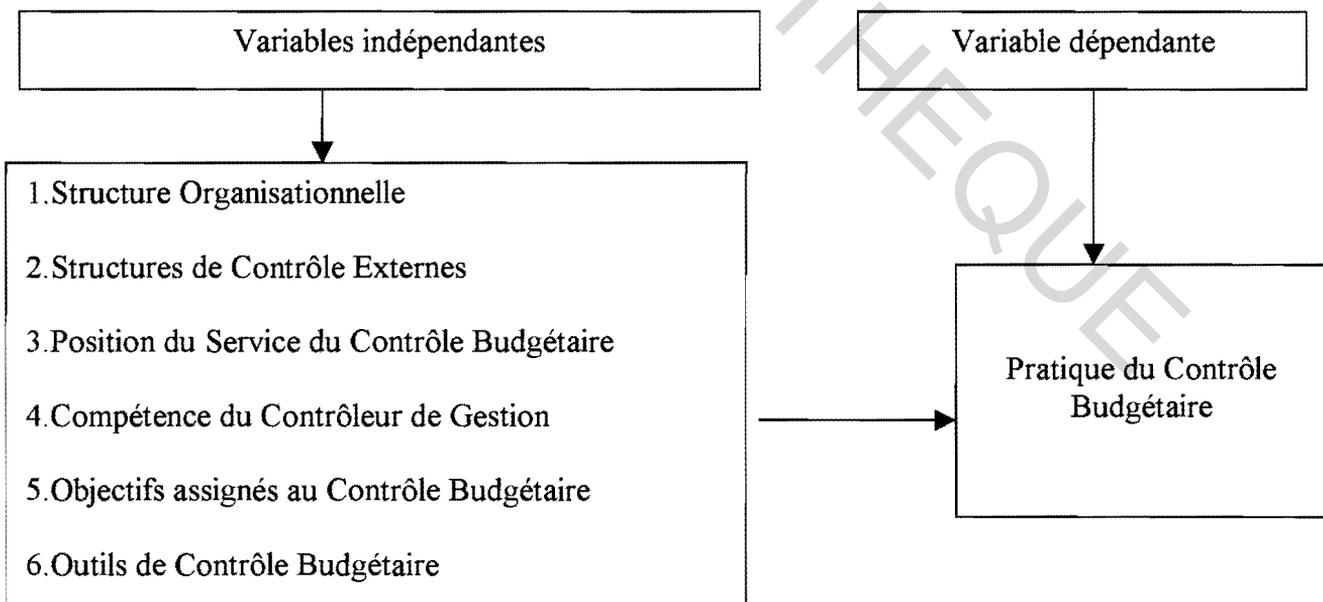
De plus, nous n'aborderons que l'influence exercée par les variables retenues sur le système du contrôle budgétaire, tout en gardant à l'esprit l'existence de la réciprocité de ces relations.

Le modèle ne comportera alors que deux groupes de variables:

- la variable dépendante qui est la pratique du contrôle budgétaire;
- les variables indépendantes qui influent sur la pratique du contrôle budgétaire au sein du centre hospitalier.

Le modèle d'analyse peut être présenté comme suit :

**Figure n°6 Modèle d'Analyse du Système de Contrôle Budgétaire au CHNYO**



Source : Construit par nous-mêmes

## **II / Indicateurs de mesure des variables indépendantes**

Les variables indépendantes énumérées dans la figure ci-dessus, semblent convenir à une évaluation par des indicateurs de mesure à même de nous permettre de diagnostiquer le système de contrôle budgétaire.

Ces indicateurs, loin d'être exhaustifs, ont été appréciés à l'aide d'un questionnaire, d'une interview et aussi grâce à l'analyse documentaire basée sur les textes réglementant les attributions et le fonctionnement du Centre Hospitalier.

**Tableau n°5: Indicateurs de mesure des variables indépendantes**

<b>Variable</b>	<b>Dimensions ou composantes</b>	<b>Indicateurs</b>	<b>Mesures</b>
1- Structure organisationnelle	1.1 Organigramme	1.1.1. Budget par service	1.1.1.1. Existence d'administrateurs de crédits
		1.1.2. Délégations de crédits	1.1.2.1. Existence de régie de dépenses
	1.2 Fiches de poste	1.2.2 Tâches	1.2.2.1 Existence de rapports d'activités
			1.2.2.2 Existence d'études ergonomiques
2- Structures de contrôle externes	2.1 Autorité de tutelle	2.1.1 Approbation du budget	2.1.1.1 Existence d'arrêté d'approbation
		2.1.1 Désignation des responsables budgétaires	2.1.2.1 Existence du décret de nomination
	2.2 Corps de contrôle de l'Etat	2.2.1 Inspection	2.2.1.1 Contenu des rapports d'inspection
	2.3 Contrôle juridictionnel	2.3.1 Reddition des comptes	2.3.1.1 Arrêt de la cour des comptes
3- Position du service de contrôle budgétaire	3.1 Indépendance	3.1.1 Autonomie d'organiser les contrôles	3.1.1.1 Existence de rapport de contrôle interne
	3.2 Pouvoir d'injonction sur les responsables financiers	3.2.1 Planning de contrôle	3.2.1.1 Existence d'ordres de missions

4- Compétence du contrôleur de gestion	4.1 Formation	4.1.1 Niveau de formation (diplôme)	4.1.1.1 Catégorie professionnelle
	4.2 Expérience professionnelle	4.2.1 Postes occupés	4.2.1 Contenu du tableau de bord
5- Objectifs assignés au contrôle budgétaire	5.1 Sanction des responsables	5.1.1 Réduction des crédits du centre	5.1.1.Rejet de demande d'achat
	5.2 Communication	5.2.1 Feed-back au personnel	5.2.1.1 Existence de compte rendu de réunion
6- Outils du contrôle budgétaires  6.1 Analyse des écarts  6.2 Tableau de bord	6.1.1 Ecart par poste de charge	6.1.1.1 Remaniements du budget	6.1.1.1.1 Existence de décision indicatives du budget
	6.1.2 Localisation de responsabilité	6.1.2.1 Rapports spécifiques des services	6.1.2.1.1 Expertise technique des appareils médicaux
	6.2.1 Indicateurs financiers	6.2.1.1 Suivi des recettes	6.2.1.1.1 Frais d'hospitalisation recouverts

7- Contrôle interne	7.1 Manuel de procédures	7.1.1 Régularité et fiabilité des informations comptables	7.1.1.1 Contrôle de vraisemblance
			7.1.1.2 Notes de rejet internes du circuit de la dépense
	7.2 Système d'autorisation et de supervision	7.2.1 Séparation de tâches incompatibles	7.2.1.1 Existence de procès verbaux de contrôle inopiné
8- Reporting	8.1 Collecte des données	8.1.1 Fiches de données statistiques	8.1.1.1 Contenu des rapports d'activités médicales
			8.2 Tableau de bord par service
		8.2.2 Rapport d'activité par service	8.2.2.1 Nombre de cas d'alerte médicale (épidémiologie)

**Source** : Construit par nous-mêmes

### **III / La procédure de collecte de données**

Pour l'appréciation des indicateurs de mesure sus définis nous avons utilisé des outils de collecte des informations tels que l'analyse documentaire, le questionnaire et le guide d'entretien. Pour avoir une certaine fiabilité des données et en raison des moyens et du temps disponible, nous avons opéré un choix des personnes devant constituer un échantillon représentatif au sein du Centre Hospitalier.

#### **A / La procédure d'échantillonnage**

L'utilisation des outils de collecte des données tels que le questionnaire et le guide d'entretien s'est opérée auprès des services fonctionnels et opérationnels en conformité avec les relations d'influence réciproque entre la structure organisationnelle et le système de contrôle budgétaire. Ainsi les acteurs du réseau budgétaire et les clients des prestations du système de contrôle budgétaire ont été associés à l'administration de ces outils.

Compte tenu de l'importance des effectifs des services opérationnels, 15 services sur 22, soit 68% environ ont été impliqués au niveau de leurs chefs de service ou à défaut, des Majors.

Quant aux services fonctionnels, leurs premiers responsables ont participé effectivement en raison de 8 sur 10 soit 80%. (CF annexe n°.... relative à l'échantillon ).

#### **B / Les Outils de la Collecte des Données :**

Pour mieux aborder les différents aspects du système de contrôle budgétaire, les outils pertinents utilisés relèvent de trois catégories : la recherche documentaire, le questionnaire et l'interview :

- **La recherche documentaire** : les textes relatifs à la gestion financière et comptable des EPA et plus particulièrement ceux relatifs aux Etablissements Hospitaliers ont servi de documents de base à notre analyse auxquels il convient d'ajouter les notes de service, les rapports

d'activités et également un rapport d'audit organisationnel du Cabinet ACECA International ( 1996 ).

Toutefois, le cadre réglementaire de la gestion budgétaire s'inscrit dans un contexte évolutif lié à la réforme hospitalière en cours, au plan comptable général des EPA et la contexture des comptes financiers en cours d'élaboration.

De même, le contrôle juridictionnel s'affermirait avec l'érection de la chambre des comptes en cour des comptes par la loi organique n° 014/2000/AN du 16/5/2000 qui crée au sein de cette juridiction, des chambres spécialisées pour plus d'efficacité.

- **Le questionnaire** : pour mieux appréhender la pratique du contrôle budgétaire, nous avons administré un questionnaire aux différents responsables fonctionnels et opérationnels (directeurs et chefs de service ). L'enquête qui s'est déroulée du 02 Novembre au 30 Décembre 2001 avait pour but essentiel de cerner le degré d'implication des acteurs et la sensibilité des clients du système de contrôle budgétaire. Les principaux aspects abordés dans ce questionnaire sont relatifs à :
  - la procédure d'élaboration des budgets par structure;
  - la procédure d'élaboration des budgets ;
  - les actions induites par le contrôle budgétaire ( mesures correctives ) ;
  - les motivations attendues du système budgétaire ;
  - L'ensemble du questionnaire fait l'objet de l'annexe 3 ci-joint.
- **L'interview** : l'ensemble des données recueillies par la documentation et les réponses au questionnaire, a été enrichi par les commentaires et critiques formulés par les responsables rencontrés par le truchement de l'interview.

Ainsi, les responsables fonctionnels dans leur quasi-totalité ont exprimé leurs points de vue sur les aspects suivants du contrôle budgétaire :

- l'implication des différents responsables dans la préparation du budget;
- la possibilité de décentralisation des pouvoirs de l'ordonnateur, notamment par la possibilité de procéder à des engagements au niveau des différentes directions et services ;

- l'efficacité du contrôle budgétaire par la satisfaction des structures internes;
- le feed-back de l'examen et de l'adoption du budget par le conseil d'administration et les conséquences sur le fonctionnement des structures ;
- le résultat de l'examen des comptes financiers par les différentes instances ( CA, AGSE et Cour des comptes , CF guide d'entretien en annexe 4 ci-joint ).

#### **IV / LA METHODE D'ANALYSE DES RESULTATS**

Les données ainsi collectées seront confrontées aux indicateurs de mesure retenus afin de nous permettre d'élaborer notre analyse de la pratique du contrôle budgétaire.

Les informations recueillies servent à l'évaluation des indicateurs de mesure dans le contexte du CHNYO. Pour ce faire, des outils statistiques tels que la représentation graphique, le calcul des proportions seront utilisés

D'une manière générale, l'analyse devra être basée sur le modèle général théorique tout en tenant compte des spécificités de l'Institution pour dégager éventuellement des écarts et proposer des recommandations.

L'environnement du contrôle budgétaire comporte l'intervention des acteurs budgétaires d'une part et l'influence de certaines variables d'autre part.

Ainsi, les principaux animateurs du contrôle budgétaire relèvent du service du contrôle de gestion. Les résultats du contrôle budgétaire sont utiles tant à la direction générale de l'entreprise qu'aux responsables opérationnels et fonctionnels pour la poursuite des objectifs de leurs entités.

Mais, chaque responsable peut exercer le contrôle budgétaire de manière permanente selon les délégations reçues dans le cadre de la gestion budgétaire.

Au plan externe, il existe des relations d'influence réciproque entre certaines variables et le contrôle budgétaire. Dans le cadre du présent mémoire, nous avons établi un modèle de synthèse de ces interdépendances, puis l'adapté à la situation du CHNYO afin de pouvoir procéder au diagnostic du système de contrôle budgétaire.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

## **Conclusion**

Le contrôle budgétaire consiste à comparer les réalisations aux prévisions budgétaires. Son efficacité dépend de la qualité des informations recueillies à l'occasion de l'élaboration des budgets d'une part et du reporting fait de l'exécution budgétaire d'autre part. Aussi le processus budgétaire doit-il respecter certains principes de sorte à couvrir toutes les fonctions de l'entreprise, à cadrer avec le type de découpage, le style de management etc...

Quant à l'exécution du budget, ses résultats doivent refléter la structure du budget, permettre de localiser les performances et être disponibles rapidement.

L'analyse des écarts budgétaires dégagés est effectuée dans l'optique de prévenir certaines dérives et de prendre à temps des mesures tendant à redresser la situation ou à conforter les bonnes tendances observées.

La pertinence de l'analyse est tributaire de la qualité des informations de base qui ont servi à l'élaboration du budget. C'est pourquoi certains outils tels que le contrôle interne et le reporting sont utilisés pour améliorer la qualité et la disponibilité des données budgétaires.

Mais, le contrôle budgétaire subit également l'influence de certains facteurs internes et externes.

Au titre des facteurs internes, l'efficacité du contrôle budgétaire dépend en partie des compétences du contrôleur de gestion qui passe pour le principal animateur. Les autres gestionnaires utilisent les résultats du contrôle budgétaire dans le cadre du processus décisionnel ou encore pour entreprendre les mesures correctives préconisées.

Au plan externe, il existe des relations d'influence réciproque entre le contrôle budgétaire et certaines variables C'est pourquoi, nous avons établi un modèle d'analyse adapté à la situation spécifique du CHNYO qui nous permettra par la suite de tester le contrôle budgétaire.

# Ile PARTIE

## LE CONTROLE BUDGETAIRE

### AU CHNYO

CESAG-BIBLIOTHEQUE

## **Introduction**

Le modèle d'analyse établi à la fin de la partie théorique du mémoire sera utilisé pour apprécier le système de contrôle budgétaire au sein du CHNYO.

Mais auparavant, le cadre institutionnel de l'hôpital sera présenté dans le premier chapitre en vue de mettre en évidence son statut et les rôles des différents acteurs du réseau budgétaire.

Ensuite le système de contrôle budgétaire sera décrit afin de dégager sa conception et les principales caractéristiques de son application (chapitre II.)

Enfin, le troisième chapitre sera consacré à l'analyse du contrôle budgétaire, assortie de recommandations, suite aux faiblesses relevées et aux risques ou conséquences néfastes qui pourraient en découler. Des propositions de mise en œuvre de ces recommandations seront faites avec à l'appui un planning d'exécution et une estimation des moyens. La mise en œuvre de ces recommandations devrait aboutir à une nouvelle pratique du contrôle budgétaire plus efficace, à même de répondre aux attentes de gestionnaires.

## **CHAPITRE I / PRESENTATION DU CHNYO**

La présentation du CHNYO sera limitée aux aspects essentiels tels que le cadre historique et juridique, le domaine d'activités, la structure organisationnelle. Cette dernière sera développée à travers les attributions des acteurs du réseau budgétaire.

### **Section I / LE CADRE HISTORIQUE ET JURIDIQUE**

Construit en 1958 sur financement du Fonds d'Aide et de Coopération et mis en service à partir du 11/12/1961, le CHNYO est le plus grand établissement hospitalier public du Burkina Faso.

En 1984, il a été érigé en Centre Hospitalier Universitaire ( CHU ) à cause de l'ouverture de l'Ecole Supérieure de la Santé de l'Université de Ouagadougou (U.O ) dont il devrait recevoir les étudiants en position de stage.

Puis en 1991, à la faveur de la réforme hospitalière qui était en vogue dans les pays africains francophones, il fut transformé en Etablissement Public à caractère Administratif ( E.P.A), sous l'appellation CHNYO par Kiti AN VII- 0323/FP/SAN-AS du 18/5/90. Il jouit de l'autonomie financière.

Il est placé sous une double tutelle à savoir, la tutelle technique du Ministère de la Santé et la tutelle financière du Ministère de l'Economie et des Finances. Il est administré par un Conseil d'Administration ( C.A ) composé de 9 membres dont le président est issu des représentants du Ministère de la Santé:

La composition actuelle du C.A est la suivante :

- Sept ( 7 ) administrateurs représentant l'Etat ;
- Deux ( 2 ) administrateurs représentant les travailleurs

Le Conseil d'Administration exerce une autorité et un contrôle sur l'ensemble des organes de l'établissement hospitalier pour s'assurer de l'exécution de sa mission de service public. Les délibérations du C A portent notamment sur :

- le projet d'établissement ;
- le plan d'action annuel;
- le budget et les comptes;
- le programme d'investissement;
- l'organisation et le fonctionnement des services etc.....

## **section II / MISSIONS ET DOMAINE D'ACTIVITE**

Le CHNYO est le principal centre hospitalier de référence au niveau national. En tant que CHU, il est le terrain de stage et de recherche des enseignants, des étudiants et stagiaires de l'Unité de Formation et de Recherche ( UFR ) de la Santé de l'Université de Ouagadougou et de l'Ecole Nationale de Santé Publique ( ENSP ).

Le CHNYO a pour missions principales :

- la prestation des soins préventifs, curatifs et ré adaptatifs;
- la participation à la formation des personnels et l'enseignement des sciences de la santé ;
- la participation à la recherche en matière de santé en collaboration avec les institutions compétentes ;
- la prise en charge des urgences médicales et des malades évacués sanitaires

## **section III / STRUCTURE ORGANISATIONNELLE**

La structure de gestion du CHNYO comprend des services Fonctionnels et Opérationnels ( CF Arrêté n°2000-053/MS du 08/02/2000 portant Organisation et Fonctionnement des Etablissements Hospitaliers Publics )

### **I / Les Services Fonctionnels**

Il s'agit des services d'appui et /ou de conseil, constituant l'équipe de direction et certaines structures spécifiques :

- la Direction Générale;
- la direction des affaires médicales et scientifiques chargée des études et du suivi du projet d'établissement et de l'information médicale;

- la direction des affaires financières et de la gestion administrative des patients chargée des opérations administratives, financières et de l'application des tarifs des prestations aux usagers;
- la direction des ressources humaines, chargée de la gestion du personnel et de la promotion de la coopération internationale;
- la direction des soins infirmiers et obstétricaux, chargée de l'organisation et du contrôle des soins infirmiers et obstétricaux, de l'accueil des malades et des familles;
- la direction des services économiques et logistiques, chargée de l'approvisionnement, de la gestion des stocks, des services hôteliers et de l'hygiène hospitalière;
- la direction de la maintenance et des travaux, chargée de l'inventaire et du suivi des immobilisations, du plan directeur des travaux et de la maintenance préventive et curative ;
- le contrôle de gestion, chargé des missions de communication, du contrôle interne, de l'analyse financière, de la confection des tableaux de bord et de la documentation;
- l'agence comptable, chargée de la comptabilité et des opérations de trésorerie, du paiement des dépenses et du recouvrement des recettes ;
- le contrôle financier chargé du contrôle de régularité et de conformité des opérations budgétaires et des actes administratifs ayant une incidence financière.

Ces deux derniers services sont spécifiques de par leurs attributions et leurs relations particulières avec la direction générale. Ils peuvent rendre compte directement de la situation financière de l'établissement hospitalier à leur ministère de tutelle ( tutelle financière ).

D'autres organes consultatifs contribuent au bon fonctionnement du centre hospitalier de par leurs avis et suggestions. Ce sont notamment :

- la commission médicale et d'établissement ;
- le comité technique d'hygiène et de sécurité ;
- le comité de coordonnateurs des soins appelés communément majors ;
- le comité des garçons et de filles de salle.

## **II / Les Services Opérationnels**

Les services opérationnels regroupent ceux qui rendent directement des services aux patients, à leur famille et autres usagers du centre hospitalier. Ce sont :

- Les services cliniques, comprenant le service des urgences médicales et une vingtaine de spécialisations, chargés d'établir des diagnostics médicaux, de dispenser les soins et d'assurer le service et la rééducation des malades ;
- Le service de la pharmacie, chargé d'approvisionner les services en produits pharmaceutiques et de gérer le stock de médicaments et de petits équipements biomédicaux.
- Les services médico-techniques chargés de domaines des soins assistés d'équipements spéciaux ( radiologie, dialyse, kinésithérapie, laboratoires etc.... )

L'organisation générale du CHNYO peut être représentée par l'organigramme joint en annexe n°1.

## **Section IV / L'ORGANISATION FINANCIERE**

La gestion financière du CHNYO a connu une évolution notable au cours des années 90 avec l'érection de la Direction Financière en 1996, suivie de la création du poste d'agent comptable en 2000.

L'organisation financière est tributaire de la réglementation des EPA d'une part et de celle des Etablissements Hospitaliers Publics en 2000 d'autre part. Ces textes ont tout de même confirmé les règles de comptabilité publique tout en favorisant la recherche d'un plan comptable approprié qui devrait être proche du SYSCOA.

## **I / Le cadre réglementaire :**

De nos jours, les Etablissements Publics à caractère Administratifs ( EPA ) appliquent des plans comptables disparates en dépit de l'effort d'harmonisation du cadre comptable entrepris depuis ces deux dernières années. C'est ainsi que le CHNYO utilise une comptabilité à partie simple pour retracer les opérations budgétaires.

Aux termes de l'article 23 de l'Arrêté N°2000-53/MS portant organisation et fonctionnement des Etablissements Hospitaliers Publics, le Directeur Général a les pouvoirs de développer une politique managériale dans divers domaines dont la gestion financière.

De même , en vertu de l'article 25 du texte précité, il est l'ordonnateur principal du budget ayant la possibilité de déléguer sa signature à un membre de l'équipe de direction.

La gestion financière et comptable du CHNYO est régie par les règles de la comptabilité publique dont l'un des piliers essentiels est le principe de séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable. La comptabilité budgétaire est basée sur le principe des droits constatés qui dispose que :

- la comptabilisation des dépenses et des recettes est subordonnée à l'émission de titres réguliers par l'ordonnateur ;

- le paiement des dépenses et l'encaissement des recettes ne doivent intervenir qu'au vu des titres régulièrement émis ( autorisation préalable ).

Mais cette dernière règle connaît un assouplissement par l'autorisation accordée au comptable d'encaisser des droits par anticipation, à charge pour lui de provoquer la régularisation en demandant l'émission des ordres de recettes à

l'ordonnateur .Les opérations budgétaires et de trésorerie sont réglementées par les articles 44 à 60 de l'arrêté sus visé.

1. **Le budget** : il est élaboré par l'ordonnateur et soumis au Conseil d'Administration ( C.A ) pour adoption avant le début de l'exercice auquel il s'applique. S'il n'est pas adopté avant le premier jour de l'exercice suivant, les autorités de tutelle arrêtent le budget, le rendant exécutoire. Elles exercent ainsi un pouvoir de substitution.

-Les ressources budgétaires : elles sont liquidées par l'ordonnateur et recouvrées par le comptable. Le recouvrement peut être effectué à l'amiable ou forcé à l'aide d'états rendus exécutoires par l'ordonnateur. Toutefois les créances irrécouvrables peuvent être proposées par l'agent comptable pour leur admission en non -valeur. Une journée complémentaire de 20 jours est accordée à l'ordonnateur pour l'émission des titres de recette à partir de la fin de l'année budgétaire. Elle est d'un mois pour l'agent comptable qui doit poursuivre la prise en charge des titres correspondants.

-Les dépenses : seul l'ordonnateur est en principe qualifié pour procéder à l'engagement des dépenses. Les engagements doivent respecter les limites des crédits inscrits au budget et sont soumis au visa du Contrôleur Financier. Des ordres de dépenses sont émis par l'ordonnateur correspondant aux dépenses engagées et liquidées. Ils sont transmis à l'agent comptable pour la prise en charge et le règlement.

Tout comme pour les recettes, l'ordonnateur dispose d'une journée complémentaire de 20 jours pour ordonnancer les dépenses correspondant aux services faits au cours de l'exercice précédent. Et l'agent comptable dispose d'un mois pour la prise en charge de ces ordres de paiements.

2. **Les Opérations de Trésorerie** : les disponibilités doivent être déposées chez un comptable public du Trésor en l'occurrence l'Agent Comptable Central

du Trésor (ACCT) pour le CHNYO. Toutefois un compte bancaire peut être ouvert au nom de l' Hôpital sur autorisation du Ministre chargé des Finances

A la clôture de l'exercice, l'ordonnateur doit établir un compte administratif et l'agent comptable un compte de gestion. Ces comptes financiers, appuyés d'autres situations financières sont soumis au C.A pour l'adoption du budget de l'exercice suivant. Ces comptes sont également présentés à l'Assemblée Générale des Sociétés d'Etat à la fin du premier semestre suivant la clôture de l'exercice.

## **II / LES STRUCTURES**

La gestion financière est organisée autour de trois acteurs principaux à savoir

- l' ordonnateur du budget qui est le Directeur Général ;
- le comptable, qui est l'Agent Comptable
- le Contrôleur Financier

### **1. L'Ordonnateur**

Il est chargé en matière budgétaire de l'engagement, de la liquidation et de l'ordonnancement des recettes et des dépenses. Il tient une comptabilité administrative lui permettant d'établir un compte administratif à la clôture de l'exercice. Il bénéficie de l'appui du Directeur des Affaires Administratives, des Finances et de la Gestion Administrative des Patients (DAFGAP ).

En réalité, ce dernier constitue la cheville ouvrière de la gestion financière du Directeur Général. Ses attributions en matière financière sont :

- L'application des tarifs des prestations aux usagers et organismes assurant les prises en charge des patients ;
- L'élaboration et le suivi du budget ;
- L'émission et la transmission des titres de recettes et de paiement à l'agent comptable;
- la préparation du compte administratif de l'ordonnateur, relatif à l'exercice précédent :

Cette direction comprend trois services :

- le service du budget ;
- le service de la comptabilité ;

-le service des hospitalisations et des soins externes.

## **2. Le comptable**

La comptabilité et les opérations de trésorerie sont tenues par un comptable public, dénommé agent comptable. Il est chargé :

- du paiement des dépenses;
- de l'encaissement des recettes;
- du maniement des fonds et du suivi des opérations de trésorerie ;
- de la surveillance des régies de recettes et de dépenses, internes au CHNYO ;
- de la conservation des pièces et documents comptables.

L'agent comptable doit établir un compte de gestion qui sera soumis successivement au CA, à l'AGSE et au juge des comptes.

L'agence comptable comprend deux services :

- le service de recouvrement ;
- le service chargé des paiements

## **3. Le contrôleur financier**

Le contrôleur financier exerce un contrôle de régularité et de moralité sur les opérations budgétaires et généralement sur tout acte ayant une incidence financière.

Il intervient à plusieurs niveaux de contrôle :

Le contrôle a priori est exercé par le visa de tout projet d'acte administratif qui peut engager financièrement la structure tels que les décisions administratives, les engagements de dépenses etc.....

Il exerce un contrôle contemporain par son visa des titres de recettes et de dépenses émis par l'ordonnateur avant leur transmission à l'agent comptable.

L'absence de ce visa peut être un motif de rejet du titre reçu au niveau de l'agent comptable.

Le contrôleur financier est ampliatrice de toutes les situations périodiques et de fin d'exercice. A la fin de l'exercice, il établit un rapport sur la gestion financière de l'établissement qu'il adresse au Ministre chargé de Finances.

Les procédures comptables et budgétaires sont soumises à deux principales phases, en respect des règles de la comptabilité publique:

La phase administrative dévolue à l'ordonnateur comportant l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement;

La phase comptable dévolue à l'agent comptable, comprenant le règlement des dépenses et l'encaissement des produits.

Enfin, un troisième acteur, en l'occurrence le contrôleur financier assure le contrôle des opérations financières en interne, tandis que d'autres instances externes, assurent un contrôle a posteriori sur les comptes financiers (CA, AGSE, Cour des Comptes etc.....)

Si le contrôleur de gestion n'intervient pas dans cette organisation financière telle que d'écrite ci-dessus, comment assure-t-il son rôle budgétaire ?

Suivant la méthodologie d'approche que nous avons proposée, nous étudierons sa contribution au contrôle budgétaire.

Le CHNYO est un établissement public à caractère administratif placé depuis près de dix ans sous la double tutelle des ministères (Santé et Finances) et d'un conseil d'administration. Il jouit d'une autonomie financière dont le cadre réglementaire est celui de la comptabilité publique. La gestion budgétaire est assurée essentiellement par l'ordonnateur assisté d'un agent comptable et d'un contrôleur financier.

La sanction de la gestion financière relève des prérogatives du Conseil d'Administration, de l'Assemblée Générale des Sociétés d'Etat et de la Cour des Comptes.

## **CHAPITRE II : PRATIQUE DU CONTROLE BUDGETAIRE AU CHNYO**

Pour procéder à l'analyse du système du contrôle budgétaire au niveau du CHNYO, il convient de présenter le cadre réglementaire avant de décrire sa mise en œuvre et son environnement.

### **Section I / CONCEPTION DU SYSTEME DE CONTROLE BUDGETAIRE**

L'exercice du contrôle budgétaire est basé sur la réglementation de la gestion budgétaire des Etablissements publics à caractère administratif (EPA) en tenant compte des spécificités d'attribution et de fonctionnement des Centres Hospitaliers.

Avant d'évoquer le contrôle budgétaire sous ses différents aspects, il convient de rappeler les principes budgétaires établis par la réglementation et qui doivent être respectés dans l'optique d'une bonne gestion financière.

#### **I- LES PRINCIPES BUDGETAIRES**

Il s'agit des principes budgétaires classiques de bonne gestion des finances publiques:

1. **le principe de l'annualité** : Ce principe délimite l'exercice budgétaire quant à son établissement, sa prévision et son exécution. Les dépenses et les recettes inscrites au budget de l'EPA sont autorisées pour la durée de l'exercice qui commence le 1er janvier et s'achève le 31 Décembre.
2. **Le principe de l'unité budgétaire**: l'unité budgétaire implique que toutes les opérations de recettes et de dépenses doivent être présentées dans un document unique qui sera soumis à l'approbation du conseil d'administration en dépit du découpage éventuel de l'EPA en divers centres de responsabilité
- 3- **Le principe de l'universalité budgétaire**: deux règles sous-tendent le principe de l'universalité: la règle du produit brut et la règle de non affectation des recettes aux dépenses.

Le principe du produit brut fait obligation d'inscrire au budget les recettes et les dépenses pour leur montant intégral sans contraction entre elles.

Quant au principe de la non affectation, il dispose que les recettes servent à financer indistinctement toutes les dépenses inscrites au budget de l'EPA. Il est donc interdit de réserver une catégorie de recettes à un service ou à un domaine précis d'action de l'EPA.

4- **Le principe de l'équilibre budgétaire** : c'est un principe de prudence et d'efficacité qui s'applique aux établissements publics en liaison étroite avec la règle de l'unité et non à l'Etat qui peut recourir au déséquilibre. Ce principe impose l'égalité parfaite entre les prévisions de recettes et celles des dépenses. C'est une règle qui est très responsabilisante car elle permet de proportionner les charges et les produits.

Toutefois, le déséquilibre du budget de l'Etat est limité aux capacités de financement d'un déficit soutenable (plafonné à 3% du PIB ).

## **II / LE CONTROLE BUDGETAIRE**

Le contrôle budgétaire obéit aux dispositions réglementaires relatives aux finances publiques, notamment la réglementation de la comptabilité publique et les principes budgétaires évoqués ci-dessus.

Le contrôle budgétaire au niveau des EPA, est un contrôle de régularité et de conformité qui comporte deux composantes essentielles :

- le contrôle administratif qui est un contrôle interne de l'administration sur ses propres agents ;

- le contrôle interne mis à la charge du contrôleur de gestion

**A- le contrôle administratif**: au plan budgétaire, le contrôle administratif s'exerce sous deux formes :

- le contrôle fonctionnel résultant de la répartition des attributions entre les ordonnateurs et les comptables. Il est fait application du principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable ( article 39 du Décret 97-167/PRES/MEF portant règlement général sur la comptabilité publique ). Aux termes

de cet article, les opérations relatives à l'exécution du budget font intervenir deux catégories d'agents à savoir :

- les agents de l'ordre administratif dont relèvent l'ordonnateur et les administrateurs de crédits ;

- les agents de l'ordre comptable, en l'occurrence l'agent comptable ;

Selon ce principe, les fonctions d'ordonnateurs et celles de comptable sont incompatibles. Il crée les conditions favorables à un contrôle mutuel entre les opérations budgétaires de ces deux catégories d'agents :

- L'agent comptable est tenu de vérifier les ordres de recettes et les mandats émis par l'ordonnateur avant de procéder à leur prise en charge comptable, puis à leur encaissement ou paiement ;

- L'ordonnateur signe les documents soumis à son visa par l'agent comptable ( certification du compte de gestion conformément à l'article 90 du décret portant règlement général sur la comptabilité publique ) ;

- le contrôle organique résultant de la spécialisation de hauts fonctionnaires ou de corps spécialisés, comprenant les corps d'inspection et le contrôle financier. Toutefois, l'intervention du contrôleur financier est toute particulière en ce qu'il assure un contrôle permanent des opérations financières de l'institution, donc faisant partie du réseau budgétaire.

## **B- le contrôle interne :**

Aux termes de l'article 34 de l'arrêté n°053/MS portant organisation et fonctionnement des Etablissements Hospitaliers Publics, le contrôleur de gestion est responsable du contrôle interne, des audits et du contrôle des procédures comptables et administratives entre autres. Il doit produire un rapport annuel à soumettre au Conseil d'Administration.

Le contrôle des procédures comptables devrait comporter les vérifications sur la tenue de la comptabilité administrative de l'ordonnateur et sur la comptabilité générale de l'agent comptable. En rappel, ces comptabilités retracent les opérations budgétaires à savoir :

- les engagements et les ordonnancements chez l'ordonnateur;

-les prises en charge des titres de recettes et des ordres de dépenses, leurs encaissements ou décaissements chez le comptable ainsi que les mouvements de fonds qui en résultent.

En outre, selon les dispositions du même article, le contrôleur de gestion est chargé notamment :

- de l'établissement des statistiques d'activités et d'un système d'information adapté;
- de l'analyse financière et de la confection des tableaux de bord.

Ces dispositions confèrent au contrôleur de gestion la coordination des activités financières également et partant, l'évaluation de l'exécution budgétaire avec l'avantage de réaliser la synthèse des réalisations dont les données proviennent des trois catégories d'acteurs que sont l'ordonnateur, l'agent comptable et le contrôleur financier. Leurs rapports périodiques d'activités lui permettent de procéder à une analyse des forces et des faiblesses de l'action financière et de proposer des mesures correctives idoines.

La vérité commande de reconnaître que dans le cadre de la gestion des organismes publics nationaux, les dispositifs réglementaires relatifs aux centres hospitaliers sont novateurs par l'implication du contrôleur de gestion au plan interne. Car, c'est la première fois que des dispositions réglementaires prévoit un rapport de contrôle interne à soumettre au Conseil d'Administration au plan national. Mais que nous renseigne, la réalité de l'application de ce cadre réglementaire dans les procédures d'élaboration du budget et surtout du contrôle de son exécution ? La description des procédures du contrôle budgétaire nous édifiera à ce sujet dans la partie suivante.

### **C- le contrôle de l'organe délibérant (CA et AGSE )**

Il s'agit d'un contrôle qui trouve son fondement dans la séparation des pouvoirs à l'origine entre l'exécutif et le législatif en ce qui concerne le budget de l'Etat. Par analogie, ce type de contrôle est exercé par le CA et l'AGSE sur les budgets des EPA.

En effet, les projets de budgets sont soumis à l'approbation du conseil d'administration. Pour ce faire, il est fait obligation de produire les comptes financiers

( compte administratif et compte de gestion ) pour l'exercice précédent. Le contrôle effectué comporte deux aspects:

-**un contrôle a posteriori** exercé sur les comptes financiers en s'assurant du respect des autorisations accordées lors de l'adoption du projet de budget et des modifications ultérieures soumises au conseil. Les écarts de réalisation par rapport aux prévisions assorties éventuellement de modifications sont examinés en vue de l'adoption ou du rejet des comptes financiers.

-**un contrôle a priori** qui est l'autorisation d'exécuter le projet de budget tel que adopté. Il convient de relever que l'examen des comptes financiers est une épreuve redoutable et exaltante pour les organes dirigeants des institutions; car au-delà de l'aspect théorique, il emporte une sanction politique sous la forme de soutien ou de désaveu de la gestion de l'exercice concerné tant est vrai que le budget influe sur beaucoup de domaines de management.

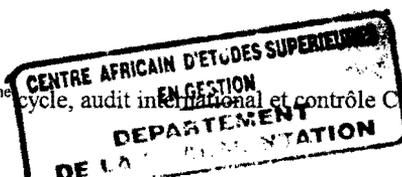
De même, l'éclairage donné par les réalisations budgétaires de l'exercice précédent peut orienter l'organe délibérant vers une prise de position par rapport aux données du projet de budget soumis à son examen. Dans ce sens, le Conseil d'administration peut être amené à formuler des recommandations à l'endroit de la Direction pour une prise de mesures correctives.

## **Section II / LA PRATIQUE DU CONTROLE BUDGETAIRE AU CHNYO**

Le cadre réglementaire sus présenté permet de circonscrire l'action des principaux intervenants dans le système budgétaire ; et plus précisément en matière de contrôle de l'exécution du budget. Le contrôle budgétaire revêt deux aspects essentiels:

- le contrôle de régularité des opérations budgétaires qui est permanent au cours de l'exercice
- le contrôle des performances qui s'effectue périodiquement en même temps que celui des autres activités du Centre Hospitalier

La mise en œuvre de ces deux modes de contrôle présente quelques différences notables que nous tenterons de mettre en exergue



## **I / LE CONTROLE DE REGULARITE DES OPERATIONS BUDGETAIRES**

Le contrôle budgétaire exercé par les différents acteurs du réseau budgétaire consiste en l'observation des règles de bonne gestion des finances publiques, prescrites par les textes en la matière. Il s'agit pour chaque intervenant de s'assurer que les opérations exécutées en amont sont régulières avant de jouer sa partition dans le strict respect également de la réglementation. L'objectif principal visé étant, la sauvegarde du patrimoine de l'institution et le bon emploi de ses ressources.

Nous pouvons distinguer trois niveaux de contrôle dans le circuit des opérations budgétaires :

-le contrôle effectué par l'ordonnateur sur les opérations de la phase administrative d'une part et sur les opérations comptables provenant de l'agent comptable d'autre part;

-le contrôle organique et permanent effectué par le contrôleur financier tant sur les opérations de l'ordonnateur que sur celles du comptable dans les cas de régularisations;

-le contrôle effectué par le comptable sur les opérations de l'ordonnateur au niveau de la phase comptable

### **A/ le contrôle effectué par l'ordonnateur**

Les opérations soumises au contrôle de l'ordonnateur peuvent être scindées en deux catégories :

-celles qui sont initiées par ses services, sous la responsabilité du DAFGAP et qui retracent les trois étapes de la phase administrative des opérations budgétaires à savoir l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement ;

-les opérations initiées par l'agent comptable, notamment les régularisations des encaissements et la certification des documents comptables décrivant les opérations budgétaires tels que les situations d'exécution budgétaires et le compte de gestion.

- Au titre des opérations initiées par la DAFGAP : il s'agit pour l'ordonnateur, de vérifier l'existence des crédits disponibles, l'exactitude des calculs des dettes et de l'identité du créancier ou du débiteur avant de viser les documents relatifs à l'engagement ( bons de commande, marché, contrat,

etc....) ou à la liquidation ( certification du service fait, états des décomptes ) et à l'ordonnancement.

- Quant aux opérations de régularisation des recettes, les contrôles de l'ordonnateur se résument à s'assurer que les encaissements sont réguliers par l'application des textes relatifs aux produits budgétaires, notamment la tarification et que les imputations budgétaires proposées par le comptable sont exactes. La sanction de ce contrôle est le visa ou le rejet des ordres de recettes de régularisation soumis à sa signature.

### **B/ le visa du contrôleur financier**

Les documents soumis au visa du contrôleur financier proviennent de l'ordonnateur. il s'agit des opérations relatives aux trois étapes de la phase administrative.

- Le visa requis au moment de l'engagement sanctionne un contrôle de régularité et de moralité de la dépense. Le contrôle de régularité est effectué par le respect de la réglementation selon la nature de la dépense et que les crédits disponibles sont suffisants pour le règlement de la dette. Quant, au contrôle de la moralité, il s'apprécie à travers la quantité, la qualité et le prix des fournitures, des travaux proposés ou des prestations requises. Mais ce contrôle de la moralité ne saurait se confondre au contrôle d'opportunité de la dépense dont le contrôleur financier n'est pas autorisé à effectuer.
- Le visa requis pendant la liquidation: le contrôle de la liquidation tant des dépenses que des recettes s'effectue au moment de l'ordonnancement, sur les pièces justificatives énonçant la détermination des calculs et la certification du service fait. Il s'agit de vérifier l'exactitude des calculs suivant les tarifications et barèmes divers d'une part et de s'assurer que les montants proposés sont destinés à désintéresser les créanciers pour les prestations fournies à la date de la liquidation.
- Le visa requis à l'occasion de l'ordonnancement : il s'agit d'un contrôle de régularité sur les titres de dépense ou de recette, sur les bordereaux qui

les accompagnent et également sur les pièces justificatives en veillant sur la conformité entre ces dernières et les titres et bordereaux. Ce contrôle met également l'accent sur l'imputation budgétaire et l'exercice de comptabilisation. Ce contrôle concerne aussi bien les titres initiés par l'ordonnateur que par ceux soumis par le comptable après encaissement des certains produits budgétaires.

Il est important de noter que l'absence du visa du contrôleur financier est une cause de rejet des ordres de dépense au niveau du comptable, à moins que ce visa ne soit pas obligatoire ( cas de certaines dépenses en matière de solde, de frais de route etc.); quant aux ordres de recettes de régularisation, le refus du visa du contrôleur financier, motivé par l'irrégularité des encaissements peut avoir pour conséquences le remboursement des sommes perçues au niveau du comptable. Les titres visés sont transmis au comptable pour leur prise en charge et leur règlement ou recouvrement.

### **C / le contrôle effectué par l'agent comptable.**

Le contrôle exercé par l'agent comptable est un contrôle de régularité qui débouche soit sur l'acceptation des titres de recettes ou de dépenses, soit sur leur rejet. Tout comme au niveau du contrôleur financier, tout rejet doit être motivé par écrit en précisant les redressements ou modifications éventuels à effectuer.

- Le contrôle des titres de recettes: les ordres de recettes, d'annulation ou de réduction qui sont transmis à l'agent comptable par l'ordonnateur doivent comporter des pièces énonçant la base de la liquidation pour permettre la vérification de la régularité des créances à recouvrer. De même, ils doivent comporter, en conformité avec leurs bordereaux d'émission, les imputations budgétaires, l'exercice de rattachement et surtout l'adresse du débiteur.

L'agent comptable doit s'assurer qu'ils ont obtenu le visa du contrôleur financier. La sanction du contrôle est l'acceptation des titres suivie de leur prise en charge comptable et de leur recouvrement. Toutefois, en ce qui concerne les titres de

recettes de régularisation, la phase du recouvrement était déjà acquise lors de l'encaissement par anticipation.

- Le contrôle des titres de dépense : à la réception des ordres de dépense, l'agent comptable doit s'assurer sous sa responsabilité :
  - de la qualité de l'ordonnateur;
  - de l'application des lois et règlements relatifs à la dépense;
  - de la validité de la créance;
  - de la régularité des pièces justificatives;
  - de l'exacte imputation de la dépense;
  - de la disponibilité des crédits, fonds ou valeurs
  - de l'application des règles de prescription et de déchéance.

Lorsqu'à l'occasion des contrôles prescrits ci-dessus, l'agent comptable constate des irrégularités, il doit poursuivre auprès de l'ordonnateur la régularisation en lui précisant les redressements nécessaires à effectuer. Il peut également réclamer des certificats administratifs en complément des énonciations insuffisantes contenues dans les pièces justificatives.

L'acceptation des ordres de dépense est matérialisée par le visa " vu bon à payer " apposé sur les corps des documents.

L'ordonnateur peut requérir l'agent comptable de payer une dépense qu'il aurait préalablement rejetée. Cette réquisition décharge l'agent comptable de la responsabilité de cette opération.

Mais, l'agent comptable doit refuser de déférer à l'ordre de réquisition lorsque les irrégularités relevées sont motivées par :

- l'insuffisance de crédits;
- l'absence de justification du service fait;
- l'absence du pouvoir du signataire de l'ordre de dépense;
- le caractère non libératoire du règlement;
- l'absence du visa du contrôleur financier lorsqu'il est obligatoire.

Dans tous les cas, l'agent comptable est tenu de rendre compte au Ministre chargé des Finances dans un délai de sept ( 07 ) jours que la réquisition soit exécutée ou non.

### **II/ Le contrôle des réalisations budgétaires :**

Le contrôle des réalisations budgétaires est périodique et s'effectue par trimestre pour les recouvrements et les paiements et par mois pour les engagements. Ce contrôle est prescrit par les dispositions du décret n° 99-51/PRES/MEF du 5/3/99 portant statut général des EPA en son article 42. Il traduit également la volonté de la direction générale de faire une évaluation de l'action financière en même temps que celle des activités techniques ( sanitaires) par l'institutionnalisation des rapports trimestriels d'activités que doivent établir tous les responsables ( Directeurs et chefs de service).

### **A/ Les documents produits:**

En matière budgétaire, les documents de synthèse trimestriels d'exécution du budget émanent de trois structures principalement:

- la DAFGAP qui produit une situation mensuelle des engagements et par agrégation, une situation trimestrielle des engagements, une autre des liquidations et des ordonnancements ( en recettes et en dépenses ). A titre d'exemple une situation des engagements et des ordonnancements au 30/11/2001 est jointe en annexe n°3

- le contrôleur financier qui a l'obligation réglementaire d'établir un rapport financier trimestriel à l'attention de l'autorité de tutelle financière. Ce rapport est appuyé d'une situation des engagements, des liquidations et des ordonnancements qu'il adresse au Directeur Général du CHNYO.

- l'agent comptable qui a l'obligation suivant les termes du décret sus visé d'adresser une situation trimestrielle des recouvrements au Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique et au Contrôleur Financier et également une situation trimestrielle des dépenses. Les copies de ces

différentes situations sont fournies, appuyées de commentaires au Directeur Général du CHNYO (confère annexe n°4..).

Dans tous les cas, en fin d'exercice budgétaire, chacun des acteurs sus visé établit des situations annuelles d'exécution budgétaire qui regroupent les données des quatre trimestres (confère annexe n°5...).

En outre, le DAFGAP établit pour le compte de l'ordonnateur le compte administratif qui comporte les rubriques essentielles suivantes :

- les prévisions budgétaires modulées des diverses modifications intervenues en cours d'exercice ( en recettes et en dépenses )
- les engagements des dépenses au 31 décembre par chapitre et article;
- les crédits annulés faute d'emploi;
- les dépenses ordonnancées par chapitre et article;
- les ordres de recette émis par chapitre et article;

De même, l'agent comptable établit son compte de gestion qui traduit les réalisations budgétaires et les prévisions budgétaires modulées en cours d'exercice ( en recettes et en dépenses ). Ainsi le compte de gestion présente les rubriques suivantes :

- les prises en charge des ordres de recettes par chapitre et article
- les recouvrements effectifs des recettes par chapitre et article
- les prises en charge des mandats de paiement par chapitre et par article
- les paiements effectifs des dépenses par chapitre et article

Il établit en plus un état des restes à recouvrer reflétant les données du compte de gestion (masse et fournissant le détail des informations sur les débiteurs et la nature des créances concernées). Un autre état des restes à payer est dressé par ses soins, présentant les créanciers individuellement et le montant de leurs créances sur le Centre Hospitalier.

## **B/ l'exploitation des documents produits**

Selon la périodicité de production des documents et leur nature, on distingue trois niveaux d'exploitation à l'interne. Leur examen au plan externe fera l'objet du développement dans la suite consacrée à l'environnement externe (infra).

- Les situations mensuelles des engagements produites par la DAFGAP servent à réguler le rythme des dépenses à la discrétion du Directeur Général, seul ordonnateur du budget, à l'absence de délégation de signature à un autre membre de l'équipe de direction.
- Les situations trimestrielles produites par la DAFGAP, le contrôle financier et l'agence comptable sont déversées dans les rapports d'activités de l'ensemble des structures fournissant de tels rapports. L'exécution budgétaire peut être retenue comme point inscrit à l'ordre du jour du comité de direction qui se réunit une fois par trimestre et qui regroupe l'ensemble des directeurs et chefs de service.

Mais il convient de retenir que ces documents budgétaires ne sont pas communiqués aux membres du comité de direction avant la séance au cours de laquelle ils sont examinés.

Il peut résulter de l'analyse de ces documents quelques mesures correctives tendant soit à relever le niveau des recouvrements ou à ralentir le rythme des dépenses en fonction de la santé financière de l'Etablissement. Tout particulièrement, les données budgétaires cumulées au troisième trimestre de l'année ( 30 septembre ) sont relativement importantes en ce qu'elles fournissent assez d'informations sur les réalités de l'exercice en cours et permettent ainsi aux responsables d'être réaliste dans les propositions des inscriptions de l'avant projet de budget de l'exercice suivant.

- Les documents annuels ( compte administratif et compte de gestion) sont exploités à titre de confrontation des données afin de s'assurer de leur concordance tant au niveau des émissions des titres que de celles des ordres de dépenses. Car les données doivent être identiques et soumises à l'examen des instances de contrôle externes. Ils fournissent, également un éclairage pour les prévisions budgétaires de l'exercice n+ 2 s'ils sont établis pour l'exercice n.
- L'objectif de l'examen périodique des réalisations budgétaires est de mesurer les performances financières de l'Etablissement en rapport avec les objectifs définis dans le programme d'activités.

En outre, cette forme de rétrospection permet de déceler à temps certaines difficultés de fonctionnement ou certaines contraintes ultérieures avant que les instances extérieures ne s'en saisissent.

## **Section III / L'ENVIRONNEMENT EXTERNE DU CONTROLE BUDGETAIRE**

Par environnement externe, il s'agit des instances ou structures qui exercent un droit de regard sur la gestion budgétaire, voire même peuvent influencer les réalisations du budget en raison des pouvoirs qui leur sont conférés. Les principales instances sont:

- les autorités de tutelle technique et financière
- le Conseil d'Administration
- l'Assemblée Générale des Société d'Etat
- la Commission résidente de l'Union Européenne
- la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique
- la Cour des comptes

Le contrôle exercé par cette kyrielle d'autorités et de partenaires comprend quatre caractéristiques essentielles :

- un contrôle de type administratif
- un contrôle d'opportunité
- un contrôle juridictionnel
- un contrôle des auditeurs

### **I/ le contrôle administratif**

Il s'agit d'un contrôle de régularité exercé par l'autorité de tutelle à travers notamment les différents corps d'inspection ( Inspection Générale d'Etat, Inspection des finances, Inspection Générale du Trésor ). Le contrôle qu'effectue périodiquement l'Administrateur chargé des finances de la Commission de la Communauté Européenne est un contrôle de régularité pour s'assurer du bon usage de la subvention qu'elle octroie au CHNYO. C'est une vérification sur place et sur pièces concernant certains volets des dépenses budgétaires en faveur des populations démunies .

Malgré la multiplicité des structures de contrôle, on peut relever qu'une seule vérification a été diligentée en 1999 par l'inspection générale des finances au cours de cinq dernières années.

Mais, à l'occasion de l'adoption du budget annuel l'autorité de tutelle doit émettre un avis de non -opposition aux délibérations relatives au budget, tout comme les autres délibérations du conseil d'administration ne peuvent être exécutoires qu'après l'avis des ministères chargés de la tutelle technique et de la tutelle financière.

### **II/ Le contrôle d'opportunité :**

Outre la régularité formelle des réalisations budgétaires qui est vérifiée à travers les comptes financiers de l'exercice précédent, ces instances apprécient et autorisent les prévisions budgétaires ( CA) et la subvention que l'Etat doit accorder à l'établissement ; à cet effet, la direction générale doit produire un rapport à l'AGSE, présentant les efforts fournis en vue de la réduction de la dépendance financière vis-à-vis de l'Etat. Ce rapport est par ailleurs requis de tout EPA dont les états financiers sont examinés par cette instance.

Le contrôle porte également sur l'assiette des recettes, l'amélioration du recouvrement et les contrôles inopinés de caisse pour s'assurer si les encaissements s'effectuent normalement.

### **III/ le contrôle juridictionnel :**

En matière budgétaire, le contrôle juridictionnel est exercé par la cour des comptes qui statue par voie d'arrêt sur les comptes des comptables publics d'une part et apure les gestions de fait d'autre part. Dans l'exercice de ses attributions de contrôle budgétaire, la cour des comptes établit la conformité entre les comptes individuels des comptables et les comptes généraux des ordonnateurs.

Le contrôle des opérations budgétaires s'effectue par l'examen de la régularité et de la conformité des documents justificatifs des recettes et des dépenses ) . L'examen des comptes peut lui offrir l'occasion de sanctionner des fautes de gestion des ordonnateurs et administrateurs de crédit et de prononcer à l'encontre de ces derniers des condamnations à l'amende ainsi que les comptables de fait. La gestion de fait résulte de l'immixtion d'une personne dans la gestion financière et/ ou

comptable sans en avoir une autorisation régulière. La sanction des contrôles concerne aussi bien l'entreprise que les gestionnaires.

En effet, la cour, à l'issue des contrôles, arrête un rapport dans lequel elle exprime son avis sur la régularité et la sincérité des comptes et bilans et propose le cas échéant les redressements nécessaires à opérer dans la gestion financière, les modifications à apporter à la structure ou à l'organisation de l'entreprise.

S'agissant de la gestion du comptable, la cour peut le déclarer quitte, en avance ou en débet; dans les deux cas, elle peut ordonner la main-levée sur les hypothèques constituées sur les biens du comptable et autoriser le remboursement de son cautionnement; dans le dernier cas, elle le condamne à solder son débet avec les intérêts de droit au profit de l'organisme public dont il est le comptable.

Mais, les poursuites devant la cour des comptes ne font pas obstacle aux actions pénales et disciplinaires selon la nature des fautes constatées qui peuvent être engagées contre leurs auteurs.

En d'autres termes, les contrôles dévolus à la cour des comptes visent à vérifier la régularité et la conformité des opérations budgétaires par rapport aux normes juridiques, prendre des mesures correctives éventuellement et engager la responsabilité des personnes en cause dans la gestion des finances publiques.

#### **IV/ Le contrôle des auditeurs externes**

Les audits contractuels sont en général commandités par l'Etablissement lui-même. A titre d'exemple, un seul audit organisationnel a été diligenté, au cours des cinq dernières années par le Cabinet ACECA International (1996). Le rapport d'audit avait recommandé en matière budgétaire l'élargissement de l'assiette des recettes, l'amélioration du recouvrement et le renforcement des contrôles inopinés de caisse pour s'assurer que tous les encaissements s'effectuent normalement. Aussi avait-il suggéré l'établissement d'une situation mensuelle d'exécution du budget.

Le contrôle budgétaire semble bénéficier au cours des trois dernières années de conditions favorables à sa mise en œuvre au sein du CHNYO. En effet, le contexte est caractérisé notamment par la réorganisation de la gestion financière avec la création de l'agence comptable et l'élaboration d'un nouveau plan comptable, une surveillance plus accrue de l'autorité de tutelle et enfin par la création de la cour des comptes qui comporte une chambre spécialisée pour les Etablissements Publics.

Mais, il convient d'analyser tout le système du contrôle budgétaire par la mise en évidence des atouts et des faiblesses ainsi que les risques encourus.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

## **CHAPITRE III / ANALYSE DU SYSTEME DE CONTROLE BUDGETAIRE ET RECOMMANDATIONS**

Le système de contrôle budgétaire du CHNYO présenté précédemment suscite quelques critiques liées à sa conception et à la pratique qui a cours actuellement et aussi à l'environnement qui exerce sur lui quelques pesanteurs.

L'objet du présent chapitre est d'établir un diagnostic du contrôle budgétaire en mettant en évidence ses forces et ses faiblesses ainsi que les risques encourus. Des propositions de solutions tendant à prévenir les risques évoqués seront faites sous forme de recommandations, tout en indiquant les modalités de leur mise en œuvre et les résultats attendus.

### **SECTION I / Les Forces du Système de Contrôle Budgétaire**

Il s'agit des acquis obtenus au prix d'efforts fournis tant dans le cadre réglementaire que dans la pratique de l'exercice du contrôle budgétaire. On peut envisager également dans ce cadre, les opportunités ou garanties offerts par l'environnement.

#### **I / Les forces au plan conceptuel**

Les démarches du contrôle de gestion dans le secteur public présentent quelques différences dont il faut tenir compte pour éviter toute transposition mécanique des modèles d'entreprise. Ainsi, toute analyse économique menée dans le secteur public doit partir du cadre juridique propre qui est caractéristique de la mission principale de service public. Le service public pouvant être défini comme toute activité d'une collectivité menée dans l'intérêt général.

Plus précisément, au plan réglementaire, quelques principes fondamentaux sont à prendre en compte, qui différencient le secteur public du secteur privé. Il s'agit entre autres :

- du principe de la séparation de l'ordonnateur du comptable;
- des responsabilités de gestion liées aux fonctions exécutives;
- de quelques principes budgétaires

De même les contrôles administratif et interne prescrits devraient contribuer à assurer une bonne gestion financière.

## **A / LES PRINCIPES REGLEMENTAIRES**

L'application diligente des principes réglementaires dont nous mettrons en exergue les avantages, constitue un gage de gestion budgétaire saine.

### **1. le principe de séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable**

Ce principe qui tire sa source du droit public français, consacre non seulement la séparation de l'ordonnateur et du comptable, mais ajoute l'incompatibilité des fonctions et le contrôle spécifique des comptables.

Comme nous l'avons souligné, ce principe est fondamental dans la gestion des finances publiques de conception française, issue de la révolution de 1789.

Son but est de garantir la bonne utilisation des fonds publics et se protéger ainsi du détournement qui devient difficile en raison du contrôle mutuel entre deux catégories d'agents provenant de ministères différents et dont les responsabilités diffèrent également. Le risque de complicité est donc minimisé.

En effet, la fonction d'ordonnateur est liée au poste de directeur de l'établissement c'est à dire, responsable de la mise en œuvre des objectifs. Tandis que celle de comptable est liée à une nomination à un poste de gestion de fonds publics à laquelle s'ajoute une prestation de serment, la constitution d'un cautionnement et l'installation en tant que comptable public; ces conditions étant indispensables à l'exercice de la fonction.

L'examen comparatif des comptes financiers établis par ces deux catégories d'acteurs, constitue la clef de voûte du contrôle mutuel entre l'ordonnateur et le comptable.

### **2. les responsabilités liées aux fonctions**

Les ordonnateurs ou administrateurs de crédit et les comptables n'assument pas la même nature de responsabilité en raison de leur gestion financière. La différenciation des responsabilités entraîne également celle des sanctions dont les plus graves planent sur la tête du comptable. Il s'ensuit que ce dernier devienne tatillon sur les contrôles qu'il doit exercer et le prédispose moins à la collusion avec l'ordonnateur dans l'utilisation des moyens budgétaires.

En effet, les ordonnateurs assument une responsabilité politique lors qu'ils sont élus ou hiérarchique quand ils sont nommés.

Quant au comptable, sa responsabilité est personnelle et pécuniaire. C'est en raison de cette dernière dimension de sa responsabilité qu'il lui est exigé en principe avant son installation, qu'il constitue un cautionnement et qu'il prête serment devant la juridiction compétente de bien gérer les deniers publics.

Ainsi, il apparaît une grande disproportion dans la responsabilité, de ces deux acteurs de la gestion publique. Les sanctions du contrôle juridictionnel viennent corroborer cette situation au détriment du comptable. Au titre des contrôles externes pouvant mettre en jeu la responsabilité de ces acteurs, il convient de retenir le contrôle juridictionnel qui peut mettre le comptable en débet, suivi de conséquences pécuniaires personnelles ; par contre, la cour des comptes peut formuler des recommandations sur la gestion de l'ordonnateur ou le condamner à l'amende en raison des fautes de gestion commises et constatées dans les procédures de jugement des comptes du comptable.

La réalité qui vient corroborer cette différenciation de sanction est que depuis plus de trois décennies d'existence, la chambre des comptes de notre pays n'a jamais mis en jeu la responsabilité d'un ordonnateur alors qu'un arrêt sur la gestion de certains comptables publics qui ont exercé de 1963 à 1983 a déjà été rendu en 1990 par la chambre des comptes de la Cour Suprême ( arrêté du 26 Octobre 1990 sur les comptes de gestion de 1963 à 1983 ).

### **3. LES PRINCIPES BUDGETAIRES**

L'ensemble des principes budgétaires présente des garanties de bonne gestion s'ils sont observés par les acteurs du circuit budgétaire. Outre les avantages

évoqués dans leurs définitions , on peut ajouter quelques uns très spécifiques à certaines règles:

- **le principe de l'unité:** c'est un principe de synthèse qui offre du point de vue de la gestion, une garantie de transparence et de simplicité pour la prise de décision . En fait, une structure synoptique budgétaire issue du plan comptable général fournit les informations nécessaires aux utilisateurs ( personnel ) et au conseil d'administration qui délibère.
- **Le principe de l'équilibre :** cette règle responsabilise les acteurs en les incitant à faire des prévisions sincères pour éviter des difficultés de couverture des charges par les produits en cours d'exécution du budget. Elle traduit également la limitation de l'autonomie financière accordée à l'établissement. car si l'Etat peut appliquer la théorie keynésienne du déficit budgétaire il est interdit à ses démembrements d'y recouvrer en raison de la faiblesse de la variabilité de leurs ressources.

## **B / LES CONTROLES ADMINISTRATIF ET INTERNE.**

Les contrôles administratif et interne concourent à la sauvegarde du patrimoine et à la bonne utilisation des ressources budgétaires.

### **1- Le contrôle administratif**

Dans le strict respect de réglementation de la comptabilité publique, le rôle du comptable dans le contrôle budgétaire consiste à vérifier la régularité de l'utilisation des ressources à travers les procédures et les pièces justificatives . En d'autres termes, il s'agit d'un contrôle de conformité qu'il effectue.

En outre, au plan comptable, pour obtenir la synthèse des opérations budgétaires, malgré le coût qu'il peut représenter dans le cadre d'une gestion manuelle, ce principe impose une double comptabilisation: la comptabilité budgétaire de l'ordonnateur en vue d'établir le compte administratif et la comptabilité générale du comptable qui lui permettra de confectionner son compte de gestion.

En plus des avantages du contrôle fonctionnel entre l'ordonnateur et le comptable, il convient de compléter l'analyse par le contrôle organique effectué par le contrôleur financier sur les opérations budgétaires.

Le fait que le contrôleur financier, soit nommé par décret sur proposition du Ministre Chargé des Finances parmi les cadres de son département lui assure assez d'indépendance vis-à-vis de l'ordonnateur qui se trouve être le directeur général, pour pouvoir sanctionner les opérations de ce dernier.

De plus, l'obligation faite au contrôleur Financier de produire un rapport trimestriel à l'attention du Ministre des Finances sur la situation financière de l'établissement lui confère assez d'autorité vis-à-vis de l'ensemble des acteurs budgétaires.

De même, le pouvoir de contrôle de la moralité de la dépense dont il est investi, corrobore sa position de conseiller auprès de l'ordonnateur. Cette dimension du contrôle est perceptible lors du visa des engagements ( contrôle a priori ).

## **2- LE CONTROLE INTERNE**

L'introduction du pouvoir de contrôle interne par l'Arrêté N° 2000-53/MS du 8/02/2000, constitue une révolution dans la gestion des EPA au BURKINA FASO. Il est reconnu que le contrôle interne est de loin préférable au contrôle externe tant les avantages du point de vue de la maîtrise des procédures sont évidents, d'où le secteur public gagnerait à l'instaurer.

Mais les dispositions relatives au contrôle interne que doit exercer le contrôleur de gestion sont si novatrices que leur application serait intéressante. Car du point de vue du droit public, le contrôleur de gestion de par sa nomination ( par arrêté ) peut-il exercer des contrôles sur des agents nommés par décret ? peut il disposer d'assez de prérogative vis-à-vis de l'agent comptable dont l'essentiel des procédures comptables relèvent du règlement général sur la comptabilité publique qui ignore le contrôleur de gestion dans les catégories de corps pouvant exercer un contrôle organique sur un comptable public ?

Ces questions trouveront leurs réponses dans les faiblesses du cadre réglementaire que nous mettrons en exergue ci-dessous. Car la noblesse de ces dispositions ne doit pas cacher les difficultés de leur application dans un secteur public où les acteurs ont une culture défensive par rapport à leurs droits et prérogatives surtout en absence d'un manuel de procédures.

## **II / LES FORCES DE LA PRATIQUE DU CONTROLE BUDGETAIRE**

La pratique du reporting financier permet d'éviter les dérives constatées dans les services publics où le cloisonnement des acteurs du même réseau a souvent fait le lit des malversations.

Les réunions trimestrielles du comité de direction, même si elles présentent les insuffisances de n'est pas être instituées par note de service avec un canevas précis des questions ou problèmes à traiter, ni l'obligation de ventiler auprès du personnel les compte-rendu, procèdent de la volonté d'instaurer une gestion participative au niveau des responsables.

L'examen des problèmes financiers ou budgétaires à ces rencontres permet aux directeurs et chefs de service qui ne sont pas destinataires des rapports du circuit budgétaire de s'impliquer dans la résolution des problèmes soulevés, notamment ceux relatifs à la consommation des crédits et au recouvrement des recettes.

De même, nonobstant les contrôles quotidiens sur pièces que les uns effectuent sur les opérations budgétaires initiées par les autres, la production des situations périodiques d'exécution du budget permet au directeur général, en tant qu'ordonnateur, d'avoir une vue synthétique d'ensemble sur les performances financières. L'explication de ces situations tant du point de vue de l'analyse que du contrôle, offre l'opportunité de s'assurer de la régularité des opérations.

En dépit de l'absence d'objectifs budgétaires définis par mois ou par trimestre, les situations produites devraient susciter la prise de certaines décisions au vu des écarts constatés. Il peut en résulter des propositions d'ajustement des prévisions à

soumettre au Conseil d'Administration en cours d'exercice. Mais cette pratique du contrôle budgétaire comporte certaines insuffisances que nous présenterons ultérieurement.

### **III / LES FORCES LIEES A L'ENVIRONNEMENT DU CONTROLE BUDGETAIRE**

Il s'agit des avantages dont bénéficie l'établissement hospitalier du fait de l'exercice des contrôles externes qu'ils soient administratif, d'opportunité ou juridictionnel.

Ainsi, les influences exercées par les instances externes sont multiformes :

- **une surveillance est exercée par les autorités de tutelle financière** à travers les rapports trimestriels que le contrôleur financier doit adresser au ministre chargé des finances et de la comptabilité publique. L'agent comptable envoie également un plan de trésorerie hebdomadaire à l'agent comptable central du trésor (ACCT). Ce plan exprime les besoins de retraits de fonds sur le compte trésor au cours de la semaine suivante, contribuant ainsi à la bonne gestion de la trésorerie
- en outre, il doit envoyer un rapport trimestriel au Directeur Général du Trésor et de la comptabilité Publique et un autre à la Mission résidente de l'Union Européenne.

Ces situations périodiques sont appuyées de commentaires et suggestions visant à juguler les difficultés soulevées. L'examen de ces rapports peut donner lieu à l'envoi d'une mission d'appui- conseil auprès de l'institution ou à l'affectation de personnel d'appui dans des domaines bien précis.

Les rapports trimestriels de l'agent comptable, adressés à la commission de l'Union Européenne, sont destinés à favoriser le contrôle de régularité que ce partenaire entend effectuer sur les pièces comptables justifiant l'utilisation de ses concours financiers. Ce contrôle qui traduit un droit de regard sur l'utilisation des ressources extérieures, tend à renforcer la qualité de la gestion financière.

**-le contrôle des organes délibérants ( CA et AGSE) sur la gestion budgétaire** du centre hospitalier est exercé à l'occasion de la session budgétaire pour le CA et de la session annuelle pour l'AGSE. A ces occasions, ces instances vont au-delà du simple contrôle du respect des autorisations accordées pour l'exécution du budget, pour apprécier la qualité de la gestion et surtout l'effort fourni par l'établissement pour conforter son autonomie financière vis-à-vis de l'Etat à travers les performances de recouvrement et la maîtrise des dépenses budgétaires. A la session annuelle de l'AGSE, des directives d'ordre général relatives à la gestion des EPA sont souvent édictées.

De même, ce forum des Etablissements publics permet des échanges d'expériences et la diffusion des enseignements sur les bonnes performances des meilleurs de chaque secteur d'activité. les séances d'examen des comptes financiers étant ouvertes à tous les dirigeants des EPA, assistés de leurs équipes de direction.

**-le contrôle juridictionnel, de par son pouvoir d'infliger des amendes ou débetts aux ordonnateurs et aux comptables** et surtout par ses prérogatives de formuler des recommandations sur la gestion de l'institution, contribue à l'amélioration de la gestion des finances publiques.

Le jugement des comptes qui s'effectue sur pièce et en cas de besoin sur place par la consultation de tous documents pouvant éclairer les magistrats, devrait dissuader les gestionnaires de recourir à des collusions internes.

Cependant, le rapport de contrôle interne que le contrôleur de gestion doit adresser au Conseil d'Administration n'est pour l'instant qu'une intention pieuse qui n'a pas connu d'application. Une vue synoptique des forces peut être représentée par le tableau ci-dessous.

## **Tableau n°6 : Forces du système de contrôle budgétaire**

### **Forces du système de contrôle budgétaire**

#### **Cadre conceptuel**

1. Principe de séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable
2. Responsabilités liées aux fonctions
3. Principes budgétaires
  - principe de l'unité
  - principe de l'équilibre

#### **Cadre pratique**

4. Contrôle administratif
5. Contrôle interne
6. Examen trimestriel du budget

#### **Environnement**

7. Surveillance de la tutelle
8. Contrôle des organes délibérants
9. Contrôle juridictionnel

Source : construit par nous-mêmes

## **SECTION II / LES FAIBLESSES DU SYSTEME DE CONTROLE BUDGETAIRE**

Le système de contrôle budgétaire présente quelques déficiences liées tantôt à sa conception au sein de l'Etablissement, tantôt au cadre réglementaire. Il en découle que dans la pratique, certaines faiblesses ou dysfonctionnements soient constatés. Aussi, l'environnement contribue-t-il à accroître le lot des insuffisances déjà fort nombreuses.

Une synthèse des réponses données aux questionnaire et guide d'entretien a permis de dégager les principales faiblesses ci-après.

## **I / LES FAIBLESSES AU PLAN CONCEPTUEL**

La déficience de la conception du contrôle budgétaire résulte de la conjugaison de certains facteurs défavorables tels que l'inadéquation de la structure organisationnelle, la non maîtrise de certaines dimensions du contrôle budgétaire se traduisant par l'inexistence de certains outils essentiels, le déficit de formation de ses principaux animateurs que sont les contrôleurs de gestion.

Les causes des faiblesses sont imputables à la lenteur administratives, aux pesanteurs socio-politiques et surtout à l'attentisme habituel du service public face aux réformes en général. Car les responsables redoutent une appréciation biaisée de leurs performances due à la mise en place de nouveaux outils de gestion.

### **A / L'INADEQUATION DE LA STRUCTURE ORGANISATIONNELLE**

L'efficacité du contrôle budgétaire dépend en partie de la qualité du processus budgétaire. La mise en œuvre de ce dernier s'appuie fortement sur l'organisation de la structure, notamment son découpage en centres de responsabilité ou au moins, sa décentralisation au plan budgétaire.

Au niveau du CHNYO, nous constatons que les différents services ou directions n'ont pas une relative délégation de pouvoirs en matière budgétaire. De même, les responsables ne reçoivent pas une délégation de signature notamment dans le cadre de la procédure des dépenses.

De plus, en matière de recettes, les différents services techniques ne bénéficient pas d'autorité tant dans la tarification que dans la définition des objectifs. Leurs propositions de recettes prennent plutôt un caractère d'inventaire des actes médicaux qu'un engagement du service à atteindre une performance quantifiée.

De même, en matière de dépense, s'il est vrai que les besoins prévisionnels sont exprimés, les premiers responsables structure ne participent pas à la phase de négociation des moyens auprès de la direction générale, en rapport avec les objectifs de leur programmes d'activité. Ils préfèrent déléguer leurs adjoints, en l'occurrence les coordonnateurs des soins, appelés majors . En matière d'évaluation

des dépenses, le constat est qu'il est procédé à une reconduction systématique des dépenses dites " service votés ", en ajoutant des dépenses nouvelles appelées mesures nouvelles; ces mesures nouvelles deviendront des services votés pour l'exercice suivant et ainsi de suite. C'est sur les mesures nouvelles que l'organe délibérant (CA) va s'appesantir lors de l'adoption du budget.

Cette pratique semble respecter les principes suivants: à prestation égales, dépenses égales et à prestations nouvelles, dépenses nouvelles. Cette méthode de prévisions des dépenses, en voulant préserver certains acquis semble occulter le risque de gaspillage de ressources.

A l'étape d'exécution du budget, aucun responsable de service, ni de direction ne reçoit une délégation de crédits, pouvant lui permettre au moins d'engager des dépenses relatives à sa structure.

Cette gestion budgétaire centralisée ne permet pas l'évaluation de la performance des différentes unités du fait de leur faible engagement au stade des prévisions et dans le processus de régulation des dépenses au cours de l'exécution budgétaire. Il coule de l'eau de roche que l'exercice du contrôle budgétaire, notamment la constatation et l'analyse des écarts, tout comme les mesures correctives qui peuvent en résulter, ne susciteront que peu d'intérêt auprès des différentes unités. Cette situation, si elle n'est pas jugulée à temps, est une cause de détournement des recettes par certains agents du CHNYO, en mal de motivation et de récompense. En effet, en réponse au point numéro 25 du questionnaire, certains responsables (environ 75 %) se penchent vers une modulation des ristournes versées trimestriellement en fonction des résultats budgétaires plutôt que l'application d'un taux unique indexé sur la catégorie professionnelle de l'agent. Toutefois, des inconvénients telle que la rigidité dans l'affectation interne du personnel sont à craindre. De même, l'absence de feed-back systématique (réponse au point numéro 21 du questionnaire) est également une source de désinformation du personnel qui devrait partager les performances de la structure avec les dirigeants.

Au niveau de l'organisation formelle, on observe l'absence d'un service chargé du budget au niveau du contrôle de gestion. Une chose est de structurer le contrôle de gestion, une autre est d'y affecter du personnel. Cette lacune reflète la

méconnaissance du rôle que doit jouer le contrôleur de gestion dans le processus budgétaire. Il est à craindre quelques conflits de compétences entre le contrôle de gestion et la DAFGAP où est logé le service chargé du budget.

De même, les attributions du contrôleur de gestion telles que définies dans l'arrêté n°2000-53/MS, ne peuvent être exercées efficacement en l'absence d'unité et de personnel chargés spécifiquement du contrôle budgétaire. Cette situation pourrait confiner le contrôleur de gestion à n'exercer qu'un simple suivi budgétaire, sans pouvoir matériellement mettre en œuvre les outils pertinents du contrôle budgétaire.

Au total, l'organisation actuelle du CHNYO ne permet pas l'exercice d'un contrôle budgétaire efficace.

## **B / LA CONFUSION ENTRE LES CONCEPTS DE SUIVI BUDGETAIRE ET DE CONTROLE BUDGETAIRE.**

L'inexistence des outils du contrôle budgétaire doublée de l'absence de structure chargée du budget au sein du service de contrôle de gestion traduit le risque de confusion entre le suivi budgétaire et le contrôle budgétaire. Si certains auteurs assimilent le suivi budgétaire au contrôle budgétaire, d'autres établissent au contraire quelques nuances entre les deux notions.

En effet, le suivi budgétaire se limite à la comparaison des réalisations et des prévisions afin de déterminer les écarts, tandis que le contrôle budgétaire va au delà de la détermination des écarts en recherchant les causes afin de proposer des mesures correctives. Dans ces conditions, le suivi budgétaire n'aborde qu'une partie du contrôle budgétaire qui se révèle comme un examen approfondi des causes des écarts budgétaires. De notre point de vue, il faut partir du suivi budgétaire pour réfléchir sur les causes des écarts constatés et proposer des solutions idoines. En outre, le contrôle budgétaire est un système de régulation qui part de l'élaboration du budget jusqu'à la détermination des écarts et aux mesures correctives alors que le suivi budgétaire est administré par périodes.

## **C / L'ABSENCE OU L'INEFFICACITE DES OUTILS DU CONTROLE BUDGETAIRE**

La réalisation d'un contrôle budgétaire efficace requiert l'utilisation de certains outils dont l'absence engendre quelques conséquences au niveau du CHNYO. Elle correspond aux vœux exprimés par les responsables dans une forte majorité (80 %) en réponse aux questions posées dans le guide d'entretien (n° 20 et 21 ; 23 à 26 et 30 à 32).

### **1- L'ABSENCE DE PLANIFICATION A MOYEN ET LONG TERMES**

Le centre hospitalier ne dispose pas jusqu'à présent de projet d'établissement. Il existe un projet d'établissement élaboré depuis plus de deux ans par la structure et non encore approuvé par les autorités compétentes. Il n'existe pas de plan annuel tel que prévu par l'arrêté suscité. L'inexistence de plans stratégique et opérationnel formalisés ne permet pas un cadrage du budget annuel avec les objectifs à moyen et long termes des plans. Cette situation peut favoriser le pilotage à vue.

C'est ainsi que certains responsables (environ 60 %) estiment dans leurs réponses au questionnaire relatif à la planification (n° 10 à 12) que les objectifs retenus au titre de l'année 2002 sont plutôt volontaristes qu'obligatoires en raison du caractère officieux du projet d'établissement. Néanmoins, ils s'en réfèrent pour l'élaboration de leurs programmes d'activité.

### **2-L'INEXISTENCE D'UNE COMPTABILITE DE GESTION.**

La tenue de la comptabilité de gestion dans les établissements publics est prévue par le texte fondamental de la comptabilité publique, à savoir le décret n°97-164/PRES/MEF portant règlement général sur la comptabilité publique en son article 87.

Pourtant le CHNYO ne tient pas de comptabilité de gestion qui est un outil essentiel du contrôle de gestion dans le cadre de la gestion des coûts et des prévisions budgétaires.

Mais pourquoi mettre en place une comptabilité de gestion dans un hôpital public ? Au titre des finalités générales visées par la comptabilité de gestion, nous pouvons retenir entre autres objectifs:

-établir des prévisions de charges et de produits;

-en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent ( contrôle des coûts et des budgets par exemple ).

En d'autres termes elle fournit tous les éléments de nature à éclairer les prise de décision d'ordre budgétaire.

Quant aux finalités dans les organisations publiques en général, plusieurs déterminants sont avancés parmi lequel, nous retiendrons que le facteur déterminant est la recherche de l'autonomie financière par son financement propre. Cette réponse est confirmée par René DEMEESTERE : " lorsqu'une organisation publique doit rechercher elle-même son financement, elle est incitée à mettre en œuvre une analyse des coûts pour fixer ses prix, contrôler ses coûts et assurer un pilotage économique ". Il convient donc de retenir que l'analyse des coûts vise à :

-responsabiliser les acteurs sur les coûts et les performances de l'organisation et de ses différentes composantes en organisant une décentralisation des pouvoirs et un système de suivi des résultats par centres de responsabilité ;

-prévoir et suivre les réalisations budgétaires avec un système comptable établi selon des règles de ce cadre budgétaire;

-allouer des ressources à différentes entités réalisant des prestations.

Mais les utilisations de la comptabilité de gestion ne se limitent pas au seule calcul des coûts de revient des produits ou prestations ( domaine traditionnel de la comptabilité analytique d'exploitation ).

Elles incluent de nos jours d'autres analyses correspondant aux besoins des responsables de l'organisation telles que l'analyse des charges par unités ou par activités, l'analyse des produits réalisés par type de prestation rendue etc....

Dans la mesure où l' Hôpital Yalgado sert de centre hospitalier de référence et poursuit une politique de réduction de sa dépendance financière vis-à-vis de l'Etat et des autres donateurs, il est tout indiqué qu'il commande la mise en place de la comptabilité de gestion dès lors que le cadre comptable général est adopté en décembre / 2001.

### **3 / L'ABSENCE DE LA COMPTABILITE DE MATIERES**

La comptabilité de matières est prévue également par le texte sus visé selon les dispositions du même article 87. L'absence de cette comptabilité présente

certains inconvénients au niveau de la gestion des stocks et des immobilisations notamment au Service de dépôt pharmaceutique tels que :

- l'incapacité de déterminer des stocks de sécurité des principaux produits ;
- les difficultés d'inventaire des médicaments;
- les ruptures de stocks des produits pharmaceutiques;
- le manque de mécanisme d'alerte pour prévenir les ruptures de stock, consécutives aux retards de règlement des factures du principal fournisseur de médicament ( la Centrale d'Achat des Médicaments Génériques CAMEG en 2000 et 2001 ).

#### **4 / L'INUTILISATION DE TABLEAUX DE BORD**

Bien que prévue par l'arrêté n°2000-53/MS en son article 34 qui rend le contrôleur de gestion responsable de la confection des tableaux de bord, l'utilisation de tableau de bord est quasi inexistante au sein du CHNYO.

Le tableau de bord de gestion est un outil qui permet d'éviter de piloter à vue. L'enquête menée auprès des 12 responsables fonctionnels a révélé que seul l'agent comptable établit un planning de recouvrement et de paiement pour la semaine à venir afin de bénéficier d'un traitement diligent de ses mouvements de fonds auprès de l'agence comptable centrale du trésor. Hormis ce cas, tous les responsables fonctionnels et opérationnels ne disposent pas d'un tableau de bord.

L'absence de réseau de tableaux de bord ( ou d'un tableau de bord général ) réduit considérablement la capacité d'alerte ou d'anticipation sur l'avenir du centre hospitalier. C'est un outil important dans le processus de gestion: instrument de contrôle, c'est un outil de communication, de prévision et d'aide à la décision.

Dans une structure hospitalière où la pénurie est omniprésente comme c'est le cas du CHNYO, il est essentiel de mesurer l'activité de l'Hôpital et le faible niveau de moyens qui lui sont alloués. Car le fait de mesurer, à défaut de supprimer la pénurie, permettra d'optimiser au mieux les moyens existants.

#### **5 / LES FAIBLESSES DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE**

Le système de contrôle interne présente quelques déficiences liées à plusieurs facteurs dont les principaux sont :

- l' insuffisance d'autorité du contrôleur de gestion;
- l' absence de coordination du reporting financier ;
- l' inexistence organisationnelle du service de contrôle de gestion.

- ◆ **L'insuffisance d'autorité de contrôleur de gestion:** le contrôleur de gestion ne fait pas partie des corps ou agents de contrôle prévue par les textes réglementaires des finances publiques ou de la comptabilité publique.

Conséquence : il ne peut, au plan interne organiser le contrôle sur les opérations financières, sans la collaboration d'un corps externe de contrôle.

- ◆ **L'absence de coordination du reporting financier :** s'il est prévu dans l'arrêté portant attributions du contrôleur de gestion qu'il doit effectuer les audits, l'analyse financière, le contrôle des procédures comptables et administratives, force est de reconnaître qu'il n'est pas destinataire des différentes situations périodiques des responsables financiers ( DAFGAP, CF et AC ) .Le contrôleur de gestion ne soumet aucune analyse financière ni au directeur ni aux participants aux réunions trimestrielles de Comité de Direction.

De même, durant les trois années d'animation de sa structure, le contrôleur de gestion n'a initié aucune opération entrant dans le cadre de l'audit interne. Tout au plus, il a souvent participé aux contrôles inopinés organisés par l'Agent Comptable par rapport aux encaissements des actes médicaux ou de concert avec la DAFGAP dans la gestion des kits gratuits du Service des Urgences médicales.

Toutefois, il est laissé la latitude à chaque responsable d'organiser des contrôles suivant les besoins spécifiques de sa structure pour prévenir les cas de malversations. Enfin, ce système de contrôle souffre d'une insuffisance de coordination au niveau de la Direction Générale.

- ◆ **L inexistence de manuel de procédures:** c'est une des principales faiblesses du contrôle interne qui rend difficile le contrôle des procédures. En réalité, si les attributions sont définies pour les responsables, il faut relever que les tâches et leur agencement ne

sont pas formalisés pour la plupart des personnels évoluant dans les services ou directions. Dès lors, le contrôle des tâches non cumulables ou incompatibles ne peut être effectué efficacement

- ◆ **Les faiblesses organisationnelles du service de contrôle de gestion:** faute de personnel, le contrôleur de gestion est seul à animer sa structure avec les multiples attributions que lui confère l'arrêté sus visé. Il en découle que certains contrôles ne peuvent être effectués faute de pouvoir constituer une équipe minimale de deux agents ( vérification de caisse par exemple ).

Enfin, le contrôleur de gestion est nommé par arrêté du Ministre de la Santé alors que les responsables financiers sont tous nommés par décret pris en Conseil de Ministres.

#### **D / L'INSUFFISANCE DE FORMATION DU CONTROLEUR DE GESTION**

La qualité du contrôle budgétaire dépend de la compétence du contrôleur de gestion.

Le seul agent nommé contrôleur de gestion n'a pas les compétences requises pour animer pleinement la fonction au sein du CHNYO.

En effet, il n'a pas été formé, ni participé à un séminaire ou atelier portant sur le contrôle de gestion.

Dans le cadre de la gestion budgétaire, la classification professionnelle ( catégorie B ), le met en position délicate par rapport à l'ensemble de l'équipe de direction ( catégorie A ) et plus particulièrement par rapport aux responsables financiers ( ordonnateur, CF, AC et DAFGAP ).

#### **E / L'INSUFFISANCE DE FORMATION DES RESPONSABLES**

Pour obtenir une implication efficace des responsables opérationnels et fonctionnels, il y a lieu d'organiser à leur intention quelques séminaires de formation sur les techniques de prévisions et d'exécution du budget. Car le profil de la majorité des responsables semble indiquer quelques lacunes quant à la maîtrise de la gestion budgétaire. C'est ainsi qu'au titre des prestations demandées au service de contrôle de gestion (point n° 2 du questionnaire), la plupart des responsables avouent

solliciter de manière ponctuelle, l'aide à la budgétisation et l'assistance dans l'analyse et l'interprétation des résultats. Les responsables opérationnels reconnaissent à plus de 80 % que le contrôle budgétaire les aide à améliorer leurs prestations.

Les insuffisances relevées au plan conceptuel vont déteindre sur la pratique du contrôle budgétaire dont les faiblesses seront mises en exergue.

## **II / LES FAIBLESSES D' APPLICATION**

L'exercice du contrôle budgétaire est marqué par quelques faiblesses au niveau du système d'information de gestion et du contrôle organique effectué par le contrôleur financier.

En effet, l'analyse des réalisations budgétaires demeure sommaire à l'occasion des réunions trimestrielles du Comité de Direction. L'examen des performances devrait être fait par service ou direction afin d'impliquer davantage les responsables de ces entités dans la recherche des causes des écarts et également dans l'application des mesures correctives qui seront prises.

Pour des raisons de cohésion des unités, l'analyse des réalisations ressemble à un suivi budgétaire par principale rubrique sans que les résultats ne soient imputés aux unités responsables suivant leur niveau de contribution. Cette pratique ne crée pas les conditions d'une saine émulation entre les structures, et ne participe pas à la lutte contre la déperdition des recettes et le gaspillage des moyens.

En outre, compte tenu de l'importance relative de certains services ( par exemple, la Maternité qui compte plus de 90 agents ) , une certaine souplesse devrait être accordée à la gestion des crédits budgétaires, notamment la possibilité de procéder à l'engagement des dépenses de fonctionnement ou à défaut, leur attribuer une régie de dépenses ( cas de la caisse de menues dépenses ) .Car la délégation de pouvoirs d'engager les moyens peut induire un engouement à générer ou à collecter plus de recettes.

Toujours dans l'optique de la maîtrise des dépenses, les contrôles de conformité et de régularité apparaissent insuffisants s'ils ne sont pas combinés au contrôle de moralité exercé par le contrôleur financier. En fait, une dépense peut être

régulière, mais se révéler superfétatoire ( bien inutile ou trop cher par rapport à son utilité ) . Il se pose la problématique de l'efficacité du contrôle de moralité dont l'un des trois paramètres est le prix.

Il est souvent reproché aux établissements publics la non mise à jour de leurs référentiels de prix, rendant le contrôle insuffisant ou laissant payer des dépenses surfacturées surtout pour les biens importés. Au niveau du CHNYO, la dernière mise à jour du référentiel des prix remonte au premier trimestre/2000 pour les biens importés.

La pratique du contrôle budgétaire gagnerait à être diffusée auprès de l'ensemble du personnel en vue de susciter plus de communication interne et de lutter contre les détournements multiformes de recettes que certains agents organisent à dessein dans leurs services. A ces menaces internes, il faut ajouter certaines contraintes de l'environnement.

### **III / LES PESANTEURS DE L'ENVIRONNEMENT**

Il s'agit de certaines lourdeurs administratives constatées dans la mise en place du projet d'établissement et du plan comptable général des EPA.

En effet, depuis la réforme hospitalière dont la loi a été adoptée le 18/05/98 et le décret portant statuts des Etablissements hospitaliers publics pris le 31/08/99, le CHNYO ne dispose pas encore de projet d'établissement approuvé par les autorités de tutelle.

De même, le plan comptable général vient d'être adopté en Décembre /2001.

La lenteur dans la prise de ces textes a beaucoup influencé la budgétisation des investissements et le recrutement du personnel contractuel. C'est ainsi qu'au niveau du recouvrement des recettes, le personnel disponible s'est avéré insuffisant, tout comme dans plusieurs services médicaux.

Les déficiences du contrôle budgétaire ont des conséquences sur la qualité des prestations du centre hospitalier, la motivation du personnel et sa capacité à faire face à ses engagements financiers. Elles exposent la structure à divers risques touchant aux domaines sociaux, financier et sanitaire. Une vue synoptique de l'ensemble des faiblesses est donnée par le tableau ci-dessous.

Tableau n°7 : Faiblesses du Système de Contrôle Budgétaire

<b>Faiblesses du Système de Contrôle Budgétaire</b>
<p><b><u>CADRE CONCEPTUEL</u></b></p> <p>1 – Inadéquation de la structure organisationnelle</p> <p>2 – Confusion entre suivi budgétaire et contrôle budgétaire</p> <p>3 – Absence de certains outils du contrôle budgétaire</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- planification à moyen et long terme</li> <li>- comptabilité de gestion</li> <li>- comptabilité de matières</li> <li>- tableau de bord de gestion</li> <li>- insuffisance d'autorité du contrôleur de gestion</li> </ul> <p>4 – Insuffisance de formation du Contrôleur de Gestion</p> <p>5 - Insuffisance de formation des responsables</p>
<p><b><u>CADRE PRATIQUE</u></b></p> <p>1 – Réunions irrégulières consacrées au budget</p> <p>2 – Insuffisance de l'analyse des écarts budgétaires</p> <p>3 – Limites du contrôle de régularité (service fait)</p>
<p><b><u>ENVIRONNEMENT</u></b></p> <p>1 – Lenteur administrative des autorités de tutelle</p>

Source : construit par nous-mêmes

### **SECTION III / EVALUATION DES RISQUES.**

Les insuffisances et lacunes du contrôle budgétaire ont fait courir des risques au centre hospitalier. Si certains risques demeurent potentiels, d'autres sont déjà réalisés.

En effet, du fait que le cadre de la réforme est encore dans une phase évolutive primaire, marquée par la lenteur de la mise en place de certains outils essentiels tels que le projet d'établissement et le plan comptable général, la gestion d'ensemble du centre hospitalier n'a pas bénéficié de nouvelles techniques de gestion au point où les risques de dérapage sont devenus importants, en rapport avec l'accroissement de ses activités. La taille de la structure et la diversité des domaines d'intervention imposent l'utilisation d'outils appropriés pour prévenir sinon enrayer certaines dérives.

Au titre des conséquences ou risques avérés, leur illustration sera faite suivant les variables d'influence, tout en mettant en évidence les faiblesses qui sont les facteurs déterminants.

TABLEAU n° 8

TABLEAU DES RISQUES ENCOURUS

VARIABLES	PRINCIPALES INSUFFISANCES	
1-Structure organisationnelle	-Absence des centres de responsabilité -pas d'administrateur de crédits -pas de régie de dépense et de recette	-Entrave à la -limitation de l -désintérêt du -revendication
2-Structures de contrôle externes	-lenteur pour l'approbation du projet d'établissement -adoption tardive du plan comptable général	-absence de b -absence de p terme -baisse de pro -inexistence d -mauvaise ges
3-Position du service chargé du contrôle budgétaire	-absence de structure chargée du budget dans le service de contrôle de gestion -absence de personnel chargé du contrôle budgétaire	-absence de c -analyse finan -impossibilité d -incapacité de -impossibilité d
4 – Compétence du contrôleur de gestion	-Manque de compétences techniques -Manque de formation continue -Profil inadapté aux missions assignées	-inexécution d -insuffisance opérationnels
5 - Outils du contrôle budgétaire a) planification	-Confusion entre suivi budgétaire et contrôle budgétaire -projet d'établissement non adopté	-analyse super -difficultés de en matière de -choix budgéta -gaspillage de -difficultés de -impossibilité d
b) comptabilité de management	-inexistence de la comptabilité de management	-difficulté de m -insuffisance d (rationnement -difficultés de différentes enti -contribution i tarification des -reconductions votés dans les -mauvaise ma technique
c) Contrôle Interne	-inexistence d'un manuel de procédure -absence de structure chargée de l'audit interne -pouvoirs légaux du contrôleur de gestion insuffisants -manque de coordination des vérifications internes	-risque de d pharmaceutiqu -risque de coll -manque de budgétaires* -risque de déto -absence du p
d) Tableau de bord	-Utilisation insuffisante de tableau de bord	-risque de défa -capacité de ré -impertinence -impossibilité d
e) Comptabilité de matières	-gestion manuelle du dépôt pharmaceutique -inexistence de comptabilité de matières -inexistence de régie de recette au dépôt pharmaceutique	-difficultés d'in -ruptures de st -péremption d -détournement
7 ) Reporting financier	-manque de coordination des informations au niveau du contrôleur de gestion	-impossibilité d -sous-informati

	-inadaptation du circuit de diffusion -insuffisance de traitement des informations ( répartition des réalisations par structure ou activité )	-démotivation
*Risques réalisés		

CESAG-BIBLIOTHEQUE

## **SECTION IV / RECOMMANDATIONS**

Au regard des risques encourus par le CHNYO du fait des insuffisances de son système de contrôle budgétaire, la réflexion contribuant à le prémunir contre ces menaces peut être orientée vers une nouvelle approche du contrôle budgétaire basée essentiellement sur la révision de la structure organisationnelle, la définition des objectifs budgétaires, le renforcement des compétences du contrôleur de gestion et la mise en place de certains outils modernes de gestion.

### **I / LA REVISION DE LA STRUCTURE ORGANISATIONNELLE**

La restructuration du CHNYO dans l'optique du contrôle budgétaire peut comporter deux volets : le découpage en centres de responsabilité et la réorganisation du service du contrôle de gestion .

#### **A / La Décentralisation**

La décentralisation doit comporter une délégation de pouvoirs budgétaires, notamment la fixation des objectifs de recette, étant donné qu'il y a une tarification réglementée des prestations par l'autorité de tutelle, et pour les services d'une certaine importance, la délégation de crédits budgétaires relatifs au fonctionnement de l'entité. Ainsi, certains responsables deviendraient des administrateurs de crédits, pouvant engager et liquider des dépenses de leurs centres. Il serait souhaitable d'envisager l'élaboration du budget par service tout en veillant sur la cohésion d'ensemble.

Il s'agit du centre de responsabilité tel que défini par BESCOS et al (1997: 262) : " une entité de gestion disposant :

- d' une délégation formelle d'autorité pour négocier des allocations de ressources et des niveaux d'objectifs dans le cadre du plan opérationnel et du budget ;
- d' un système de pilotage de sa gestion lui permettant de rendre compte ( reporting, tableau de bord ) de l'utilisation de ses ressources et de l'état de ses réalisations par rapport aux objectifs propres »

Le découpage de la structure en centres de responsabilité pourrait être le suivant:

❖ Centre de coût: ce sont les services fonctionnels à savoir la Direction Générale et les Services spécifiques constituant l'équipe de Direction selon les dispositions de l'Arrêté n°2000-53/MS:

- Direction des Affaires Médicales et Scientifiques;
- Direction des Affaires Financières et de la Gestion Administrative des Patients
- Direction des Ressources Humaines;
- Direction des soins Economiques et Logistiques;
- Direction de la Maintenance et des Travaux,
- Le Contrôle de Gestion;
- L'Agence Comptable;
- Le Contrôle Financier.

❖ Centre de revenus: les services opérationnels, constitués par la vingtaine de services de soins et le service de Dépôt Pharmaceutique. La responsabilité portera sur les recettes des prestations et aussi sur les coûts spécifiques du centre.

Pour faciliter l'évaluation des performances, les attributions et responsabilités des centres devront être aussi précises que possible, évitant ainsi les chevauchements. Les responsables doivent disposer d'assez d'autorité pour négocier les objectifs de leurs centres en rapport avec les dotations de moyens, tout comme ils doivent avoir l'obligation de rendre compte.

De même, pour répondre au besoin d'information concernant les coûts de fonctionnement d'une Institution, la structure interne peut être considérée comme génératrice de dépense.

## **B / LA REORGANISATION DU SERVICE DE CONTROLE DE GESTION**

La réorganisation du service du contrôle de gestion doit prendre en compte la taille de l'Institution et les attributions du contrôleur de gestion telles que définies dans l'arrêté n°2000-53/MS. Ce service peut être érigé en direction qui à son tour, sera organisée en services.

### **1- ATTRIBUTIONS DES SERVICES**

Les services recevront les attributions suivantes, issues de celles déjà consignées dans l'arrêté sus visé auxquelles nous préconisons d'autres pour plus d'efficacité à cette nouvelle direction.

- ❖ **Le service du Budget et Contrôle Budgétaire** aura pour missions essentielles :
    - la coordination du processus budgétaire en apportant son appui technique aux différents services dans l'élaboration de leurs budgets;
    - le suivi de l' exécution budgétaire en procédant régulièrement à la synthèse des données relatives aux réalisations, puis à les comparer aux prévisions en vue de déterminer les écarts et de proposer des mesures correctives;
    - proposer aux services l'intégration du feed-back (y compris le tableau de bord budgétaire) afin de pouvoir suivre eux mêmes leurs budgets ;
    - l'élaboration du pré-budget à partir notamment des informations de la comptabilité de gestion et des tendances observées des réalisations budgétaires de l'exercice en cours.
  
  - ❖ **Le service d'Audit Interne** aura pour principales missions :
    - aider à la mise en place des procédures appropriées et à leur formalisation dans un manuel ( manuel de procédures ) ;
    - le contrôle de l'application de ces procédures ;
    - le contrôle de régularité et de conformité des opérations aux lois et règlements ;
    - l' audit opérationnel de toutes les fonctions de l'Institution ;
    - l' évaluation périodique du système de contrôle interne afin de s'assurer de son efficacité.
  
  - ❖ **Le service Comptabilité de gestion** sera chargé de la conception, de la mise en place et du fonctionnement du système de comptabilité de management dont nous suggérons l' instauration.
- Ce service pourrait recevoir les attributions spécifiques suivantes :
- le calcul et l'analyse des coûts ;
  - l'analyse de la rentabilité et du recouvrement du coût des prestations ;
  - l'aide à la maîtrise des coûts, à l'établissement des devis dans le cadre de la contractualisation avance les assurances, les mutuelles de la santé et toutes autres institutions d'assurance maladie.
- ❖ **Le service des Etudes et de Suivi Evaluation** aura pour attributions :
    - la coordination de l'élaboration du projet d'établissement et de tout plan proposé par le CHNYO ;

- l'organisation et la coordination du système d'information de gestion et le tableau de bord de gestion ;
- la conception, la mise en place et la gestion du système d'évaluation de la performance ;
- la réalisation d'études spécifiques à la demande de la Direction Générale.

## **2- ERECTION DU SERVICE DE CONTROLE DE GESTION EN DIRECTION**

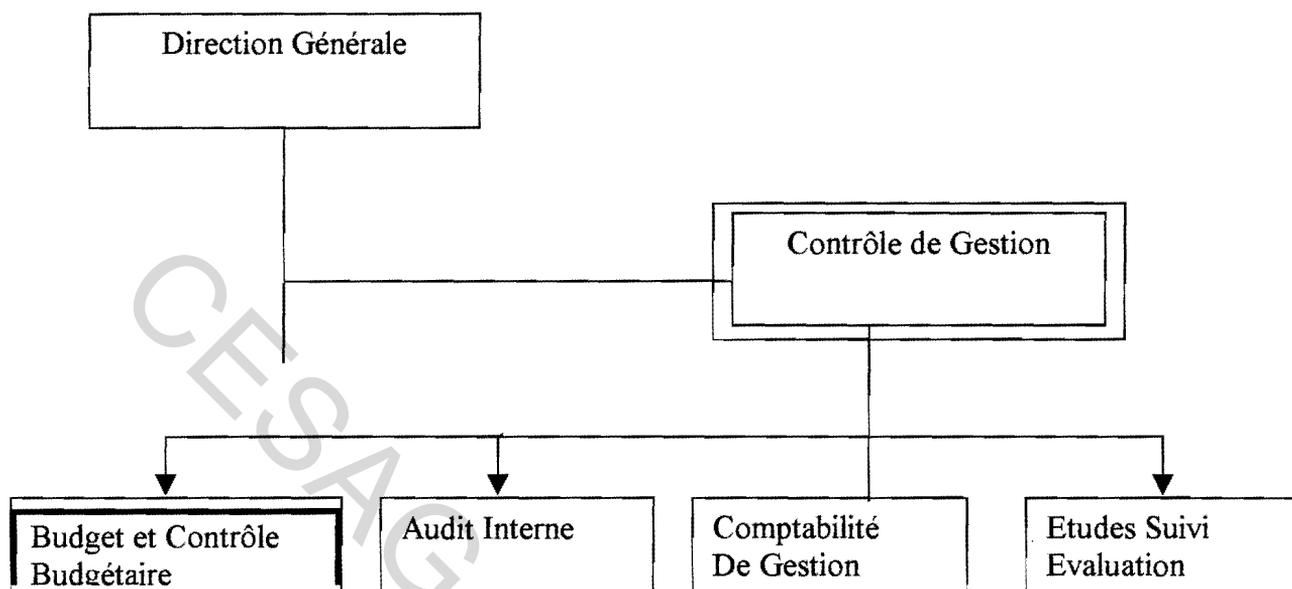
Eu égard à l'importance croissante de ce centre hospitalier, et aux rôles assignés au contrôleur de gestion, il serait souhaitable d'ériger le service du Contrôle de gestion en Direction de sorte à lui insuffler le dynamisme nécessaire à l'accomplissement des nouvelles fonctions que nous préconisons. L'érection du service du contrôle de gestion en Direction va conférer au contrôleur de gestion plus d'autorité vis-à-vis des autres Directions auprès de qui il doit jouer le rôle de conseiller.

## **3- STRUCTURATION DE LA DIRECTION EN SERVICES**

Cette nouvelle direction devrait être organisée en services :

- un service chargé du budget et du contrôle budgétaire ;
- un service chargé de l'audit interne ;
- un service chargé de la comptabilité de gestion;
- un service chargé des études et du suivi - évaluation.

L'organigramme du contrôle de gestion sera établi comme suit.

Figure n°7 Organigramme du Contrôle de gestion

Source : Construit par nous-mêmes

Cette configuration du contrôle de gestion ne doit pas créer une confusion quant aux missions assignées au service " Budget et Contrôle Budgétaire " au sein de la Direction Chargé du Contrôle de Gestion et le service " Budget " qui continue d'exister au niveau de la DAFGAP avec ses attributions classiques telles que définies par l'arrêté n°2000-053/MS portant attributions et fonctionnement des Centres Hospitaliers Publics. En rappel, ce service est chargé de l'exécution budgétaire notamment les engagements, liquidations et ordonnancements des dépenses et des recettes, et la tenue de la comptabilité administrative de l'ordonnateur. Cependant , l'animation de cette nouvelle Direction requiert un personnel qualifié et en nombre suffisant.

## II / LE RENFORCEMENT DES COMPETENCES DU CONTROLEUR DE GESTION

En rappel, le contrôleur de gestion joue un rôle important dans d'exercice du contrôle budgétaire, car au delà de la détermination des écarts et de l'analyse de leurs causes, il apporte son assistance aux responsables pour la mise en œuvre des mesures correctives.

Pour assumer ce rôle et compte tenu de la proposition précédente d'érection du service de contrôle de gestion en Direction, il est tout indiqué que le contrôleur de gestion fasse montre de compétences techniques et générales appropriées.

Ainsi, la formation du contrôleur de gestion s'avère nécessaire auprès d'une Grande Ecole de Gestion, en l'occurrence, le Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG).

De plus, en raison de la nouvelle taille que doit prendre sa structure, nous recommandons le recrutement d'au moins quatre cadres qui pourraient animer dans un premier temps les services dont la création est préconisée. Ces cadres devraient bénéficier de formation auprès de certains cabinets agréés de la place sous forme de séminaires ou d'ateliers dans les domaines de la gestion budgétaire, de l'audit, du contrôle interne etc....

Ensuite, une formation d'au moins un an devrait être programmée pour ces agents dans de Grandes Ecoles de Gestion. Ces formations devraient permettre au personnel de cette nouvelle Direction d'asseoir une autorité morale auprès des responsables financiers et de tout le personnel du centre hospitalier d'une part, et d'utiliser efficacement les outils modernes de contrôle budgétaire d'autre part.

### **III / LA MISE EN PLACE DES OUTILS DE CONTROLE BUDGETAIRE**

Nous avons mis en évidence les insuffisances conceptuelles du contrôle budgétaire qui assimilaient celui-ci au suivi budgétaire. En proposant une nouvelle conception du contrôle budgétaire, il convient de recommander la dynamisation des outils existants et la mise en place de nouveaux outils à même de permettre à la nouvelle structure de contrôle de gestion d'être efficace dans l'exercice des nouvelles missions qui lui sont assignées dans le cadre budgétaire.

#### **A / LA DYNAMISATION DES OUTILS EXISTANTS**

Certains outils sont utilisés dans le cadre du suivi budgétaire, tels que le contrôle interne, le reporting financier et l'outil informatique. Mais, le diagnostic a révélé que leur utilisation présente quelques insuffisances faisant courir des risques au centre hospitalier.

Nous recommandons que leur conception et leur application soient revues dans le cadre d'un contrôle budgétaire efficace.

## **1- Le renforcement du système de contrôle interne**

Le contrôle budgétaire est basé sur l'utilisation d'informations comptables fournies par les différentes comptabilités appliquées dans l'Institution. Le degré de fiabilité de ces données dépend des contrôles de régularité, de conformité et de la sincérité des comptes, qui sont effectués dans le cadre du contrôle interne. Pour faire simple, la crédibilité du contrôle budgétaire dépend de l'efficacité du système de contrôle interne. C'est pourquoi, nous recommandons que le système de contrôle interne soit mieux organisé et dynamisé.

Au titre des principales insuffisances, nous avons relevé les lacunes des textes de base de la comptabilité publique qui ignorent le rôle de contrôleur de gestion et l'absence de manuel de procédures au plan interne. Nous recommandons que le corps de contrôleur de gestion soit pris en compte par la réglementation au même titre que les corps de contrôle organique ( corps d'inspection par exemple ) afin de conférer à cette catégorie d'agents les pouvoirs inhérents aux contrôles classiques.

Au plan interne, nous recommandons la prise de textes réglementaires attribuant au contrôleur de gestion l'autorité de coordination de tous les contrôles tant des procédures budgétaires que des opérations de trésorerie sur la base d'un manuel de procédures.

En outre, le contrôleur de gestion veillera à ce que le responsable du service " budget et contrôle budgétaire " et celui du service " Audit Interne " puissent exercer le contrôle réciproque tel que dévolu à chaque service par les textes de sorte à enrayer la complaisance qui pourrait exister. Car l'auditeur interne doit veiller au respect des procédures par le contrôleur budgétaire et ce dernier doit également évaluer les performances budgétaires du service de l'Audit Interne.

En outre, la surveillance des indicateurs budgétaires nécessite que le contrôleur de gestion reçoive tous les états financiers élaborés par les structures financières.

## **2- l'amélioration du reporting financier**

Le diagnostic de la circulation des informations a mis à nu quelques lacunes telles que le manque de coordination des données comptables et budgétaires au niveau du contrôleur de gestion. Cette situation entrave l'accomplissement de certaines missions de contrôle telles que :

- le contrôle de régularité et de conformité des procédures budgétaires;
- le rapport annuel sur le contrôle interne qu'il doit adresser au conseil d'Administration ;

-l' analyse financière trimestrielle qu'il doit produire.

Pour réduire ces dysfonctionnements, nous recommandons que tous les documents financiers, notamment ceux ayant trait à l'exécution du budget, soient destinés au contrôleur de gestion .

De même, il devrait être institué l'examen d'un rapport d'exécution budgétaire trimestriel au cours des réunions du Comité de Direction à défaut d'examiner mensuellement les réalisations budgétaires. Le contrôleur de gestion aurait la charge d'élaborer ce rapport.

Ensuite, le compte rendu ( feed-back ) de l'examen de ce rapport devrait être fait au personnel ( au niveau de leur service ou direction ) de sorte à ce qu'il soit suffisamment informé de la situation financière de l'hôpital. Cette démarche pourrait assurer la transparence nécessaire à l'engagement du personnel à réaliser les objectifs budgétaires de l'institution. Car la ristourne qui lui est accordée sur les recettes des actes médicaux ( 20% des encaissements ) , susciterait plus d'intérêt et de motivation.

La publication des performances par entité pourrait contribuer à l'instauration d'une saine émulation entre elles et partant, réduire, voire éliminer les détournements de recettes ou de malades vers les officines privées. De même, l'absentéisme de certains spécialistes qui désertent l'hôpital pour exercer irrégulièrement dans les structures sanitaires privées pourrait être réduit si leur attitude est motivée notamment par les avantages pécuniaires.

Au total, le reporting financier, peut à travers la pratique systématique du feed-back des réalisations et décisions budgétaires ressouder le tissu social et motiver la plupart des agents; encore faut-il que les données comptables soient fiables et disponibles à temps ; d'où la nécessité d'améliorer l'outil informatique.

### **3- L'amélioration de l'outil informatique**

L'outil informatique existant au sein du CHNYO permet les traitements liés à la production des soins médicaux et la saisie de certaines données budgétaires.

A l'expérience, il s'agit des traitements effectués en vue d'établir des tableaux traduisant l'exécution budgétaire par l'utilisation du logiciel EXCEL. Il n'existe pas de logiciels spécifiques à la gestion budgétaire, notamment les simulations nécessaires à l'établissement du pré-budget d'une part et les calculs à effectuer dans la détermination des écarts de réalisations budgétaires d'autre part.

Compte tenu du volume important de calculs qu'exige la détermination des écarts dans le cadre du contrôle budgétaire et surtout de l'impérieuse nécessité de traitements rapides des données, nous recommandons que des logiciels appropriés soient mis à la disposition du contrôleur de gestion pour lui permettre d'animer le contrôle budgétaire avec efficacité.

Le schéma directeur informatique devrait intégrer la comptabilité budgétaire, la comptabilité de gestion, les tableaux de bord et le contrôle budgétaire.

## **B / LA MISE EN PLACE DE NOUVEAUX OUTILS DU CONTROLE BUDGETAIRE**

Les besoins d'éclairage et de réactivité des décideurs et la nécessité d'instaurer la transparence dans la gestion budgétaire suscitent la recherche d'outils modernes de gestion tels que la planification, la comptabilité de management et des matières et les tableaux de bord. L'utilisation de ces nouveaux outils peut fournir des informations pertinentes issues du contrôle budgétaire, au-delà du simple respect des prévisions budgétaires qui est recherché à travers le suivi budgétaire.

### **1- L'élaboration des plans à moyen et long termes**

La recherche documentaire au niveau du CHNYO nous a permis de prendre connaissance d'un avant-projet d'établissement élaboré par la Direction Générale depuis deux ans et non encore approuvé par l'autorité de tutelle technique. L'existence de ce document et sa révision annuelle traduisent la volonté de planification au niveau de ce centre hospitalier.

Mais son caractère de projet présente certains inconvénients que nous avons évoqués précédemment. A ce titre, au plan de la gestion budgétaire, l'absence de formalisation de prévisions coordonnées ne facilite pas la rationalisation des choix budgétaires dans un contexte de pénurie de ressources où il n'est pas aisé de définir des priorités en matière d'investissement.

Le processus de planification devrait comporter essentiellement :

- le projet d'établissement qui ferait office de plan stratégique ;
- un plan opérationnel qui présenterait les modalités de mise en œuvre du plan stratégique sur un horizon de deux à trois ans.

Ainsi, en l'absence du plan opérationnel souvent considéré comme un passage obligé entre le plan stratégique et les budgets, on ne peut que s'interroger sur les orientations des prévisions que ces derniers véhiculent. C'est pourquoi nous

recommandons l'adoption des plans stratégique et opérationnel pour faciliter la fixation des objectifs et l'allocation conséquente des ressources budgétaires.

Toutes choses qui garantissent l'exercice du contrôle des réalisations budgétaires par rapport aux prévisions qui ont obtenu l'adhésion des différentes entités composant le CHNYO.

## **2- La mise en place de la comptabilité de management**

L'on peut s'étonner de l'absence de la comptabilité analytique dans un hôpital public alors que le décret portant Règlement Général sur la comptabilité publique a prévu sa tenue en son article 87.

Pourtant, les objectifs principaux de la comptabilité analytique ne peuvent être atteints par l'utilisation des comptabilités générale et budgétaire qui procèdent à une transcription par globalisation des charges et des produits par destination.

En effet, les trois objectifs de la comptabilité analytique définis par le Plan Comptable Français de 1982 ( in CHARPENTIER et GRANDJEAN, 1998:94 ) sont :

- le premier besoin est le calcul des coûts dont la connaissance est une condition nécessaire pour la tarification des prestations ;
- la segmentation des processus qui est opérée, permet la détermination des coûts intermédiaires, surtout dans le milieu hospitalier où il s'agit souvent d'appréhender de façon transversale les coûts d'une activité dont les composantes sont réparties dans plusieurs centres de responsabilité ;
- enfin, servir d'outil d'information interne pour la prise de décision.

Il s'agit d'informations fines relatives aux coûts pertinents permettant d'orienter la stratégie de l'organisation.

L'introduction de la comptabilité analytique doit constituer un atout pour la structure par la mise à sa disposition d'un système d'information ayant les caractéristiques suivantes :

- un système d'information compatible avec les règles fondamentales de la comptabilité publique, notamment, les principes de séparation de l'ordonnateur et du comptable, de l'annualité et de l'universalité budgétaires;
- un système d'information distinct de la comptabilité officielle, évitant ainsi la lourdeur et la redondance qu'il ferait avec les comptabilités existantes ;

- le système d'information devra être économique et non plus seulement comptable, pour répondre aux besoins des décideurs ;
- le système d'information devra être permanent afin de mesurer l'évolution de la prestation ou du service dans le temps.

Ainsi, que ce soit dans la phase d'élaboration des budgets, dans l'analyse des écarts ou le déclenchement des actions correctives, le contrôleur budgétaire a le souci de connaître la nature et le comportement des coûts. Seule la comptabilité analytique permet une approche économique de la contribution de l'hôpital, encore faut-il bien procéder au découpage en centres de responsabilité et définir les unités d'œuvre.

### **3 - La mise en place de la comptabilité des matières**

La comptabilité des matières, prévue par les mêmes dispositions réglementaires que la comptabilité analytique, est un système d'informations qui contribue à assurer une gestion efficace du patrimoine, notamment par la comptabilisation des biens ( mobilier, produits pharmaceutiques, etc.... ). C'est un outil qui devrait être instauré au service de dépôt pharmaceutique.

L'absence de cette comptabilité expose l'organisation à une sous-information pouvant déboucher sur des ruptures de stocks, des détournements de biens meubles ou de péremption de produits consommables tels que les médicaments.

Le milieu hospitalier étant caractérisé par l'extrême urgence de certains besoins dont la satisfaction immédiate conditionne la vie ou la mort du malade, ne peut écarter ni ajourner pour longtemps l'utilisation d'un outil aussi appréciable de bonne gestion prévisionnelle. Il faudrait recruter un comptable ayant des connaissances confirmées en gestion des stocks et qui relèverait hiérarchiquement du chef de Service de Dépôt Pharmaceutique. Il ferait office de régisseur de recette au sein de ce service. Les indicateurs de ce système méritent d'être formalisés dans un tableau de bord pour assurer aisément l'alerte et la réactivité des responsables.

### **4- la mise en place des tableaux de bord**

Le tableau de bord doit permettre aux responsables de suivre en permanence les facteurs clés de succès des centres de responsabilité en général et plus particulièrement certains indicateurs budgétaires.

Pour assurer un pilotage permanent de l'ensemble du CHNYO, nous recommandons qu'il soit établi un réseau de tableaux de bord de gestion. Néanmoins chaque responsable fonctionnel ou opérationnel devrait disposer d'un tableau de

bord adapté à son entité et à sa position hiérarchique dans l'Institution. Ces tableaux de bord par centre de responsabilité doivent intégrer des indicateurs de réalisations du budget de sorte à faciliter le self contrôle budgétaire à son propre niveau et ce, de manière permanente et également de contribuer à la détermination des écarts globaux, à l'analyse de ces écarts et à la recherche de solutions idoines au niveau des rencontres instituées pour l'examen des rapports sur le contrôle budgétaire.

En raison de la nouveauté de cet instrument de gestion au niveau de CHNYO, il revient au contrôleur de gestion d'apporter son concours aux responsables des centres pour la conception des tableaux de bord. Il est également important qu'il veille à la cohérence d'ensemble entre ces tableaux de bord et le tableau général de l'institution, dans le respect des orientations stratégiques définies par la Direction Générale.

Le tableau de bord général devrait comprendre selon DE ROODENBEKE (2001:41 ) les trois parties suivantes :

- une première partie réservée à la production des soins qui est au cœur de la vie d'un établissement hospitalier ;
- une deuxième partie consacrée aux moyens financiers, humains et logistiques dans l'optique de l'analyse de l'efficience du produit hospitalier ;
- une troisième partie constituée d'un recueil d'informations sur le fonctionnement de l'hôpital.

Cette présentation s'explique par le fait qu'aucun moyen ne peut être mis en œuvre et n'a de justification s'il ne correspond pas à une activité donnée.

Les recommandations formulées visent à combler les lacunes ou insuffisances du système de contrôle budgétaire, afin qu'il puisse contribuer à l'amélioration de la gestion du CHNYO. Mais pour ne pas demeurer des vœux pieux, ces recommandations doivent être mises en œuvre par les acteurs du contrôle budgétaire en tenant compte des atouts et des contraintes de l'hôpital.

## **SECTION V / PERSPECTIVES DE MISE EN ŒUVRE DES RECOMMANDATIONS**

Les modalités de mise en œuvre des recommandations seront définies en tenant compte des capacités de management participatif de l'Institution, des moyens relativement limités et sur un horizon de deux à trois ans ( court terme ).

Toutefois, il convient de relever que le succès de la mise en œuvre de ces recommandations ne dépend pas seulement de l'expertise de quelques spécialistes, mais requiert l'implication de tous les responsables, et de l'ensemble du personnel, sous la houlette du Directeur Général qui devra jouer un rôle de catalyseur.

### **I / MISE EN ŒUVRE DES RECOMMANDATIONS RELEVANT DU DIRECTEUR GENERAL**

Comme annoncé précédemment, il s'agit des recommandations dont l'application nécessite que le Directeur Général soit le décideur, mais qui n'exclut pas l'assistance de quelques membres de l'équipe de direction suivant les compétences requises pour leur conception et leur pratique au sein du CHNYO.

#### **A La réorganisation de la structure**

La réorganisation de la structure relève de la compétence du Directeur Général qui devra en prendre la décision, mais après une concertation avec les principaux responsables afin de garantir les chances de stabilité et les conditions favorables à l'exercice du contrôle budgétaire.

Ainsi, la révision de l'organisation devrait être axée essentiellement sur :

- la décentralisation des pouvoirs de décision en matière budgétaire tels que la délégation de signature, la mise en place de régie d'avances ( caisse de menues dépenses ) et de recettes ( service du dépôt pharmaceutique );
- le découpage en centres de responsabilité tout en définissant ces dernières ;
- la redéfinition des missions budgétaires du contrôleur de gestion .

En rappel, le processus budgétaire tient compte de la structuration de l'organisation, de la nature des budgets par centre selon qu'ils soient négociés ou imposés et en dernier ressort, conditionne la pratique du contrôle budgétaire dont les mesures correctives peuvent être bien accueillies ou rejetées par les entités de base.

L'implication des responsables de centre est importante dans le processus budgétaire. C'est ce que confirme ANTHONY ( 1998:618 ) quand il estime que dans le secteur public où les tarifs des services sont réglementés, l'évaluation des recettes de service est plutôt subjective que objectivement quantifiée : " In some of fixed resource organizations, the amount of service provided is a subjective judgment rather than a measured quantity. "

Dans ce cas il y aurait un biais dans la détermination des écarts budgétaires, rendant l'analyse des écarts moins pertinente. De plus la maîtrise de l'exercice du contrôle requiert des connaissances techniques et une organisation adaptée au sein de la structure de contrôle de gestion.

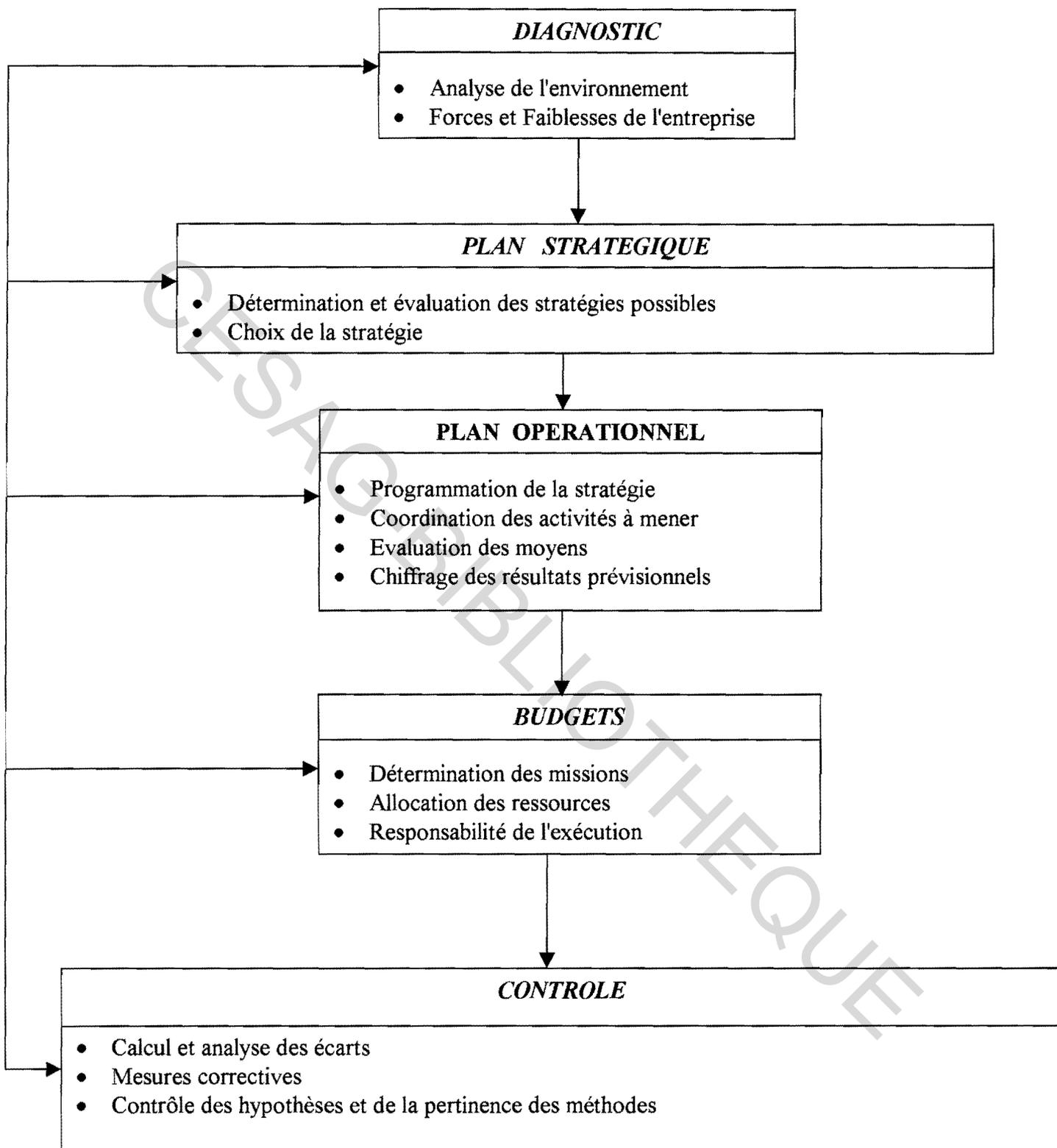
### **B La Planification**

La mise en œuvre de la planification pourrait s'inspirer du processus préconisé par DAYAN et al ( 1999 ) .

Ainsi, le projet d'établissement, s'il venait à être adopté, traduirait les moyens à mobiliser pour la mise en œuvre de la stratégie et servirait de document de base pour l'élaboration des budgets annuels qui devront faire l'objet de contrôle.

Comparativement à la fin de la figure n° 8 sur le processus de planification proposé par cet auteur, le diagnostic étant fait, les plans stratégique et opérationnel sont représentés par le projet d'établissement. Mais la rétro action des mesures correctives issues du contrôle budgétaire sur les plans opérationnel, stratégique et sur le diagnostic ne s'exercerait pas comme prévu par l'auteur, mais influera sur le tout prochain projet d'établissement.

Les principaux acteurs du processus de planification seront le Directeur Général et le Contrôleur de Gestion qui pourrait faire office de coordonnateur. Mais il convient d'obtenir la participation de tous les responsables des centres en raison du lien étroit entre les programmes d'activité et les budgets des différents centres.

Figure n°8.....Démarche du Processus de Planification

Source : DAYAN et al (1999:806)

## **1- La Formation des Contrôleurs de Gestion et des Responsables**

La formation du personnel du contrôle de gestion pourrait être organisée dans un premier temps avec le concours des cabinets de la place dans les domaines de la planification, de l'audit et de la gestion budgétaire, courant 2002.

Ensuite, la mise en position de stage du contrôleur à partir de 2003 auprès du CESAG pourrait être envisagée, suivie de celle des quatre autres cadres progressivement jusqu'en 2007

De même, une formation des responsables en gestion budgétaire s'avère nécessaire afin que la communication interne soit améliorée..

La Direction générale et le directeur des ressources humaines seront les maîtres d'œuvre de ce volet de la formation.

## **2- L'Informatisation**

La direction générale, assistée du directeur des services économiques et de la logistique, pourrait commanditer une étude portant sur la mise en place d'un réseau informatique intégré prenant en compte tous les besoins des différents services et en liaison avec des logiciels de comptabilité budgétaire, de comptabilité de gestion et des tableaux de bord.

Ce réseau informatique devrait permettre au contrôleur de gestion de coordonner toutes les informations de gestion, notamment celles relatives au budget.

## **II / MISE EN ŒUVRE DES RECOMMANDATIONS RELEVANT DU CONTROLEUR DE GESTION**

La mise en place de la comptabilité de management, de la comptabilité des matières et la dynamisation du contrôle interne relèvent du contrôle de gestion, en conformité avec les dispositions de l'arrêté n°2000-53/MS et en adéquation avec l'organigramme de la nouvelle direction chargée du contrôle de gestion que nous avons recommandée.

### **A / LA MISE EN PLACE DE LA COMPTABILITE DE GESTION**

L'institution de la comptabilité de gestion devrait permettre à l'hôpital de disposer d'un système lui permettant d'étudier les évolutions de coûts calculés, d'en

mesurer les conséquences, de prendre les mesures correctives les plus pertinentes en vue de maîtriser davantage sa gestion.

Au delà de l'action sur les coûts, le système de comptabilité de gestion doit offrir l'occasion de réaliser une étude sur la politique de tarification des actes médicaux, d'orienter les prévisions budgétaires et d'identifier les entités performantes; telles sont les dispositions de l'article 92 du décret portant règlement général sur la comptabilité publique : " la comptabilité analytique a pour objet de :

- faire apparaître les éléments de calcul du coût des services rendus ou du prix de revient des biens et produits fabriqués ;
- permettre le contrôle du rendement des services.

Selon la nature des organismes publics, les objectifs assignés à la comptabilité analytique et les modalités de son organisation sont fixés par les autorités compétentes. "

Le contrôleur de gestion pourrait s'inspirer de la démarche générale de mise en place d'une comptabilité analytique proposée par BESCOS et al (1993 ) dont les paramètres principaux sont :

- les caractéristiques des produits : il s'agit de la détermination des coûts des actes médicaux qui , dans le cas du CHNYO, demeure un besoin primordial en raison notamment de sa position d'hôpital de référence dans le cadre de la réforme hospitalière.
- la structure de l'entreprise : il s'agit d'identifier des niveaux relativement agrégés d'activités, en particulier, par centre de responsabilité favorisant l'utilisation des unités d'œuvre, une meilleure lisibilité des résultats et la détermination des écarts.
- les besoins d'informations auxquels le système doit répondre : il convient de s'interroger sur les attentes des destinataires des informations fournies par la comptabilité de gestion.

A ce titre, CHARPENTIER et GRANDJEAN ( 1998 ) identifient deux types de besoins d'informations à savoir les informations de type opérationnel d'une part et les informations d'aide à la décision.

Ainsi, le premier type d'informations est indispensable à l'exécution d'une tâche quotidienne ( niveau de consommation de crédits par exemple ), tandis que le second type permet de surveiller certains éléments préoccupants pour le décideur ; alors, la comptabilité analytique devrait être organisée pour mettre en évidence les indicateurs y afférents. Ce dernier cas rend la comptabilité analytique très proche de la comptabilité budgétaire.

Ces trois paramètres tracent les lignes directrices de la mise en place du système de la comptabilité analytique qui doit reposer au plan théorique sur des choix portant sur les modalités de choix des centres de responsabilité, des unités d'œuvre pour mesurer les différentes activités et enfin sur la nature des informations de base ( monétaires et physiques ). La pertinence des unités d'œuvre et la fiabilité des informations constituent des conditions essentielles à la réussite de la mise en place du système de comptabilité analytique.

La comptabilité de management est omniprésente dans le contrôle par l'analyse des écarts budgétaires et par l'analyse des inducteurs de coûts. Le contrôle budgétaire devrait tendre vers la gestion par activités qui intègre tant l'information financière que non financière dans une perspective d'amélioration continue de tous les indicateurs de performance.

## **B /LA MISE EN PLACE DE LA COMPTABILITE DES MATIERES**

L'organisation de la comptabilité des matières devra être faite en respect des dispositions de l'article 93 du décret visé au paragraphe précédent. Il s'agit de la mise en place de documents retraçant l'existence et les mouvements des stocks de marchandises, de produits finis, mobiliers, timbres et autres titres ou formules destinés à la vente.

Des inventaires sont prescrits à date fixe pour faciliter les contrôles des organes habilités. Le contrôleur de gestion devrait assister la Direction Générale dans la mise en place de cette comptabilité qui sera tenue par un régisseur de recettes auprès du Service de Dépôt Pharmaceutique. Ce dernier sera un comptable

rattaché à l'agent comptable. Sa responsabilité peut être mise en jeu par la cour des comptes.

### **C/ LE RENFORCEMENT DU CONTROLE INTERNE**

L'amélioration du contrôle interne peut être réalisée notamment par la rédaction d'un manuel de procédures et l'animation du service d'audit interne dont la création est suggérée au sein de la nouvelle Direction chargée du contrôle de gestion.

Le contrôleur de gestion devrait apporter son assistance à la Direction Générale pour l'élaboration du manuel de procédures. La Direction Générale devra veiller surtout sur la clarification des missions et la définition précise des responsabilités au sein de l'Institution.

L'auditeur interne, sous la supervision du contrôleur de gestion devra procéder périodiquement à l'évaluation du contrôle interne et suggérer éventuellement la mise à jour du manuel de procédures.

### **III / LA MISE EN ŒUVRE DES RECOMMANDATIONS RELEVANT DE LA COMPETENCE DES RESPONSABLES FONCTIONNELS ET OPERATIONNELS**

La mise en place des tableaux de bord et du reporting financier requiert la participation des responsables à des degrés divers, notamment avec un rôle prépondérant du Directeur Général assisté par le contrôleur de gestion en vue d'assurer la cohérence et la coordination des informations de gestion.

#### **A / LA MISE EN PLACE DES TABLEAUX DE BORD**

Des tableaux de bord doivent être mis en œuvre tant pour les centres de responsabilité que pour la Direction Générale sous forme de réseau. Le contrôleur de gestion doit veiller à ce que les tableaux de bord soient harmonisés avec le système d'évaluation des performances.

Pendant son action et son terme, le responsable du centre de responsabilité doit évaluer l'écart entre les objectifs et ses résultats ( efficacité ), mesurer la dotation en moyens comparée aux résultats ( efficience ). Le tableau de bord d'un centre de responsabilité doit répondre à cet objectif de vérifier la conformité des résultats aux objectifs et de déclencher éventuellement des actions correctives soit sur les moyens, soit sur les objectifs.

Pour la méthodologie de mise en place des tableaux de bord, les responsables du CHNYO peuvent s'inspirer de celle proposée par CHARPENTIER et GRANDJEAN (1998) et qui comporte trois étapes :

- la première phase est la prise de connaissance de la mission du centre de responsabilité au sein de l'institution: il s'agit d'identifier l'activité du centre, de définir les variables clés de succès et les indicateurs pertinents qui renseigneront le destinataire.
- la seconde phase consiste à organiser le système d'information pour qu'il produise les indicateurs souhaités. Ces indicateurs doivent être pragmatiques, aisés et rapides à obtenir. Ils doivent être comparables à des valeurs standards pour inciter une réaction des responsables.
- la dernière phase concerne la mise en forme du tableau de bord: il convient de trouver des modalités de présentation des indicateurs qui puissent donner au tableau de bord la physionomie appropriée à sa consultation.

Le tableau de bord doit être évolutif et tourné vers l'action, dans le contexte d'un hôpital et à titre illustratif, un tableau de bord de synthèse est joint en annexe n°7 il vise à comparer la prévision budgétaire de la réalisation. De même, un tableau de bord peut être établi pour le suivi d'une activité : cas des produits budgétaires par activité,( confère annexe n°8 )

## **B / L'AMELIORATION DU REPORTING FINANCIER**

La circulation des informations liées aux réalisations budgétaires doivent comporter deux axes, l'un ascendant et l'autre descendant.

Si actuellement l'axe ascendant est mis en œuvre par la transmission des états financiers par les différents responsables au Directeur Général, il faudra en

adresser des copies au contrôleur de gestion afin que ses services puissent les exploiter.

L'innovation à apporter au circuit des informations consiste à rendre obligatoire le compte-rendu de l'exécution du budget et les mesures issues du contrôle budgétaire au niveau du Comité de Direction et que le feed-back soit fait également au personnel de base par les différents responsables ( opérationnels et fonctionnels ). Cette conception de la circulation descendante des informations est citée par ANTHONY ( 1998:737 ) comme étant l'une des quinze caractéristiques d'un bon système de contrôle de gestion

#### **IV / CHRONOGRAMME DE MISE EN ŒUVRE DES RECOMMANDATIONS**

La mise en œuvre des recommandations requiert pour une raison de cohérence, un agencement qui tient compte du contexte actuel du CHNYO et de la nature de son système de contrôle budgétaire. L'agenda de mise en œuvre des recommandations que nous préconisons à l'attention de la Direction Générale, indiquera les principaux acteurs et les conditions à remplir pour garantir la réussite de l'application des mesures.

##### **A- Justification du chronogramme**

L'agencement de la mise en œuvre des recommandations doit respecter des relations logiques entre les principales variables. Ainsi, les rapports entre variables dont il faut tenir compte sont les suivants :

- la sensibilisation de l'ensemble des responsables et du personnel est un préalable à observer pour avoir leur adhésion aux différentes réformes ou innovations. Un plaidoyer pour l'amélioration du contrôle budgétaire devra être fait autour des avantages d'une bonne gestion financière de l'Institution ;
- la formation des animateurs du contrôle de gestion et du processus budgétaire doit précéder la mise en place des outils modernes de gestion (comptabilités, techniques de planification, tableaux de bord, etc...).

- le renforcement du contrôle interne et l'amélioration de l'outil informatique doivent être précédés également par la formation des contrôleurs de gestion, leurs principaux utilisateurs ;
- la réorganisation de la structure d'ensemble est un préalable à un bon processus de planification, de reporting financier et d'application des comptabilités de management et des matières à cause du découpage en centres de responsabilité.

## **2- Chronogramme de mise en œuvre des recommandations**

Le tableau n°9.... présente le calendrier d'application des principales recommandations.

Tableau n°9... **Calendrier d'application des recommandations**

<b>Principales recommandations</b>	<b>Date de mise en œuvre</b>	<b>Responsabilité</b>	<b>Observations</b>
Sensibilisation	Juin /2002	Direction Générale contrôleur de gestion	Explique les avantages à améliorer le contrôle budgétaire
Réorganisation du service de contrôle de gestion ( - érection en Direction - structure en services - définition des attributions des services)	Juillet/2002	Direction Générale	De concert avec le contrôleur de gestion
Formation des contrôleurs de gestion	Janvier-mars 2003	Direction Générale avec appui du DRH	Formation
Informatisation du contrôle de gestion	Avril 2003	Direction Générale assistance de la DESL	Implication des contrôleurs de gestion
Mise en place de la comptabilité de management	Mai 2003	Contrôleur de gestion et chef du service comptabilité	Implication des responsables opérationnels et fonctionnels
Mise en place de la comptabilité des matières (-création de la régie de recettes)	Juin 2003	Contrôleur de gestion et appui du chef de service Dépôt pharmaceutique	Assistance du chef de service de Dépôt pharmaceutique

Renforcement du contrôle interne	Janvier-juin 2004	Contrôleur de gestion et chef du service d'Audit interne	Confier la rédaction du manuel de procédure à un cabinet
Amélioration du reporting financier	Janvier/2004	Direction Générale assistée du contrôleur de gestion et du chef du service budget et contrôle Budgétaire	Implication de tous les responsables des centres de responsabilité
Planification	Novembre à Décembre /2002	Direction Générale Contrôleur de gestion	Implication des responsables des centres de responsabilité
Réorganisation de la structure	Décembre/2002	Direction Générale assistée du contrôleur de gestion	Implication de tous les responsables opérationnels et fonctionnels
Tableaux de bord (conception mise en place)	Janvier /2004	Contrôleur de gestion	Implication de tous les responsables opérationnels et fonctionnels

**Source** : élaboré par nous-mêmes

Ce chronogramme permet au CHNYO d'entamer dès janvier/2004 une nouvelle pratique du contrôle budgétaire, efficace, impliquant tous les responsables des centres de responsabilité et motivant l'ensemble du personnel.

Mais l'exécution de ce chronogramme requiert des moyens matériels, financiers et humains qui seront exprimés au regard de chaque recommandation dans le tableau ci-après.

Tableau n° 10 . **Moyens requis pour la mise en œuvre des recommandations.**

Principales recommandations	Moyens/Budget
Sensibilisation	Réunions, Notes de services
Réorganisation du service de contrôle de gestion	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Recrutement d'une secrétaire</li> <li>- Indemnités de Directeur et de 4 chefs de service</li> <li>- Mobiliers et matériels de bureau supplémentaires</li> </ul>

Principales recommandations	Moyens / Budget
Formation des contrôleurs de gestion Formation des responsables sur la gestion budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> <li>- coût de la formation auprès des cabinets de la place (4 cadres)</li> <li>- coût de formation au CESAG (8.450.000 FCFA par cadre formé soit 33.800.000F pour les 4 cadres ) + 2000.000F pour les responsables</li> </ul>
Information du contrôle de gestion	<ul style="list-style-type: none"> <li>- coût d'acquisition de quatre micro-ordinateurs complets, munis d'un logiciel intégré (pour les trois types de comptabilités générale, analytique et budgétaire)</li> <li>- recrutement d'un informaticien</li> <li>- formation des utilisateurs du logiciel.</li> </ul>
Mise en place de la comptabilité de management	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Assistance d'un cabinet d'expertise comptable (2.000.000 FCFA , indicatif)</li> <li>- Réunion des responsables</li> <li>- Coût de reproduction des documents</li> </ul>
Mise en place de la comptabilité des matières (création d'une régie de recettes)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mobilier et matériel pour la régie de recettes</li> <li>- Acquisition de livres comptables et de micro – ordinateur avec un logiciel de gestion de stock</li> <li>- Coût de formation de l'utilisateur du logiciel</li> </ul>
Renforcement du contrôle interne	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Réunions et séances de travail des responsables</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Coût de la rédaction du manuel de procédures par un cabinet (15.000.000F CFA)</li> </ul>
Amélioration du reporting financier	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Réunions et séances de travail avec les responsables</li> <li>- Réunions du comité de Direction</li> <li>- Coût de production des états financiers</li> </ul>
Planification (mise à jour du projet d'établissement)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Réunions des responsables des centres</li> <li>- Réunions des comités consultatifs</li> <li>- Réunion d'un conseil d'Administration extraordinaire.</li> </ul>
Réorganisation de la structure	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Réunions des responsables fonctionnels et opérationnels</li> </ul>
Tableaux de bord	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Réunions des responsables</li> <li>- Coût de production des documents</li> </ul>

**Source** : construit par nous- mêmes

L'exécution de ce chronogramme dans un contexte de pénurie de ressources qui caractérise cet hôpital semble à première vue constituer une gageure.

Mais compte tenu des améliorations attendues tant du point de vue de la gestion que de celui de la production des soins, le jeu en vaut la chandelle.

## **SECTIONVI / EVALUATION DES RESULTATS ATTENDUS**

Les recommandations formulées visent à insuffler un nouveau dynamisme à la structure chargée du contrôle de gestion à travers notamment la nouvelle pratique du contrôle budgétaire. La mise en œuvre de ces recommandations dépend des contraintes et opportunités liées aux principales variables qui influent sur le contrôle budgétaire. Il convient alors de passer en revue les retombées positives de chaque variable.

## **I La réorganisation structurelle**

Son opportunité semble être partagée par les autorités de l'hôpital qui l'ont envisagée comme objectif du projet d'établissement avec les trois objectifs spécifiques suivants :

- une fonctionnalité plus accrue
- le renforcement de la capacité d'autofinancement à travers la révision de la tarification des actes médicaux ;
- la révision de la gestion administrative et financière ainsi que le contrôle.

La convergence de points de vue est ainsi établie, mais il convient d'ajouter que la répartition en centres de responsabilité avec la décentralisation qui la sous-tend, constitue un gage de l'amélioration des performances financières, de motivation du personnel et finalement, d'accroissement de la productivité.

## **II La planification**

En rappel, l'élaboration du plan d'établissement permet une allocation rationnelle des ressources et un meilleur pilotage à travers la cohérence.

C'est ainsi que l'avant projet d'établissement comporte un chronogramme de mise en œuvre de réformes assorti d'un plan de financement étalé sur 5 ans et qui se chiffre à 2.809.992.333 FCFA

## **III- Les compétences des contrôleurs de gestion**

La formation de cette catégorie d'agents renforcera la qualité de leurs prestations en tant qu'animateurs de réseau budgétaire, de conseillers des autres responsables en matière de gestion financière notamment dans la mise en œuvre des mesures correctrices issues du contrôle budgétaire.

## **IV- L'outil informatique**

L'utilisation d'un logiciel intégré des différentes comptabilités facilitera la gestion financière et comptable ainsi que le reporting financier.

## **V La comptabilité de management**

La mise en place de la comptabilité de management contribuera à une meilleure maîtrise des coûts, notamment grâce à la connaissance des inducteurs de coûts, à la responsabilisation des chefs de service. Elle devra améliorer la pertinence des décisions prises dans le cadre du contrôle budgétaire.

## **VI La comptabilité des matières**

Sa mise en œuvre devra faciliter la gestion des stocks de médicaments, éviter les pénuries et la péremption de certains produits et minimiser les risques de détournements et autres malversations.

## **VII Le contrôle interne**

Le renforcement du système de contrôle interne devra permettre d'obtenir des données budgétaires plus fiables, crédibles et conférer la sincérité aux états financiers.

De plus, elle devra contribuer à minimiser les fraudes et autres dysfonctionnements.

## **VIII Les tableaux de bord**

La mise en place du réseau de tableaux de bord contribuera à améliorer la gestion tant au niveau de la Direction Générale que des centres de responsabilité. Les tableaux de bord facilitent la communication interne et la prise de décision. Ils permettent de suivre les facteurs clés de succès de la gestion budgétaire (notamment la qualité de l'exécution du budget à travers par exemple des indicateurs tels que le délai moyen de paiement des factures fournisseurs ou le délai moyen de recouvrement des produits auprès des tiers payeurs, etc....).

## **IX Le reporting financier**

L'amélioration du système de reporting financier entraîne une plus forte implication des responsables des centres et plus d'engagement du personnel à réaliser les objectifs budgétaires. Elle facilite la transparence de la gestion financière et les négociations des budgets des centres de responsabilité. Elle contribue ainsi à renforcer la gestion participative.

Les résultats bénéfiques résultant de l'amélioration des variables ou des innovations relatives aux nouveaux outils à mettre en place, peuvent être conjugués pour rendre la gestion du CHNYO plus performante sur le plan financier. L'amélioration de la gestion financière est au cœur des préoccupations exprimées dans la réforme institutionnelle telle que présentée dans le projet d'établissement en cours de finalisation. En d'autres termes, les performances budgétaires auraient pour effet d'accroître les chances de réalisation des autres objectifs prioritaires tel que l'amélioration de la qualité des soins.

Enfin, les indicateurs de gestion du CHNYO constituent un panier d'indices de référence pour les autorités de tutelle, en raison de son statut de structure hospitalière- pilote dans le cadre de la réforme hospitalière. C'est ainsi que ses propositions de tarification des actes médicaux servent d'éléments de base pour orienter la réflexion sur la tarification des actes des autres centres hospitaliers publics.

L'analyse du système du contrôle budgétaire au sein du CHNYO nous a permis de mettre en évidence ses forces et ses faiblesses dues à sa conception et à son application.

L'essentiel des forces réside au niveau du cadre réglementaire de la gestion des Etablissements Publics.

Quant aux insuffisances, elles relèvent de la confusion qui est faite entre le contrôle budgétaire et le suivi budgétaire. Au demeurant, sans l'utilisation de certains outils de gestion tels que la comptabilité de gestion, la pertinence des mesures d'ordre budgétaire se révèle réduite.

Pour juguler les déficiences constatées, des recommandations ont été formulées tendant à adopter la structure aux exigences de bonne gestion budgétaire qui ne peut être animée que par un personnel compétent, à même d'utiliser les

nouvelles techniques comptables et les outils de gestion modernes afin de produire des informations financières pertinentes, fiables et crédibles.

Au total, les recommandations visent à accroître la capacité d'autofinancement du CHNYO, notamment par l'amélioration des prévisions et des recouvrements des recettes, la connaissance et la maîtrise des coûts, ainsi que la réduction des gaspillages de ressources, des détournements et autres malversations.

Le diagnostic du système de contrôle budgétaire au niveau du CHNYO a montré ses forces et ses insuffisances tant au niveau conceptuel que sur le plan pratique. Ainsi, ces principaux atouts relèvent de la réglementation classique des finances publiques qui est basée sur quelques principes budgétaires, renforcés par de multiples contrôles de régularité et de conformité exercés en interne et également par des structures extérieures.

Cependant ce système de contrôle qui correspond au suivi budgétaire, n'utilise pas suffisamment les outils et méthodes modernes de gestion prévisionnelle qui concourent à l'analyse des écarts budgétaires et à la réflexion sur leurs causes.

La déficience du contrôle budgétaire expose le CHNYO à des risques qui pourraient engendrer des contre-performances financières et compromettre la réalisation des missions qui lui sont assignées. Pour contribuer à prévenir ces dérives, il convient de formuler quelques recommandations assorties de perspectives de mise en œuvre, en rapport avec les capacités de l'Institution. L'application de ces recommandations offre de meilleures perspectives financières pour le CHNYO.

## **Conclusion**

Le Centre Hospitalier National Yalgado Ouédraogo (CHNYO) est un établissement public à caractère administratif jouissant de l'autonomie financière. La gestion budgétaire est régie par des règles de la comptabilité publique, instituant ainsi un contrôle administratif de régularité et de conformité dont les principaux acteurs au plan interne sont l'ordonnateur, l'agent comptable et le contrôleur financier.

Ce type de contrôle qui présente certains avantages, se révèle insuffisant pour améliorer les performances financières de l'hôpital. Ce contrôle qui ressemble à un suivi budgétaire, ne permet pas d'atteindre les objectifs assignés au véritable contrôle budgétaire.

C'est ainsi que les causes des écarts ne peuvent être analysées avec pertinence, en l'absence des sources d'informations comptables sur les coûts, issues de la comptabilité de gestion. De nombreux risques de dysfonctionnements et de malversations sont à craindre si le contrôle budgétaire n'utilise pas les techniques et outils appropriés.

C'est pourquoi des recommandations ont été formulées, tendant à mettre en place certains outils modernes de gestion. Leur utilisation requiert également un personnel compétent et en nombre suffisant. La mise en œuvre de ces recommandations devrait offrir de meilleures perspectives se traduisant notamment par l'économie de moyens à travers la maîtrise des coûts, un recouvrement optimal des coûts des prestations servies et une motivation du personnel.

## CONCLUSION GENERALE

La réforme hospitalière offre un cadre propice d'amélioration de la gestion des hôpitaux publics, par l'octroi de l'autonomie financière. La jouissance de cette dimension de la décentralisation requiert certaines exigences telles que la rigueur dans la gestion et la recherche permanente de l'amélioration des performances tant sanitaires que financières.

La création du service de contrôle de gestion au sein des hôpitaux publics traduit la volonté de l'autorité de tutelle d'introduire des outils modernes de gestion. A ce titre, le contrôle budgétaire constitue un instrument important du contrôle de gestion.

Sa mise en œuvre suppose que les phases précédentes de la procédure budgétaire (élaboration et exécution) soient bien menées dans le cadre d'un processus décentralisé, avec l'implication des responsables des unités internes et des objectifs clairement définis en rapport avec le niveau d'activité.

L'exercice du contrôle budgétaire vise entre autres, à améliorer les performances, à coordonner les différents centres de responsabilité, à instaurer la communication interne et à motiver les responsables par la délégation d'autorité et de responsabilité dans le cadre des budgets négociés. Son application consiste essentiellement à comparer les réalisations et les prévisions et à analyser les causes des écarts constatés afin d'envisager des mesures correctives. La pertinence de l'analyse dépend de la fiabilité des informations relatives aux prévisions et à l'exécution du budget d'une part, et de la rapidité de production desdites données d'autre part, car l'utilité de l'analyse réside également dans la capacité du contrôle budgétaire à instituer un système d'alerte permettant aux gestionnaires d'être informés d'un risque de dérapage.

L'examen des conditions d'exercice d'un contrôle budgétaire efficace a permis de mettre en évidence des relations d'influence réciproque entre le contrôle budgétaire et certaines variables. Un modèle d'analyse basé sur l'influence de ces variables sur le contrôle budgétaire nous a permis d'analyser la pratique du contrôle budgétaire du CHNYO .

Le diagnostic établi, a consisté à mettre en exergue les forces et les faiblesses du système de contrôle budgétaire.

Au titre des forces, il convient de relever la prépondérance des règles de comptabilité publique qui instituent un contrôle de régularité et de conformité favorisant un suivi budgétaire.

Mais, ce type de contrôle n'est pas de nature à faciliter la réflexion sur les causes des écarts constatés ; car, n'utilisant pas les outils appropriés à la détermination et à l'analyse des écarts budgétaires. A cela s'ajoutent d'autres faiblesses d'ordre organisationnel ou dues à l'absence d'outils techniques modernes de gestion.

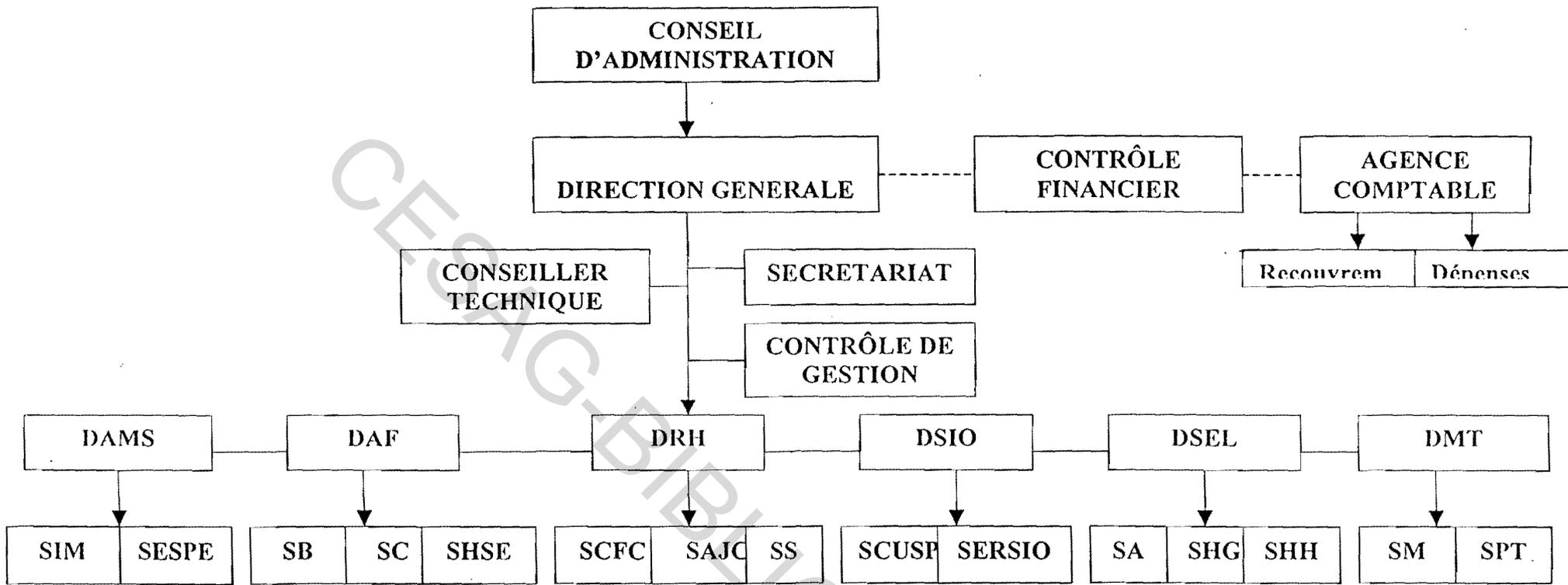
Il en découle certaines conséquences préjudiciables à l'hôpital, notamment la non-maîtrise des coûts, les difficultés d'optimiser les recouvrements des recettes, ou d'argumenter en faveur d'une tarification liée aux coûts des prestations et la démotivation du personnel.

Conformément à l'objectif principal de notre étude qui est la dynamisation du service de contrôle de gestion afin qu'il contribue à l'amélioration des performances de l'hôpital, nous avons apporté notre contribution au vu des écarts constatés. Par la formulation de quelques recommandations. Nous avons par ailleurs indiqué les mesures à prendre dans le contexte du CHNYO, les personnes responsables, un chronogramme d'application, et les moyens requis.

Cependant, notre démarche comporte quelques limites au plan pratique telles que la relative jeunesse du service de contrôle de gestion, (3ans d'existence), la qualité de l'échantillon qui ne concerne que les responsables, et enfin l'absence des opinions de l'environnement du contrôle budgétaire ( tutelle ministérielle, CA et AGSE, corps d'inspection et cour des comptes.

En dépit de ces limites, les recommandations formulées, si elles venaient à être suivies et appliquées, offriraient de bonnes perspectives allant dans le sens de la réalisation de l'objectif de notre étude

# ANNEXES



**NB.** : Tous les services cliniques dépendent de la Direction des Affaires Médicales et Scientifiques (DAMS) et de la Direction des Soins Infirmiers et Obstétricaux.

**Légende :**

—————> Lien hiérarchique      - - - - - Lien fonctionnel

- DAMS : Direction des Affaires Médicales et Scientifiques
- DAF : Direction de l'Administration et des Finances
- DRH : Direction des Ressources Humaines
- DSIO : Direction des Soins Infirmiers et Obstétricaux
- DSEL : Direction des Services Economiques et Logistiques

**DMT :** Direction de la Maintenance et des Travaux  
**SIM :** Service d'Information Médicale  
**SESPE :** Service d'Etudes et de Suivi du Projet d'Etablissement  
**SB :** Service du Budget  
**SC :** Service de la Comptabilité  
**SHSE :** Service des Hospitalisations et des Soins Externes  
**SCFC :** Service des Carrières et de la Formation Continue  
**SAJC :** Service des Affaires Juridiques et du Contentieux  
**SS :** Service Social  
**SCUSP :** Service chargé de la Coordination des Unités de Soins , de la Planification  
**SERSIO :** Service chargé de l'Evaluation et de la Recherche en Soins Infirmiers et Obstétricaux  
**SA :** Service chargé de l'Approvisionnement  
**SHG :** Services Hôteliers et Généraux  
**SHH :** Service chargé de l'Hygiène Hospitalière  
**SM :** Service chargé de la Maintenance  
**SPT :** Service chargé des Plans et Travaux

## ANNEXE N° 2

### Caractéristiques et Répartition de l'échantillon

Directions	Echantillon initial	Echantillon final	Taux de réalisation
C.F.	1	1	100 %
AC	1	1	100 %
CG	1	1	100 %
CT	1	1	0 %
DAMS	1	1	100 %
DAF	1	1	100 %
DRH	1	1	100 %
DSIO	1	1	0 %
DSEL	1	1	100 %
DMT	1	1	100 %
<b>Nombre de Responsables fonctionnels</b>	<b>10 Directeurs de Service</b>	<b>8 Directeurs de Service</b>	<b>80 %</b>
<b>DAMS</b>			
Service de la chirurgie	3	1	33,3 %
de la pédiatrie	3	2	66,6%
du laboratoire	3	3	100%
d'odonto-stomatologie	3	2	66,6%
de neurologie	3	2	66,6%
<b>DSIO</b>			
Service de la maternité	3	3	100%
Des urgences médicales	3	1	33,3%
<b>Autres</b>			
Service Dépôt pharmaceutique	1	1	100%
<b>Nombre de responsables opérationnels (chefs de services)</b>	<b>22 responsables opérationnels</b>	<b>15 responsables opérationnels</b>	<b>68 %</b>

**Echantillon initial** : 44 personnes dont 10 Directeurs de service et 22 chefs de service.

**Echantillon final** : 8 Directeurs et 15 chefs de service.

**SITUATION DES ENGAGEMENTS ET DES ORDONNANCEMENTS AU 30/11/2000<sup>01</sup>**  
**EXERCICE 2001**

Sec	Cha	Art	NATURE DES DEPENSES	Dotation	Engagement	TAU	Disponible	Ordonnacemer	Reste à Ordont
60			<b>Achats de consommables</b>						
	600	6000	Méd, et pdts pharm, pr le fon	165 000 000	146 196 724	89	18 803 276	85 361 799	60 834 925
		6001	Méd, et pdts pharm pr le fond	200 000 000	192 175 646	96	7 824 354	69 548 548	122 627 098
	601		Médicam, et pdts pharm, pou	193 506 074	177 576 708	92	15 929 366	58 433 409	119 143 299
	602	6020	Pétit matériel médical et chi	123 057 000	66 917 607	54	56 139 393	16 984 192	49 933 415
		6021	Réactif de labo et banque de	112 268 228	108 874 760	97	3 393 468	19 251 016	89 623 744
		6022	Matériel et produit de Radio	35 000 000	27 405 535	78	7 594 465	27 405 535	0
	603	6030	Viande, Poisson et Poulet	50 400 000	49 485 000	98	915 000	41 738 880	7 746 120
		6031	Fruits et les légumes	14 175 000	9 680 000	68	4 495 000	7 860 550	1 819 450
		6032	Epiceries	95 000 000	92 444 135	97	2 555 865	87 333 803	5 110 332
	604		Combustible, Gaz et Cuissin	6 550 678	5 000 000	76	1 550 678		5 000 000
	605	6050	Mobilier d'hospitalisation ( li	5 000 000	3 037 320	61	1 962 680	2 181 820	855 500
		6051	tenues du personnel, badge	10 800 000	10 788 150	100	11 850	10 614 100	174 050
		6052	2 555 865	3 000 000	2 604 260	87	395 740	2 537 000	67 260
	606		Fourniture Bureau	26 314 894	25 007 622	95	1 307 272	23 977 600	1 030 022
	607		Impression et publicité	34 678 875	31 901 738	92	2 777 137	29 994 386	1 907 352
	608		Fourniture des Ateliers	14 279 545	13 631 447	95	648 098	10 422 247	3 209 200
61			<b>Matière et fournitures consommées</b>						0
	610		Oxigène	101 612 914	97 077 568	96	4 535 346	97 077 568	0
	611		Pièces de rechange véhicule	6 957 500	3 963 576	57	2 993 924	3 235 359	728 217
	612		Eeau, Electricité Téléphone	1 050 820	70 379	7	980 441	70 379	0
62			<b>Frais de déplacement</b>						0
	621		Déplacement extérieur	9 743 225	8 343 600	86	1 399 625	8 343 600	0
63			<b>Autres services consommés</b>						0
	630		Traveaux divers en sous tra	20 398 984	19 411 096	95	987 888	19 411 096	0
	631		Location de service	33 830 617	9 875 000	29	23 955 617	9 875 000	0

632		Carburant et lubrifiant	26 589 852	26 512 828	100	77 024	24 712 828	1 800 000
633	6330	Entretien et nettoyage	52 100 000	51 064 698	98	1 035 302 -	42 553 920	8 510 778
	6331	Produits d'entretien et netto	21 148 744	20 527 861	97	620 883 +	20 104 191	423 670
	6332	Entretien et Reparation bien	17 382 016	17 259 244	99	122 772 +	14 438 666	2 820 578
	6333	Entretien et reparation bien	14 574 925	11 518 473	79	3 056 452	10 462 963	1 055 510
635		Frais de timbre	150 000	105 000	70	45 000	105 000	0
636	6360	Frais d'assurances vehicule	1 000 000	378 219	38	621 781	277 496 -	100 723
638		Frais d'Abonnements et de d	1 000 000		0	1 000 000		0
64		Dépenses d'exercices clos et divers non classé						0
640		Dépenses imprevuees et dive	42 481 945	38 345 118	90	4 136 827	32 831 931	5 513 187
641		Dépenses d'exercices clos	370 000 000	283 778 946	77	86 221 054	283 778 946	0
642		Menue Dépense	4 000 000	3 846 492	96	153 508	3 846 492	0
643		Frais de Reception et dont	4 000 000	2 955 010	74	1 044 990	2 955 010	0
644		Frais funeraire	1 500 000	500 000	33	1 000 000	500 000	0
645		Remboursement subvention SONABEL						0
65		Renumerations indemnité						0
650		saire Fonctionnaire	1 019 220 751	912 392 140	90	106 828 611	907 587 746	4 804 394
651		Salaire Contractuel	86 803 122	78 336 975	90	8 466 147	78 035 399	301 576
652		Mesure Nouvelle	5 720 000	7 314 533	128	-1 594 533 +	6 684 533	630 000
654		Indemnités diverses	29 299 936	9 012 345	31	20 287 591	9 012 345	0
655	6550	cotisation patronale pour fo	95 018 793	84 753 026	89	10 265 767	84 753 026	0
	6551	Contibution Patronale	14 893 577	13 330 253	90	1 563 324	13 330 253	0
	6552	CNSS pour contractuel						0
	6553	IUTS ( arriéré )						0
656		Prime de service	66 185 306	47 944 165	72	18 241 141	47 944 165	0
657		Frais de mission intérieur et	5 500 000	4 165 000	76	1 335 000	3 794 500	370 500
658		Jeton de présence	1 400 000	1 200 000	86	200 000	1 200 000	0
659		Indemnités Stage au stagiaire hospitalier						0
66		Taxes						0

660	Droits de Douane	300 000		0	300 000		0
661	Frais de transit	80 853 123	70 020 810	87	10 832 313 ✕	70 020 810	0
67	Formations						0
673	Seminaire - Congrès -Atelier	16 000 000	15 118 100	94	881,900	14 879 700	238 400
69	Equipements et Investissement						0
690	Equipements Mobilier et Imr	127 387 716	113 413 824	89	13 973 892	57 369 519	56 044 305
693	Réhabilitation de bâtiment						0
696	Gros matériel médical ou ch	71 849 264	64 240 000	89	7 609 264	40 400 000	23 840 000
	TOTAL	3 438 983 424	2 979 500 931	87	459 482 493	2 403 237 326	576 263 605

ONG-BIBLIOTHEQUE

**TITRE II COMPTES DE DEPENSE : SITUATION D'EXECUTION DES DEPENSES au 30/09/ 2001CHNYO**

IMPUTATION			NATURE DES DEPENSES	Dotation		Engagements	Disponibles	Mandatements	Paielements	Reste à payer	Taux d'exécution Paie/Manda	Taux d'exécution Paie/Prévisi
Sec	Chap	Art		initiale	Corrigée							
60			Achats de consommables									
	600	6000	Méd. et pdts pharm,pr le fonctionnement	165 000 000	165 000 000	145 521 260	19 478 740	73 118 361	73 118 361	0	100%	44%
		6001	Méd,et pdts pharm pr le fonct,des urgences	200 000 000	200 000 000	126 313 494	73 686 506	67 075 055	67 075 055	0	100%	34%
	601		Médicam, et pdts pharm,pour le dépôts	193 506 074	193 506 074	134 506 920	58 999 154	30 643 122	30 016 402	626 720	98%	16%
	602	6020	Pétit matériel médical et chirurgical	123 057 000	123 057 000	49 960 792	73 096 208	38 406 168	38 406 168	0	100%	31%
		6021	Réactif de labo et banque de sang	112 268 228	112 268 228	57 293 180	54 975 048	17 781 111	17 781 111	0	100%	16%
		6022	Matériel et produit de Radio	80 000 000	40 000 000		40 000 000	0	0	0		0%
	603	6030	Viande, Poisson et Poulet	50 400 000	50 400 000	49 485 000	915 000	35 423 882	35 423 882	0	100%	70%
		6031	Fruits et les légumes	14 175 000	14 175 000	9 680 000	4 495 000	6 942 632	6 942 632	0	100%	49%
		6032	Epiceries	100 000 000	100 000 000	92 444 135	7 555 865	81 888 019	81 888 019	0	100%	82%
	604		Combustible, Gaz et Cuisine	6 550 678	6 550 678	5 000 000	1 550 678	0	0	0		0%
	605	6050	Mobilier d'hospitalisation	5 000 000	5 000 000	2 181 820	2 818 180	1 550 520	1 550 520	0	100%	31%
		6051	Tenue du personnel badges	10 800 000	10 800 000	9 906 690	893 310	8 933 190	8 933 190	0	100%	83%
		6052	Blancherie tissu	3 000 000	3 000 000	2 537 000	463 000	2 537 000	2 537 000	0		85%
	606		Fourniture Bureau	33 314 894	28 314 894	24 349 772	3 965 122	23 977 600	23 977 600	0	100%	85%
	607		Impression et publicité	34 678 875	34 678 875	28 193 876	6 484 999	24 904 462	23 916 212	988 250	96%	69%
	608		Fourniture des Ateliers	20 779 545	15 779 545	9 600 739	6 178 806	7 590 837	7 590 837	0	100%	48%
			<b>Sous/total</b>	<b>1 152 530 294</b>	<b>1 102 530 294</b>	<b>746 974 678</b>	<b>355 555 616</b>	<b>420 771 959</b>	<b>419 156 989</b>	<b>1 614 970</b>	<b>100%</b>	<b>38%</b>
61			<b>Matlère et fournitures consommées</b>									
	610		Oxygène	101 612 914	101 612 914	85 040 234	16 572 680	80 562 314	67 267 050	13 295 264	83%	66%
	611		Pièces de rechange véhicule	6 957 500	6 957 500	3 963 576	2 993 924	3 078 929	3 078 929	0	100%	44%
	612		Eau, Electricité, Téléphone	18 050 820	1 050 820	62 158	988 662	62 158	62 158	0	100%	6%
			<b>Sous/Total</b>	<b>126 621 234</b>	<b>109 621 234</b>	<b>89 065 968</b>	<b>20 555 266</b>	<b>83 703 401</b>	<b>70 408 137</b>	<b>13 295 264</b>	<b>84%</b>	<b>64%</b>
62			<b>Frais de déplacement</b>									
	621		Déplacement extérieur	9 743 225	9 743 225	4 770 000	4 973 225	4 257 100	4 257 100	0	100%	44%
			<b>Sous/Total</b>	<b>9 743 225</b>	<b>9 743 225</b>	<b>4 770 000</b>	<b>4 973 225</b>	<b>4 257 100</b>	<b>4 257 100</b>	<b>0</b>	<b>100%</b>	<b>44%</b>
63			<b>Autres services consommés</b>									
	630		Travaux divers en sous traitance	13 398 984	15 398 984	13 367 972	2 031 012	13 367 972	13 367 972	0	100%	87%
	631		Location de service	33 830 617	33 830 617	9 875 000	23 955 617	9 875 000	9 875 000	0	100%	29%
	632		Carburant et lubrifiant	20 589 852	26 589 852	24 677 688	1 912 164	24 677 688	24 677 688	0	100%	93%
	633	6330	Entretien et nettoyage	56 100 000	52 100 000	51 064 698	1 035 302	32 979 286	32 979 286	0	100%	63%

	6331	Produits d'entretien et nettoyage	21 148 744	21 148 744	19 302 971	1 845 773	19 131 871	19 131 871	0	100%	90%
	6332	Entretien et réparation bien immobilier	21 382 016	21 382 016	11 995 902	9 386 114	10 776 652	10 776 652	0	100%	50%
	6333	Entretien et réparation bien mobilier	19 574 925	19 574 925	9 837 563	9 737 362	7 377 286	7 143 649	233 637	97%	36%
635		Frais de timbre	150 000	150 000	105 000	45 000	105 000	105 000	0	100%	70%
	6360	Assurances véhicules et visites techniques	1 000 000	1 000 000	100 723	899 277	0	0	0		0%
	6368	Frais d'abonnements et de documentation Mé	1 000 000	1 000 000		1 000 000	0	0	0		0%
		<b>Sous/Total</b>	<b>188 175 138</b>	<b>192 175 138</b>	<b>140 327 517</b>	<b>51 847 621</b>	<b>118 290 755</b>	<b>118 057 118</b>	<b>233 637</b>	<b>100%</b>	<b>61%</b>
<b>64</b>		<b>Dépenses d'exercices clos et divers non classés</b>									
	640	Dépenses imprévues et divers	33 481 945	41 481 945	37 391 176	4 090 769	26 678 674	26 678 674	0	100%	64%
	641	Dépenses d'exercices clos	120 000 000	370 000 000	300 361 972	69 638 028	184 310 615	183 682 855	627 760	100%	50%
	642	Menue Dépense	4 000 000	4 000 000	2 881 224	1 118 776	2 881 224	2 881 224	0	100%	72%
	643	Frais de Réception et dons	3 000 000	3 000 000	2 542 630	457 370	2 584 030	2 584 030	0	100%	86%
	644	Frais funéraires	500 000	1 500 000	200 000	1 300 000	200 000	200 000	0	100%	13%
		<b>Sous/Total</b>	<b>160 981 945</b>	<b>419 981 945</b>	<b>343 377 002</b>	<b>76 604 943</b>	<b>216 654 543</b>	<b>216 026 783</b>	<b>627 760</b>	<b>100%</b>	<b>51%</b>
<b>65</b>		<b>Remunérations Indemnité</b>									
	650	Salaires fonctionnaires	1 019 220 751	1 019 220 751	743 312 874	275 907 877	743 312 874	735 556 279	7 756 595	99%	72%
	651	Salaires Contractuels	77 803 122	77 803 122	64 371 906	13 431 216	63 469 275	63 469 275	0	100%	82%
	652	Mesures Nouvelles	10 720 000	10 720 000	557 328	10 162 672	557 328	557 328	0		5%
	654	Indemnités diverses	29 299 936	29 299 936	7 761 495	21 538 441	7 581 495	7 581 495	0	100%	26%
655	6550	Cotisation patronale pr fonctionnaires	95 018 793	95 018 793	70 367 874	24 650 919	70 367 874	62 923 245	7 444 629	89%	66%
	6551	Contribution patronale contractuelle	14 893 577	14 893 577	12 147 130	2 746 447	12 147 130	10 788 111	1 359 019	89%	72%
	656	Prime de service	66 185 306	66 185 306	33 878 851	32 306 455	33 878 851	33 878 851	0	100%	51%
	657	Frais de mission intérieur et extérieur	5 500 000	5 500 000	177 000	5 323 000	177 000	177 000	0	100%	3%
	658	Jetons de présence	900 000	900 000	800 000	100 000	800 000	800 000	0	100%	89%
		<b>Sous/Total</b>	<b>1 319 541 485</b>	<b>1 319 541 485</b>	<b>933 374 458</b>	<b>386 167 027</b>	<b>932 291 827</b>	<b>915 731 584</b>	<b>16 560 243</b>	<b>98%</b>	<b>69%</b>
<b>66</b>		<b>Taxes</b>									
	660	Droits de Douane	300 000	300 000	0	300 000	0	0	0		0%
	661	Frais de transit	60 853 123	80 853 123	66 655 124	14 197 999	63 710 982	59 496 565	4 214 417	93%	74%
		<b>Sous/Total</b>	<b>61 153 123</b>	<b>81 153 123</b>	<b>66 655 124</b>	<b>14 497 999</b>	<b>63 710 982</b>	<b>59 496 565</b>	<b>4 214 417</b>	<b>93%</b>	<b>73%</b>
<b>67</b>		<b>Formations</b>									
	673	Séminaire - Congrès -Atelier	16 000 000	16 000 000	9 465 200	6 534 800	8 828 200	8 828 200	0	100%	55%
		<b>TOTAL DEPENSES D'EXPLOITATION</b>	<b>3 034 746 444</b>	<b>3 250 746 444</b>	<b>2 334 009 947</b>	<b>916 736 497</b>	<b>1 848 508 767</b>	<b>1 811 962 476</b>	<b>36 546 291</b>	<b>98%</b>	<b>56%</b>
<b>69</b>		<b>Equipements et Investissement</b>									
	690	Equipements Mobilier et Immobilier	139 387 716	123 387 716	59 818 199	63 569 517	40 844 754	40 844 754	0	100%	33%
	696	Gros matériel médical ou chirurgical	264 849 264	64 849 264	63 400 000	1 449 264	40 400 000	40 400 000	0	100%	62%
		<b>TOTAL DEPENSES D'INVESTISSEMENT</b>	<b>404 236 980</b>	<b>188 236 980</b>	<b>123 218 199</b>	<b>65 018 781</b>	<b>81 244 754</b>	<b>81 244 754</b>	<b>0</b>	<b>100%</b>	<b>43%</b>
		<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>3 438 983 424</b>	<b>3 438 983 424</b>	<b>2 457 228 146</b>	<b>981 755 278</b>	<b>1 929 753 521</b>	<b>1 893 207 230</b>	<b>36 546 291</b>	<b>98%</b>	<b>55%</b>

**TITRE I : COMPTE DE PRODUITS :SITUATION D'EXECUTION DES RECETTES au 30/09/2001CHNYO**

IMPUTATION			INTITULE OU NATURE DE LA RECETTE	ANNEE 2000 Réalizations	ANNEE 2001 Prévisions	Emissions	Recouvrements	Reste à recouvrer	Taux R/E	Taux R/P
SECT	CHAP	ART	<b>RECETTES PROPRES</b>							
70	700		Vente de produits pharmaceutiques	284 160 945	371 106 728	150 508 905	146 838 160	3 670 745	97,56%	39,57%
			<b>Sous /Total</b>	<b>284 160 945</b>	<b>371 106 728</b>	<b>150 508 905</b>	<b>146 838 160</b>	<b>3 670 745</b>	<b>97,56%</b>	<b>39,57%</b>
71			Recettes d'exploitation (production vendue )							
	710		Hospitalisations	85 957 330	106 302 482	64 450 745	49 224 200	15 226 545	76,37%	46,31%
	711		Actes opératoires	9 954 840	41 260 496	26 289 000	13 412 140	12 876 860	51,02%	32,51%
	712		Consultations	20 843 000	68 280 037	30 966 000	16 276 500	14 689 500	52,56%	23,84%
	713		Examens et Analyses	64 188 930	113 215 593	91 125 350	60 692 320	30 433 030	66,60%	53,61%
	715		Autres recettes	33 300 000	80 266 725	34 880 000	22 163 000	12 717 000	63,54%	27,61%
			<b>Sous /Total</b>	<b>214 244 100</b>	<b>409 325 333</b>	<b>247 711 095</b>	<b>161 768 160</b>	<b>85 942 935</b>	<b>65,31%</b>	<b>39,52%</b>
74			Produits divers							
	740		Remboursements							
	741		Produits locatifs							
	7410		Locationparkings	600 000	1 200 000	900 000	800 000	100 000	88,89%	66,67%
	7411		Location boucherie	36 000	36 000	27 000	27 000	0	100,00%	75,00%
	7412		Gestion latrines	4 934 000	7 467 240	3 074 000	3 074 000	0	100,00%	41,17%
	7413		Location buvette	120 000	120 000	90 000	90 000	0	100,00%	75,00%
	7414		Location villa des hôtes	661 000	0	261 000	261 000	0	100,00%	
	742		Recettes à recouvrer sur exercices antérieurs							
	7421		Organismes et particuliers	1 679 550	6 114 750		1 312 750			21,47%
	744		Autres produits divers	15 687 364	9 373 829		4 500 595			48,01%
			<b>Sous/Total</b>	<b>23 717 914</b>	<b>24 311 819</b>	<b>4 352 000</b>	<b>10 065 345</b>			<b>41,40%</b>
			<b>TOTAL DES RECETTES PROPRES</b>	<b>522 122 959</b>	<b>804 743 880</b>	<b>402 572 000</b>	<b>318 671 665</b>	<b>83 900 335</b>	<b>79,16%</b>	<b>39,60%</b>
	743		Excédent de trésorerie sur exercices antérieurs	61 395 255	100 000 000		590 122 916			590,12%
			<b>Sous/Total</b>	<b>61 395 255</b>	<b>100 000 000</b>		<b>590 122 916</b>			<b>590,12%</b>
			<b>SUBVENTION D'EXPLOITATION</b>							
	760	7600	Etat	2 466 964 000	2 534 239 544	1 545 679 250	1 545 679 250	988 560 294		60,99%
			Autres subventions	0	0	0	0	0		
			Total des subventions	2 466 964 000	2 534 239 544	1 545 679 250	1 545 679 250	988 560 294		60,99%
			<b>TOTAL DES RECETTES D'EXPLOITATION</b>	<b>3 050 482 214</b>	<b>3 438 983 424</b>	<b>1 948 251 250</b>	<b>2 454 473 831</b>	<b>1 072 460 629</b>		<b>71,37%</b>

## SITUATION RECAPITULATIVE DES RECETTES EXERCICE 2000

INTITULE	PREVISIONS	EXECUTION	ECART	Taux d'exécution
Recettes propres	755 691 259	522 122 959	233 568 300	69,09%
Excédent de trésorerie	177 064 623	61 395 255	115 669 368	34,67%
Subventions de l'Etat	2 466 964 000	2 466 964 000	0	100,00%
Autres subventions	60 000 000	0	60 000 000	0,00%
<b>TOTAL</b>	<b>3 459 719 882</b>	<b>3 050 482 214</b>	<b>409 237 668</b>	<b>88,17%</b>

## SITUATION RECAPITULATIVE DES DEPENSES EXERCICE 2000

INTITULE	PREVISIONS	EXECUTION	ECART	Taux d'exécution
<b>I DEPENSES DE FONCTIONNEMENT</b>	<b>2 920 011 136</b>	<b>1 998 465 489</b>	<b>921 545 647</b>	<b>68,44%</b>
*Dépenses de personnel	1 107 085 529	555 327 711	551 757 818	50,16%
Personnel contractuel	91 771 529	83 492 539	8 278 990	90,98%
Agents de l'Etat	1 015 314 000	471 835 172	543 478 828	46,47%
*Autres dépenses de fonctionnement	1 812 925 607	1 443 137 778	369 787 829	79,60%
<b>II DEPENSES D'INVESTISSEMENT</b>	<b>539 708 746</b>	<b>330 631 520</b>	<b>209 077 226</b>	<b>61,26%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>3 459 719 882</b>	<b>2 329 097 009</b>	<b>1 130 622 873</b>	<b>67,32%</b>

**Moyen de fonctionnement : tableau de bord général**

Période :			Cumul :... mois		Année		
	En cours	Rappel n-1	En cours	Rappel n-1	Estimé	Budgété	Rappel n-1
<b>Fournitures et biens consommés</b>							
Médicaments							
Petit matériel							
SOUS-TOTAL							
Alimentation							
Habillement, uniformes							
Produits d'entretien							
Fournitures pour atelier d'entretien							
Carburants							
Eau, électricité, gaz							
Fournitures hôtelières							
Fournitures de bureau et registre							
SOUS-TOTAL							
<b>TOTAL FOURNITURES CONSOMMEES</b>							
<b>Charges externes ( fonctionnement)</b>							
Assurances							
Transports							
Téléphone/Frais postaux							
Services en sous-traitance							
Dépenses imprévues							
SOUS-TOTAL							
<b>Charges externes (investissement)</b>							
Entretien bâtiment							
Entretien matériel technique							
Entretien véhicules							
SOUS-TOTAL							
<b>TOTAL CHARGES EXTERNES</b>							
<b>Dépenses de Personnel</b>							
Sur crédits d'Etat (fonction publique)							
Heures supplémentaires et indemnités							
Personnel auxiliaire							
Charges sociales							
Personnel communal et bénévole							
<b>TOTAL DEPENSES DE PERSONNEL</b>							
<b>EN MOIS SALAIRES</b>							
Remboursement avances et prêts							
Dotation aux amortissements							
Dotation aux provisions							
<b>TOTAL CHARGE BRUTES (a)</b>							
Dotation de fonctionnement							
Participation des patients							
Employeurs et assurances privées							
Indigents							
Fonctionnaires							
Produits accessoires							
<b>TOTAL PRODUITS (b)</b>							
<b>RESULTATS D'EXPLOITATION (a-b)</b>							

Source : DE ROODENBEKE in Guide en Organisation Hospitalière dans les pays en développement, Novembre /2001

**Moyens de fonctionnement :**  
**Tableau de bord suivi des recettes (par type d'activité)**

	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	Total
<b>Hospitalisation</b> Chirurgie Médecine (adultes) Pédiatrie Maternité Autre service... SOUS-TOTAL													
<b>Consultations</b> Médicales Chirurgicales Pansements-injections SOUS-TOTAL													
Prénatales Posnatales Pédiatrie Vaccinations Planning familial Soins dentaires Consult-spécialisées Autres services externes SOUS-TOTAL													
<b>Laboratoire</b> Biochimie Hémato/banque sang SOUS-TOTAL													
<b>Radio-imagerie</b> Radiographie Echographie générales Echographie obstétricales SOUS-TOTAL													
TOTAL SOINS Produit accessoire AG Produit accessoire H Produit accessoire MT Produit accessoire M SOUS-TOTAL													
<b>Total général</b>													

Source : DE ROODENBEKE in Guide en Organisation Hospitalière dans les pays en développement, Novembre /2001

## ANNEXE N° 8.

### QUESTIONNAIRE

(Questionnaire administré aux Directeurs et Chefs de Service)

#### **I / Catégorie de l'enquête**

- Directeur de service  Services fonctionnels   
Chef de service  Services opérationnels

#### **II / Les responsables fonctionnels et opérationnels face au contrôle budgétaire**

1 Demandez-vous des services au service qui s'occupe du contrôle budgétaire ?

- Très souvent
- Assez souvent
- Souvent
- Pas du tout

2 Quelle est la nature des prestations demandées ?

- Aide à la budgétisation
- Appui dans la fixation des objectifs
- Assistance dans l'analyse et l'interprétation des résultats
- Aide à la prise de décisions
- Appui à la mise en œuvre des mesures correctives

3 Pensez-vous que le contrôle budgétaire vous aide à améliorer vos performances ?

- Oui
- Non

4 Le Contrôle budgétaire du CHNYO est pour vous un service qui :

- Vise uniquement à réduire les dépenses
- Vise à augmenter les recettes

- vise à motiver certains responsables
- vise à sanctionner certains responsables
- Est au service uniquement de la Direction Générale

5 Pensez-vous que le contrôle budgétaire joue auprès de vous un rôle de

- Conseil ?
- Surveillance ?
- Les deux ?

6 Avez-vous connaissance des outils du contrôle budgétaire ?

- Oui
- Non

7 Pensez-vous que le contrôle budgétaire peut vous aider à être plus performant à votre poste de travail ?

- Oui
- Non

8 Le contrôle budgétaire est actuellement pour vous :

- Un service de surveillance des autres services
- Un service de conseil auprès de la Direction Générale
- « L'œil et l'oreille » de la Direction Générale
- Autre à préciser

9 Le contrôle budgétaire vous a-t-il au moins une fois alerté sur des gaspillages ou des malversations financières dans votre Service (ou Direction) ?

- Oui
- Non

### **III / LA PLANIFICATION**

10 Avez-vous connaissance des orientations stratégiques traduites par un plan ?

- Oui
- Non

11 Connaissez-vous les objectifs du plan dans un horizon à moyen terme ?

- Oui
- Non

12 Connaissez-vous les programmes inscrits pour l'année 2002 ?

- Oui
- Non

13 Etes-vous impliqué dans la fixation des objectifs (ou résultat à atteindre) par votre supérieur hiérarchique ?

- Oui
- Non

14 Impliquez-vous vos subalternes immédiats dans la fixation de vos objectifs ?

- Oui
- Non

15 Etablissez-vous chaque année un programme d'activités ?

- Oui
- Non

16 Elaborez-vous chaque année des rapports d'activités ?

- Oui
- Non

17 Elaborez-vous des rapports trimestriels d'activités ?

- Oui
- Non

18 Recevez-vous des compte rendu des réunions sur l'évolution budgétaire ?

- Oui
- Non

#### **IV / LE BUDGET**

19 Vos prévisions en matière de dépenses et / ou recettes sont-elles faites sur la base de votre programme d'activité par service ?

- Oui
- Non

20 Le contrôle de gestion apporte-t-il son appui technique pendant la budgétisation ?

- Oui
- Non

21 Le feed-back des réunions trimestrielles sur l'exécution du budget vous est-il fait régulièrement ?

- Oui
- Non

22 Vous est-il demandé à l'occasion des mesures tendant à accroître les recettes ou à maîtriser les dépenses ?

- Oui
- Non

23 Existe-t-il une délégation de crédits à votre connaissance ?

- Oui
- Non

24 Elaborez-vous des budgets par service ?

- Oui
- Non

25 Avez-vous déjà gagné des avantages pécuniaires dû au contrôle budgétaire ?

- Oui
- Non

## **V / LE REPORTING**

26 Les responsables des structures sous votre contrôle vous envoient –ils leurs rapports d'activités ?

- Oui
- Non

27 Ces rapports contiennent-ils des indicateurs budgétaires ?

- Oui
- Non

28 Les tenez-vous informés de votre appréciation (feed-back) ?

- Oui
- Non

29 Envoyez-vous vos rapports au contrôle de gestion ?

- Oui
- Non

30 Des actions ou décisions sont-elles menées ou prises après exploitation des rapports d'activités de vos subalternes ?

- Oui
- Non

## **VI / LE TABLEAU DE BORD**

31 Utilisez-vous un tableau de bord de gestion ?

- Oui
- Non

32 Votre tableau de bord contient-il des indicateurs financiers ?

- Oui
- Non

33 Le tableau de bord vous aide t-il à communiquer avec votre hiérarchie ?

- Oui
- Non

## **VII / LE CONTROLE INTERNE**

34 Les procédures budgétaires et comptables de votre service sont-elles consignées dans un manuel de procédures ?

- Oui
- Non

35 Des contrôles de ces procédures sont-ils effectués par le contrôleur de gestion ?

- Oui
- Non

36 Arrive t-il des rejets de dépenses pour cause d'irrégularité ?

- Oui
- Non

37 des contrôles inopinés sont-ils organisés ?

- Oui
- Non

## **VIII / ANALYSE DES ECARTS**

38 Avez-vous connaissance des écarts budgétaires ?

- Oui
- Non

39 Une explication de ces écarts vous est-elle fournie ?

- Oui
- Non

40 Des mesures ont-elles été prises à la suite de la constatation des écarts ?

- Oui
- Non

## **ANNEXE N° 9**

### **Guide d'Entretien avec les responsables fonctionnels et opérationnels**

#### **I / Présentation des missions**

- 1 – Pouvez-vous nous décrire sommairement les missions qui vous sont assignées ?
- 2 – Ces missions sont-elles clairement définies ?
- 3 – Existe-il des notes de service qui clarifient vos attributions ?

#### **II / Structure Organisationnelle**

- 4 – Pensez-vous que la structure organisationnelle actuelle de votre service vous permet de réaliser vos objectifs financiers ?  
Quelles critiques avez-vous à faire ?
- 5 – Pensez-vous que l'organisation actuelle de l'hôpital en services et directions est adaptée aux objectifs budgétaires poursuivis ?
- 6 – Quelles relations entretenez-vous avec le contrôleur de gestion dans le processus budgétaire (prévision, exécution et contrôle budgétaire) ?

#### **III / Outils utilisés**

- 7 – Quels sont les principaux outils que vous utilisez actuellement pour les prévisions et l'exécution budgétaire ?
- 8 – Ces outils vous permettent-ils d'atteindre vos objectifs ?
- 9 – Etablissez-vous des rapports d'analyse ?

#### **IV / La Planification**

- 10 – Existe-il un système de planification au sein de l'hôpital ? Quels sont les principaux indicateurs de vos programmes ou plans ?
- 11 – Participez-vous à l'élaboration du projet d'établissement en cours ? Sur quels volets portez-vous vos contributions ?
- 12 – Quelles relations faites-vous entre la quantification du plan et l'établissement du budget ?

#### **V / Le Budget**

- 13 – Prenez-vous part au processus d'élaboration du budget ?

- 14 – Le budget est-il établi sur la base d'un niveau d'activité préalablement défini ?
- 15 – Découle-t-il du projet de plan ?
- 16 – Comment se fait le chiffrage des investissements ?
- 17 – Participez-vous aux discussions budgétaires ?
- 18 – Recevez-vous la ventilation des prévisions budgétaires en début d'exercice ?
- 19 – Le contrôle budgétaire est-il efficace pour vous ? Justifiez votre réponse.

## **VI / La Comptabilité de gestion**

- 20 – Qu'attendez-vous de la comptabilité analytique ?
- 21 – Quelles sont vos méthodes de calcul des coûts ?
- 22 – Sur quelle base la tarification des prestations est-elle faite ?

## **VII / Le Reporting**

- 23 – Comment s'opère la gestion des informations budgétaires (exécution du budget) ?
- 24 – Dans vos rapports trimestriels d'activité, incluez-vous des informations financières ?
- 25 – Recevez-vous en retour, les décisions prises après vos rapports ?
- 26 – Recevez-vous le compte-rendu de l'exécution du budget (données annuelles) ?

## **VIII / L'Evaluation de la performance**

- 27 – Existe-il un système d'information pour connaître des performances budgétaires de votre service ?
- 28 – La Direction Générale fait-elle connaître à l'ensemble des services les réalisations budgétaires (recettes et dépenses) ?
- 29 – Existe-il un système de motivation basé sur les performances budgétaires ?

## **IX / Le Tableau de Bord**

- 30 – Les Directeurs et Chefs de services utilisent-ils des tableaux de bord ?
- 31 – Ces tableaux de bord contiennent-ils des informations financières ?
- 32 – Quelle est la périodicité de mise à jour de votre tableau de bord ?

## **X / Le Contrôle interne**

- 33 – Existe-il un manuel de procédures comptables et budgétaires ?

34 – Existe-il des contradictions dans les informations comptables ou budgétaires livrées au cours des réunions périodiques ?

**XII / Relations avec les structures de contrôles externes**

35 – Avez-vous connaissance de l'appréciation du Conseil d'Administration ou de l'AGSE sur la gestion budgétaire ?

36 – Avez-vous connaissance de l'opinion émise par un auditeur externe sur la gestion budgétaire ?

37- Les budgets sont-ils toujours approuvés par les ministères de tutelle avant leur exécution ?

DESAG-BIBLIOTHEQUE

# BIBLIOGRAPHIE

## OUVRAGES DE BASE

1. **ALAZARD, Claude et SEPARI, Sabine** (1998) Contrôle de Gestion, Editions Dunod, Paris, 4<sup>e</sup> édition.
2. **ANTHONY Robert et GOVINGARAJAN vijay** (1998) : Management Control Systems, Editions Irwin / Mc Graw Hill.
3. **BESCOS Laurent Pierre, DOBLER Philippe, MENDOZA Carla et NAULLEAU Gérard** (1993) : Contrôle de Gestion et Management ; Les Editions Montchrestien EJA, Paris, 2<sup>e</sup> édition.
4. **BESCOS, Pierre Laurent et Collaborateurs** (1997) : Contrôle de Gestion et Management, Editions Mouchreslieu EJA /4<sup>e</sup> Edition
5. **BOISVERT Hugues** (1991) , ; Le Contrôle de Gestion – vers une pratique renouvelée ; Editions du Renouveau Pédagogique
6. **BOISVERT Hugues** (1995) : La Comptabilité de Management ; Editions du Renouveau Pédagogique Inc. (ERPI), Montréal (Québec)
7. **CARPENTIER Michel et GRANDJEAN Philippe** (1998) : Secteur Public et Contrôle de Gestion (Pratiques, enjeux et limites) ; Les Editions Organisation.
8. **COOPERS et LYBRAND** (1998) : La Nouvelle Pratique du Contrôle Interne ; Editions Organisation.
9. **DAYAN Armand et Collaborateurs** (1999) ; Manuel de Gestion ; Volume 1, Ellipses Edition Marketing SA, Paris, 1<sup>ère</sup> édition, 6<sup>ème</sup> tirage.
10. **GARMILIS, ALI et al** (1992) : Le Contrôle de Gestion... en action, Editions Liaisons.
11. **GERVAIS Michel** (1986) : Contrôle de Gestion et Planification de l'Entreprise ; Editions Economica, Paris.
12. **GUEDJ Norbert** (1995) ; Le Contrôle de Gestion pour améliorer la performance de l'entreprise ; Editions d'Organisation.
13. **KAPLAN SS. Robert et Norton P. David** (1998) : Le tableau de bord prospectif, pilotage stratégique : Les 4 axes de succès ; Les Editions d'Organisation.
14. **KEISER Anne Marie** (1995) Contrôle Budgétaire et Décisions, Editions ESKA
15. **LANGLOIS Georges et BONNIER Carole** (1998) : Contrôle de Gestion ; Editions Foucher.

16. **LAUZEL Pierre et TELLER Robert** (1994 et 1997) : Contrôle de Gestion et Budgets ; Editions SIREY, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> édition
17. **LECLERE Didier** (1994) : Gestion Budgétaire ; Editions Eyrolles
18. **LEVENE Jean Pierre** (1998) : Gestion Comptable : analyser coûts et budgets ; Editions Foucher, Paris.
19. **LIVINGSTONE John Leslie** (1993) : MBA Finances Editions Nouveaux Horizons
20. **LOCHARD Jean** (1986) ; Le Contrôle Budgétaire ou le Jeu de Vérité ; Les Editions d'Organisation.
21. **MAINGAUD Pierre** (1965) ; Notions essentielles de comptabilité de gestion, Editions SIREY.
22. **MALO Jean Louis et MATHE Jean Charles** (1998) : L'Essentiel du Contrôle de Gestion ; Editions d'Organisation.)
23. **MINTZBERG Henry** (1998) : Structure et dynamique des organisations ; Les Editions d'Organisation, 12<sup>ème</sup> tirage
24. **ROUACH Michel et NAULLEAU, Gérard** (1998) Le Contrôle de Gestion Bancaire et Financier ; Les Editions d'Organisation.
25. **SWEENEY Allen W. H. et RACHLIN Robert** (1981), Editions John Wiley et Sons Inc. New York.
26. **GUEDJ Norbert et collaborateurs** (1998) : Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise ; Editions d'Organisation
27. **Système Comptable Ouest Africain** (1997) : Guide d'Application ; Editions Foucher, Paris, Octobre.
28. **YAZI Moussa** : Cours de Contrôle de Gestion ; CESAG, 2001.

## ANNEXE N° 2

### Caractéristiques et Répartition de l'échantillon

Directions	Echantillon initial	Echantillon final	Taux de réalisation
C.F.	1	1	100 %
AC	1	1	100 %
CG	1	1	100 %
CT	1	1	0 %
DAMS	1	1	100 %
DAF	1	1	100 %
DRH	1	1	100 %
DSIO	1	1	0 %
DSEL	1	1	100 %
DMT	1	1	100 %
<b>Nombre de Responsables fonctionnels</b>	<b>10 Directeurs de Service</b>	<b>8 Directeurs de Service</b>	<b>80 %</b>
<b>DAMS</b>			
Service de la chirurgie	3	1	33,3 %
de la pédiatrie	3	2	66,6%
du laboratoire	3	3	100%
d'odonto-stomatologie	3	2	66,6%
de neurologie	3	2	66,6%
<b>DSIO</b>			
Service de la maternité	3	3	100%
Des urgences médicales	3	1	33,3%
<b>Autres</b>			
Service Dépôt pharmaceutique	1	1	100%
<b>Nombre de responsables opérationnels (chefs de services)</b>	<b>22 responsables opérationnels</b>	<b>15 responsables opérationnels</b>	<b>68 %</b>

Echantillon initial : 44 personnes dont 10 Directeurs de service et 22 chefs de service.

Echantillon final : 8 Directeurs et 15 chefs de service.

## DEDICACE

A Je dédie le présent mémoire :

- feu mon père qui m'a envoyé à l'école.
- A feu ma grande sœur Hyacinta qui a été rappelée à Dieu au cours de mon stage
- A toute ma famille qui m'a soutenue quelles que soient les circonstances.

## REMERCIEMENTS

Ce mémoire est l'aboutissement de la conjugaison de multiples contributions dont nous ne saurions oublier l'intérêt et la portée. Ainsi, nous voudrions adresser particulièrement nos remerciements à :

Monsieur Lucien Marie Noël BEMBEMBA, Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique pour le soutien multiforme qu'il m'a apporté dans le cadre de ce stage de formation.

Monsieur Moussa YAZI, notre Directeur de Mémoire, Sous-Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité, qui nous a encadré en tant que Professeur et ensuite qui n'a ménagé aucun effort pour orienter et diriger nos travaux dans le cadre du présent mémoire.

Monsieur le Directeur Général du CESAG et à tout son personnel pour l'hospitalité dont nous avons bénéficié durant notre formation.

L'ensemble du corps professoral du CESAG.

A Monsieur Idrissa OUEDRAGO Directeur Général de l'Hôpital YALGADO OUEDRAGO et à ses collaborateurs pour la franche collaboration pendant la collecte des informations du présent mémoire ;

Mes remerciements seront également à l'endroit de :

- La famille MEDAH Francis et Justine pour m'avoir fortement soutenu au cours de mon séjour à Dakar.
- l'ensemble du personnel du Trésor du BURKINA pour leur soutien indéfectible
- mes camarades de la 12<sup>e</sup> formation Audit
- tous mes camarades compatriotes.