



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**CESAG EXECUTIVE
EDUCATION
(CEE)**

**MASTER OF BUSINESS
ADMINISTRATION en audit et
contrôle de gestion (MBA/ACG)**

**Promotion : 27
(2015-2016)**

**MEMOIRE DE FIN D'ETUDES
THEME**

**AUDIT DE LA GESTION BUDGETAIRE EN MILIEU
HOSPITALIER : CAS DU CENTRE HOSPITALIER ABASS
NDAO**

Présenté par :

Dirigé par :

YAHIA ABDOULAYE
Abdoul Nasser

Daouda GUEYE
Contrôleur de gestion au
Centre Hospitalier Abass
NDAO

NOVEMBRE 2016

DEDICACE

Nous dédions ce travail à :

notre cher père YAHIA ABDOULAYE

notre chère mère MARIAMA ALBADE

GESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Nous rendons grâce à ALLAH, maître des cieux et des terres, de nous avoir donné la force, le courage et la chance de rédiger ce document.

Nos remerciements s'adressent à :

- ❖ Daouda GUEYE, contrôleur de gestion au Centre Hospitalier Abass NDAO, pour ses précieux conseils, sa disponibilité et pour avoir accepté de nous encadrer durant notre stage ;
- ❖ Professeur Boubacar BAIDARI, directeur général du CESAG, et à travers lui tout le corps professoral du CESAG pour la qualité de la formation reçue ;
- ❖ Dr El Hadji Magatte SECK, directeur du centre hospitalier Abass NDAO, et à travers lui tout le personnel du CHAN pour avoir contribué à rendre notre séjour au CHAN meilleur
- ❖ La famille Halid ALHASSANE pour leur amour et leur soutien durant cette formation ;
- ❖ Mes frères et sœurs pour leur soutien moral et financier durant l'année académique;
- ❖ La promotion 3e MBA/ACG pour leur collaboration académique.

Liste des sigles et abréviations

ACP : Agence Comptable Particulière

AI : Audit Interne

BC : Bon de Commande

CA : Conseil d'Administration

CHAN : Centre Hospitalier Abass NDAO

CG : Contrôle de Gestion

CPOM : Contrat Pluriannuel d'Objectifs et de Moyens

EPS : Etablissement Public de Santé

FRAP : Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes

OP : Ordre de Paiement

SAF : Service Administratif et Financier ;

TFFA : tableau des forces et faiblesses apparentes

TRI : Taux de Rentabilité Interne

Liste des tableaux et figures

Tableau n°1 : situation des dépenses de fonctionnement exécutées.....	48
Tableau n°2 : situation des dépenses d'investissement exécutées.....	49
Tableau n°3 : situation des recettes réalisées.....	50
Tableau n°4 : calendrier budgétaire.....	58
Tableau n°5 : chronogramme de mise en œuvre des recommandations.....	61
Figure n° 1 : présentation de la gestion budgétaire.....	13
Figure n° 2 : organigramme du CHAN.....	31
Figure n° 3 : modèle d'analyse.....	36

Liste des annexes

Annexe n°1 : organigramme

Annexe n°2 : guide d'entretien

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Table des matières

DEDICACE	i
REMERCIEMENTS	ii
Liste des sigles et abréviations.....	iii
Liste des tableaux et figures	iv
Liste des annexes	v
Table des matières	vi
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE : cadre théorique de l'étude	6
CHAPITRE 1 : AUDIT DE LA GESTION BUDGETAIRE	8
1.1. Gestion budgétaire et concept de budget	8
1.1.1. Concept de budget	8
1.1.2. La gestion budgétaire.....	12
1.1.3. Le processus budgétaire	15
1.2. Audit de la gestion budgétaire.....	18
1.2.1. Définition, objectifs, missions, champ d'application et types d'audit interne	18
1.2.2. La démarche de l'audit interne.....	22
CHAPITRE 2 : PRESENTATION DU CENTRE HOSPITALIER ABASS NDAO ET METHODOLOGIE DE L'ETUDE	30
2.1. Présentation du CHAN	30
2.1.1. Historique du CHAN	30
2.1.2. Missions et objectifs	30
2.1.3. Organisation.....	31
2.2. Méthodologie de l'étude	35
2.2.1. Modèle d'analyse	35
2.2.2. Techniques de collecte de données.....	37
2.2.3 Méthode d'analyse des données	38
DEUXIEME PARTIE : cadre pratique de l'étude.....	41
CHAPITRE 3 : LA GESTION BUDGETAIRE AU CHAN	43
3.1. Elaboration budgétaire	43
3.1.1. Prévision budgétaire	44
3.1.2. Budgétisation	44
3.1.3. Validation du budget.....	45
3.2. Exécution budgétaire	45

3.2.1. Exécution des dépenses.....	46
3.2.2. Exécution des recettes.....	47
3.3. Le contrôle budgétaire.....	48
3.3.1. Suivi budgétaire.....	48
3.3.2. Contrôle budgétaire.....	48
CHAPITRE 4 : AUDIT DE LA GESTION BUDGETAIRE DU CHAN.....	53
4.1. Présentation des résultats.....	53
4.1.1. Les forces.....	53
4.1.2. Les faiblesses.....	53
4.2. Analyse des résultats.....	54
4.2.1. Les forces.....	54
4.2.2. Les faiblesses.....	56
4.3. Recommandations.....	57
4.3.1. Elaboration budgétaire.....	58
4.3.2. Exécution budgétaire.....	62
4.4. Chronogramme de mise en œuvre des recommandations.....	62
CONCLUSION GENERALE.....	63
BIBLIOGRAPHIE.....	63
ANNEXES.....	63

INTRODUCTION GENERALE

Dans un pays en voie de développement comme le Sénégal, caractérisé d'une part par une expansion démographique et d'autre part par une rareté de ressources financières, le pouvoir public cherche à savoir si les ressources allouées pour les dépenses du secteur de la santé sont bien employées.

Le secteur hospitalier rencontre beaucoup de difficultés à satisfaire la population et le personnel de l'hôpital. Ces constats révèlent que les hôpitaux publics sont généralement peu fréquentés par les usagers ayant les moyens financiers pour se faire soigner. Ces derniers préfèrent se diriger la plupart du temps vers des structures de soins plus coûteuses mais qui ont l'avantage de présenter des plateaux techniques de qualité et des compétences reconnues. Pourtant dans les hôpitaux publics ce ne sont pas les compétences qui manquent.

Le mode de gestion des hôpitaux publics a conduit dans certains cas à des dérives qui ont eu pour conséquence le dysfonctionnement de l'hôpital. C'est pourquoi, il est apparu nécessaire aux autorités sanitaires d'engager une réforme de ce secteur afin de répondre aux exigences d'une politique orientée vers la santé pour tous et aux exigences de la société moderne qui demande une médecine de plus en plus efficace.

Le système hospitalier du Sénégal est caractérisé depuis quelques années par la tentative de mise en œuvre de la Réforme Hospitalière. Le but de la Réforme Hospitalière est d'améliorer les performances des hôpitaux aussi bien sur le plan qualité des soins que celui de la gestion.

Tout comme les entreprises ont besoin d'assurer leur survie et leur compétitivité, les centres hospitaliers en général, et le CHAN en particulier, ont également besoin d'assurer leur survie et leur compétitivité. Pour survivre et être compétitif, les centres hospitaliers doivent bien gérer toutes les ressources dont ils disposent (ressources humaines, ressources matérielles et ressources financières) d'une part et, d'autre part maîtriser la gestion de leur organisation par la mise en œuvre d'outils modernes de gestion dont la gestion budgétaire. Cette dernière favorise ainsi une meilleure allocation et un suivi des ressources nécessaires au fonctionnement de toute organisation.

Dans toute structure, la gestion budgétaire est une nécessité absolue. Elle permet à la fois d'atteindre les objectifs et de ne pas se laisser surprendre par des dérives éventuelles dues à un environnement instable. Ainsi, dans un environnement devenant de plus en plus évolutif, turbulent, et rendant alors la prévision très difficile, la gestion budgétaire qui représente l'aboutissement de la démarche stratégique, s'est imposée comme étant un des outils

nécessaires de la gestion moderne dans la mesure où elle constitue un des moyens privilégiés d'anticipation, d'analyse et d'allocation pertinente des ressources mobilisables en vue d'atteindre les objectifs visés.

Près d'une décennie après la réforme hospitalière, le secteur hospitalier demeure toujours confronté à une situation de crise aux aspects multiples. Le Centre Hospitalier Abass NDAO, tout comme les autres centres hospitaliers, n'en est pas épargné par cette situation. Cette situation de crise se caractérise par un problème de gestion ayant pour conséquences :

- une mauvaise gestion des ressources financières ;
- une faible mobilisation des recettes internes ;
- des charges de fonctionnement disproportionnées ;
- des personnels médicaux et soignants insuffisants à côté de personnel non qualifié pléthorique ;
- une dégradation constante de la qualité de la prise en charge.

Ainsi, pour résoudre ces problèmes, le CHAN devra s'attaquer à leurs principales causes à travers :

- le recrutement de personnel médical qualifié ;
- le développement de la culture de la performance ;
- une gestion efficace et efficiente des ressources de l'hôpital ;
- une bonne gestion budgétaire.

Dans le cadre de notre étude, nous retiendrons comme solution la dernière solution. En effet, Le contexte économique et financier actuel, caractérisé par des contraintes financières croissantes, oblige la mise en place d'une bonne gestion budgétaire pour répondre aux nouvelles exigences et gérer au mieux les ressources de l'organisation. La gestion budgétaire favorise ainsi une meilleure allocation et un suivi des ressources nécessaires au fonctionnement de toute organisation.

En effet, la gestion budgétaire représente aujourd'hui une composante essentielle de la gestion des établissements publics de santé. Elle participe indirectement au bon fonctionnement médical et à la qualité des soins.

De ce fait, l'étude que nous allons mener s'articule autour de la question suivante : la gestion budgétaire telle que pratiquée au sein du CHAN est-elle efficace ?

De façon plus spécifique, notre étude aboutira à un certain nombre de questions auxquelles nous tenterons de répondre, il s'agit des questions ci-dessous :

- Quelles sont les procédures de la gestion budgétaire du CHAN ?
- Quels sont les dispositifs de contrôle interne relatifs à la gestion budgétaire ?
- Quels outils, instruments et procédures faut-il mettre en place de façon à maîtriser la gestion budgétaire ?

C'est dans cette optique que nous avons choisi de traiter du sujet suivant : « **audit de la gestion budgétaire en milieu hospitalier : cas du Centre Hospitalier Abass NDAO** »

La pertinence de ce sujet réside dans le fait que le CHAN pour assurer sa pérennité et sa compétitivité est appelé à développer et à maîtriser au mieux ses outils de prévention et de contrôle budgétaire afin d'être en phase avec le contexte actuel de mondialisation qui a pour objectif principal la performance et la compétitivité par rapport à la concurrence des hôpitaux du secteur privé.

L'objectif général de notre étude consiste à auditer la gestion budgétaire du CHAN en vue de proposer des recommandations pouvant l'améliorer et la rendre plus performante.

Les objectifs spécifiques qui en découlent sont :

- décrire la gestion budgétaire du CHAN ;
- identifier les bonnes pratiques en matière de gestion budgétaire ;
- passer en revue la procédure de cette gestion ;
- identifier les forces et les faiblesses relatives à la gestion budgétaire ;
- proposer des recommandations.

La réalisation de cette étude présente des intérêts à deux niveaux :

- pour le CHAN, il s'agit de contribuer à l'amélioration de sa gestion budgétaire d'une part pour un meilleur contrôle de ses recettes et de ses dépenses et, d'autre part pour une allocation pertinente des ressources ;
- pour nous même : cette étude nous donnera l'opportunité de mettre en pratique nos connaissances théoriques en audit interne, développer nos compétences et nous permettra de mieux comprendre la pratique de la gestion budgétaire en milieu hospitalier.

La réalisation de cette étude présente des intérêts à plusieurs niveaux :

- pour le CHAN, il s'agit de contribuer à l'amélioration de sa gestion budgétaire d'une part pour un meilleur contrôle de ses recettes et de ses dépenses et, d'autre part pour une allocation pertinente des ressources ;
- pour nous-même, cette étude nous donnera l'opportunité de mettre en pratique nos connaissances théoriques en audit interne, développer nos compétences et mieux comprendre la pratique de la gestion budgétaire en milieu hospitalier ;
- pour le lecteur, cette étude lui permettra d'avoir une base de données supplémentaire, approfondie et actualisée sur les notions de la gestion budgétaire. Elle permettrait également d'enrichir la bibliographie existante dans le domaine de l'audit de la gestion budgétaire ;
- pour les autres centres hospitaliers, cette étude trouve tout son intérêt dans la prise de conscience que nous souhaiterions susciter auprès de ces derniers sur l'atout indéniable tant au plan financier qu'au niveau organisationnel que revêt une gestion budgétaire efficace. Ils pourront ainsi s'inspirer du présent mémoire pour améliorer leur gestion budgétaire ;
- de même, à travers cette étude, nous espérons mettre à la disposition du CESAG un document qui puisse servir de base de recherche en la matière pour les étudiants et chercheurs dans le cadre de leur prospection.

PREMIERE PARTIE : cadre théorique de l'étude

INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE

La gestion budgétaire se définit comme l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions à court terme applicable à la gestion d'une entreprise ou d'un Etat. La gestion budgétaire repose sur trois concepts : la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire. Le premier consiste à prendre en compte certaines données historiques afin de mettre en œuvre un plan global du budget pour les mois ou années à venir. Le second, à établir un rapport entre les objectifs espérés et les moyens mis à disposition pour les accomplir. Le troisième enfin, à fixer des critères qui permettent de déterminer si les objectifs ont été atteints ou non. Ce dernier concept consiste principalement à comparer les dépenses et recettes budgétées aux dépenses et recettes réelles, à analyser les écarts qui en découlent et à proposer des solutions correctives.

L'objet de cette première partie est d'exposer le cadre théorique de la gestion budgétaire. Nous présenterons tout d'abord à travers le premier chapitre la notion de budget, de gestion budgétaire et de l'audit. Ensuite dans le deuxième chapitre, nous présenterons notre structure d'accueil, à savoir le CHAN et la méthodologie de l'étude.

CHAPITRE 1 : AUDIT DE LA GESTION BUDGETAIRE

L'objet de ce chapitre est de définir les concepts clés de notre sujet d'une part et, de faire le tour des différents écrits relatifs au sujet afin de faciliter une compréhension approfondie de notre sujet de recherche.

1.1. Gestion budgétaire et concept de budget

La gestion budgétaire peut être considérée comme un système d'aide à la décision et au contrôle de gestion comprenant trois phases :

- la budgétisation ;
- l'exécution budgétaire ;
- le contrôle budgétaire.

Abordé sur ce sens, le budget peut être considéré comme un instrument de la gestion budgétaire. De ce fait, on ne peut pas parler de gestion budgétaire sans parler au préalable de la notion de budget.

1.1.1. Concept de budget

La notion de budget est caractérisée par les termes suivants : prévision, dépenses et recettes. Le budget s'inscrit dans le cadre de la gestion stratégique de l'organisation.

1.1.1.1. Définition

Selon HENRI (2001 :312) « le budget est l'expression comptable et financier des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels ».

Pour SELMER (2003 :1) « le budget est un ensemble d'hypothèses et de données chiffrées prévisionnelles fixées avant le début de l'exercice, portant généralement sur un an, décrivant l'ensemble des activités. Pour l'entreprise, l'élaboration de son budget consiste à chiffrer les produits et les charges, généralement pour un an, qu'elle prévoit en fonction de son activité à venir, afin de connaître à priori, non seulement le cadre dans lequel elle va travailler mais aussi le résultat attendu de son activité ».

Le budget peut ainsi être défini comme un plan annuel des activités futures établies sur la base d'hypothèses d'exploitation. Il est exprimé principalement en termes financiers (prévisions),

mais il incorpore souvent beaucoup de mesures quantitatives non financières. C'est un élément vital de la planification et du contrôle de l'entreprise.

Il aide à la coordination des activités entre les différents responsables et services, tout en incitant à la réalisation de la performance et, permet au responsable d'engager des dépenses et de fixer des objectifs de résultat à atteindre.

En proposant des repères de contrôle de l'activité en cours, le budget est un excellent outil d'analyse des performances. Il génère les informations qui permettront à l'entreprise de mesurer sa progression et de concevoir un système de planification au regard de sa performance actuelle.

Le budget était défini comme étant « l'acte par lequel sont prévues et autorisées les dépenses et les recettes annuelles de l'Etat ou des autres services que les lois assujettissent aux mêmes règles ». (Décret français du 31 mai 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique).

A cet égard, quatre points sont à relever :

- le budget est un acte juridique : à savoir qu'il émane d'une institution, notamment, le parlement ;
- le budget est un état prévisionnel : les recettes et les dépenses sont considérées comme probables et évaluées par anticipation ;
- le budget est un acte d'autorisation : l'acte émanant de l'assemblée nationale ou du parlement engage l'exécutif à procéder à son exécution ;
- cet acte juridique est annuel ; dès lors, cette autorisation n'est valable que pour une année.

1.1.1.2. Rôles du budget

Divers rôles ont été attribués au budget. ANTHONY (1988 :93) résume les finalités du budget en cinq points. Il s'agit de :

- motiver les managers à dresser des plans ;
- informer les managers de ce qui est attendu d'eux ;
- obtenir un engagement des managers ;
- coordonner les différentes activités d'une organisation ;
- fournir un standard pour juger la performance réelle.

BERLAN & al (2010 :273) ont également attribué plusieurs rôles au budget, en mettant le plus souvent :

- la gestion prévisionnelle : le budget doit permettre de prévoir ce qui va être fait dans l'organisation, les difficultés à venir et de choisir les programmes d'activité ;
- la coordination/communication : le processus budgétaire conduit les différents services à coordonner, par exemple pour s'assurer que ce qui va être vendu par le service commercial aura bien été produit par les usines. C'est aussi l'occasion pour la direction de communiquer sur ses objectifs et pour les responsables opérationnels de faire remonter certaines informations du terrain ;
- la délégation/motivation : il est possible d'utiliser le budget comme un contrat, passé entre un responsable et sa hiérarchie sur les résultats à atteindre et/ou les moyens à mettre en œuvre ;
- l'apprentissage au management : le budget est une occasion privilégiée d'introduire la dimension économique et financière dans les choix opérationnels qui sont faits. Il est à ce titre un outil d'apprentissage au management.

1.1.1.3. Les différents types de budget

Au sein d'une entreprise, il existe généralement plusieurs types de budgets. Ces budgets sont : le budget commercial, le budget de production, le budget des investissements, le budget des frais généraux et le budget de trésorerie.

1.1.1.3.1. Le budget commercial

Selon SELMER (2003 :73) « toutes les entreprises, et même les organisations à but non lucratif, sont concernées par le budget commercial. L'objectif du budget commercial est de déterminer le futur chiffre d'affaires de l'entreprises ou, pour les organisations, les recettes à venir (cotisations, subventions...) ».

Le budget commercial a pour but d'établir une prévision des ventes à réaliser. Ces prévisions seront ensuite comparées aux réalisations et les écarts analysés. On s'intéressera donc à connaître leurs causes (écart de prix, de quantité, ...).

1.1.1.3.2. Le budget de production

Pour LECLERE (2012 :61) : « le programme de production vise à épouser au mieux le programme des ventes, compte tenu de diverses contraintes liées aux problèmes de stockage. Il vise également à optimiser : par exemple, si la capacité de production ne permet pas de réaliser intégralement le programme des ventes, on peut faire des choix en produisant en priorité les produits les plus rentables ».

Dans les cas les plus simples, il suffit de cadrer le programme de production sur celui des ventes. Mais l'existence de contraintes de capacité de production et les irrégularités de la demande peuvent obliger l'utilisation de modes de régularisation comme le stockage. Si on prévoit que la demande d'une période ne pourra être satisfaite (car le potentiel de fabrication est à son maximum), une partie de la production devra être reportée sur une période antérieure.

1.1.1.3.3. Le budget des frais généraux

De nombreux services posent des problèmes de budgétisation. Contrairement aux services « opérationnels » cités ci-dessus, il est très difficile de mesurer l'activité et d'apprécier le montant des charges de ces services dits « fonctionnels ». Il s'agit par exemple de la direction générale, du standard téléphonique, du service informatique, de la direction du personnel... les tâches à accomplir étant diverses, hétérogènes, peu répétitives : il est alors impossible de définir des normes et de faire fluctuer ces dépenses.

1.1.1.3.4. Le budget des investissements

Ce budget regroupe les achats d'immobilisations dont leurs « consommations » se feront sur le moyen ou le long terme. S'il s'agit d'investissement de matériel productif (exemple : nouvelle machine, nouveau logiciel), ce budget doit être accompagné du TRI (Taux de rendement Interne) afin de déterminer les prévisions du Chiffre d'affaires qui sera dégagé après l'acquisition de ces investissements.

1.1.1.3.5. Le budget de trésorerie

Synthèses des prévisions précédentes, ce budget est l'occasion de vérifier la concordance et la faisabilité des programmes établis. On établit un budget des encaissements, un budget des décaissements, un budget de la TVA à décaisser qui sont ensuite centralisés dans un budget général permettant d'apprécier l'évolution de la trésorerie en fins de mois. Notons que l'objectif est ici d'atteindre une trésorerie « zéro ». On cherche bien sûr à éviter les découverts (sources d'agios), mais également les excédents (qui se traduisent par un manque à gagner).

1.1.2. La gestion budgétaire

La gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion, est une méthode qui permet de mettre en œuvre les programmes d'actions de l'organisation. De plus, elle donne aux dirigeants une vision de l'avenir et les met en position favorable pour exploiter les opportunités.

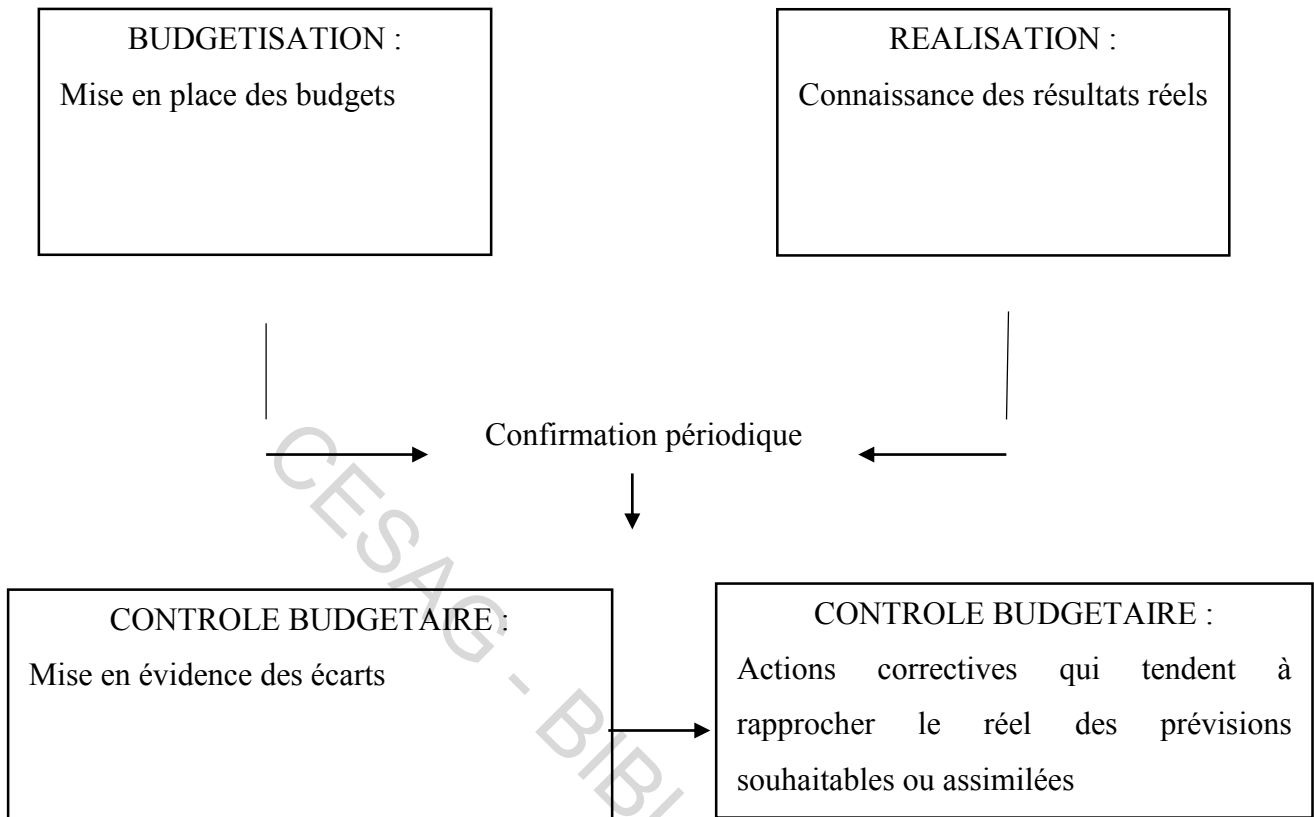
1.1.2.1. Définition

Véritable outil du contrôle de gestion et d'aide à la prise de décision, la gestion budgétaire est désormais l'affaire de tous ceux qui ont dans l'entreprise une responsabilité de gestion et ce quel que soit leur niveau hiérarchique, la nature et l'étendue de leur domaine de responsabilité.

Pour ALAZAR & Sabine SEPARI (2010 :225), il semble nécessaire d'y ajouter un aspect supplémentaire : celui du contrôle à posteriori des réalisations avec ces mêmes prévisions, par la mise en évidence d'écarts significatifs qui doivent entraîner des actions correctives.

En effet, cette gestion s'appuie sur un mode de pilotage de type boucle fermée avec rétroaction, représentée par la figure ci-dessous.

Figure n°1 : présentation de la gestion budgétaire



Source : ALAZAR & SEPARI (2010 :225)

Vu sous cet angle, la gestion budgétaire doit être envisagée comme un système d'aide à la décision et au contrôle de gestion composé de deux phases :

- la budgétisation ;
- le contrôle budgétaire constitué par le calcul des écarts et les actions correctives qu'il initie.

1.1.2.2. Objectifs de la gestion budgétaire

L'objectif de la gestion budgétaire est l'amélioration des performances économiques de l'entreprise :

- dans le sens d'une amélioration de la communication interne car c'est avant tout une méthode de coordination favorisant les échanges entre les hommes et qui aide à atteindre

cet objectif en montrant comment le profit est généré et en partie quelles sont les causes des résultats ;

- en s'assurant de la comptabilisation des différents budgets partiels à l'égard des objectifs généraux et des moyens de l'entreprise et, de la cohérence entre les différents budgets ;

En somme, la gestion budgétaire met sous tension l'activité de l'entreprise en comparant son activité effective à celle prévue et budgétée, ce qui doit conduire à l'action pour améliorer les performances économiques.

1.1.2.3. Les principes de base de la gestion budgétaire

Selon GERVAIS (2000 :275), la gestion budgétaire obéit à un certain nombre de principes de base dont :

- la totalité du système budgétaire : toutes les activités de l'organisation doivent être budgétisées. Ce qui importe de préciser les missions de chaque unité de gestion et les concrétiser par des objectifs précis, ne laisser aucune activité sans responsabilité ;
- le couplage du système budgétaire avec le système de décision et le style de management : le système budgétaire doit déboucher sur des budgets par centre de responsabilité autant de budget que de centre de responsabilité ;
- la contrôlabilité des éléments du budget : un centre budgétaire ne peut être tenu responsable des éléments qu'il ne contrôle pas. La présentation du budget des centres de responsabilité doit séparer les éléments dépendants du responsable du budget (ce sont les éléments contrôlables) les éléments sur lesquels ce responsable n'a aucune possibilité d'action (ce sont les éléments non contrôlables), dans ce cas ces éléments figurent dans le budget à titre d'information et ne doivent en aucune façon être pris en considération pour l'évaluation des performances du centre ;
- la non remise en cause des politiques et stratégies : dans la mesure où le budget est l'aboutissement du cycle de planification, la budgétisation découle de la planification opérationnelle ;
- le contrôle par exception : l'analyse des écarts entre les résultats attendus et les résultats obtenus n'est pas une fin en soi. En réalité, les écarts doivent jouer un rôle de signal d'alerte et permettre au pilote de l'unité concernée de déceler les points de distorsion dans la réalisation du programme orienté vers les objectifs de l'unité, d'imaginer et de conduire les actions correctives.

1.1.3. Le processus budgétaire

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

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

1.1.3.1. Les acteurs du processus budgétaire

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

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

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

1.1.3.1.1. La direction générale

L'avenir des dirigeants au sein de l'entreprise dépend des résultats et de l'écart séparant les promesses de réalisation de ceux-ci. C'est pourquoi la direction est très impliquée dans l'établissement des budgets et dans leurs suivis. Elle oblige les responsables à s'engager et elle demande des comptes.

1.1.3.1.2. L'opérationnel

L'opérationnel est chargé d'établir son budget en fonction de la stratégie de la direction générale. Sur la base des échanges qu'il aura avec les membres de son équipe de travail, le personnel de son unité administrative, la direction de l'organisation et ses collègues, il exprime en quantifiant.

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

1.1.3.1.3. Le contrôleur de gestion

Il est un traducteur qui donne du sens aux exigences de la direction et fait comprendre à la direction les contraintes du terrain. Dans l'établissement des budgets, le contrôleur de gestion participe à la réflexion stratégique. Il lance la procédure budgétaire avec la direction et assure la cohérence de l'ensemble des prévisions : stratégiques, plans, budgets. Il aide l'opérationnel à décliner les objectifs stratégiques en objectifs opérationnels.

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

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

Après avoir présenté les acteurs impliqués dans le processus budgétaire, il y a lieu de présenter successivement l'élaboration budgétaire, l'exécution budgétaire et le contrôle budgétaire.

1.1.3.2. Elaboration budgétaire

« Classiquement, le processus de budgétisation peut être vu avant tout comme un découpage de divers budgets, correspondant au découpage de l'entreprise en centre de responsabilité » LONING & al (2008 :95).

L'élaboration budgétaire consiste ainsi à définir les objectifs annuels et exprimer comptablement et financièrement les plans d'actions nécessaires à leur réalisation sur le court terme. L'élaboration budgétaire doit être planifiée selon une procédure exigeant le respect des formes, des délais, des contraintes de l'organisation financière en particulier des objectifs à atteindre.

GERVAIS (2010 :30), spécifie que les étapes d'élaboration du budget peuvent être regroupées en six (06) étapes :

- la fixation des objectifs ;
- la réalisation des études préparatoires ;
- la lettre d'orientation ou cadrage budgétaire ;
- l'élaboration des projets de budget et choix d'un pré-budget ;
- la consolidation ;
- l'approbation du budget définitif.

Ainsi, le budget définitif arrêté doit être notifié aux différents responsables pour pouvoir assurer son exécution.

1.1.3.3. L'exécution budgétaire

Une fois adopté, le budget constitue un document financier obligatoire qui doit être appliqué strictement. Selon LABIE (1992 :56) : « la délibération budgétaire acquiert une force exécutoire dès son adoption et sa transmission aux intéressés, les autorisations de recettes et de dépenses qu'elle contient ne sont pas exécutoires par elles-mêmes, mais nécessitent la réalisation de toute une série d'opérations administratives aussi bien en matière de recettes que de dépenses, c'est-à-dire des décaissements et des encaissements ».

L'exécution du budget se traduit par l'application des procédures internes fondées sur les principes budgétaires et la comptabilisation des réalisations budgétaires.

1.1.3.4. Le suivi et le contrôle budgétaire

Etape importante du processus budgétaire, le suivi et le contrôle budgétaire sont indispensables pour une bonne gestion budgétaire.

1.1.3.4.1. Le suivi budgétaire

Le suivi budgétaire est une comparaison à une date donnée entre un budget prévisionnel et des dépenses réalisées. Il doit être fait régulièrement par le service comptable et mis à la disposition du reste de la structure d'une part et d'autre part des partenaires financiers en cas de besoin.

Le suivi budgétaire facilite ainsi le pilotage des activités et la maîtrise du budget en analysant le passé (comparer les activités réalisées avec les dépenses faites) pour prévoir le futur (planification des activités et des dépenses correspondantes).

Le suivi budgétaire a pour objectifs de :

- piloter les activités et maîtriser le budget ;

- gérer à l'avance et par anticipation les écarts constatés ;
- faire vivre le processus de contrôle comme une pratique utile, acceptable et compréhensible par tous ;
- adopter des actions correctives telles que : aménager le budget dans la limite des contraintes (dépenser moins ou plus) et/ou ajuster les activités (faire moins ou faire plus) ;
- optimiser l'utilisation des ressources.

1.1.3.4.2. Le contrôle budgétaire

Selon BERLAND & al (2010 :300) : « le contrôle budgétaire est un processus de comparaison et d'interprétation des résultats réalisés par rapport aux prévisions chiffrées du budget, à différents niveaux de l'organisation ».

Outil d'évaluation et de motivation des acteurs de l'entreprise, de coordination mais surtout de prévision et de suivi de l'activité, le contrôle budgétaire tient une place primordiale dans la gestion de l'entreprise. On utilise le contrôle du budget pour déterminer dans quelle mesure une organisation atteint ses objectifs sur le plan financier. Il est nécessaire de comparer régulièrement les revenus et les dépenses réelles par rapport aux revenus et aux dépenses budgétés. Pour cela, il faut être capable de préparer un rapport d'analyse des écarts. Ceci montrera, mois après mois, dans quels domaines les dépenses sont trop élevées, à quels domaines ou à la réalisation de quels objectifs n'a pas été consacré suffisamment d'argent.

Selon FAYE (2009 :173) : « le contrôle budgétaire consiste à calculer les principaux écarts résultant de la différence entre le résultat réel et le résultat budgété et à les interpréter de façon à mieux les gérer ».

1.2. Audit de la gestion budgétaire

L'objet de cette section est dans un premier temps de définir l'audit interne, de donner ses objectifs et ses missions, de rappeler son champ d'intervention et les différents types d'audit interne et dans un second temps de présenter la démarche de l'audit interne.

1.2.1. Définition, objectifs, missions, champ d'application et types d'audit interne

Ce point permettra de comprendre de façon approfondie la notion de l'audit interne à travers sa définition, ses objectifs, ses missions, son champ d'application et les différents types d'audit interne.

1.2.1.1. Définition

Les différents auteurs et organisations professionnelles d'audit interne tels que the Institute of Internal Auditors (IIA) et l'Institut Français des Auditeurs et Consultants Internes (IFACI) ont tenté de donner une définition à chaque étape de l'évolution de l'audit.

L'audit interne est une fonction en plein essor, lui donner une définition particulière semble être difficile. Ainsi selon la définition donnée par l'IFACI, « L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ».

Cette définition est centrée sur l'aide à apporter à l'organisation pour lui permettre d'atteindre ses objectifs. L'audit interne évalue l'ensemble des risques de l'organisation par une méthodologie définie par les normes professionnelles de la pratique l'audit interne.

L'audit interne doit ainsi donner une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise des opérations des différentes entités de l'organisation, contribuant ainsi à la création de la valeur ajoutée.

A travers cette définition, le rôle d'assistance et de conseil de l'audit interne est clairement exprimé, l'auditeur interne ne doit plus être perçu comme « un policier » ni « un inspecteur » mais plutôt comme quelqu'un qui aide la structure à atteindre ses objectifs.

L'audit interne est une fonction indépendante interne à l'organisation dont le but est de contrôler les autres entités de l'organisation à laquelle il appartient et de leur donner des conseils. Le rattachement hiérarchique peut être fait soit au niveau de la direction générale, soit au niveau du Comité d'audit.

Selon MITONNEAU (2006 :67) l'audit interne porte sur les « enjeux majeurs de l'organisation, (...) sur l'évaluation de l'ensemble des processus, fonctions et opération de celle-ci et plus particulièrement sur les processus de management des risques, de contrôle et de gouvernance d'entreprise ».

La commission bancaire de l'UEMOA définit, dans sa circulaire N°003-2011/CB/C, l'audit interne comme étant une activité de surveillance périodique du système de contrôle interne et

du dispositif de gestion des risques, avec une évaluation indépendante du respect des politiques et procédures établies dans la conformité des lois et règlements.

1.2.1.2. Objectifs

Selon Jacques RENARD (1998 :67), GERBIER (1994 :24), LEMANT (1995 :03), les objectifs essentiels de l'audit interne sont :

- d'apprécier l'ensemble du système de contrôle interne, afin d'en détecter rapidement les dysfonctionnements et de proposer des solutions au management ;
- d'aider les responsables de l'organisation à travers des conseils pour l'amélioration de leur niveau de contrôle et leur efficacité

L'audit interne apprécie, porte un juge sur le dispositif de contrôle interne afin de favoriser la maîtrise des activités par les managers, et fait des recommandations pour améliorer la performance de l'organisation.

L'objectif de l'audit interne est d'apprécier la bonne maîtrise des activités de l'entreprise ou organisation (dispositif de contrôle interne) et de proposer des recommandations pour leurs améliorations.

VILLALONGA (2011 :15) disait que l'audit interne a pour « objectif précis de s'assurer du fonctionnement et de l'efficacité du domaine à auditer. Dans ce contexte l'approche de l'audit est aujourd'hui double : il faut prouver la conformité et évaluer le système de management tout en apportant une véritable valeur ajoutée liée à l'audit lui-même ».

Aussi, LEMANT (1995 :3) vient confirmer que l'objectif de l'audit interne est d'assister les dirigeants de l'organisation dans l'exercice efficace de leurs responsabilités. Dans ce but, il leur fournit des appréciations, des avis, des analyses, des recommandations et des informations concernant les activités textées.

1.2.1.3. Missions

Pour ainsi atteindre les objectifs de contrôle interne, l'auditeur réalise deux types de missions définies comme suit par l'IFACI :

- les missions de conseil : elles sont initiées par le client lui-même et ont pour but d'exprimer une opinion objective sans que l'auditeur interne n'ait à assumer les fonctions de management. La nature et le périmètre de ce type de mission doivent faire

l'objet d'un accord avec l'audité. Il comporte deux types d'intervenant : l'auditeur interne et le client ;

- les missions d'assurance : elles consistent à l'évaluation objective soit d'une entité, d'une opération, d'un processus, d'une fonction ou d'un système en vue de lui formuler en toute indépendance une opinion ou des conclusions. L'auditeur interne détermine la nature et l'étendue de ses missions d'assurances qui comportent généralement trois types d'intervenant : l'auditeur interne, l'utilisateur des résultats de l'évaluation et le propriétaire du processus ou de la fonction.

Le service de l'audit interne est responsable de l'évaluation du fonctionnement du dispositif de contrôle interne. Il préconise ses améliorations. Ses interventions ont pour effet de sensibiliser les services aux objectifs de qualité et de performance qui lui sont fixés, mais il n'est pas directement impliqué dans la mise en place et la mise en œuvre quotidienne du dispositif (FRIEDRICH & LANGLOIS, 2008 :135).

1.2.1.4. Champ d'application et types d'audit

Le champ d'application de l'audit interne est beaucoup plus vaste puisqu'il inclut non seulement toutes les fonctions de l'entreprise, mais également dans toutes leurs dimensions. Ainsi, porter une appréciation technique sur l'entretien de tel matériel de fabrication ou apprécier qualitativement les modalités de recrutement de l'encadrement est tout à fait dans le champ d'application de l'audit interne. (Jacques RENARD, 2013 :67).

S'agissant des différents types d'audit interne, selon Jacques RENARD (2008 :25) : « pour parler de champ d'application de l'audit interne, il convient de faire une distinction entre un classement par nature d'audit ou par objectif et un classement par destination. Le classement par nature d'audit ou par objectif est conçu à partir des quatre catégories d'audit : audit de conformité/régularité, audit d'efficacité/performance, audit de management et audit de stratégie ».

- l'audit de conformité ou régularité

L'audit de conformité ou de régularité : la tâche de l'auditeur consiste à vérifier la bonne application des règles, procédures, descriptions de poste, organigrammes, systèmes d'information. A ce stade, il ne fait que comparer ce qui est à ce qui devrait être, donc il travaille en fonction d'un référentiel. L'auditeur serait alors appelé à identifier le référentiel pertinent.

- l'audit d'efficacité ou de performance

L'audit d'efficacité ou de performance : en plus de la conformité et de la régularité, l'auditeur devra apprécier la qualité du référentiel proposé. Il se doit de répondre à un certain nombre de questions comme « telle procédure est-elle opportune ? Superflue ? Désuète ? Compliquée à appliquer ? Inutile ? Incomplète ? Inexistante ? ». A ce stade, il n'y a pratiquement pas de référentiel, l'auditeur est guidé par un souci de performance et c'est son expérience et sa bonne connaissance de l'organisation qui le guident dans sa démarche. La conception anglo-saxonne de la performance est la mieux indiquée. En effet, l'efficacité qui se traduit par « doing the right things » et l'efficience « doing the things right » sont les composantes de la performance.

- l'audit de management

L'audit de management cette nouvelle dimension de l'audit est en pleine évolution. L'audit de management n'a pas pour objectif d'auditer la Direction Générale de l'organisation mais de s'assurer que les responsables des différentes structures ont une assez bonne maîtrise des missions qui leurs sont assignées. Aussi, l'audit de management doit s'assurer que la politique élaborée par les responsables des structures est en phase avec la stratégie de l'entreprise.

Selon Jacques RENARD (2013 : 38) : « il ne s'agit pas, comme certains peuvent le penser encore, d'auditer la direction générale en portant un quelconque jugement sur ses opinions stratégiques et politiques. En aucun cas, l'auditeur ne peut s'intéresser au fond des choses (...) Pratiquer l'audit de management c'est donc toujours, et quelle que soit la définition retenue, observer la forme et non le fond ».

- l'audit de stratégie

L'audit de stratégie consiste à apprécier la pertinence des objectifs et leur degré de cohérence avec les finalités de l'organisation. En d'autres termes, « le défi de l'audit stratégique aujourd'hui est d'analyser la cohérence des décisions stratégiques à tous les niveaux de l'entreprise » (MELVILLE, 2003 :209). C'est-à-dire leur capacité à créer une synergie d'actions capables d'assurer la performance globale de l'entreprise.

1.2.2. La démarche de l'audit interne

Toute mission d'audit est réalisée en trois phases :

- la phase de préparation ou phase d'étude ;
- la phase de réalisation ;
- la phase de conclusion

1.2.2.1. La phase de préparation ou d'étude

Selon VERDALLE (2006 :37), cette phase est la plus déterminante car c'est d'elle que va dépendre le succès d'une mission d'audit.

« La phase de préparation ouvre la mission d'audit, exige des auditeurs une capacité importante de lecture, d'attention et d'apprentissage. En dehors de toute routine, elle sollicite l'aptitude à apprendre et à comprendre, elle exige également une bonne connaissance de l'entreprise car il faut savoir où trouver la bonne information et à qui la demander. C'est au cours de cette phase que l'auditeur doit faire preuve de qualité de synthèse et d'imagination. Elle peut se définir comme la période au cours de laquelle vont être réalisés tous les travaux préparatoires avant de passer à l'action. C'est tout à la fois le défrichage, les labours et les semailles de la mission d'audit ». (Jacques RENARD, 2013 :194).

L'objectif de cette phase est d'appréhender le sujet à auditer (entité, processus, thématique, ...) et de fixer des objectifs d'audit précis. Cette phase désigne l'ouverture de la mission d'audit. Elle exige des auditeurs une capacité importante de lecture, de recherche documentaire, d'attention et d'apprentissage. Aussi, elle exige une aptitude à apprendre et à comprendre car le contrôle de chaque structure est une expérience nouvelle.

Dans cette phase, nous retrouverons quatre étapes :

- l'ordre de mission ;
- la prise de connaissance ;
- l'analyse des risques et élaboration du tableau référentiel ;
- le rapport d'orientation.

❖ L'ordre de mission

L'ordre de mission formalise le mandat donné par la Direction Générale à l'audit interne.

L'ordre de mission est important pour les raisons suivantes :

- l'audit interne ne peut pas s'autosaisir pour l'exécution des missions. Il n'est pas un gendarme, il réalise les missions qui lui sont confiées par la hiérarchie ;

- l'ordre de mission doit toujours émaner d'une autorité compétente, de la plus haute hiérarchie au sein de l'organisation. Il émane de la direction générale ou du comité d'audit, tout dépend de la configuration de l'organe de décision au sein de l'organisation ;

- l'ordre de mission permet d'informer tous les responsables concernés de la réalisation d'une mission d'audit.

Il en découle donc de ses principes deux grandes fonctions essentielles : la première est celle de mandat et la seconde est celle de l'information. En plus, l'ordre de mission devrait inclure le contenu de l'engagement de l'audit interne, sa responsabilité ainsi que celle du management et les limites de son engagement. ROBERTSON (1999 :88).

Il est indispensable pour l'équipe d'audit, après réception de l'ordre de mission, de prendre connaissance du domaine à auditer.

❖ La prise de connaissance

Cette étape est importante pour le bon déroulement et la réussite de la mission. En effet, la prise de connaissance permet de :

- avoir une vision d'ensemble de l'organisation objet de la mission et des contrôles internes mis en place pour la maîtriser ;
- identifier les risques ;
- préparer les entretiens ;
- définir les objectifs de la mission ;
- organiser et planifier la mission ;
- estimer le budget temps et le coût de la mission ;
- permettre à l'auditeur de mieux s'imprégner dans la mission en donnant le maximum de lui-même et en y mettant du professionnalisme dans son travail.

Selon GRAND & VERDALLE (2006 :33) : « la prise de connaissance est une photographie de l'entreprise. Elle est très importante car c'est en ce moment que l'auditeur effectue ses premières visites dans l'entreprise, qu'il examine tous les éléments à caractère juridique, financier, fiscal, technique, qui peuvent apporter des informations lui permettant de mieux remplir sa mission ».

La connaissance de l'entreprise comprend la compréhension de l'environnement dans lequel l'entreprise se situe ainsi que l'identification de ses spécificités. Cette connaissance a pour fonction de déceler les risques principaux auxquels est soumise l'entreprise. (PIGE, 2001 :78).

❖ L'identification des risques

Selon SCHICK (2007 :92) : « le tableau des forces et des faiblesses apparente conclut la phase d'analyse des risques réalisé sur la base des objectifs définis dans le plan d'approche ; il présente de manière synthétique et argumentée les présomptions ou l'avis de l'auditeur sur chacun des thèmes analysés. Il constitue l'état des lieux des forces et des faiblesses réelles ou potentielles, et permet de hiérarchiser les risques dans le but de préparer le rapport d'orientation ».

En d'autres termes, c'est un résumé des forces et faiblesses identifiées lors de l'étape de prise de connaissance.

Le tableau des forces et faiblesses apparentes (TFFA) obéit aux principes suivants :

- la phase d'étude doit consister essentiellement en une analyse des risques matérialisés par un TFFA ;
- une force ou une faiblesse doit s'exprimer par rapport à un objectif de contrôle interne ou une caractéristique normalement attendue pour assurer le bon fonctionnement d'une organisation ou l'atteinte d'un résultat escompté ;
- la profondeur des investigations doit être limitée à ce stade aux analyses nécessaires pour émettre une opinion sur les forces et faiblesses apparentes ;
- la date d'établissement du TFFA doit être prédéterminée dans le plan d'approche.

Le TFFA doit être utilisé comme un support de supervision, sa validation par le responsable de l'audit interne clôt l'analyse des risques et permet de passer à l'élaboration du rapport d'orientation.

❖ Le rapport d'orientation

Egalement appelé « plan d'approche » ou « termes de références », le rapport d'orientation définit et formalise les axes d'intervention de la mission et ses limites. Le choix des orientations de la mission doit s'effectuer à partir du TFFA. Le rapport d'orientation comprendra également une description de l'étendue et des limites de la mission et un inventaire des domaines qui seront couverts. La réussite de cette phase de préparation conditionne le succès de la phase de réalisation de la mission.

Le rapport d'orientation devra reprendre les conclusions retenues dans le TFFA, les recommandations du management et les objectifs incontournables.

Ainsi élaboré, le rapport d'orientation va constituer l'ordre du jour pour la réunion d'ouverture qui marque le début de la phase de réalisation de la mission.

1.2.2.2. La phase de réalisation

A cette étape, l'auditeur n'est plus dans son bureau, il passera tout le temps sur le terrain à faire des entretiens, des sondages, des revues littéraires, des circularisations et d'autres des tests.

La phase terrain commence toujours par une réunion de lancement.

❖ La réunion de lancement

GIESEN (2008 :115) indique que classiquement, l'audit débute par une réunion d'ouverture au cours de laquelle le responsable de l'audit présente les participants et décrit le déroulement de l'audit dans ses grandes lignes.

« Le responsable de l'audit rappelle le champ, les objectifs, la planification générale, la démarche de l'audit et le représentant officiel de sa structure, présente l'historique, l'organisation, l'état environnemental des sites, activités ou produits audités » (MUZZOLINI, 2005 :57).

La réunion d'ouverture est une étape permettant de :

- présenter les membres de la mission ;
- présenter les objectifs et le périmètre de la mission ;
- présenter la méthodologie de conduite de la mission ;
- présenter les objectifs d'audit ;
- présenter le programme de travail ;
- prendre en compte les préoccupations des audités ;
- aborder la question de la logistique.

❖ Le programme de vérifications

Appelé aussi « planning de réalisation », le programme de travail s'agit d'un document interne au service dans lequel il sera question de procéder à la détermination et à la répartition des tâches. Ce programme d'audit est établi par l'équipe en charge de la mission, sous la supervision du chef de mission.

❖ Travail terrain

Selon Jacques RENARD (2008 :248), le travail sur le terrain se découpe de la façon suivante :

- l'auditeur procède à un découpage, séquentiel ou logique des opérations, nécessaire à l'identification des risques ;
- à partir de cette identification des risques, l'auditeur définit ses objectifs et établit un programme de travail. Il élabore ou met à jour un questionnaire de contrôle interne ;
- pour chaque point de contrôle, il se pose si nécessaire les questions : qui, quoi, où, quand, comment ;
- il procède à un affinement de son questionnaire ;
- il répond à ces questions en réalisant des tests avec l'aide des outils qui sont à sa disposition ;
- chaque anomalie, chaque dysfonctionnement donnera lieu à l'établissement d'une FRAP.

1.2.2.3. La phase de communication ou conclusion

A cette phase de la mission, l'auditeur revient à son bureau avec l'ensemble de ses FRAP et papiers de travail. Il rédige le projet de rapport qu'il doit soumettre au responsable de la structure auditée pour validation. Cette validation a lieu à la réunion de clôture.

❖ Le projet de rapport d'audit interne :

Il est établi à partir des FRAP et des papiers de travail. Il reprend les observations ainsi que les recommandations fournies par la mission de l'audit.

Cette démarche permet de discuter avec les audités, de chercher à convaincre et donc d'entendre les objectifs et d'apprécier le réalisme des recommandations afin de déterminer leurs destinataires (LEMANT, 1995 :125).

Le projet de rapport est ainsi nommé pour trois raisons :

- Les observations (problèmes, constats, causes,) n'ont pas encore été validées par la hiérarchie de l'entreprise malgré leurs validations avec les responsables des structures opérationnelles ;

- C'est un document incomplet car les recommandations ne sont pas accompagnées les réponses officielles de la structures auditées. Toutefois, la norme 2410 ne rend pas cet acte obligatoire ;
- Il ne comprend pas encore le plan d'action qui est un document joint au Rapport définitif et sur lequel le responsable de la structure auditée indique quand et par qui seront mises en œuvre les recommandations qu'il a acceptées.

Enfin, l'émission du rapport définitif passe nécessairement par la validation lors de la réunion de clôture.

❖ **La réunion de clôture**

Elle a pour ordre du jour l'examen du projet de rapport qui est distribué si possible à quelques jours avant la réunion à chaque participant. La réunion de clôture se déroule sur les lieux même de l'audit et réunit les mêmes participants qu'à la réunion d'ouverture.

Elle respecte les cinq principes suivants :

- tous les documents, tous les éléments de preuves qui ont permis les observations contenues dans le rapport doivent être validés ;
- en matière d'information, le premier servi doit être l'audité avec lequel les informations sont validées ;
- les auditeurs doivent clairement distinguer les problèmes solidement établis des éventuelles observations provisoires ;
- ils doivent également présenter les recommandations en fonction de leur importance dans le projet de rapport en faisant une analyse à partir des conséquences ;
- les dysfonctionnements connues ou inconnues doivent faire l'objet de connaissance commune, ce qui crée une dynamique et garantit la transmission d'informations.

Après la réunion de clôture place à l'étape de la rédaction du rapport final.

❖ **Le rapport d'audit interne**

« La réunion terminée, les documents prêtés aux auditeurs rendus, commence alors la rédaction du rapport final. Le rapport d'audit interne communique aux principaux responsables concernés pour action, et à la direction pour information, les conclusions de l'audit concernant la capacité de l'organisation auditée à accomplir sa mission. Il met l'accent sur des dysfonctionnements pour que soient développées des actions de progrès » (SCHICK, 2007 :121).

Le rapport est un document écrit complet, conclusif qui fait l'économie de la mission sur tous les plans. Le corps du rapport devra être précédé d'une introduction présentant les circonstances et les objectifs de la mission, l'étendue des travaux et notamment leur limite et leur date, et l'entité ou la fonction auditée.

Le rapport d'audit doit contenir une description rapide de l'activité de l'entité auditée en insistant sur le stade d'intervention de l'entreprise dans le processus économique (LEFEBVRE, 2008 :25).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 2 : PRESENTATION DU CENTRE HOSPITALIER ABASS NDAO ET METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Ce chapitre permettra de présenter notre structure d'accueil, c'est-à-dire le Centre Hospitalier Abass NDAO (CHAN), mais également de présenter la méthodologie de recherche utilisée.

2.1. Présentation du CHAN

Dans cette section composée de trois paragraphes, nous présenterons le CHAN à travers son historique, puis de ses missions et objectifs et, en dernier lieu sera abordé son organisation.

2.1.1. Historique du CHAN

L'hôpital Abass NDAO qui s'étend sur une superficie de 34 000 m², avait été construit comme maison de repos pour les personnes âgées pendant la deuxième guerre mondiale, ce qui lui a valu le nom de « Repos Mandel » ; elle a été inaugurée en avril 1936 par Mr. P. Boisson, Gouverneur Général par intérim de l'Afrique Occidentale Française (AOF).

En plus d'un dispensaire, il y sera créé en 1950 une maternité pouvant accueillir les femmes issues des milieux défavorisés des quartiers populaires de Fass, Colobane, Gueule Tapée, éloignés des grands centres hospitaliers.

En 1974 la structure devient un hôpital municipal dénommé centre hospitalier Abass NDAO du nom de l'ancien médecin chef. L'institution prit de l'envergure avec la création successive :

- de deux bâtiments d'hospitalisation en chirurgie ;
- d'un service d'hospitalisation en médecine interne ;
- d'un centre anti diabète.

2.1.2. Missions et objectifs

Le CHAN, comme tout établissement hospitalier, a des objectifs qui lui sont assignés et des missions qui sont siennes. Dans ce paragraphe sera développés d'une part les objectifs du CHAN et d'autres part ses missions.

2.1.2.1. Missions

Le CHAN en tant que structure de référence de niveau 3 a une vocation qui s'étend sur l'ensemble du territoire national. Ses principales missions consistent à :

- dispenser des prestations en médecine, chirurgie et obstétrique ainsi que des soins spécialisés à caractère médical et chirurgical ;

- participer à un programme national de santé préventive et d'aide aux diagnostics ;
- établir un programme de recherche et de formation ;
- développer sa mission sociale.

2.1.2.2. Objectifs

Avec la réforme hospitalière au Sénégal, l'Etat du Sénégalais a assigné à tous les hôpitaux, y compris le CHAN, les mêmes objectifs à travers les dispositions de la réforme. Il s'agit des objectifs ci-dessous :

- l'accessibilité aux soins essentiels pour tout citoyen quel qu'en soit ses conditions de vie ;
- la mise à disposition de soins de qualité à moindre coût ;
- l'égalité de tous les citoyens pour l'accès aux soins ;
- la mise en place de dossier informatique individuel et de numéro d'identification pour chaque malade hospitalisé ;
- le droit à la formation pour le personnel médical.

2.1.3. Organisation

Conformément à son nouveau statut, le CHAN s'est doté d'organigramme faisant ressortir quatre niveaux d'organisation :

- niveau 1 : à ce niveau se trouve la tutelle technique (ministère de la santé et de l'action sociale), la tutelle financière (le ministère de l'économie et des finances) et la tutelle administrative (la ville de Dakar) ;
- niveau 2 : à ce niveau se situe le conseil d'administration ;
- niveau 3 : à ce niveau se regroupent la direction générale, les services qui lui sont rattachés ainsi que les organes consultatifs ;
- niveau 4 : se trouvent au bas de l'organigramme les services médicaux et les services administratifs.

Figure n°2 : Organigramme (voir annexe)

2.1.3.1. Les organes d'administration et de gestions

Les organes de gestion et d'administration du CHAN sont constitués par :

- les autorités de tutelles ;
- le conseil d'administration ;
- la direction générale et les services associés ;
- les organes consultatifs.

2.1.3.1.1. Les autorités de tutelle

La tutelle du CHAN est assurée conjointement par le ministère des finances pour la tutelle financière, le ministère de la santé pour la tutelle technique et la ville de Dakar pour la tutelle administrative. Leurs représentants siègent au conseil d'administration (CA). Le budget voté par le CA fait l'objet d'une approbation par la tutelle technique, la tutelle financière et la tutelle administrative.

2.1.3.1.2. Le conseil d'administration

Le CA du CHAN est composé de douze (12) membres constitués des professionnels de la santé, des représentants de l'administration publique, et des autres parties prenantes du secteur de la santé. Le conseil d'administration est chargé entre autres de la définition de la politique générale de l'établissement.

2.1.3.1.3. La direction générale et les services associés

La direction est chargée d'assurer la gestion générale de l'établissement et l'exécution des délibérations du conseil d'administration et des décisions prises par les autorités de tutelle.

Pour la réalisation des missions qui lui sont assignées, la direction est assistée par les services suivants :

- le contrôle de gestion ;
- chargé de missions ;
- hygiène et sécurité ;
- assistance sociale ;
- audit et contrôle interne.

2.1.3.1.4. Les organes consultatifs

Le CHAN est doté de deux (02) organes consultatifs que sont : le Comité Technique d'Etablissement (CTE) et la Commission Médicale d'Etablissement (CME).

2.1.3.2. Les services du CHAN

Le CHAN comporte deux catégories de services : les services administratifs et les services médicaux.

2.1.3.2.1. Les services administratifs

Les services administratifs sont constitués par : la direction, le service administratif et financier, l'agence comptable, le service des ressources humaines, le service de management de la qualité, le service technique maintenance, l'audit et contrôle interne, le service de contrôle de gestion, la cellule informatique et le service des archives.

- **La direction**

Organe dirigeant de l'hôpital, c'est à la direction qu'incombe la responsabilité de gérer et de conduire à bon port le CHAN. La direction est chargée d'assurer la gestion générale de l'établissement et l'exécution des délibérations du conseil d'administration et des décisions prises par les autorités de tutelle.

- **Le service administratif et financier (SAF)**

Le service administratif et financier (SAF) a pour mission principale d'assister la direction dans ses fonctions. Il doit veiller au bon fonctionnement du CHAN en mettant en place des outils de gestion adéquats tels que la gestion des stocks...

- **L'agence comptable**

Il s'occupe de la comptabilisation des opérations réalisées par le CHAN et établit les états financiers sous la supervision du SAF.

- **Le service des ressources humaines**

Il se charge de toutes les activités relatives au personnel du CHAN à savoir : le recrutement, le traitement des charges sociales, des salaires...

- **Le service technique maintenance**

Indispensable à l'entretien des infrastructures et des équipements du CHAN, ce service est en charge des activités de plomberie, mécanique, maçonnerie...

- **Le service management qualité**

Il est chargé de mettre en œuvre et pérenniser la politique de qualité du CHAN.

- **L'audit et contrôle interne**

Il est chargé de procéder à des investigations nécessaires dans le cadre de la gestion financière et de mettre en œuvre les procédures d'audit interne et veiller à leur correcte exécution. Il aide le CHAN à atteindre ses objectifs

- **Le service de contrôle de gestion**

Chargé de donner au CHAN l'orientation voulue par la direction, il conseille cette dernière et est chargé de la consolidation, du suivi et du contrôle budgétaire. Il procède à des vérifications relatives à toutes sorties de fonds.

- **La cellule informatique**

Elle s'occupe de la gestion du réseau informatique et apporte également des solutions aux problèmes informatiques.

- **Le service des archives**

C'est en quelque sorte la mémoire du CHAN, c'est dans ce service que sont gardés tous les dossiers, notes de services et autres documents importants qui pourront être sollicités ultérieurement.

2.1.3.2.2. Les services médicaux

Ce sont les services dans lesquels se réalisent les consultations, les examens et les actes. Ils sont au cœur du métier de l'hôpital. Ce sont :

- le service des urgences ;
- le service de gynécologie-obstétrique ;
- le service pédiatrie ;
- le service chirurgie ;
- le service urologie ;
- le service anesthésie- réanimation ;
- le service cardiologie ;
- le service gastroentérologie ;

- le service ophtalmologie ;
- le service du laboratoire ;
- le service d'imagerie médicale ;
- le service diabétologie ou centre MARC SANKALE ;
- médecine interne ;
- le service de pharmacie ;
- le quartier opératoire ;
- le service des soins infirmiers.

2.2. Méthodologie de l'étude

Pour mener à bien notre étude, la méthodologie de recherche à consister à mettre en œuvre une démarche à suivre, des outils et des techniques de collecte de données.

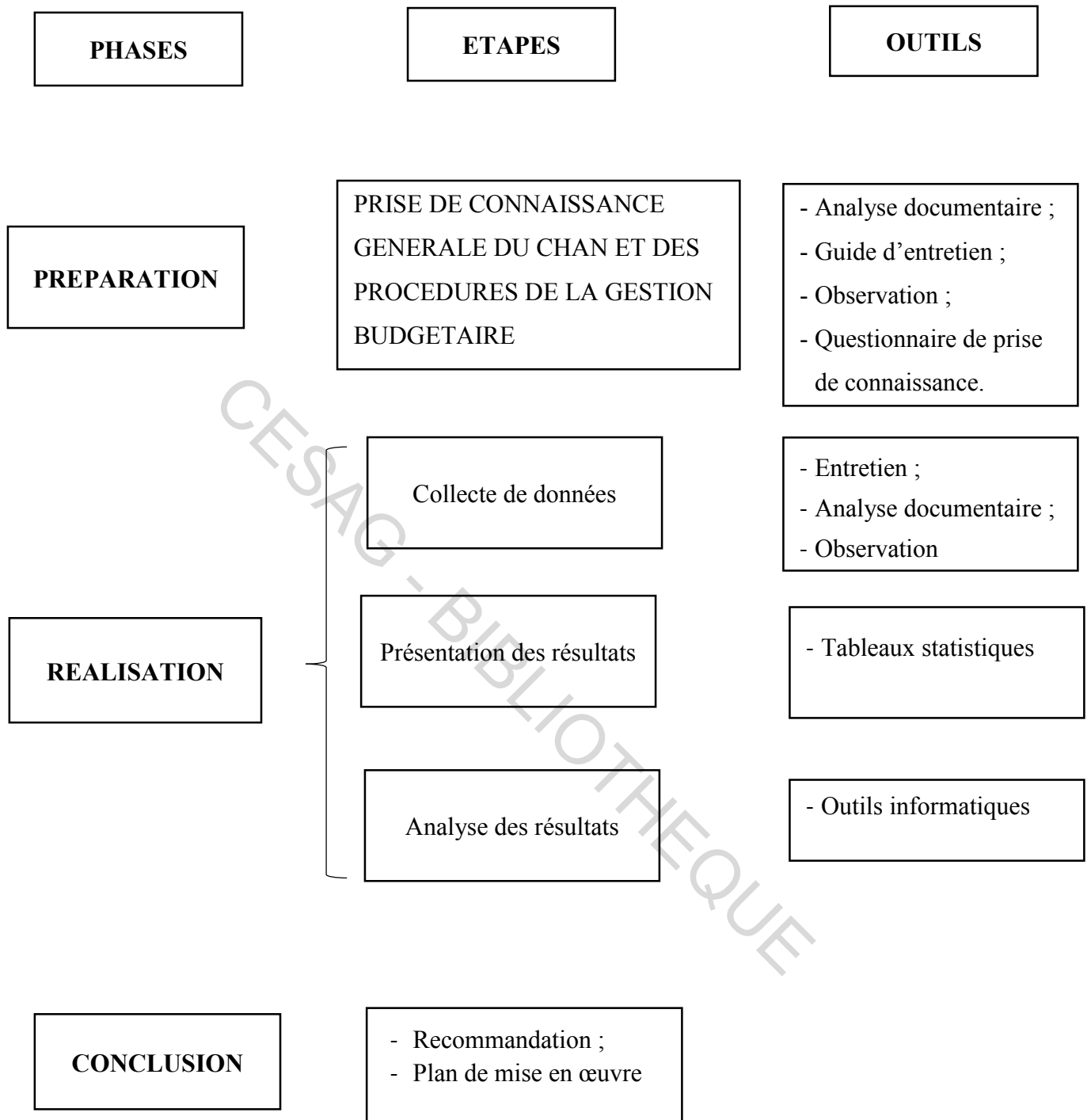
Dans cette section, il sera présenté d'une part le modèle d'analyse et, d'autre part les techniques de collecte de données.

2.2.1. Modèle d'analyse

Après notre revue de la littérature sur les différents concepts de la gestion budgétaire, nous avons pu élaborer notre modèle d'analyse qui servira de référence pour le cadre pratique de notre étude au CHAN.

Notre modèle d'analyse se présente comme suit :

Figure n°3 : modèle d'analyse



Source : Nous-même

2.2.2. Techniques de collecte de données

Nous allons mettre en évidence dans cette partie la manière dont nous allons procéder pour la quête de l'information. Pour ce faire, nous allons utiliser divers outils pour que notre évaluation ait une force probante. Ainsi, les outils suivants nous serviront de guide : l'analyse documentaire, l'entretien, l'observation et le questionnaire de prise de connaissance.

2.2.2.1. Observation

Nous avons procédé à des observations pour mieux comprendre et valider les propos des acteurs impliqués dans la gestion budgétaire. Nous avons ainsi effectué des observations tout le long du processus de la gestion budgétaire.

2.2.2.2. Analyse documentaire

A travers la recherche documentaire, nous exploiterons les documents qui nous fourniront tout d'abord des informations sur l'historique, l'organisation et le fonctionnement du CHAN.

L'analyse documentaire consiste à l'exploitation des principaux documents existants et nécessaires à la structure. Ces documents sont entre autres :

- le projet d'établissement du Centre Hospitalier Abass NDAO;
- le manuel de procédure pour l'élaboration du budget ;
- l'organigramme du CHAN pour pouvoir cerner le rattachement hiérarchique ;
- tout autre document en rapport avec notre étude ;
- les textes législatifs relatifs à la réforme hospitalière au Sénégal.

2.2.2.3. Entretien

BERTIN (2007 :281), affirme « les entretiens représentent une source d'information stratégique et doivent être préparés avec soin pour pouvoir en ressortir le maximum de données pertinentes. Ils sont le plus souvent semi-directifs centrés, c'est-à-dire qu'un guide d'entretien est rédigé au préalable pour servir de trame ».

L'entretien peut être défini comme une conversation ou un dialogue qui permet de recueillir des informations relatives aux objectifs énoncés. L'entretien est un outil nous permettant d'obtenir de nos interlocuteurs des informations sur leurs activités.

Selon MADERS & al (2009 :59), « l'objectif de l'entretien est d'obtenir de ses interlocuteurs une description du processus étudié sous l'angle de ses risques et de son dispositif de contrôle interne ».

L'entretien a pour but d'une part de nous permettre de connaître et comprendre les activités de la structure et d'autre part d'avoir une certaine idée sur les procédures et pouvoir vérifier leurs correctes applications.

Ainsi, dans le cadre de notre étude, l'entretien nous permettra d'examiner et de noter les dispositifs organisationnels du CHAN, plus précisément il s'agira de nous entretenir avec le chef du service administratif et financier et avec les différents chefs de service.

2.2.2.4. Questionnaire de prise de connaissance

Jacques RENARD (2013 :206), « le questionnaire de prise de connaissance nous permet d'organiser la recherche et les réflexions car ce document est indispensable pour définir le champ d'application, mesurer l'importance et de préparer l'élaboration des questionnaires de contrôle interne. Il comprend des données relatives au contexte socio-économique, organisationnel et fonctionnel de l'entité. »

L'auditeur doit avoir une vue et une compréhension d'ensemble pour orienter sa mission en étudiant et en examinant les points ci-dessous :

- le secteur de l'activité de l'entreprise ;
- la structure générale (fonctionnelle et hiérarchique) ;
- en sériant les informations significatives entre les données répétitives, les données ponctuelles et les données exceptionnelles ;
- en réalisant des entretiens complétés par une documentation et un examen sommaire des contrats ;
- en rendant sur place pour visiter les locaux et s'imprégner de la situation de l'entreprise.

Cette étude est faite à l'aide du questionnaire de prise de connaissance, qui sert de préparatif pour l'élaboration du questionnaire de contrôle interne.

2.2.3 Méthode d'analyse des données

L'analyse des données sera fonction des résultats issus de la confrontation des recherches documentaires, des observations faites, des entretiens et des questionnaires menés sur le lieu du stage. L'analyse des données nous permettra d'avoir une idée claire sur les différentes étapes

de la gestion budgétaire. Nous étalerons les difficultés rencontrées et proposerons des recommandations face aux faiblesses du système et de la pratique de la gestion budgétaire du Centre Hospitalier Abass NDAO.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion de la première partie

La gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion, est une méthode qui permet de mettre en œuvre les programmes d'actions de l'organisation. De plus, elle donne aux dirigeants une vision de l'avenir et les mets en position favorable pour exploiter les opportunités.

La gestion budgétaire permet donc à l'entreprise d'améliorer ses performances et d'éviter les aléas futurs. Elle comprend trois phases que sont : la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire. Les deux premières phases correspondent au budget. Ce dernier peut être défini comme un plan annuel des activités futures établies sur la base d'hypothèses d'exploitation.

Une fois élaboré, le budget fait l'objet d'un contrôle budgétaire permettant ainsi aux managers de déterminer dans quelle mesure leur organisation atteint ses objectifs sur le plan financier. Il est ainsi nécessaire de comparer régulièrement les recettes et les dépenses exécutées par rapport aux recettes et aux dépenses prévues.

Après avoir présenté le cadre théorique de notre étude, nous allons aborder le cadre pratique en faisant l'état des lieux de la gestion budgétaire du CHAN avant de présenter les résultats de notre étude.

DEUXIEME PARTIE : cadre pratique de l'étude

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE

La première partie de notre étude, consacrée aux aspects théoriques de l'audit de la gestion budgétaire, nous a permis de cerner dans un premier temps les notions de budget, à travers sa définition et ses typologies, et la notion de gestion budgétaire à travers sa définition, ses objectifs et le processus budgétaire. Ensuite dans un second temps, nous nous sommes intéressés à la notion d'audit.

Le cadre théorique de notre travail ainsi achevé, nous allons aborder à présent la partie pratique de notre étude. Le cadre pratique constitue le point focal de ce travail. Sa réalisation permettra notamment d'apporter des éléments de réponses aux interrogations spécifiques posées dans l'introduction générale. La réussite de cette partie réside dans la capacité de réalisation de nos objectifs spécifiques.

Véritable outil d'aide à la décision et au contrôle de gestion, la gestion budgétaire met sous tension l'activité de l'entreprise en comparant son activité effective à celle prévue et budgétée, ce qui doit conduire à l'action pour améliorer les performances économiques.

Ainsi, la deuxième partie de notre étude portera sur la description de la gestion budgétaire telle que pratiquée au sein du Centre Hospitalier Abass NDAO à travers le troisième chapitre. Le dernier chapitre quant à lui nous permettra de procéder d'une part à la présentation et à l'analyse des résultats de l'étude et, d'autre part de proposer des recommandations en vue de rendre plus efficace la gestion budgétaire du CHAN.

CHAPITRE 3 : LA GESTION BUDGETAIRE AU CHAN

Dans ce chapitre nous aborderons la gestion budgétaire au CHAN à travers l'élaboration du budget, l'exécution du budget et le contrôle budgétaire.

3.1. Elaboration budgétaire

L'élaboration du budget, dans le secteur public comme dans le secteur privé, repose sur le respect d'un certain nombre de principes budgétaires. Ces derniers sont : le principe de l'annualité, le principe de l'unité, le principe de l'équilibre, le principe de l'universalité, le principe de la spécialité et le principe de la sincérité.

Dû aux spécificités du secteur hospitalier, le CHAN élabore son budget au regard des principes budgétaires suivants :

- le principe d'annualité

Le principe de l'annualité budgétaire doit être compris comme étant une obligation d'autorisation, valable pour une seule année, de percevoir des recettes et d'effectuer des dépenses. Les prévisions des recettes et des dépenses se font pour une année.

- le principe de l'unité

Cette règle obéit au double souci d'une présentation en un document unique et de l'exhaustivité, notamment, toutes les recettes et toutes les dépenses doivent y figurer en même temps. Cette présentation globale permet une meilleure appréciation des recettes par rapports aux charges.

- le principe de l'équilibre

Ce principe signifie que les dépenses ne peuvent dépasser les recettes, et celles-ci doivent être limitées au montant des dépenses reconnues nécessaires. Ce principe est considéré comme une nécessité absolue, parce qu'étant l'expression d'une gestion de qualité.

- le principe de sincérité

Ce principe interdit aux gestionnaires de sous-estimer les dépenses et de surestimer les recettes. En d'autres termes, ce principe voudrait que les prévisions de recettes et de dépenses soient sincères.

Première phase de la gestion budgétaire, l'élaboration budgétaire se fait en trois étapes : la prévision, la budgétisation et la validation des budgets.

3.1.1. Prévision budgétaire

Le processus d'élaboration du budget démarre par le lancement de la lettre d'orientation budgétaire établie par la direction générale sur la base du projet d'établissement. Ce dernier fixe les objectifs de l'établissement, sa place actuelle et future dans le système de santé.

En début du mois d'Août de l'année N, le directeur général fixe les objectifs globaux et les priorités en fonction des perspectives du programme quinquennal, au regard des missions, des grandes orientations et des objectifs stratégiques. Cette note sera transmise à tous les responsables budgétaires.

Les prévisions budgétaires sont construites à partir de la projection des données actuelles en vue de prévoir les niveaux d'activité de l'année prochaine. Ces données constituent alors des objectifs qui seront discutés avec les chefs de centre de responsabilité, à partir desquels seront déterminés les moyens à mettre à leur disposition.

En fonction de la lettre d'orientation et des objectifs spécifiques de leurs services, les responsables budgétaires procèdent à la prévision des activités à entreprendre pour l'atteinte des objectifs qui leur sont fixés.

3.1.2. Budgétisation

La budgétisation se fait en deux étapes : la préparation des projets de budget par les responsables budgétaires et la consolidation des projets de budget par le contrôleur de gestion.

3.1.2.1. Préparation des projets de budget

Après la prévision des activités à mener pour l'atteinte des objectifs stratégiques, chaque responsable budgétaire fait une estimation de son programme d'activités et veille à mensualiser son projet de budget conformément aux chronogrammes de mise en œuvre des actions.

3.1.2.2. Consolidation des projets de budget

Après élaborations de leurs projets de budget, chaque responsable budgétaire envoie son projet de budget au contrôleur de gestion. Le contrôleur de gestion fait la synthèse des projets de budgets et s'assure que les documents explicatifs des budgets sont argumentés par les responsables budgétaires.

Le contrôleur de gestion procède d'abord à la consolidation des projets de budget, ensuite à la préparation de la réunion du comité médical d'établissement et enfin soumet les projets de budget au directeur général pour les premiers arbitrages.

3.1.3. Validation du budget

Avant d'approuver le budget, le directeur, le CG et les responsables budgétaires vont procéder à un arbitrage budgétaire.

3.1.3.1. Arbitrage budgétaire

C'est une étape essentielle avant l'approbation du budget. L'arbitrage budgétaire au CHAN se passe en deux étapes. Une première étape au cours de laquelle le directeur de l'hôpital, le contrôleur de gestion et tous les responsables budgétaires prendront part. En effet, c'est au cours de cette étape que les responsables budgétaires peuvent défendre leurs budgets. Les points de divergences seront expliqués et des solutions seront apportées en ajustant certains postes budgétaires.

Après ce premier arbitrage avec les responsables budgétaires, le directeur, le contrôleur de gestion, le chef de service administratif et financier et les membres du Comité Médical d'Établissement (CME) vont se réunir pour un second arbitrage. A l'issue de cette rencontre, si les propositions du CME ne remettent pas en cause la sincérité du budget, un autre réajustement sera fait.

3.1.3.2. Approbation du budget

Après l'arbitrage budgétaire, le directeur et son staff présente le projet de budget au conseil d'administration pour approbation.

Trois cas peuvent se présenter :

- le conseil d'administration approuve le budget sans modification ;
- le conseil d'administration approuve le budget sous réserve de certaines corrections ;
- le conseil d'administration rejette le projet de budget.

Une fois approuvé par le CA, le budget sera transmis aux responsables budgétaires pour l'exécution.

3.2. Exécution budgétaire

Une fois adopté par le conseil d'administration et transmis aux différents responsables budgétaires, la seconde phase de la gestion budgétaire débutera à travers l'exécution du budget. L'exécution du budget obéit au principe sacrosaint de la séparation des fonctions d'ordonnateur de celles de comptable et à celui de non utilisation directe des recettes.

Au CHAN, comme dans toute autre structure publique, l'exécution du budget comporte deux volets qui sont :

- la mobilisation ou la réalisation des recettes ;
- l'exécution des dépenses

3.2.1. Exécution des dépenses

Les dépenses du budget du CHAN sont constituées d'une part par les dépenses de fonctionnement ou d'exploitation et d'autre part par les dépenses d'investissement.

La règle de séparation des fonctions d'ordonnateur et comptable se traduit par la distinction de deux (2) phases : une phase administrative et une phase comptable.

3.2.1.1. Phase administrative

La phase administrative relevant de la compétence de l'ordonnateur comporte trois étapes : l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement.

- **L'engagement**

Etape première de l'exécution des dépenses, l'engagement est l'acte par lequel l'hôpital constate ou crée une obligation de laquelle résultera une charge. L'engagement doit tenir compte de la régularité de la dépense à partir des vérifications suivantes effectuées par le contrôleur de gestion :

- l'existence d'une ligne budgétaire pour la dépense concernée ;
- la disponibilité de crédit sur la ligne budgétaire.

Il faut préciser que seul l'ordonnateur juge de l'opportunité de la dépense et l'engagement s'effectue au moyen des bons de commandes ou par un contrat lorsqu'il s'agit d'un marché de prestations.

- **La liquidation**

La liquidation est la seconde étape de l'exécution des dépenses. Elle a pour objet d'une part d'arrêter le montant du bien ou de la prestation et, d'autre part de vérifier la réalisation de la dette. La liquidation revêt deux formes à savoir : la constatation du service fait et la liquidation proprement dite.

- **L'ordonnancement**

Une fois la dépense engagée et liquidée, le directeur ordonne le paiement de la dépense. Un ordre de paiement est établi à cet effet par le chef du service administratif et financier et transmis au comptable pour le paiement.

- **3.2.1.2. Phase comptable**

La phase comptable qui relève de la compétence du comptable, comprend :

- la prise en charge de la dépense ;
- le paiement proprement dit ;
- l'enregistrement et la conservation des pièces comptables.

- **3.2.2. Exécution des recettes**

Les ressources du CHAN sont de diverses natures. Elles sont aussi bien internes qu'externes. Les ressources internes du CHAN sont constituées par les produits de la tarification et les autres produits. Les produits de la tarification sont composés par les frais d'actes, les frais de consultations et les frais d'hospitalisation. Les autres produits eux sont constitués par les frais liés aux ventes des produits pharmaceutiques. Les ressources externes quant à elles sont composées des subventions, des dotations publiques, des emprunts et des transferts reçus.

Une partie des ressources du CHAN serviront au financement des charges de fonctionnement ou charges d'exploitation et l'autre partie pour le financement des dépenses d'investissement.

Tout comme l'exécution des dépenses, la réalisation des recettes se traduit par deux phases : une phase administrative et une phase comptable.

La phase administrative comprend trois étapes que sont :

- la constatation des recettes : Elle se matérialise à l'hôpital par la facturation des prestations fournies aux tiers ;
- la liquidation et l'ordonnancement peuvent être regroupés en une phase et se matérialisent par l'établissement des factures.

La phase comptable quant à elle, relève de la compétence du comptable et comprend :

- la prise en charge des recettes ;
- le recouvrement des montants ordonnancés ;

- l'enregistrement et la conservation des pièces comptables.

3.3. Le contrôle budgétaire

Elaboré et exécuté, le budget doit faire l'objet d'un contrôle. Le contrôle budgétaire est souvent assimilé au suivi budgétaire bien que ce dernier se résume à la comparaison des prévisions et des réalisations. Le contrôle budgétaire quant à lui, en plus de la comparaison des prévisions aux réalisations, analyse les écarts résultants de cette comparaison et apporte des solutions correctives.

3.3.1. Suivi budgétaire

Au moment d'engager les dépenses, le contrôleur de gestion effectue un premier contrôle qui est qualifié le plus souvent de suivi budgétaire. Le contrôleur de gestion vérifie tout d'abord que la dépense a été budgétisée, ensuite que l'enveloppe budgétaire prévue pour le poste budgétaire est suffisante. A l'issue de ce contrôle, deux cas de figure peuvent se présenter :

- si la dépense a été budgétisée et qu'il existe de crédits budgétaires suffisants, le contrôleur de gestion donne son accord et l'exécution de la dépense se poursuit ;
- dans le cas contraire, la procédure d'exécution est ainsi interrompue au niveau de l'engagement par le rejet du contrôleur de gestion du dossier.

3.3.2. Contrôle budgétaire

Le budget du CHAN pour l'exercice 2016 est estimé en recettes et en dépenses à la somme de deux milliards huit cent six millions deux cent seize mille deux cent (2 806 216 200 FCFA). Il est réparti comme suit :

- **Section fonctionnement : 2 516 216 200 FCFA (89,66%)**
- **Section investissement : 290 000 000 FCFA (10,34%)**

Les recettes permettant de financer les dépenses de fonctionnement et d'investissement du CHAN sont :

- les recettes internes estimées à 1 511 216 200 FCFA ;
- la subvention de l'Etat estimée à 871 000 000 FCFA ;
- la seconde tranche du C.P.O.M d'un montant minimum de 224 000 000 FCFA ;
- la subvention attendue de la Ville de Dakar pour 200 000 000 FCFA.

Les responsables budgétaires envoient périodiquement au contrôleur de gestion leurs rapports d'activité. Sur la base de ces rapports d'activités, le contrôleur de gestion procède à un contrôle budgétaire des dépenses et des recettes. Pour ce faire, le contrôleur de gestion compare d'abord les prévisions aux réalisations et ensuite analyse les écarts qui en découlent.

Ces écarts sont appréciés en fonction des taux de références suivants :

- 1^{er} trimestre : 25%
- 2^e trimestre : 50%
- 3^e trimestre : 75%
- 4^e trimestre : 100%

Le tableau ci-dessous donne la situation des dépenses de fonctionnement exécutées au CHAN au cours de la période du 01 janvier 2016 au 31 juillet 2016. A cette période de l'année, le taux de référence est de 58%.

Tableau n°1 : situation des dépenses de fonctionnement exécutées

Description	2016		
	Prévision	Exécution	Taux d'exécution
Groupe 1	1 434 155 000	729 641 243	50,88%
Groupe 2	406 700 000	147 853 516	36,35%
Groupe 3	644 561 200	265 448 913	41,18%
Groupe 4	30 800 000	-	-
Groupe 5	-	-	-
Total	2 516 216 200	1 142 943 672	45,42%

Source : Budget du CHAN 2016

- **Groupe 1 : Charges d'exploitation relatives au personnel**

Elles représentent en valeur brute un montant estimé à 1 434 155 000 FCFA. Ces dépenses ont été exécutées pour un montant de 729 641 243 FCFA. Cette rubrique connaît un taux d'exécution de 50,88%.

- **Groupe 2 : Charges à caractères médical et pharmaceutique**

Exécutées à hauteur de 147 853 516 FCFA pour des prévisions de 406 700 000 FCFA, Cette rubrique connaît un taux d'exécution de 36,35%.

- **Groupe 3. Charges à caractères général et hôtelier**

Ces charges sont budgétisées à hauteur de 644 561 200 FCFA pour l'année comptable 2016. A la date du 31/07/2016, ces dépenses ont été exécutées pour un montant de 265 448 913 FCFA avec un taux d'exécution de 41,18%.

- **Groupe 4 : Provisions pour charges financières et exceptionnelles**

Les dépenses relatives aux provisions pour charges financières et exceptionnelles ont été budgétisées pour un montant de 30 800 000 FCFA. A la date du 31/07/2016, aucune dépense relative à ce groupe n'a été exécutée, ce qui donne un taux d'exécution de 0%.

S'Agissant des dépenses d'investissement, le tableau suivant donne la situation des dépenses exécutées du 01 janvier au 31 juillet 2016.

Tableau n°2 : situation des dépenses d'investissement exécutées

Description	2016		
	Prévision	Exécution	Taux d'exécution
Bâtiments, installations techniques et agencements	146 000 000	103 482 490	70,88%
Matériels	144 000 000	103 482 680	76,79%
Total	290 000 000	214 056 877	73,81%

Source : Budget CHAN 2016

A la date du 31 juillet 2016, les dépenses d'investissements ont été exécutées à hauteur de 214 056 877 FCFA pour des prévisions de 294 000 000 FCFA, soit un taux d'exécution de 73,81%. Ces dépenses seront financées par ressources externes provenant du CPOM pour 224 000 000 FCFA et par ressources internes à hauteur de 66 000 000 FCAF.

Après avoir fait le point sur les dépenses budgétaires exécutées, le contrôleur de gestion résume la situation des réalisations des recettes budgétaires. Cette situation est présentée dans le tableau suivant.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau n°3 : situation des recettes réalisées

Description	2016		
	Prévision	Réalisation	Taux d'exécution
Groupe 1	1 074 194 438	548 648 275	51,08%
Groupe 2	371 021 762	19 464 912	5,25%
Groupe 3	1 071 000 000	314 950 000	29,41%
Total	2 516 216 200	883 063 187	35,09%

Source : Budget CHAN 2016

- **Groupe 1 : Produits de la tarification**

Au 31/07/2016, les recettes internes relatives aux produits de la tarification ont été réalisées à hauteur de 51,08% soit 548 648 275 FCFA pour 1 074 194 438 FCFA.

- **Groupe 2 : Autres produits**

Prévues pour un montant de 371 021 762 FCFA, ces recettes ont été réalisées à hauteur de 19 464 912 FCFA. Les recettes des ventes des produits IB ont un taux de réalisation très faible, ce taux de réalisation est de 5,25%.

- **Groupe 3 : Subventions et dotations publiques**

Les subventions et dotations publiques attendues par le CHAN s'élèvent à 1 071 000 000 FCFA. A la date du 31/07/2016, le CHAN a pu recouvrer 314 950 000 FCFA, soit un taux de réalisation de 29,41%.

Après avoir comparé les prévisions aux réalisations, le contrôleur de gestion procède à l'analyse des écarts constatés. L'analyse des écarts sera faite lors de l'élaboration semestrielle du rapport de gestion par le contrôleur de gestion.

CHAPITRE 4 : AUDIT DE LA GESTION BUDGETAIRE DU CHAN

Le chapitre précédent nous a permis de présenter la pratique de la gestion budgétaire du Centre Hospitalier Abass NDAO. L'objectif de ce dernier chapitre est de présenter tout d'abord les résultats (les forces et les faiblesses) obtenus de l'étude, ensuite de procéder à l'analyse de ces résultats et enfin à proposer des recommandations en vue d'améliorer la gestion budgétaire du CHAN.

4.1. Présentation des résultats

Après avoir fait précédemment l'état des lieux de la pratique de la gestion budgétaire du Centre Hospitalier Abass NDAO, il s'agira pour nous à présent de présenter les forces et les faiblesses relevées au cours de notre étude à l'aide des outils méthodologiques tels que : l'analyse documentaire, le guide d'entretien et l'observation.

4.1.1. Les forces

La gestion budgétaire telle que pratiquée au sein du Centre Hospitalier Abass NDAO révèle des points forts qui se situent au niveau de l'élaboration budgétaire, de l'exécution du budget et du contrôle budgétaire. Ces points forts sont notamment :

- existence d'un projet d'établissement et d'une lettre de cadrage budgétaire ;
- existence d'un découpage en centre de responsabilité ;
- approbation du budget à trois niveaux ;
- existence d'un service de contrôle de gestion ;
- séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable ;
- suivi budgétaire à chaque engagement.

4.1.2. Les faiblesses

Des faiblesses ont également été relevées au cours de notre étude. Il s'agit :

- calendrier budgétaire non formalisé ;
- manuel de procédure pour l'élaboration du budget non formalisé ;
- perception du budget par les chefs de service ;
- approche du budget utilisé ;
- absence de comptabilité analytique ;
- absence de manuel de procédure formalisé pour l'exécution des recettes et des dépenses.

Après avoir présenté les résultats obtenus lors de notre étude, il y a lieu de procéder à l'analyse de ces résultats.

4.2. Analyse des résultats

Après avoir présenté les résultats de notre étude, nous procéderons dans cette partie à l'analyse des résultats. Il s'agira d'expliquer en quoi les forces constituent une véritable force et idem pour les faiblesses. Cette analyse s'appuiera notamment sur la comparaison entre la pratique de la gestion budgétaire du CHAN et la revue de la littérature qui a été faite dans la première partie.

4.2.1. Les forces

L'analyse effectuée au cours de notre étude au Centre Hospitalier Abass NDAO nous a permis de relever un certain nombre de points forts relatifs à l'élaboration du budget, à l'exécution budgétaire et au contrôle budgétaire.

4.2.1.1. Forces relatives au processus d'élaboration budgétaire

- ❖ Existence d'un projet d'établissement et d'une lettre de cadrage budgétaire

Le Projet d'Etablissement constitue le document technique et financier sur lequel repose l'ensemble de l'organisation et du développement de chaque Etablissement Public de Santé. L'objectif du projet d'établissement consiste à projeter l'hôpital dans l'avenir. Il devra identifier les problèmes à résoudre, les qualités de ses performances en termes de productivité et de rendement.

La lettre de cadrage budgétaire sert à la fois de guide stratégique et de guide pratique pour la préparation du budget, en vue de son alignement sur les priorités du CHAN telles que contenues dans le projet d'établissement. L'existence d'une lettre d'orientation ou de cadrage préalable au budget est indispensable dans la mesure où elle permet de rappeler d'abord les principaux objectifs pour l'année à venir, ensuite d'informer sur les changements majeurs d'approche et de responsabilités nécessaires à la construction et à l'analyse budgétaire par référence à l'exercice précédent ou aux pratiques de gestion antérieures et enfin de décrire des bases de mesure de la performance et des objectifs à atteindre pour la période.

- ❖ Découpage en centre de responsabilité

Le CHAN est découpé en centre de responsabilité. Ce découpage permet à la direction générale de pouvoir présenter un budget en tenant compte des besoins réels des services, de suivre leurs résultats et d'en définir les options stratégiques.

Le découpage du Centre Hospitalier Abass NDAO en centre de responsabilité favorise la décentralisation du budget qui de ce fait voit la participation des chefs des centres de responsabilité dans le processus d'élaboration budgétaire. Ces derniers deviennent ainsi des acteurs du processus d'élaboration budgétaire et non d'être des spectateurs.

❖ Approbation du budget à trois niveaux

Le projet de budget une fois élaboré et consolidé, fera l'objet d'une approbation à trois niveaux. Tout d'abord par la direction générale au moment des arbitrages budgétaires, ensuite une seconde fois par le conseil d'administration lors de l'assemblée générale de fin d'année. La dernière approbation est faite par la tutelle technique et financière (le ministère de la santé et la direction du budget du ministère des finances). A chaque niveau, la direction intègre les corrections importantes afin que le budget soit sincère et réaliste.

❖ Existence d'un service de contrôle de gestion

Acteur indispensable dans la gestion budgétaire, le contrôleur de gestion joue un rôle important à tous les niveaux de la gestion budgétaire. Lors de l'élaboration budgétaire, d'une part il consolide les pré-budgets des différents centres de responsabilité pour avoir le projet de budget qui sera soumis à l'approbation et, d'autre part intègre les différentes observations faites lors de l'approbation.

Au cours de l'exécution budgétaire, le contrôleur de gestion s'assure que toutes les dépenses payées ont été d'abord budgétisées et ensuite que le crédit budgétaire alloué à la rubrique est suffisant évitant ainsi une situation de déficit budgétaire à la structure.

A la fin de chaque trimestre, le contrôleur de gestion procède au contrôle budgétaire. A cet effet, il compare les réalisations aux prévisions. Les écarts significatifs qui découlent de cette comparaison feront l'objet d'analyse pour déterminer leurs causes.

4.2.1.2. Forces relatives à l'exécution budgétaire

Au niveau du CHAN comme dans toutes les structures publiques, un des principes à respecter pour l'exécution budgétaire demeure le principe de séparation de fonction de comptable et d'ordonnateur. En effet, cette séparation apparaît comme une règle de sécurité dans la gestion des ressources de l'hôpital grâce à l'obligation qui est instaurée de mettre en œuvre deux acteurs forcément distincts pour accomplir toute opération de recette et surtout de dépense.

4.2.1.3. Forces relatives au contrôle budgétaire

Généralement au cours de l'exécution budgétaire, et particulièrement lors des engagements des dépenses budgétaires, le contrôleur de gestion procède au suivi budgétaire. Ce suivi budgétaire se fait à chaque fois qu'une dépense sera engagée. Le suivi budgétaire permet d'une part d'exécuter que les dépenses réellement prévues au budget et, d'autre de prévenir des éventuels cas de dépassement budgétaire.

4.2.2. Les faiblesses

Au cours de notre étude, des faiblesses ont été relevées au niveau de la phase d'élaboration du budget et de la phase d'exécution budgétaire.

4.2.2.1. Faiblesses au niveau de l'élaboration budgétaire

❖ Calendrier budgétaire non formalisé

L'élaboration du budget de toute structure se fait suivant un chronogramme d'activité bien précis temporairement. Ce chronogramme d'activité est formalisé à travers un calendrier appelé calendrier budgétaire. Au Centre Hospitalier Abass NDAO, nous avons constaté qu'il n'existe pas de calendrier budgétaire formalisé. A chaque niveau du processus d'élaboration budgétaire, la direction générale se voit dans l'obligation d'écrire une note de service pour informer les différents acteurs des activités à mener et du temps imparti pour la réalisation de l'activité.

❖ Manuel de procédure pour l'élaboration budgétaire non formalisé

Le manuel de procédure permet de limiter les procédures informelles et coutumières dans lequel évolue la structure. Le Centre Hospitalier Abass NDAO élabore son budget depuis plusieurs années sans formaliser son processus d'élaboration budgétaire. L'absence de manuel de procédure formalisé rend difficile la maîtrise du processus budgétaire par les chefs des centres de responsabilité.

❖ Perception du budget par les chefs de services

Les chefs de service n'ont pas la même perception du budget. En effet, pour certains chefs de service le budget reste l'affaire de la direction générale et du service contrôle de gestion. Cette perception diverse du budget impacte négativement sur la prévision faite par ces chefs de service.

❖ Approche du budget utilisée

L'approche budgétaire utilisée par le CHAN est l'approche du « budget objet ». Avec l'approche « budget objet » la structure élabore son budget pour gérer ses ressources. Le budget est ainsi élaboré par reconduction du budget précédent multiplié par un facteur de croissance.

Les principales difficultés liées à cette approche sont dues d'une part au fait qu'en reconduisant le budget précédent, les orientations stratégiques de l'exercice à venir ne sont pas prises en compte lors des prévisions budgétaires ; et d'autre part le facteur de croissance est utilisé que lorsque les variations d'une année à une autre ne sont pas importantes.

❖ Absence de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décision. La CAG procure des informations essentielles notamment sur les coûts pour la prise de décision et constitue de ce fait un système d'information pour le processus d'élaboration budgétaire à travers le calcul des coûts.

4.2.2.2. Faiblesses au niveau de l'exécution budgétaire

L'exécution des recettes et des dépenses budgétaires se fait suivant une procédure clairement définie par la structure et connue de tous les acteurs qui interviennent. Au Centre Hospitalier Abass NDAO, la procédure d'exécution des recettes et des dépenses n'est pas formalisée, ce qui fait que certains acteurs chargés de l'exécution budgétaire ne maîtrisent pas cette procédure. Ce problème est beaucoup plus constaté lors de l'exécution des dépenses. En effet, la non maîtrise de la procédure d'exécution des dépenses par certains chefs de service a eu pour conséquences de nombreuses interruptions au cours de la procédure d'exécution. Cette situation constitue une entrave pour l'exécution des dépenses budgétaires.

4.3. Recommandations

Il s'agira pour nous dans cette section de proposer des recommandations suite aux différentes faiblesses qui ont été relevées dans la pratique de la gestion budgétaire du CHAN. Ces recommandations viseront à rendre plus efficace la gestion budgétaire du Centre Hospitalier Abass NDAO.

4.3.1. Elaboration budgétaire

❖ Approche budget base zéro

L'approche du budget base zéro (BBZ) est une technique budgétaire qui a pour objectif d'allouer les ressources de manière la plus efficace possible en « repensant » chaque dépense. C'est une vieille méthode d'élaboration du budget par laquelle on démarre sur une page blanche « la base zéro ». Elle permet de faire table rase du passé et de miser seulement sur ce qui crée de la valeur. Elle s'oppose à la procédure classique pour établir un budget qui consiste à reprendre le budget de l'exercice passé et le corriger par un facteur de croissance.

L'idée que sous-entend l'approche BBZ est que le budget doit être cohérent avec la stratégie de l'organisation, indépendamment du passé. Chaque fonction, chaque dépense doit ainsi être évaluée en termes de contributions à la stratégie avant de pouvoir être inscrite au budget. Elle permet de faire table rase du passé et de miser seulement sur ce qui crée de la valeur.

Une fois mis en œuvre, l'approche du budget base zéro présentera les avantages suivants au Centre Hospitalier Abass NDAO :

- Une allocation rationnelle des ressources, basée sur les besoins réels plutôt que l'habitude ;
- La motivation des personnes, qui sont poussées à bien définir leur missions, à chercher des manières plus efficaces de fonctionner et à travailler ensemble pour établir et défendre leur budget ;
- Un coup d'arrêt à l'inflation des budgets ;
- Une aide à la mise en place des indicateurs permettant l'analyse des écarts ;
- Réduction des coûts ;
- Dynamisation du personnel dans le sens de la créativité et de l'innovation.

Toutefois, l'approche BBZ est une méthode jugée lourde, un exercice long et qui exige beaucoup d'effort de la part des acteurs intervenants dans l'élaboration budgétaire et surtout de la part des responsables budgétaires. Compte tenu de l'instabilité de l'environnement hospitalier, l'approche BBZ peut se révéler inadéquate.

Pour surmonter ces limites, le Centre Hospitalier Abass NDAO peut adopter une approche BBZ en rotation. Cela impliquerait que le CHAN élabora son budget selon l'approche BBZ tous les trois (03) ans et utiliser ainsi de budgets par reconductions entre deux budgets base zéro.

❖ Proposition d'un calendrier budgétaire

Comme énoncé plus haut, l'absence de calendrier budgétaire constitue une entorse pour une meilleure élaboration du budget. Nous recommandons ainsi au Centre Hospitalier Abass NDAO la mise en place d'un calendrier d'élaboration budgétaire qui relate les dates, les actions à mener et les différentes parties prenantes à chaque étape.

De ce fait, le calendrier suivant est proposé :

- **Août**

Il serait judicieux que la direction générale du CHAN élabore la note de préparation du budget présentant les grandes orientations et les priorités pour l'exercice à venir dès le début du mois d'Août. Une fois élaborée, la note de préparation du budget doit être automatiquement envoyée aux chefs des centres de responsabilités afin qu'ils puissent préparer leurs budgets.

- **Octobre**

Dès réception de la note de préparation du budget, les chefs des centres de responsabilités se consacrent à l'élaboration de leurs budgets conformément aux de la note de cadrage budgétaire. Une fois élaborés, les projets de budgets des centres de responsabilités seront envoyés au contrôleur de gestion pour consolidation.

- **Novembre**

Après la consolidation des projets de budget des différents centres de responsabilité en un seul budget, place aux arbitrages budgétaires. Cet arbitrage budgétaire se déroulera en présence du directeur général, du chef service administratif et financier, du contrôleur de gestion et des chefs des centres de responsabilité. C'est l'occasion pour ces derniers de défendre leurs budgets. Le contrôleur de gestion se chargera d'intégrer les remarques au projet de budget qui sera présenté au conseil d'administration pour approbation.

- **Décembre**

Le conseil d'administration se réunira pour approuver le budget. Une fois approuvé par le conseil d'administration, le budget doit être validé par l'autorité de tutelle technique à savoir le ministère de la santé avant son exécution.

Le tableau suivant donne un aperçu plus détaillé du calendrier budgétaire.

Tableau n°4 : calendrier budgétaire

Etape d'élaboration budgétaire	Périodes
1- Elaboration et envoi de la note de préparation du budget	Du 1 ^{er} au 15 Août
2-Préparation des projets de budget	Du 15 Août au 15 Octobre
3-Consolidation des projets de budget	Du 16 au 31 Octobre
4-Arbitrages budgétaires et intégration des remarques	Du 1 ^{er} au 15 Novembre
5-Approbation par le conseil d'administration	Du 1 ^{er} au 08 Décembre
6-Validation par la tutelle technique	Du 10 au 20 Décembre
7-Transmission du budget aux chefs des centres de responsabilité	Du 21 au 25 Décembre

Source : nous-même

❖ Formaliser le manuel de procédure pour l'élaboration budgétaire

Le manuel de procédure est indispensable pour la bonne maîtrise des activités de toute organisation. Sa mise en œuvre participe globalement à une meilleure organisation des activités, des services ou des directions. Le manuel de procédure permet de répondre aux questions suivantes :

- Quoi : la tâche à exécuter ;
- Qui : le niveau de responsabilité ;
- Quand : les différentes étapes de traitement ;
- Où : les lieux des réalisations ;
- Comment : le mode d'exécution.

En formalisant son manuel de procédure pour l'élaboration budgétaire, le CHAN facilite la maîtrise du processus d'élaboration du budget aux intervenants en décrivant les actions à amener, les acteurs, les différentes étapes et le mode d'exécution.

❖ Formation des acteurs impliqués dans la gestion budgétaire

La formation du personnel impliqué, s'avère indispensable et constitue une condition majeure pour la mise en œuvre d'une gestion budgétaire efficace au sein du CHAN. A court et moyen terme, cette formation peut être organisée d'une part avec le concours des cabinets spécialisés dans le domaine de la gestion budgétaire ; et d'autre part, les séminaires ou ateliers de formation relatifs à la gestion budgétaire seront également des cadres propices de formation pour le personnel. A long terme il faut mettre à jour un programme de mise en position de stage pour les acteurs intervenants dans le processus d'élaboration budgétaire.

❖ Instaurer une comptabilité analytique

La mise en place d'une comptabilité analytique permettra au Centre Hospitalier Abass NDAO de pouvoir prendre des décisions stratégiques et opérationnelles qui lui permettra de :

- Connaître les coûts des activités réalisées au sein de la structure ;
- Faire une projection des coûts de nouvelles activités ;
- Identifier les leviers d'amélioration au sein d'une activité clinique, médicotechnique, logistique ou administrative ;

Dans le processus d'élaboration budgétaire, la comptabilité analytique joue deux rôles importants : un rôle de système d'information et un rôle dans la fixation des prix prévisionnels.

En tant que système d'information dans le processus d'élaboration budgétaire, la comptabilité analytique a pour objectif :

- la détermination des coûts des différents processus, activités ou fonctions ;
- l'établissement des charges et des produits courants.

Outre le rôle de système d'information, la comptabilité analytique joue un rôle primordial dans la fixation des prix prévisionnels. Or, le secteur de la santé étant un secteur réglementé par l'Etat, le CHAN devra utiliser la comptabilité analytique pour déterminer le montant de la subvention que l'Etat devra lui verser.

❖ Concevoir des fiches budgétaires

Pour une parfaite harmonisation, le Centre Hospitalier Abass NDAO doit mettre à la disposition des chefs des centres de responsabilité un modèle uniforme de budget ou fiche budgétaire. Ces fiches budgétaires doivent être conçues à l'aide du logiciel Excel pour ainsi faciliter la consolidation des différents projets de budget par le contrôleur de gestion.

4.3.2. Exécution budgétaire

Formaliser le manuel de procédure d'exécution des recettes et des dépenses : la nécessité de formaliser les procédures de l'entreprise n'est plus à démontrer. En effet, les organisations sont appelées à exécuter des opérations dont les étapes à suivre pour leur réalisation doivent être scrupuleusement respectées, de crainte que son fonctionnement normal ne soit désarticulé. Ainsi, en formalisant son manuel de procédure pour l'exécution des recettes et des dépenses, le CHAN facilite l'exécution budgétaire tout en évitant les nombreuses interruptions liées à la maîtrise de la procédure d'exécution.

L'amélioration de la gestion budgétaire que nous proposons au Centre Hospitalier Abass NDAO nécessite la prise en compte des recommandations proposées et leurs applications suivant un chronogramme déterminé.

4.4. Chronogramme de mise en œuvre des recommandations

Le chronogramme de mise en œuvre des recommandations que nous proposons au Centre Hospitalier Abass NDAO est illustré dans le tableau suivant.

Tableau n°5 : chronogramme de mise en œuvre des recommandations

RECOMMANDATIONS	DATE DE MISE EN OEUVRE	RESPONSABLE
Elaboration d'un calendrier budgétaire	Septembre 2016	Contrôleur de gestion
Conception des fiches budgétaires sur Excel	Octobre 2016	Contrôleur de gestion
Formalisation du manuel de procédure pour l'élaboration du budget et du manuel de procédure d'exécution des recettes et des dépenses	Décembre 2016	Contrôleur de gestion
Mise à niveau des acteurs impliqués dans la gestion budgétaire	Janvier-Mars 2017	Direction générale avec l'appui du service des ressources humaines
Mise en place de la comptabilité analytique	Janvier-juin 2017	Contrôleur de gestion
Mise en place de l'approche budget base zéro	Décembre 2017	Contrôleur de gestion

Source : nous-même

Conclusion de la deuxième partie

Cette deuxième partie a été consacrée dans un premier temps à la description de l'existant c'est dire la présentation de la pratique de la gestion budgétaire au CHAN et, dans un second temps à la présentation des résultats obtenus et leur analyse et à la proposition des recommandations.

La gestion budgétaire du Centre Hospitalier Abass NDAO se fait en trois phases : la phase d'élaboration du budget, la phase d'exécution du budget et la phase de contrôle budgétaire.

L'audit de la gestion budgétaire du CHAN a fait ressortir un certain nombre de faiblesse, dont entre autres :

- absence de manuel de procédure formalisé pour l'exécution des recettes et des dépenses ;
- calendrier budgétaire non formalisé ;
- absence de la comptabilité analytique ;
- etc.

Pour y remédier, nous avons fait des recommandations qui une fois mise en œuvre permettront d'améliorer la gestion budgétaire du CHAN.

CONCLUSION GENERALE

Dans toute structure, la gestion budgétaire est une nécessité absolue. Elle permet à la fois d'atteindre les objectifs et de ne pas se laisser surprendre par les dérives éventuelles dues à un environnement instable. Pour ainsi survivre et être compétitif, les centres hospitaliers doivent bien gérer toutes les ressources dont ils disposent d'une part et, d'autre part maîtriser la gestion de leur organisation par la mise en œuvre d'outils modernes de gestion dont la gestion budgétaire. Cette dernière favorise ainsi une meilleure allocation et un suivi des ressources nécessaires au fonctionnement de toute organisation.

La gestion budgétaire peut être considérée comme un système d'aide à la décision et au contrôle de gestion comprenant trois phases : l'élaboration du budget, l'exécution budgétaire et le contrôle budgétaire.

L'objectif général de cette étude est de procéder à un audit de la gestion budgétaire du Centre Hospitalier Abass NDAO en vue de proposer des recommandations pouvant l'améliorer et la rendre plus performante. Pour atteindre ainsi cet objectif général, nous nous sommes fixés les objectifs spécifiques suivants :

- décrire la gestion budgétaire du CHAN ;
- identifier les bonnes pratiques en matière de gestion budgétaire ;
- passer en revue la procédure de cette gestion ;
- identifier les forces et les faiblesses relatives à la gestion budgétaire ;
- proposer des recommandations.

Un modèle d'analyse a été conçu à cet effet, et grâce à des outils méthodologiques nous avons procédé à l'analyse de l'existant. Cette analyse a relevé des points forts et des faiblesses. Parmi les forces on peut citer entre autres :

- l'existence d'un projet d'établissement servant de base pour l'élaboration de la note de préparation du budget ;
- le découpage de la structure en centre de responsabilité ;
- l'existence d'un service de contrôle de gestion ;
- etc.

En ce qui concerne les faiblesses, nous pouvons énumérer :

- l'absence de manuel de procédure formalisé pour l'élaboration du budget ;
- l'absence de calendrier budgétaire formalisé ;

- l'absence de manuel de procédure formalisé pour l'exécution des recettes et des dépenses ;
- etc.

Pour pallier ces faiblesses, nous avons fait les recommandations suivantes :

- ❖ approche budget base zéro ;
- ❖ proposition d'un calendrier budgétaire formalisé ;
- ❖ formaliser le manuel de procédure pour l'élaboration budgétaire ;
- ❖ formation des acteurs impliqués dans la gestion budgétaire ;
- ❖ instaurer une comptabilité analytique ;
- ❖ concevoir des fiches budgétaires ;
- ❖ formaliser le manuel de procédure pour l'exécution des recettes et des dépenses.

Nous osons espérer que la mise en œuvre de ces recommandations rendra plus efficace et plus performante la gestion budgétaire du CHAN.



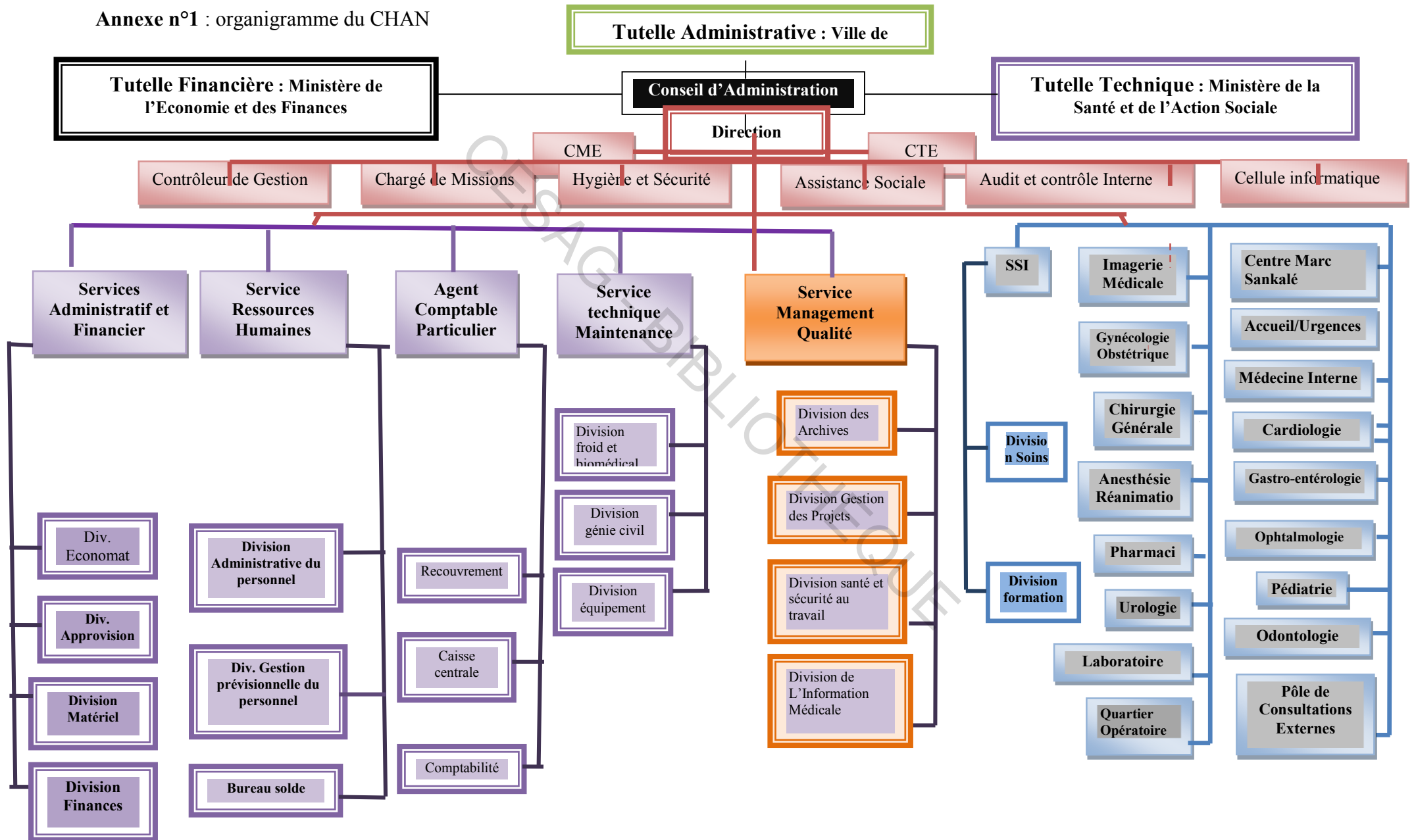
BIBLIOGRAPHIE

1. ALAZAR Claude, SEPARI Sabine (2010), contrôle de gestion : Manuel et application, 2^e édition, Editions Dunod, Paris, 721 pages.
2. BERLAND Nicolas, SIMON François & XAVIER (2010), le contrôle de gestion en mouvement, état de l'art et meilleures pratiques, éditions d'organisation, Paris, 303 pages.
3. BOUQUIN Henri (2001), Le contrôle de gestion, 5^e édition, Edition Presses Universitaires de France, 462 pages.
4. FAYE El hadji (2009), le contrôle de gestion par l'analyse des coûts et le système budgétaire, 2^e édition, les éditions Presse universitaire de Dakar, 253 pages.
5. FRIEDRICH Micheline & LANGLOIS Georges (2008), le meilleur du DSCG comptabilité et audit, éditions Foucher, Paris, 135 pages.
6. GERBIER Alain (1994), la charte d'audit, *un support de légitimité*, IFACI.
7. GERVAIS Michel (2000), Contrôle de gestion, Edition Economica, 281 pages.
8. GERVAIS Michel (2010), Contrôle de gestion, 7^e édition, édition Economica, 719 pages.
9. GISEN Eva (2008), Démarche qualité : une culture managériale appliquée à la recherche, 1^{ere} IRD, France, 177 pages.
10. GRAND Bernard, VERDALLE Bernard (2006), audit comptable et financier, 2^e édition economica, Paris, 111 pages.
11. HONORAT Philippe (2008), le budget facile pour les managers, 2^e édition, les éditions d'Organisation Eyrolles, Paris, 420 pages.
12. LABIE François (1992), commune et sa gestion, Editions Liaisons, 341 pages.
13. LECLERE Didier (2012), l'essentiel de la gestion budgétaire, les éditions Eyrolles, Paris, 168 pages.
14. LEFEBVRE Francis (2008), Audit fiscal : audit des comptes annuels, validation de la charge d'impôt, audit d'acquisition, édition Francis Lefebvre, Paris, 631 pages.
15. LEMANT Olivier (1995), la conduite d'une mission d'audit interne, 2^e édition Dunod, 298 pages.
16. LONING Hélène, MALLERET Véronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHAPELLO Eve, MICHEL Daniel & SOLE Andreu (2008), le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques, 3^e édition, Edition DUNOD, Paris, 304 pages.
17. MELVILLE (2003), *the Contribution Internal Auditors Make to Strategic Management*, International Journal of Auditing, 209-222.

18. MITONNEAU Henri (2006), l'audit des processus, Edition Afnor, paris, 114 pages.
19. MUZZOLINI Frédéric (2005), Production alimentaire et environnement : le respect des réglementations, la maîtrise des impacts et des risques, la valorisation des engagements, 1^{ère} édition France Agricole, France, 221 pages.
20. PIGE Benoît (2001), Audit et contrôle interne, 2^e édition, éditions Ems management et société, Paris, 216 pages.
21. RENARD Jacques (1998), théorie et pratique de l'audit interne, Edition d'organisation, Paris.
22. RENARD Jacques (2008), théorie et pratique de l'audit interne, 6^e édition, les éditions des organisations, Paris, 466 pages.
23. RENARD Jacques (2013), théorie et pratique de l'audit interne, 8^e édition Eyrolles, 452 pages.
24. ROBERTSON Jack (1999), Auditing Mc Graw-Hill, 2e edition, Boston, 814 pages.
25. SELMER Caroline (2003), construire et défendre son budget, édition Dunod, Paris, 235 pages.
26. SCHICK Pierre (2007), Mémento de l'audit interne-Méthode de conduite d'une mission, Dunod, Paris, 218 pages.
27. VILLALONGA Christophe (2011), le guide du parfait auditeur : réussir des audits interne qualité, sécurité, environnement, à valeur ajoutée, les éditions lexisis, bod-books on demand, paris, 124 pages.
28. Décret n°98-702 du 26 Août 1998 portant organisation administrative et financière des établissements publics de santé.
29. Loi n°98-08 du 02 mars 1998 portant réforme hospitalière au Sénégal.
30. Décret français du 31 mai 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique.
31. Circulaire N°003-2011/CB/C de la commission bancaire de l'UEMOA relative à l'organisation du système de contrôle interne des établissements de crédit de l'UEMOA.

ANNEXES

Annexe n°1 : organigramme du CHAN



Annexe n°2 : guide d'entretien

I. Renseignements sur le service

- 1) Décrire l'organisation et le fonctionnement de votre service
- 2) Quels sont les missions et objectifs assignés à votre service ?
- 3) Existe-t-il un découpage de la structure en centre de responsabilité ?
- 4) Si oui lesquels

II. Elaboration budgétaire

- 5) L'hôpital dispose-t-il d'un manuel de procédure pour l'élaboration du budget ?
- 6) Quelle est votre perception du budget ?
- 7) Quelle est votre perception de la gestion budgétaire ?
- 8) Pouvez-vous décrire sommairement les différentes étapes processus d'élaboration budgétaire ?
- 9) Etes-vous impliqués dans le processus d'élaboration budgétaire ?
- 10) Quel est votre rôle dans l'élaboration budgétaire ?
- 11) Existe-t-il un calendrier budgétaire ?
- 12) La période de démarrage de l'élaboration budgétaire est-elle fixe ?
- 13) Quels sont les acteurs du processus budgétaire et leur rôle ?
- 14) Comment faites-vous la prévision du budget de votre service ?

III. L'exécution budgétaire

- 15) Existe-t-il un manuel de procédure formalisé pour l'exécution des recettes et des dépenses ?
- 16) Comment sont exécutées les dépenses budgétaires ?
- 17) Comment se fait la réalisation des recettes budgétaires ?

IV. Le contrôle budgétaire

- 18) Comment se fait le suivi budgétaire ?
- 19) Quelles sont les sources d'information du contrôleur de gestion ?
- 20) Comment s'opère le contrôle budgétaire ?
- 21) Comment ces écarts sont-ils analysés ?
- 22) Et comment ces écarts sont-ils corrigés ?
- 23) Quelle approche du budget utilisez-vous au Centre Hospitalier Abass NDAO ?