



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

INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE

**DIPLOME D'ETUDES SUPERIEURES SPECIALISEES
EN AUDIT ET CONTROLE DE GESTION
(DESS)**

THEME :

**CONTRIBUTION A L'ELABORATION D'UN
BUDGET : CAS DU CENTRE HOSPITALIER
ABASS NDAO**

Bibliothèque du CESAG



108459

Présenté par :
LUCIEN KOUASSI AKPINI

15^{ème} Promotion (2003/2004)

sous la Direction de
M. MOUSSA YAZI
S/ Directeur de l'ISC

Responsable du programme Audit
M. GILBERT BOSSA
Chargé de cours au CESAG

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

LISTES DES SIGLES ET ABREVIATIONS

CHAN : Centre Hospitalier ABASS NDAO

PIB : Produit Intérieur Brut

CA : Coût d'Acquisition

SM : Stock Moyen

CP : Coût de Possession

VAN : Valeur Actuelle Nette

TRI : Taux de Rentabilité Interne

CR : Centre de Responsabilité

ABB : Activity Based-Budgeting

TVA: Taxe sur la Valeur Ajoutée

ZBB : Zero Based-Budgeting

IB: Initiative de Bamako

IPM : Institution de Prévoyance Maladie

SAF : Service Administratif et Financier

ACP : Agence Comptable Principale

SRH : Service des Ressources Humaines

SSI: Service des Soins Infirmiers

DFE : Division Finance et Facturation

SMI: Soins Maternel et Infantile

PNA : Pharmacie Nationale d'Approvisionnement

LISTE DES SCHEMAS ET TABLEAUX

LISTES DES TABLEAUX ET SCHEMAS

I – LISTE DES SCHEMAS ET FIGURES

Pages

Figure N°1 : Processus itératif d'élaboration des budgets	25
Schéma N°1 : Modèle théorique	37
Schéma N°2 : Modèle d'analyse	41
Schéma N°3 : Organigramme	50

II – LISTE DES TABLEAUX

Tableau N°01 : Flux financiers délégués et types de centre de responsabilité	15
Tableau N°02 : Présentation des centres de responsabilité	17
Tableau N°03 : Exemple de Budget des ventes	28
Tableau N°04 : Exemple de budget des investissements	31
Tableau N°05 : Exemple de budget des encaissements	33
Tableau N°06 : Exemple de budget annexe de TVA	34
Tableau N°07 : Exemple de budget des décaissements	34
Tableau N°08 : Exemple de budget général de trésorerie	35
Tableau N°09 : Présentation du compte de résultat	35
Tableau N°10 : Récapitulatif du CA	54
Tableau N°11 : Budget des charges	59
Tableau N°12 : Budget des immobilisations	61
Tableau N°13 : Budget des encaissements	66
Tableau N°14 : budget des décaissements	67
Tableau N°15 : Budget de trésorerie	68
Tableau N°16 : Exemple de canevas de rapport	74
Tableau N°17 : Exemple de Plan d'action	76

TABLE DES MATIERES

DEDICACES	i
REMERCIEMENTS.....	ii
LISTES DES SIGLES ET ABREVIATIONS.....	iii
LISTES DES TABLEAUX ET SCHEMAS.....	iv
TABLE DES MATIERES.....	v
INTRODUCTION GENERALE.....	1
I – Problématique.....	2
II - Objectifs	4
III – Justification du sujet.....	4
IV – Intérêt de l'étude.....	4
V – Enoncé du plan.....	5
PREMIERE PARTIE : FONDEMENTS THEORIQUES DU PROCESSUS BUDGETAIRE.....	6
CHAPITRE I : GESTION BUDGETAIRE ET PRINCIPES D'ELABORATION DES BUDGETS	8
Section 1 : La gestion budgétaire.....	8
Section 2 : Définition et rôle du budget.....	10
Section 3 : Les principes d'élaboration des budgets.....	12
Section 4 : Les centres de responsabilité.....	14
CHAPITRE II : PROCESSUS BUDGETAIRE.....	19
Section 1 : L'apport du contrôle de gestion	19
Section 2 : La logique d'élaboration des budgets.....	21
Section 3 : Les différentes phases budgétaires.....	21
Section 4 : Elaboration des budgets fonctionnels.....	25
CHAPITRE III : METHODOLOGIE.....	37
Section 1 : Le modèle d'analyse.....	37
Section 2 : Méthodologie.....	39

Conclusion Première partie.....	42
DEUXIEME PARTIE : PROCESUS D'ELABORATION DU BUDGET DU CHAN.....	44
CAPITRE I : PESENTATION DU CENTRE HOSPITALIER ABASS NDAO.....	46
Section 1 : Historique.....	46
Section 2 : Organisation et fonctionnement.....	47
CHAPITRE II : ELABORATION DES BUDGETS DES SERVICES.....	51
Section 1 : Analyse de l'environnement.....	51
Section 2 : Elaboration des budgets.....	52
Section 3 : Analyses critiques du processus budgétaire.....	69
CHAPITRE III : RECOMMANDATIONS.....	73
Conclusion deuxième partie.....	77
Conclusion générale.....	78
ANNEXES	
BIBLIOGRAPHIE	

INTRODUCTION GENERALE

La santé et l'éducation ont de tout temps constitué des priorités dans la perspective de développement de la plupart des pays africains.

Cependant, la rareté des ressources, la crise économique, la nécessité de rétablir les grands équilibres macroéconomiques et la politique de réduction des dépenses publiques qui en ont résulté, ainsi que le poids croissant du remboursement de la dette, ont conduit les Etats à limiter fortement leurs dépenses budgétaires.

La santé, constituant un poste essentiel des dépenses des budgets de l'Etat, est particulièrement affectée par ces contraintes macro-économiques. La compétition entre les différents secteurs de dépense de l'Etat est devenue plus vive. Les arbitrages entre les besoins croissants des systèmes de santé et ceux des autres secteurs d'intervention de l'Etat sont devenus par conséquent plus difficiles.

Les ministères de la santé doivent dès lors justifier l'utilisation des ressources qui leur sont affectées ainsi que les moyens supplémentaires qu'ils sollicitent.

De ce fait, les administrations sanitaires doivent rechercher en permanence une meilleure utilisation de leurs revenus. Or les hôpitaux ont longtemps été considérés comme de simples services d'une administration centrale chargée d'appliquer des directives et d'utiliser les crédits qui leur sont alloués ; rendant du coup leur gestion rigide, dénuée de toute souplesse.

Pour leur permettre de répondre aux exigences d'une politique orientée vers la santé pour tous ainsi qu'à celles d'une société moderne avide d'une médecine efficace et de qualité, les autorités ont trouvé bon d'engager une réforme du secteur de la santé.

Cela s'est matérialisé par la promulgation de deux lois : la première (N°98-08 du 12 février 98) portant réforme hospitalière, et la seconde (N°98-12 du 12 février 98) relative à la création, à l'organisation et au fonctionnement des établissements publics de santé (Ministère de la santé, 1998).

L'objectif étant de conférer aux établissements de santé une autonomie de gestion afin d'améliorer leur performance sur le plan de la gestion et de la qualité des soins.

I - PROBLEMATIQUE

Dans la perspective de cette réforme, le Centre Hospitalier Abass N'DAO a procédé à une réorganisation profonde :

- direction étoffée ;
- constitution d'un conseil d'administration ;
- mise en place d'un service administratif et financier ;
- et depuis Août 2003, mise en place d'un service comptable ainsi que d'un service de contrôle de gestion en octobre 2003;
- etc...

L'avènement de ces services a mis à nu les nombreuses difficultés de fonctionnement du CHAN :

- rupture intempestive de médicaments, de gaz médical et d'un ensemble de consommables indispensable à la bonne marche des services techniques ;
- consommation incontrôlée de produits pharmaceutiques ;
- interruptions fréquentes des activités dues à des mouvements de protestation ;
- défaillance du système d'information qu'on apprécie de prime à bord dans l'incohérence des statistiques sur les activités de l'hôpital.
- L'influence du politique dans la gestion de l'hôpital dans la mesure où le CHAN est un hôpital communal et donc bénéficiant de contributions de la part de la mairie de Dakar.

Les raisons évoquées se rapportent principalement :

- à une mauvaise politique de gestion des stocks ;
- au non respect des échéanciers des fournisseurs et singulièrement de la PNA (Pharmacie Nationale d'Approvisionnement) qui est le premier pourvoyeur en produits pharmaceutiques ;
- à un défaut de plan d'action et de programme d'activité ;
- à un déficit de gestion prévisionnelle ;
- au manque de suivi des activités.

Il en résulte une impossibilité :

- d'apprécier objectivement les besoins en investissement ;
- de faire un suivi optimal des ressources générées ainsi que de leur utilisation ;
- d'effectuer un management équilibré du personnel de base.

Plusieurs solutions sont envisageables pour enrayer ces dysfonctionnements :

- améliorer le système comptable ;
- mettre en place une comptabilité analytique pour permettre un contrôle a priori ;
- concevoir un tableau de bord faisant ressortir les meilleurs indicateurs relatifs au secteur de la santé ;
- assurer une meilleure planification des activités ;
- développer la gestion budgétaire.

Cette dernière solution nous semble la plus appropriée pour répondre favorablement aux aspirations du CHAN. Ceci d'autant plus que " les organisations évoluent généralement dans un environnement instable tant au plan économique que social. Pour leur permettre alors d'aborder sereinement les difficultés qui ne manquent pas de se dresser contre leur marche, il leur faut impérativement une organisation méthodique de leurs activités et de leur conduite.

Pour ce faire la prévision se présente comme un mode de gestion approprié car elle permet de préparer l'avenir tout en résolvant dans les meilleures conditions les problèmes qui se posent au présent (El Hadj Faye, 2003 : 103).

Par ailleurs un système budgétaire est selon Michel Gervais ; la réunion de deux éléments :

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

Le CHAN qui fait l'objet de notre étude ayant évolué jusqu'à lors dans un environnement exempté de prévision budgétaire et donc non familier à cette démarche, il nous apparaît juste et opportun d'axer notre travail uniquement sur l'élaboration de budget qui est par essence le point d'encrage du système budgétaire.

II – Objectifs

2-1) Objectif général

La présente étude vise à produire le budget annuel de 2005 qui servirait de base à l'évaluation des activités du CHAN.

2-2) Objectifs spécifiques

Nous envisageons de:

- identifier les différents centres de responsabilité ;
- recueillir les statistiques d'exploitation susceptibles de servir de base à une extrapolation ;
- analyser les statistiques ainsi collectées
- coordonner la confection du budget des centres de responsabilité ;
- procéder à la consolidation des différents budgets.

III – Justification du sujet

Le choix de notre sujet dénote de l'obligation qu'a le CHAN de se conformer aux prescriptions de la loi édictée dans le cadre de la réforme hospitalière. En effet, la loi N°98-12 du 12 février 98 relative à la création, à l'organisation et au fonctionnement des hôpitaux en son article 10, fait obligation aux structures sanitaires d'élaborer un budget annuel.

IV – Intérêt de l'étude

4-1 Pour le CHAN

Les travaux effectués permettront aux décideurs non seulement de se conformer aux prescriptions législatives mais surtout de se tracer une ligne de conduite dans l'évaluation de leur performance.

4-2 Pour le lecteur

L'étude offrira au lecteur une base de comparaison quant à la spécificité de cet organisme parapublic en rapport avec une entreprise privée.

4-3 Pour le stagiaire

Au terme de notre formation en qualité de contrôleur de gestion, ce cadre de travail sera pour nous le lieu d'opérer cette translation qui couronne toute formation technique ; c'est-à-dire allier la théorie à la pratique.

V – Annonce du plan

L'étendue de nos travaux s'articulera autour de grandes parties :

- dans une première partie traitant des fondements théoriques du processus budgétaire, seront exposés, sous trois chapitres, la gestion budgétaire et les principes d'élaboration des budgets, la présentation théorique du processus budgétaire, et la méthodologie de recherche.
- La seconde partie illustrera le processus d'élaboration budgétaire du centre hospitalier Abass NDAO par le biais de trois chapitres également évoquant respectivement la présentation de la structure ayant abrité notre étude, l'élaboration des différents budgets et les recommandations.

PREMIERE PARTIE :

FONDEMENTS THEORIQUES
DU PROCESSUS BUDETAIRE

INTRODUCTION

Le contrôle de gestion s'exerce souvent au moyen d'un système comprenant des budgets, et un processus de contrôle budgétaire, que l'on appelle système budgétaire.

Pour que ce système remplisse pleinement sa mission, il devra couvrir l'ensemble des activités de la structure et bien s'intégrer dans le système d'information global, facilitant ainsi la comparaison « réalisations-prévisions ».

Ce système budgétaire, connu dans son application sous le vocable de « gestion budgétaire », demeure d'actualité dans la plupart des organisations. Bien qu'ayant connu des évolutions substantielles dans sa mise en œuvre, sa pratique apparaît fondamentale, voire indispensable. Elle constitue un exercice périlleux pour les structures nouvellement créées ainsi que pour celles qui s'y exercent pour la toute première fois.

La gestion budgétaire consiste « en la traduction des programmes d'action en terme de budgets d'exploitation et la surveillance du degré de réalisation des prévisions correspondantes » (LAUZEL et TALLA, 1989 ; DIOP, 2004).

C'est un système de gestion prévisionnelle s'appuyant sur des budgets et un processus de contrôle budgétaire. Comme telle, elle constitue l'un des outils essentiels du contrôle de gestion.

Ce qui nous amène à consacrer le premier chapitre de cette partie au rappel de quelques notions sur la gestion budgétaire et les principes d'élaboration des budgets. Le second chapitre traitera du processus d'élaboration du budget.

CHAPITRE I : GESTION BUDGETAIRE ET PRINCIPES D'ELABORATION DES BUDGETS

En subdivisant l'avenir en deux périodes économiques pour lesquelles les décisions à prendre n'ont pas le même effet, la gestion prévisionnelle peut-être articulée en deux étapes :

- la planification quand la prévision porte sur plusieurs années ;
- la gestion budgétaire lorsque la prévision porte sur une année.

Cette dernière doit être envisagée comme un système d'aide à la décision et au contrôle de la gestion composé de trois phases distinctes : la budgétisation, la réalisation et le contrôle budgétaire.

Ce chapitre, dans sa première section, traitera de la gestion budgétaire avant de définir le budget dans une seconde section. L'élaboration des budgets obéit par ailleurs à un certain nombre de principes que nous évoquerons dans la section trois.

Un système budgétaire s'appuie le plus souvent sur un découpage de l'entreprise en centres de responsabilité en adéquation avec sa structure organisationnelle, cela sera l'objet de la section quatre.

Section 1 : La gestion budgétaire

LAUZEL Pierre (1989) soutenait que la gestion budgétaire consiste « en la traduction des programmes d'activité en terme de budgets d'exploitation et la surveillance du degré de réalisation des prévisions correspondantes ».

De cette définition nous pouvons retenir trois niveaux bien distincts :

- l'élaboration des budgets ;
- la réalisation
- et le suivi des réalisations ou encore contrôle budgétaire.

Il insiste également sur le fait que la gestion budgétaire est la traduction des programmes d'activité en budgets, ce qui veut dire que la gestion budgétaire constitue l'apothéose du processus de planification, plus spécifiquement de la planification opérationnelle.

Mais en fait, quels sont ses objectifs ?

1-1) Les objectifs de la gestion budgétaire

DIDIER Leclère (1994 : 9) attribut trois objectifs principaux à la gestion budgétaire :

- ✓ le budget comme instrument de contrôle de gestion
- ✓ le budget comme instrument de simulation
- ✓ le budget comme instrument de motivation

1-1-1) le budget comme instrument de contrôle de gestion

En fonction des objectifs de l'entreprise, et des informations disponibles sur l'état de la situation, le gestionnaire prend des décisions. Celles-ci sont ensuite exécutées et permettent d'atteindre les résultats.

Par le fait que l'information ne soit pas toujours parfaite, les résultats effectifs ont tendance à s'écarter des résultats attendus. Pour s'opposer à cette tendance, il est nécessaire de mettre en place un système d'information permettant de détecter le plus rapidement possible les écarts et d'induire de façon rétroactive les corrections.

Dans ce cadre, le budget joue un rôle central puisqu'il explicite l'ensemble des prévisions considérées comme les normes à respecter.

Ce mécanisme de contrôle suppose l'établissement de prévisions.

1-1-2) le budget comme instrument de simulation et d'aide à la décision

Indépendamment du problème du contrôle de la réalisation, l'établissement du budget est un exercice permettant d'éclairer certains choix.

En effet, une comptabilité analytique par exemple permet de faire une analyse de la structure des charges en fixes et en variables et d'établir un modèle de l'exploitation. Ce modèle permet de faire des projections de charges prévisionnelles en fonction des niveaux d'activité prévisionnels retenus. On peut ainsi tester plusieurs hypothèses et mesurer l'impact qu'aurait telle ou telle décision sur le résultat attendu.

Dans cette optique, le budget peut être considéré comme un outil d'aide à la décision dans la mesure où il permet de chiffrer les effets de la mise en œuvre d'un programme.

1-1-3) le budget comme instrument de motivation et de gestion des conflits

Au-delà des aspects de pure technique comptable et budgétaire, la procédure d'établissement des budgets joue un rôle important sur le plan de la psychosociologie des relations entre les différents acteurs associés au fonctionnement de l'entreprise. Car dans la plupart du temps, l'entreprise reste un milieu très conflictuel dans lequel les oppositions entre les services, entre

les différentes catégories professionnelles, entre la direction et les syndicats servent de toile de fond aux relations quotidiennes entre les individus.

A cet effet, le budget remplit une fonction essentielle en explicitant financièrement les termes des compromis permettant de garantir la paix sociale nécessaire au fonctionnement normale de l'entreprise. Par exemple en associant les représentants du personnel à l'établissement des prévisions budgétaires.

Pour NORBERT Guedj (1989 : 246-248), 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 de ces résultats. Ce qui permet aux responsables d'agir sur les variables qui sont contrôlables par eux et de préférence par anticipation ;
- 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 puis budgétée, ce qui doit conduire à l'action pour améliorer les performances économiques.

Section 2 : Définition et rôle du budget

Le budget en tant qu'outil de gestion a connu des définitions variées selon les auteurs ou les praticiens qui y ont consacré des travaux.

Nous évoquerons quelques-unes de ces définitions avant d'exposer les rôles qui lui sont dévolus.

2-1) Définition du budget

Selon NORBERT Guedj (1998 : 153), les budgets sont d'abord des plans d'action ; en second lieu, les budgets sont une analyse des performances, et troisièmement les budgets sont une des courroies de liaison qui enrichissent la réflexion stratégique de la connaissance du concret. Car le budget en tant qu'élément vital de la planification, permet aux responsables de se fixer

des objectifs de résultats à atteindre et offre des repères de contrôle de l'activité. Par ailleurs, le budget génère des informations qui permettront de mesurer sa progression et de concevoir un nouveau système de planification au vue de ses performances actuelles.

EL HADJ Faye (2003 : 108) présente le budget « comme l'ensemble coordonnées des prévisions d'une entreprise exprimées en unités physiques et en unités monétaires concernant son prochain exercice financier ».

De toutes ces définitions celle proposée par HENRI Bouquin (2001 :312) et qui dit en substance que « le budget est l'expression comptable et financière 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 », nous semble la plus complète.

A la synthèse de ces définitions nous pouvons retenir que le budget est l'expression en terme quantitatif (physique) ou monétaire des moyens et des actions à mettre en œuvre pour la réalisation du programme d'activité d'une entreprise ou d'un centre de responsabilité pour un court terme déterminé. Il est donc l'aboutissement du processus de planification pour les entreprises qui en ont la culture.

2-2) Rôles du budget

Trois principaux rôles sont généralement assignés au budget (HENRI Bouquin ; 2001 et BERTIN Djabaté, 2003) :

- ✓ Celui d'un outil essentiel de gestion prévisionnelle : le budget doit remplir cette mission en permettant de repérer à l'avance les difficultés, de faire un choix des programmes d'activité à partir des scénarios possibles, des marges de manœuvre disponibles.
- ✓ Celui d'un instrument de coordination et de communication : le processus budgétaire offre l'opportunité de s'assurer que les différentes fonctions et unités de l'entreprise ont l'intention d'agir en harmonie et en synergie. La régulation des dysfonctionnements éventuels étant l'un des objectifs du suivi budgétaire.
- ✓ Celui d'un outil de délégation et de motivation : vu comme un contrat passé entre un responsable et la hiérarchie stipulant des obligations de moyens et/ou de résultats qui seront pris en compte dans la mesure des performances du responsable, le budget permet de motiver ce dernier en lui transférant des pouvoirs et en l'impliquant dans la définition des objectifs.

A cet effet, DIDIER Leclère (1994 : 11) avance que le budget joue le rôle d'un quasi-contrat facilitant la convergence des motivations de tous les agents concernés et permet de garantir la

paix sociale nécessaire au bon fonctionnement de l'entreprise en faisant ressortir financièrement les termes du compromis obtenu.

Section 3 : Les principes d'élaboration des budgets

Un bon système budgétaire suppose le respect d'un certain nombre de principes pour que l'allocation des ressources et le contrôle des responsabilités soient satisfaisants. Nous en retiendrons six principalement (Gervais, 2000 :275 à 281 et Yazi, 2004) qui dans un environnement stabilisé peuvent permettre d'orienter et de mieux contrôler l'action collective.

Ce sont entre autres :

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

3-1) Le principe de non remise en cause de la politique générale

Dans la mesure où le budget apparaît comme l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour mettre en œuvre la stratégie de l'entreprise sur le court terme, le champ d'action du système budgétaire ne peut que se situer dans le cadre de cette dernière.

3-2) Le principe de totalité du système budgétaire

Selon MICHEL Gervais, toute action collective réussie, demande à être coordonnée. Pour y parvenir, il faut préciser les missions des différents services, éviter que leurs actions ne se contrecarrent et s'assurer que les diverses fonctions soient en équilibre les unes par rapport aux autres. La coordination n'est totale que si le système budgétaire englobe l'ensemble de l'activité.

3-3) Le principe de couplage du système budgétaire avec le système de décisions et le style de management

Un système budgétaire n'est efficace que pour autant qu'il y ait des forces qui poussent les principaux responsables à se fixer des objectifs ambitieux et à réagir aux écarts trop importants.

Ces forces ne sont pas inhérentes au budget, mais ont leur origine dans les constituants de la politique de management du personnel. Il s'agit donc de trouver un système d'animation dont l'orientation est suffisamment compatible avec la mentalité et la logique budgétaire. Cela suppose de définir une méthode de direction incitant le personnel à aller dans le sens des budgets, de préciser les relations supérieures-subordonnés sur laquelle se fonde l'intégration de l'individu à l'entreprise et d'explicitier le système de pénalité-récompense. (MICHEL Gervais, 2000 : 280)

Ainsi lorsque la structure est centralisée, les objectifs sont définis par la direction et les budgets sont établis selon la procédure descendante.

Par contre lorsque la structure est décentralisée et participative, les budgets sont négociés selon une procédure ascendante et itérative. (YAZI ; 2004)

3-4) Le principe de contrôlabilité des éléments du budget

Le découpage budgétaire se réalise en fonction de la répartition de l'autorité entre les cadres, car les plans d'action sont le fait des responsables de l'organisation. Que ce partage se fasse par services fonctionnels, par produits ou par zones géographiques, le système budgétaire doit se calquer là-dessus.

Par conséquent, dans la présentation du budget, il est souhaitable de séparer les éléments qui dépendent du responsable, appelés éléments contrôlables de ceux sur lesquels il n'a aucun moyen d'action qu'on qualifie d'éléments non contrôlables

3-5) Le principe de contrôle par exception

Le contrôle par exception a pour souci d'éviter l'analyse systématique de l'ensemble des écarts calculés entre les prévisions et les réalisations. Ce principe préconise de ne s'intéresser qu'aux écarts significatifs, c'est-à-dire, ceux au-delà d'un seuil admissible préalablement défini.

Une telle approche présente l'avantage :

- de focaliser l'attention sur les points déterminants en raison de leur impact sur l'atteinte des objectifs ;
- d'éviter la dispersion de l'attention et la confusion qui résulte de la non hiérarchisation des problèmes ;
- l'économie du temps et donc de l'argent. (Manuel de contrôle de gestion, 2002 : 40)

3-6) Le principe de motivation

Quel que soit le type de budgétisation adopté (centralisé ou décentralisé), l'entreprise doit prévoir à l'intérieur du système budgétaire, des forces de motivation qui pousseront les responsables à :

- accepter ou à se fixer des objectifs ambitieux ;
- réagir aux écarts et à mener les actions correctives nécessaires à l'atteinte des objectifs.

Par exemple lorsque le processus est centralisé, la motivation pourra être fondée sur un système de "prime de budget" destiné à inciter les chefs de service à réduire les écarts entre les objectifs et les réalisations.

Et lorsque le processus est décentralisé, la motivation peut être matérielle au travers d'une prime de participation au résultat global de l'entreprise ainsi qu'à la contribution du service à l'atteinte de ce résultat. Elle peut être également psychologique en développant une culture participative cohérente avec le système de planification.

Section 4 : Les centres de responsabilité

L'organisation en centre de responsabilité est un préalable indispensable à la mise en œuvre des procédures techniques du contrôle de gestion (système de calcul des coûts, de mesure des résultats, procédures budgétaires, tableau de bord, ...). (BESCOS et DOBLER, 1997 : 261)

Selon ces mêmes auteurs, un centre de responsabilité peut être défini comme une entité de gestion dont le responsable dispose :

- d'une délégation formelle d'autorité pour négocier des objectifs et des allocations de ressources dans le cadre du plan pluriannuels et du budget ;
- d'un système de pilotage de sa gestion permettant d'être renseigné sur l'état de ses réalisations par rapport à ses objectifs, sur l'état de ses dépenses, et sur différents

éléments clés de son exploitation. Cette délégation formelle d'autorité doit initialement faire l'objet de définition explicite de la part de la direction générale.

De l'avis de bon nombre d'auteurs, on distingue six catégories de centre de responsabilité. (HERVE Arnaud, ALI Garmilis, 2001 : 17-20 ; et BESCOS &DBLER, 1997 : 272-283) :

- les centres opérationnels
- les centres de structure
- les centres de support
- les centres de revenu
- les centres de résultats
- les centres d'investissement

Ces différents centres peuvent être regroupés selon la nature des flux financiers délégués en trois types distincts comme l'indique le tableau ci-après (BESCOS &DOBLER 1997 :272)

Tableau 1 : flux financiers délégués et types de centre de responsabilité

Flux financiers délégués			Type de centre
Coût	Chiffre d'affaires	Actifs engagés	
X			Centre de coût (opérationnel, structure et support)
X	X		Centre de profit (revenu et résultat)
X	X	X	Centre d'investissement

Source : BESCOS et DOBLER (1997 : 272)

4-1) Les centres opérationnels

Ces centres, également appelés centres de coûts productifs, sont des centres dont il est facile de mesurer l'activité et pour lesquels il est possible d'établir une relation entre le niveau d'activité et le total des coûts engagés. (exemple d'un atelier de production)

Les objectifs d'un centre de coût productifs portent sur :

- une quantité d'une qualité donnée ;
- un coût total et un coût unitaire (HERVE Arnaud, 2001 :19)

4-2) Les centres de support

A la différence des centres opérationnels, l'activité des centres de support, aussi identifiés comme centre de services généraux, est diversifiée et les prestations fournies sont non

répétitives. En effet, elles répondent à des demandes ponctuelles ou spécifiques des centres utilisateurs.

On y retrouve des services comme Etudes et développement, informatique, maintenance, etc... (BESCOS ; 1997 :277)

4-3) Les centres de structure

Ces centres de coûts correspondent aux activités générales de soutien et de coordination qui sont le propre des services fonctionnels. Ils correspondent donc aux activités de la direction générale, du contrôle de gestion, d'audit, de gestion de ressources humaines, etc....

Ces activités ne sont pas identifiables sous forme de prestations spécifiques. En effet, celles-ci sont diffuses et correspondent à des missions générales (BESCOS & DOBLER, 1997 :278).

Ce sont donc des centres dont il est difficile de mesurer l'activité et pour lesquels il est pratiquement impossible d'établir une relation entre le niveau d'activité et le total des coûts engagés. (HERVE Arnaud, 2001 : 19)

4-4) Les centres de revenus

Les responsabilités d'un centre de revenus portent principalement sur le chiffre d'affaires à réaliser. Les principaux coûts générés par ces centres en dehors de leurs charges directes de fonctionnement courantes (loyer, rémunération du personnel) sont des coûts commerciaux comme les dépenses de promotion ou de publicité locale. Les objectifs d'un centre de revenu portent sur :

- un niveau de chiffre d'affaires souvent assorti d'un objectif de ventilation par produit, par zone géographique, etc.
- un montant total de charges spécifiques de commercialisation.

C'est l'exemple des agences locales ou régionales de commercialisation. (BESCOS ; 1997 :281)

4-5) Les centres de résultat

Le responsable d'un centre de profit dispose d'une délégation importante d'autorité dans la détermination :

- ✓ du niveau d'activité ;
- ✓ des conditions de négociation commerciale de ses produits (comme des remises, des ristournes, des délais, etc) et des conditions de paiement accordées à ses clients.

- ✓ du montant des charges allouées à l'action commerciale, mais aussi à l'exploitation et au fonctionnement du centre ;
- ✓ dans certains cas, de la politique d'achat ou de fabrication des produits vendus.

Les objectifs d'un centre de résultat portent donc sur un niveau de contribution à la couverture des charges de structure de l'entreprise. Pour l'atteinte de ces objectifs, le responsable du centre de résultat est libre de moduler son activité qui porte à la fois sur un chiffre d'affaires à réaliser et des coûts à engager. Il cherchera donc :

- soit à augmenter le chiffre d'affaires à des coûts constants ;
- soit à réduire les coûts à chiffre d'affaires constants ;
- soit à agir sur les deux éléments à la fois.

La responsabilité d'un centre de profit porte sur la réalisation d'un certain niveau de contribution, mais pas sur les moyens mis en œuvre pour dégager cette dernière.

C'est l'exemple d'une division à l'intérieur d'une entreprise ou d'une filiale à l'intérieur d'un groupe. (BESCOS ; 1997 :281-282)

4-6) Les centres d'investissement

Un centre d'investissement est un centre de profits dont la responsabilité s'étend aux moyens mis en œuvre ; c'est à dire à la gestion des actifs engagés.

En somme, il est possible de dire que le responsable d'un centre d'investissement a délégation, outre les charges et les recettes, sur le besoin en fonds de roulement nécessaires à son activité et sur certains postes d'immobilisation.

Les objectifs d'un centre d'investissement portent donc sur un certain taux de contribution par rapport aux actifs utilisés. Afin d'atteindre ces objectifs, le responsable du centre est libre de moduler son action qui portera à la fois sur les contributions et sur le niveau des actifs. Il cherchera soit à :

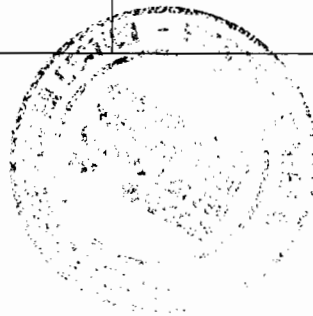
- augmenter la contribution à moyens constants ;
- réduire les moyens à contributions constantes ;
- agir sur les deux éléments à la fois. (BESCOS ; 1997 :283)

La présentation des centres de responsabilité peut être résumée comme suit :

Tableau 2 : présentation des centres de responsabilité

Nature du centre de responsabilité	Eléments sur lesquels porte la responsabilité	Critères de mesure utilisés
Centre de responsabilité partielle		
Centre de coût productif	Ensemble de l'activité de production, quantité, qualité, coût	<ul style="list-style-type: none"> - quantité produite - qualité - coût total du centre - coût unitaire des produits fabriqués
Centre de coût discrétionnaire (centre de support, centre de structure)	Qualité du service rendu Maîtrise du budget des charges	<ul style="list-style-type: none"> - qualité du service - coût total du centre
Centre de revenus	« Faire du chiffre » ; un certain niveau et une certaine répartition du chiffre d'affaires, accessoirement coûts de commercialisation.	<ul style="list-style-type: none"> - chiffre d'affaires - coûts spécifiques du centre
Centre de responsabilité globale		
Centre de résultat	Responsabilité globale de gestion du centre, à la fois sur les produits et sur les charges	- marges réalisées (différence entre produits générés et coûts du centre)
Centre d'investissement	Responsabilité globale de gestion du centre, à la fois sur les produits, les charges et sur un certain niveau de rentabilité des actifs	<ul style="list-style-type: none"> - taux de rentabilité mesuré par le rapport : (contribution réalisée/actifs réalisés):

Source : BESCOS & Dobler (1997 : 273)



CHAPITRE II : PROCESSUS BUDGETAIRE

Le processus budgétaire s'exécute généralement en trois grandes étapes :

- ◆ l'établissement des budgets ;
- ◆ l'exécution
- ◆ et le suivi budgétaire ou le contrôle budgétaire.

La première étape à laquelle nous consacrerons notre étude obéit, dans sa mise en œuvre, à une démarche bien définie et suit une logique que nous présenterons dans les sections 2 à 4. Mais avant il importe de rappeler l'apport du contrôle de gestion dans ce processus. Ce sera l'objet de la première section.

Section 1 : L'apport du contrôle de gestion dans le processus budgétaire

De façon imagée on peut résumer le rôle du contrôleur de gestion à celui d'un copilote qui, tout au long du trajet, fait défiler la feuille de route (le budget), préparée bien avant avec le pilote et le chef d'équipe. Il reporte et analyse les écarts qu'il observe.

Dans la pratique, le contrôleur de gestion doit savoir exporter son savoir-faire vers les opérationnels. Son but doit être non seulement de les former à la compréhension de l'outil de gestion, mais également de faire en sorte qu'ils se l'approprient.

En somme, le contrôleur doit remplir trois principaux rôles :

- un rôle de technicien ;
- un rôle de conseiller ;
- un rôle d'animateur. (CAROLINE Selmer, 2001 : 30)

1-1) le rôle de technicien

Le contrôleur de gestion est avant tout un technicien du système budgétaire, c'est à dire qu'il sait concevoir et entretenir le système d'information de gestion aussi bien en termes de délais que de qualité. Il met en place des systèmes d'information dont le but est d'optimiser les moyens techniques, humains et financiers à court et moyens termes. Il est aussi le garant de leur bon fonctionnement et doit s'assurer constamment que l'information qu'il met à disposition est utile.

Il devra également assurer certains travaux ne relevant pas directement de la qualification des opérationnels tel que :

la coordination de l'ensemble des budgets, c'est à dire :

- homogénéiser les hypothèses budgétaires entre les différents centres de responsabilité ;
- développer le cadrage budgétaire ;
- lier le plan, le budget, le suivi budgétaire, les prévisions en s'assurant d'être en phase étroite avec la stratégie ;
- consolider les budgets afin de mesurer, après simulation, la contribution de chaque centre de responsabilité à la rentabilité et à la solvabilité générale de l'entreprise ;
- élaborer une synthèse pour la direction générale après avoir passé en revue les plans, les programmes et les budgets.

la cohérence :

- entre objectifs généraux à moyen terme et objectifs annuels détaillés ;
- entre les objectifs et les moyens nécessaires ;
- des règles qui auront présidé au chiffrage des objectifs et des moyens.

La centralisation des données afin de fournir à la direction générale un tableau de bord global et homogène. (CAROLINE Selmer, 2001 : 30)

1-2) le rôle de conseiller et d'animateur

Au cours des réunions d'analyse, le contrôleur vérifiera que l'information de gestion est correctement utilisée. Une entreprise non seulement évolue mais connaît parfois de profonds bouleversements d'ordre structurel qui entraînent une modification des habitudes prises. Tout changement procède d'un nouvel état d'esprit qu'il faut faire partager à toute l'entreprise. du fait de sa fonction transversale, le contrôleur de gestion est un promoteur naturel de la dynamique d'acceptation du changement. Son rôle de "copilote" le conduira à développer à côté des savoir-faire techniques, des «savoir se comporter », notamment en apprenant à être déterminé et imaginatif.

Section 2 : La logique d'élaboration des budgets

Les prestations offertes aux patients des hôpitaux respectent le cycle (production-vente) des entreprises de production. La logique d'établissement des budgets d'une structure sanitaire peut donc s'apparenter à celle en vigueur dans les entreprises industrielles.

Ainsi le budget commercial tout en se situant en aval de la chaîne d'exploitation, se présente comme le budget déterminant ou « budget-objectif ». (NORBERT Guedj,1998 ; Jean LOUIS Malo, GERVAIS 2000, YAZI 2004, EL HADJ Faye2003)

Il convient donc de l'établir en premier lieu en faisant les prévisions des ventes et celles des charges de distribution qui dans le cas des hôpitaux sont inexistantes.

Les autres budgets sont des budgets résultants et peuvent être établis dans l'ordre suivant :

- le budget de production ;
- le budget des approvisionnements ;
- le budget des investissements ;
- les autres budgets ou budget des frais généraux.

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

Quant aux budgets des charges et des produits découlant des budgets fonctionnels, ils servent à la détermination des coûts de production, des coûts de revient et des résultats prévisionnels.

Section 3 : Les différentes phases budgétaires

Selon JEAN Louis Malo (2000) les phases budgétaires diffèrent selon le style de management en vigueur dans l'entreprise. C'est ainsi qu'on aura des budgets imposés dans des organisations soumises à l'autocratie des dirigeants ou dans celles menacées dans leur existence. C'est aussi généralement le cas dans les petites entreprises où peu nombreux sont les cadres susceptibles d'appréhender les problèmes de politique générale ; et des budgets négociés dans les entreprises à structures décentralisées.

Dans cette dernière optique, et de l'avis de plusieurs auteurs, l'élaboration des budgets peut se résumer en sept phases (GERVAIS 2000, JEAN Malo, EL Hadj Faye 2003, MOUSSA Yazid, GERARD Naulleau) :

- ◆ réalisation des études préparatoires ;
- ◆ établissement du pré-budget
- ◆ diffusion de la note d'orientation générale ;

- ◆ élaboration des budgets des services ;
- ◆ arbitrage ou navette budgétaire ;
- ◆ harmonisation des budgets des services ;
- ◆ établissement du budget définitif ;
- ◆ adoption du budget par le conseil d'administration.

3-1) Réalisation des études préparatoires

L'étape des études préparatoires part d'une étude économique générale, analysant l'évolution de la conjoncture globale pour l'année à venir et son incidence sur l'entreprise. Cette étude de conjoncture est suivie d'un certain nombre d'autres analyses à savoir :

- les études de marché approfondies et d'estimation des ventes pour les activités nouvelles ;
- prévision des normes commerciales et techniques qui en découlent ;
- examen des investissements tactiques à réaliser ;
- analyse des décisions pouvant modifier la répartition des tâches, de l'autorité et donc de la structure du budget ;
- prévisions des conditions sociales. (GERVAIS, 2000 : 281)

Ces résultats aideront le contrôle de gestion à effectuer de meilleures simulations et de dégager un pré-budget acceptable.

3-2) Etablissement du pré-budget

Sur la base des données recueillies des études préparatoires et des estimations des services fonctionnels, le service de contrôle de gestion va estimer par grandes masses, les résultats possibles pour l'année à venir.

Il s'agit de savoir si les objectifs envisagés sont susceptibles d'être atteints. Cela revient à effectuer plusieurs simulations afin de proposer à la direction générale différents projets de budget à partir desquels elle aura à en choisir un qui reflète le niveau d'activité le plus probable (Gervais, 2000 :281).

3-3) La diffusion de la note d'orientation générale

Pour permettre à tous les responsables de centre d'avoir la même vision de la philosophie de la direction générale, et d'éviter des voix discordantes, celle-ci leur adresse une note qui spécifie :

- les objectifs généraux à poursuivre par l'entreprise l'année à venir, et éventuellement les objectifs spécifiques de chaque service ;
- les procédures budgétaires à respecter ;
- le calendrier budgétaire.

(LECLERE, 1994 :19)

3-4) Elaboration des budgets des services

En fonction des grandes orientations définies par la direction générale, chaque composante est amenée à établir son propre budget. Il revient donc aux différents responsables de centre d'opérer une première esquisse budgétaire à partir de plan d'action qu'ils auront défini pour l'atteinte des objectifs spécifiques. Tout ceci bien entendu après intégration des résultats de l'analyse de la situation économique d'ensemble (CAROLINE Selmer, 2001 :23).

3-5) La consolidation

Cette phase est l'occasion pour le contrôleur de gestion de vérifier la cohérence interne des propositions des différents services ainsi que leur réalisme compte tenu des informations offertes sur l'environnement interne et externe de l'entreprise. Lorsque des déviations considérables sont relevées, le responsable est tenu de revoir sa copie. (DIOP, 2004)

3-6) Les arbitrages

Elle correspond à une phase de négociation entre la Direction Générale et les responsables de centre lors de réunions ou de "comité budgétaire" afin d'aboutir à un accord sur les objectifs d'activités, de revenus, de charges et d'investissement retenus au niveau de chaque centre. (GERARD Naulleau, 2001 :36)

3-7) Harmonisation des budgets des services

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

En effet, les différents responsables peuvent avoir des positions divergentes ; voire même conflictuelles sur de nombreux points ayant une incidence sur le budget. (LECLERE, 1994 :21)

3-8) Etablissement du budget définitif

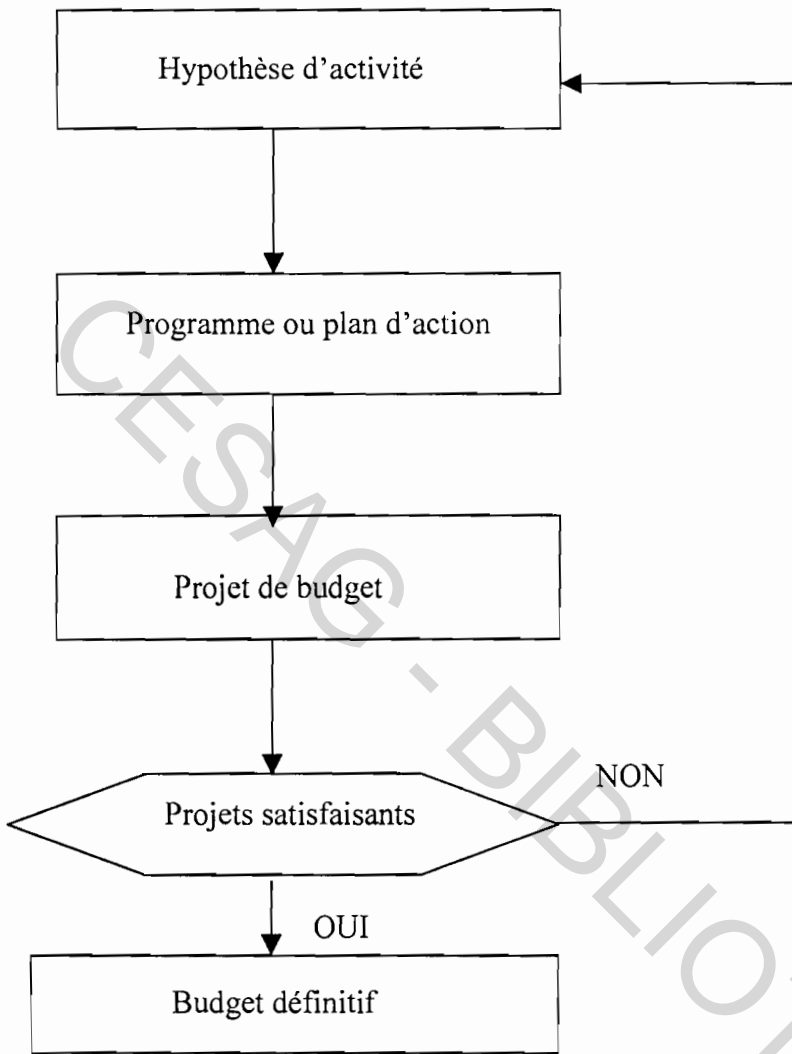
Au terme des différentes négociations, les budgets fonctionnels sont arrêtés et consolidés. On obtient alors le budget de synthèse. Celui-ci est analysé par la direction générale. Si les résultats sont conformes aux objectifs recherchés, il est adopté et prêt à être transmis au conseil d'administration pour approbation dans le cas contraire chaque responsable est prié de revoir sa copie (LECLERE, 1994 : 23)

3-9) L'adoption par le conseil d'administration

Le budget validé par la direction est transmis aux membres du conseil d'administration pour son adoption. Cette étape demeure fondamentale car, seul le conseil peut autoriser l'exécution budgétaire. Une désapprobation de sa part mettrait en cause tout le travail effectué en amont par l'ensemble des acteurs. C'est pourquoi tout est mis en œuvre par la direction lors des phases antérieures pour que les observations du conseil ne bouleversent pas totalement les résultats obtenus.

Ce processus itératif respecte le schéma suivant :

Figure n°1 : Processus itératif d'élaboration des budgets



Source : DIDIER Leclère (1994: 23)

Section 4 : Elaboration des budgets fonctionnels

Les différents centres de responsabilité ou services doivent élaborer leur budget conformément aux prescriptions contenues dans la note d'orientation générale. Pour ce faire, ils doivent :

- rassembler les données internes (statistiques, informations comptables et financières) et externes (informations sur l'environnement du secteur) ;
- fixer des objectifs annuels propres à leur service mais en adéquation avec les objectifs globaux de l'entreprise ;

- élaborer un plan d'action retraçant les activités à mener, les moyens nécessaires à la conduite de celles-ci, ainsi que les résultats attendus de ces actions.

La confection du budget consistera alors en une quantification du plan d'action sous forme de projet de budget.

Plusieurs tableaux seront ainsi renseignés :

- ❖ le budget des ressources ;
- ❖ le budget des charges ;
- ❖ le budget des investissements ;
- ❖ le budget des approvisionnements.

4-1) Le budget commercial

Il se décompose en général en :

- programme de vente établi en volume ou niveau d'activité ;
- budget des ventes qui est la traduction du programme des ventes en unité monétaire ;
- budget des frais commerciaux.

Mais dans le cadre des services médicaux dont le volet action commerciale est quasiment ignoré pour ne pas dire inexistant, nous pouvons nous limiter au budget des ventes réalisable à partir du programme des ventes.

4-1-1) Le programme des ventes

Le programme des ventes établi en volume ou en niveau d'activité se fera sur la base de prévisions qui tiendront compte :

- des réalisations antérieures ;
- des contraintes imposées par l'environnement et la conjoncture économique ;
- des forces et faiblesses du service ou du centre de responsabilité.

Pour y parvenir, plusieurs méthodes de prévision sont utilisables, soit en association, soit isolément.

4-1-1-1) Les méthodes de prévision des ventes

DIDIER Leclère (1994 : 37-44) propose les méthodes suivantes :

a) les méthodes reposant sur l'extrapolation d'une tendance

Une première approche consiste à partir des données statistiques passées et à extrapoler en fonction de la tendance supposée de la variable (quantité vendue) en utilisant les méthodes d'analyse des séries chronologiques. Une telle approche suppose la prise en compte de plusieurs phénomènes à savoir :

- ✓ l'existence d'une tendance à moyen ou long terme (3 à 5 ans)
- ✓ l'existence de mouvements cycliques ;
- ✓ l'existence de variations saisonnières d'où l'utilisation de coefficients saisonniers ;
- ✓ l'existence de variations erratiques (grèves), ce qui amène à écarter certaines données historiques jugées non significatives statistiquement.

b) les méthodes économétriques

Elles reposent sur la confection d'un modèle permettant de prévoir la valeur d'une variable expliquée (Y) en fonction de la valeur d'une autre variable explicative (X)

c) Les méthodes utilisant l'analyse directe du marché

L'évolution du marché peut être estimée par une étude appropriée auprès des clients. Car les études de marché sont un moyen classique d'analyser les intentions d'achats des clients et d'en déduire une évolution des ventes probables.

On peut également centraliser les opinions de tous les collaborateurs de l'entreprise (par exemple les médecins dans le cas d'un hôpital) qui sont en contact direct avec le marché et qui disposent donc d'une expertise en la matière.

4-1-1-2) Le budget des ventes

Pour passer du programme des ventes au budget des ventes, il suffit de multiplier la quantité des prestations par le tarif qui leur sont associés.

Une ventilation du programme par mois ou par trimestre et par prestation offre une bonne appréciation de la réalité et permettra de réaliser un meilleur suivi.

Ce travail doit être fait pour chaque service et concerné chaque acte offert aux patients.

Tableau N°3 : budget des ventes en valeur

Actes	Périodes				Total
	1 ^{er} trimestre	2 ^e trimestre	3 ^e trimestre	4 ^e trimestre	
Consultation					
Hospitalisation					
Intervention chirurgicale					
Total					

Source : nous même

4-2) Le budget des charges

Ce budget tient compte du programme de vente car la capacité de production de l'hôpital doit permettre de savoir si oui ou non les ventes potentielles peuvent être satisfaites. Il est donc impératif de connaître le programme d'exploitation tout en sachant « qu'il n'est pas concevable de déterminer le programme d'exploitation en ignorant les possibilités de ventes, ni d'établir des objectifs de vente sans tenir compte du potentiel d'exploitation ». (Manuel de contrôle de gestion, 2002 : 50)

4-2-1) Le budget d'exploitation

La réalisation de ce budget se fait en deux étapes :

- la détermination du programme d'exploitation
- et la valorisation de ce programme.

4-2-1-1) Le programme d'exploitation

A ce niveau deux réalités peuvent se présenter :

- soit la capacité de production existante ne permet pas de satisfaire la demande de vente ;
- soit cette capacité de production est largement supérieure à la demande, ce qui veut dire qu'il y a une sous-utilisation du potentiel existant.

Selon le cas qui se présente, le programme d'exploitation aura pour souci d'opérer le choix optimum qui réalise un équilibre entre le coût de production et les ventes sollicitées. C'est pourquoi ce programme doit intégrer les contraintes liées :

- aux ressources humaines (disponibilité, qualification)
- aux moyens matériels (investissements) ;
- aux matières (médicaments et autres fournitures).
- Etc...(DIOP, 2004)

Des techniques comme la programmation linéaire et la recherche opérationnelle peuvent aider à déterminer le potentiel d'exploitation.

Une fois le programme déterminé, il y a lieu de le valoriser pour obtenir le budget d'exploitation.

4-2-1-2) La valorisation du programme d'exploitation

La valorisation du programme peut se faire au coût standard ou au coût prévu, en tenant compte de l'évolution du coût des facteurs de production. Celles-ci intégreront le coût des matières premières utilisées (médicaments), le coût de la main-d'œuvre directe, et les frais généraux.

Plusieurs méthodes de calcul de coût peuvent être utilisées dans la détermination du coût d'exploitation :

- ◆ la méthode du coût complet ;
- ◆ la méthode du coût variable ;
- ◆ la méthode du direct-costing
- ◆ la méthode du direct-costing amélioré
- ◆ etc....

4-2-2) Le budget d'approvisionnement

L'établissement du budget des approvisionnements est lié au problème de la gestion des stocks correspondants. Il s'agit de budgétiser les entrées de stocks en fonction des consommations, en évitant à la fois :

- le sur-stockage qui génère un coût important de détention (risque de péremption par exemple) ;
- la rupture de stock qui risque fort de perturber l'activité et faire perdre de la clientèle. Cela est d'autant plus dangereux pour une structure sanitaire qui manipule les organes vitaux des individus. Imaginer par exemple un service de réanimation sans bouteille de gaz médical ou un bloc opératoire sans produit d'anesthésie !

Il s'agit donc de s'assurer, à travers le budget des approvisionnements, que les matières consommées seront achetées en quantités voulues, au moment voulu, et ce au moindre coût. (MICHEL Gervais, 1994 : 87)

4-3) Le budget des investissements

L'investissement peut être défini comme « l'échange d'une satisfaction immédiate et certaine à laquelle on renonce contre une espérance que l'on acquiert et dont le bien investi est le support » (EL Hadj Faye, 2003 : 132)

Il y a dans cette définition une notion d'arbitrage entre le présent et le futur, et une notion de pari liée aux incertitudes du futur. La prise en charge de ces deux notions doit conduire à s'assurer de la rentabilité prévisionnelle de l'investissement avant son engagement.

Plusieurs méthodes d'évaluation peuvent être utilisées pour opérer un choix judicieux.

4-3-1) Les méthodes d'évaluation de la rentabilité des projets

Quatre méthodes principales s'offrent à nous pour apprécier la rentabilité d'un investissement (MICHEL Gervais 1994 : 56 ; DIDIER Leclère : 114-119, YAZI, 2004 et EL Hadj Faye 2003 : 132-135) :

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

4-3-2) La budgétisation des investissements

Un investissement peut être saisi budgétairement de trois manières différentes (YAZI, 2004 ; MICHEL Gervais, 1994 : 62; et Manuel de contrôle de gestion, 2002 : 65) :

- ❖ par la date d'engagement ;
- ❖ par la ou les dates de règlement ;
- ❖ par la ou les dates de réception.

La connaissance des dates d'engagement est essentielle car l'engagement peut donner lieu dans certains cas au versement d'un acompte et toute résiliation d'engagement entraîne inéluctablement le paiement d'un dédit. De plus, un retard dans l'exécution d'une étape d'un projet décale du coup les dates d'engagement des étapes suivantes.

La connaissance des dates de règlement permet leur prise en compte dans la trésorerie et de savoir les coûts additionnels auxquels il faudra faire face compte tenu des imprévus.

La connaissance de ces phénomènes peut porter une modification au plan d'investissement. Faut-il oui ou non réduire l'investissement, reporter les autres projets ou les étapes du projet considéré.

Les dates de réception permettent de savoir quand les actions productives pourront commencer et par ricochet les entrées substantielles de flux financiers.

Concomitamment au budget d'investissement, doit s'élaborer un budget de financement afin de s'assurer que les investissements programmés disposent de ressources nécessaires à leur financement.

Ce projet de financement sera découpé par année, et par source de financement (autofinancement, emprunts ou leasing, subvention)

Tableau n 4: budget d'investissement

Investissement		Financement	
Nature	Montant	Source	Montant
I1	X	- autofinancement	x1
		- subvention	x2
		- don	x3
I2	Y	- autofinancement	y1
		- subvention	y2
		- don	y3
Total			

Source : adapté du manuel de contrôle de gestion, (2002 : 66)

4-4) Le budget des frais généraux

Les frais généraux sont ceux générés par les services qui veillent au bon fonctionnement de l'entreprise sans toute fois participer directement à l'exploitation. Il s'agit notamment :

- ✓ des services administratifs ;
- ✓ du service informatique ;
- ✓ des services comptables et financiers ;
- ✓ du service gestion des ressources humaines ;
- ✓ du service contrôle de gestion ;

- ✓ du service études et développement ;
- ✓ etc.....

Ces frais ont la caractéristique :

- d'être des charges indirectes ;
- d'être difficiles à contrôler car il est délicat d'en apprécier l'utilité réelle ;
- de vouloir gonfler d'année en année.

La budgétisation de ces charges consiste le plus souvent à reconduire les frais engagés lors de l'exercice précédent majorés pour tenir compte des augmentations de prix ou de salaires dictées par l'évolution conjoncturelle et sociale, auxquelles s'ajoute le coût des nouvelles activités envisagées.

Cette façon de procéder, n'offre pas une base pertinente de contrôle et peut être source de conflit dans une perspective de réduction des coûts.

Des méthodes nouvelles offrent plus de pertinence et de cohérence avec les priorités définies par l'entreprise ont été développées. Il s'agit notamment :

- ⊕ De la méthode de budget basé sur la relation client-fournisseur dans la mesure où les
- ⊕ Le budget base zéro : cette méthode part des principes selon lesquels :
- ⊕ Le budget basé sur les activités ou Activity Based Budgeting (ABB)
(CAROLINE Selmer, 2001 : 102-115)

4-5) Le budget de trésorerie

Dans l'ordre logique de la budgétisation, le budget de trésorerie est le dernier. Mais son établissement peut conduire à la révision des autres budgets.

L'objet d'un budget de trésorerie est d'ajuster les entrées et les sorties de liquidités afin de déceler les risques de cessation de paiement ou les éventuels excédents inutiles. La prévision permet de prendre des mesures avant qu'il ne soit trop tard

En effet, aux produits d'exploitation, aux charges d'exploitation, aux opérations financières et d'investissement, correspondent, avec un certain décalage ou non, des décaissements ou des encaissements. Le budget de trésorerie doit faire en sorte qu'il y ait un équilibre permanent entre ces deux éléments durant l'exercice. C'est pourquoi il est impératif de savoir comment les prestations vont-elles se traduire en liquidités et en exigibilités pour pouvoir opérer des placements en cas de disponibilités excessives ou rechercher des ressources supplémentaires en cas de déficit de trésorerie ou alors revoir les prévisions de dépenses de la période à la baisse. (MICHEL Gervais, 1994 : 118)

D'un point de vue pratique, l'établissement du budget de trésorerie s'effectue en quatre grandes étapes (DIDIER Leclère, 199 : 135) :

- ✓ l'établissement du budget des encaissements ;
- ✓ l'établissement du budget annexe de TVA ;
- ✓ l'établissement du budget des décaissements ;
- ✓ l'établissement du budget général de trésorerie.

Il est tout aussi important ; voire indispensable de disposer des informations du bilan de l'année précédente, et de connaître les modes de règlement de l'entreprise.

4-5-1) Le budget des encaissements

Les encaissements font référence :

- aux règlements des clients ;
- aux acomptes versés par les clients ;
- aux produits financiers ;
- aux emprunts à long, moyen et court terme ;
- aux subventions d'investissement et/ou d'exploitation reçues ;
- ou à toutes ressources dont la date d'encaissement est connue.

Il faut à ce stade avoir en esprit le décalage d'encaissement induit par le mode de règlement et les créances clients figurant au bilan de l'exercice précédent.

Tableau n°5: Budget des encaissements

Rubrique	Jan N+1	Fev n+1	Mars N+1	Éléments à porter au bilan prévisionnel
Total encaissements					

4-5-2) Le budget annexe de la TVA

La confection de ce budget demande de connaître les règles juridiques suivantes :

- la date d'exigibilité de la TVA ;
- le traitement d'un crédit de TVA ;
- les modalités de paiement de la TVA due ;
- et le mode de calcul de la TVA à décaisser.

$$\begin{aligned} \text{TVA à décaisser du mois (M)} &= \text{TVA collectée sur ventes du mois M} \\ &\quad - \text{TVA déductible sur achats du mois M} \\ &\quad - \text{TVA déductible sur immobilisations acquises en M} \end{aligned}$$

Tableau n°6 : Budget annexe de TVA

Rubrique	Déc N	Janv N+1	Fév N+1	Eléments à inscrire au bilan prévisionnel
TVA à décaisser					

4-5-3) Le budget des décaissements

Ce budget regroupe :

- ❖ les dépenses d'exploitation relatives :
 - aux achats et fournitures de biens ou services susceptibles de faire l'objet d'un crédit. Il faut donc, selon le fournisseur, déterminer le décalage entre le moment de l'achat et celui du règlement ;
 - aux achats et fournitures de biens ou services tels que l'eau, l'électricité, le téléphone, le gaz, les assurances, dont les échéances interviennent à des dates fixes ;
 - aux charges de personnel payées à des dates que l'habitude à déterminer ;
 - aux charges financières et fiscales dont les échéances peuvent intervenir à des dates variables, mais généralement précisées à l'avance.
- ❖ les investissements : il faut déterminer ceux payés au comptant et ceux payables à crédit tout en tenant compte du décalage entre la livraison et le paiement.
- ❖ Les prêts consentis à des tiers et les remboursements d'emprunts : en général les dates de décaissement sont fixées dans les contrats y afférents.

Tableau n°7 : Budget des décaissements

Rubrique	Jan N+1	Fev n+1	Mars N+1	Eléments à porter au bilan prévisionnel
Total décaissements					

4-5-4) Le budget général de trésorerie

Ce budget permet de centraliser les encaissements et les décaissements, et d'obtenir une vision de l'évolution du solde de trésorerie en fin de période (en général le mois).

Tableau n°8 : Le budget Général de trésorerie

Rubrique	Jan N+1	Fev n+1	Mars N+1	Eléments à porter au bilan prévisionnel
Trésorerie initiale					
Encaissements					
Total disponibilités					
Décaissements					
Trésorerie finale					

4-6) Le compte de résultat prévisionnel

Son établissement nécessite la centralisation et la sommation des charges et des produits par nature, au sens de la comptabilité générale, prévus dans les différents budgets.

Dans le cadre des hôpitaux les comptes sont rassemblés par grand groupe, et le compte de résultat se présente sous la forme suivante :

Tableau n°9: Compte de résultat

CHARGES		PRODUITS	
Groupe I	Charges d'exploitation relatives au personnel	Groupe I	Dotations globales de financement
Groupe II	Charges d'exploitation à caractère médical et hospitalier	Groupe II	Produits de l'activité hospitalière
Groupe III	Charges d'exploitation à caractère hôtelier et général	Groupe III	Autres produits
Groupe IV	Amortissement, provisions, charges financières et exceptionnelles	Groupe IV	Transfert de charges
Total			

Source : DELMATE (2001 : 113)

4-7) Le bilan prévisionnel

Son établissement requiert l'exploitation des multiples éléments qui se trouvent disséminés dans tous les autres documents budgétaires. Ainsi pour le haut du bilan, on se référera aux prévisions en matière d'investissement et de financement ; et pour le bas du bilan, aux décalages évoqués dans le budget de trésorerie.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre III : METHODOLOGIE

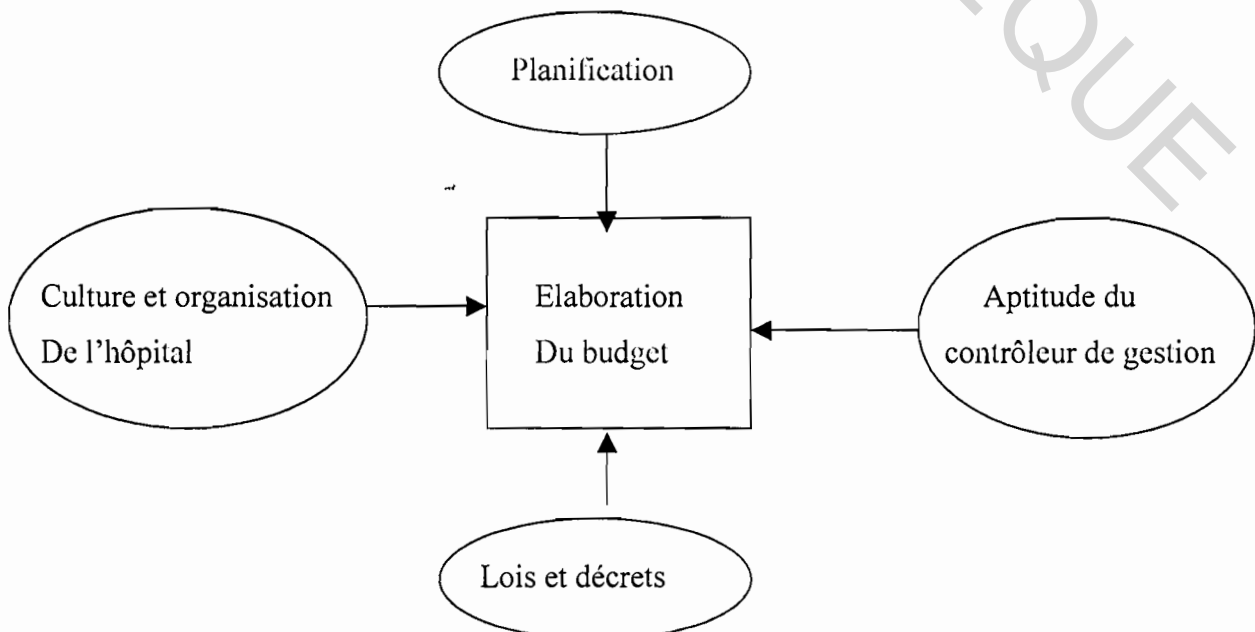
Le passage en revue de la documentation en notre possession éclaire notre perception de la démarche budgétaire. De plus la spécificité de l'établissement au sein duquel s'opère notre étude nous instruit quant au choix du modèle d'analyse autour duquel va s'opérer notre étude et une méthodologie de recueil des informations susceptibles de fonder nos travaux.

Section 1 : Le modèle d'analyse

Le contrôleur de gestion est au sein d'une entreprise ce qu'est le copilote dans la cabine d'un avion. Il assiste le manager général dans les prises de décisions qui peuvent lui permettre de garder "le cap". Comme tel, il n'a pas le privilège de décider de la destination, mais permet par ses travaux et ses analyses à donner des directives de sorte à mieux orienter le pilote et éviter que le navire ne s'éloigne des lignes dégagées à cet effet. Si nous prenons le budget comme la destination à atteindre, nous nous apercevons que pour y arriver, il faut au contrôleur des compétences indiscutables et avérées lui permettant d'apprécier objectivement les paramètres à rassembler et à analyser pour formuler une opinion. De plus son influence et son autorité seront déterminées par l'organisation de la structure à laquelle il appartient. Par ailleurs des lois et règlements régissent le cadre opérationnel qui est le tien. L'élaboration d'un budget suppose aussi un travail en amont que détermine la planification des actions sur un court, moyen et long terme.

Cette perception nous conduit au modèle suivant :

Schéma n°1: Modèle théorique



1-1) les lois et décrets

Dans le cadre de sa réforme hospitalière, l'assemblée nationale du Sénégal a adopté deux lois dans le but d'améliorer les performances de gestion et la qualité des soins dans les établissements de santé. Ainsi la loi N°98-08 portant réforme hospitalière en son article 23 fait obligation aux établissements publics de santé d'élaborer, pour une durée maximale de cinq ans, un projet d'établissement définissant les objectifs généraux et doit préciser les moyens d'hospitalisation, de personnel, et d'équipement de toute nature nécessaires à l'atteinte des objectifs.

La loi N°98-12 en son article 10 impose aux structures publiques de santé d'élaborer un budget annuel de fonctionnement et d'investissement.

1-2) la planification

La planification est une phase très déterminante dans les prévisions au sein de toute organisation. Depuis la définition de la stratégie jusqu'au choix des objectifs et à la fixation des plans d'action, tout ce processus est mû par la planification. Dans le cadre des hôpitaux, ce processus a été confiné dans ce que la réforme hospitalière a convenu d'appeler projet d'établissement. Ce projet d'établissement dont la vision est en générale quinquennale fait une description de ce que sera la structure dans cet horizon de temps. Il y apparaît par exemple le programme des gros investissements à réaliser, les différentes activités ou services offerts par l'hôpital, les moyens humains et matériels nécessaires à la réalisation des objectifs. Ce projet, de part sa consistance et son contenu, est la source à laquelle le contrôleur doit s'abreuer dans la conception des outils utilisables dans la préparation du processus budgétaire. Son travail de coordination et d'analyse des cohérences s'en trouverait ainsi allégé.

1-3) Culture et organisation de l'hôpital

L'organisation de l'hôpital offre déjà une idée sur l'ampleur et l'étendu des travaux à réaliser dans le cadre de l'élaboration du budget. Elle peut également nous situer sur la façon dont les services opérationnels et administratifs sont structurés.

La culture managériale situe sur le mode d'élaboration des budgets : s'agit-il d'un budget négocié ou imposé ; d'un budget par centre de responsabilité ou par service ?

Elle nous aide également à cerner la position de la direction vis-à-vis du processus budgétaire. Est-elle favorable ou non à l'utilisation de telle ou telle approche budgétaire ?



1-4) Aptitudes et compétences du contrôleur de gestion

Les compétences du contrôleur de gestion seront très déterminantes dans l'exercice de sa fonction et singulièrement dans la réalisation du budget. En plus donc de son niveau de formation, il doit :

- être doté d'une capacité de communication de sorte à pouvoir convaincre ses interlocuteurs ;
- avoir un sens poussé d'analyse et un esprit de synthèse très élaboré ;
- connaître parfaitement l'hôpital sous tous ses angles

Tous ces facteurs mis en ensemble devraient permettre de déboucher sur un projet de budget acceptable par le conseil d'administration.

Section 2 : Méthodologie

2-1) Démarche

Les conditions de travail et la spécificité de la structure d'accueil nous offraient deux alternatives possibles :

- soit nous nous appuyons sur les données historiques pour faire une extrapolation et déterminer les besoins futurs ;
- soit nous associons les différents chefs de services à la détermination des besoins de l'année à venir.

Cette deuxième approche nous a paru la plus objective, dans la mesure où seuls les opérationnels pouvaient nous donner les réalisations possibles avec une précision relative.

Ce qui nous a amené à adopter la démarche suivante :

- dans une première approche nous avons procédé au recueil des informations sur la production de l'hôpital sur les deux derniers exercices d'avant 2004 au moins. Ce travail n'a été possible que pour l'année 2003. Les statistiques de 2002 n'étant pas disponibles. Ainsi, grâce aux souches des carnets de tickets du service de facturation, nous avons pu constituer une base de données que nous avons confrontée aux informations du service des archives. Malheureusement ces deux sources d'information offraient des données divergentes avec des écarts considérables.
- Ces incohérences nous ont conduit auprès des responsables de services opérationnels qui sont en général des praticiens (médecins). Ces entretiens nous ont permis de cibler

les services susceptibles de nous produire des informations et de les ériger en centre de responsabilité.

- Des supports de collecte d'information leur ont par la suite été distribués après une séance d'explication sur la façon de les renseigner.
- Les informations ainsi recueillies ont fait l'objet d'analyse avant d'être agrégées.
- Le suivi budgétaire des trois premiers trimestres nous a également permis d'avoir une idée du niveau des frais généraux autres que les fournitures de bureau et informatiques, des imprimés et des produits de nettoyage.

2-2) méthode de collecte de données

Pour mieux appréhender le fonctionnement de certains services, et procéder à une meilleure élaboration du budget, nous avons utilisé les outils tels que l'entretien, les fiches de collectes de données et l'analyse des documents.

❖ les entretiens

Ils ont été conduits auprès des différents responsables de services, des médecins chefs ayant à charge les centres opérationnels. Nous avons ainsi pu échanger avec :

- le responsable des ressources humaines ;
- l'Agent Comptable Principal (ACP) ;
- le responsable du service administratif et financier ;
- les médecins en charge de (la chirurgie homme, la chirurgie femme, l'urgence, la radiologie, l'échographie, l'endoscopie, la crèche, la maternité) ;
- le pharmacien en charge de la gestion du stock de médicaments et autres approvisionnements à caractère médical.

Le tour d'horizon nous aura permis de nous rendre compte du degré de compréhension de ceux-ci sur l'utilité et même de la nécessité d'un budget, non seulement pour le service qu'il dirige, mais aussi et surtout pour la structure qu'est l'hôpital.

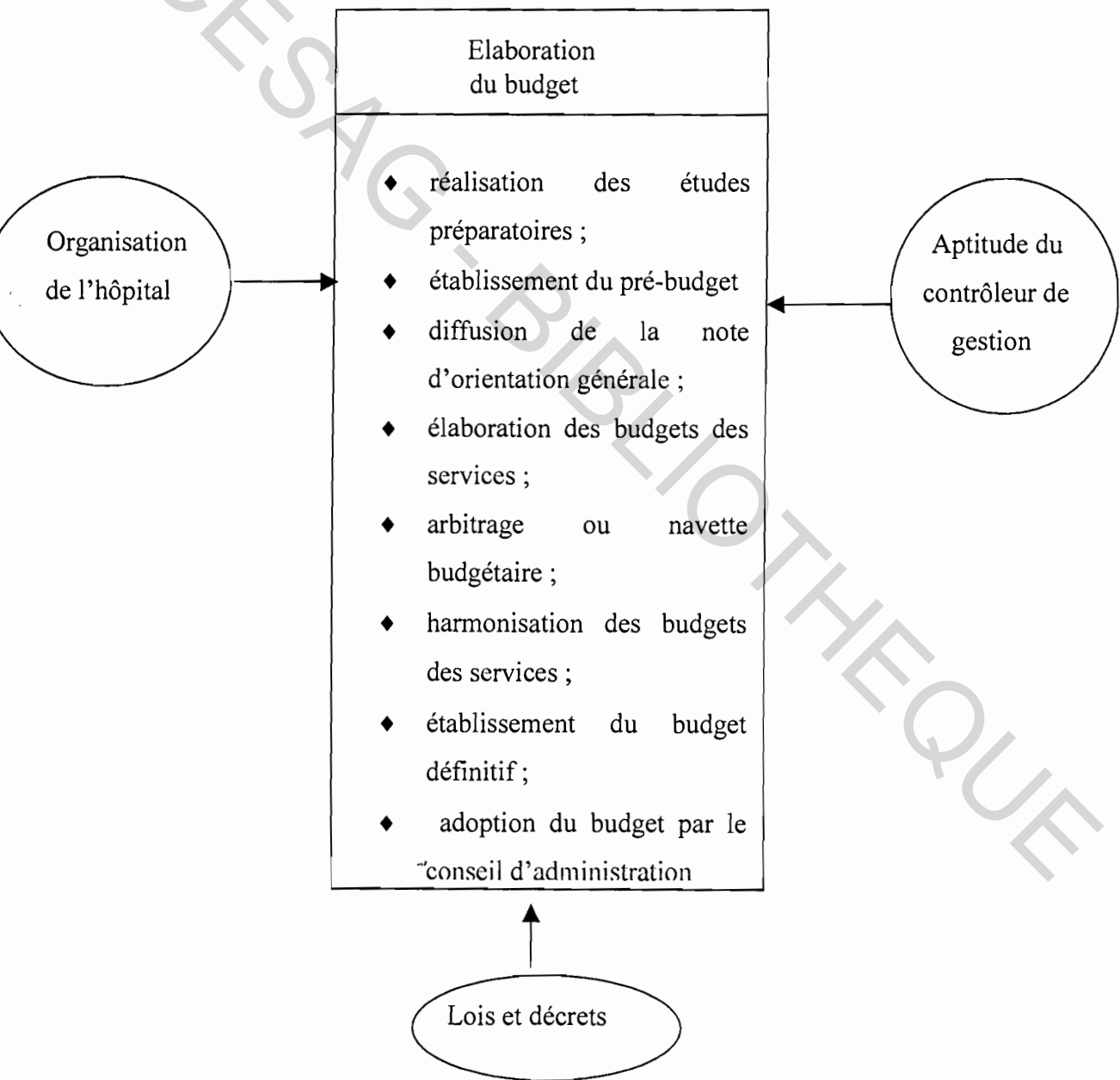
❖ les fiches préconçues

Pour assouvir notre besoin d'informations, nous avons conçu des fiches comportant un ensemble de tableaux que les différents responsables se devaient de renseigner en tenant compte des expériences passées, de la capacité de leur service, de l'orientation donnée par la direction et des influences nouvelles.

❖ les analyses documentaires

Les lois et décrets portant réforme hospitalière, les registres du services des entrées, du magasin central, de la pharmacie centrale, ainsi que les rapports de suivi budgétaire du contrôleur de gestion ont été les principaux documents à partir desquels nous avons donné corps à nos travaux. Les informations recueillies de ces différentes sources ont été confrontées à celles du service des archives.

Schéma n°2: Modèle d'analyse



Conclusion première partie

Dans cette première partie, nous pouvons retenir que l'élaboration du budget constitue l'un des points clés du processus de contrôle de gestion.

Il ne saurait exister de contrôle véritable, sans système de référence ; l'écart ne peut se mesurer que par rapport à une ligne directrice préétablie et le résultat d'une gestion ne saurait s'apprécier que par rapport à celui qu'on désire obtenir.

Pris isolément, un nombre, une valeur, un montant ne permet pas de porter un jugement objectif.

La mesure de l'intensité d'un phénomène économique, ne prend sa signification que par rapport à une valeur dite normale.

Le budget permet de ce fait de connaître le sens et l'importance des écarts par rapport aux prévisions dans les domaines essentiels de la gestion. Il permet de constater la marche de l'entité par rapport à l'itinéraire qui a été prévu.

Cette place prépondérante est néanmoins de plus en plus battue en brèche par certaines grandes entreprises pour diverses raisons :

- la procédure est lourde difficile à mettre en œuvre, à manier et à modifier ;
- le processus est trop coûteux et demande un investissement humain important ;
- les budgets font perdre un temps précieux en papeterie sans toutefois garantir des prévisions fiables.

Pour résorber ces défaillances, de nouveaux modèles, gages d'une meilleure adéquation entre planification stratégique et budgétaire, font peu à peu leur apparition au sein des entreprises.

Il s'agit notamment :

- de l'activity based-budgeting (ABB)
- du zéro based-budgeting (ZBB)
- des budgets glissants
- de la gestion de la valeur
- de la planification des résultats

Par ailleurs que de se focaliser uniquement sur des données chiffrées traditionnelles, la tendance est de s'appuyer davantage sur les comportements tels que :

- la direction par l'identification de valeurs et limites au sein de l'organisation afin de fournir une base solide à l'établissement des objectifs et des plans d'action ;
- la responsabilisation des managers en mettant l'accent sur la performance relative des résultats, et non sur le strict respect des budgets ;

- la délégation qui permet la liberté d'action et d'initiative ;
- l'organisation de la structure par réseau et processus, et non par service ;
- la gestion par objectif ;
- le management par anticipation qui consiste à prévenir de manière proactive et non uniquement réagir à très court terme ;
- motiver et récompenser sur la base de la performance relative et non sur des objectifs budgétaires.

Ces changements ne s'effectuent pas non plus sans conséquences. De tels bouleversements entraînent inéluctablement des coûts très élevés et l'ampleur du projet ne favorise pas non plus des gains de temps comme souhaité.

C'est pourquoi, nous nous consacrerons dans la partie suivante à une application du modèle classique à la structure hospitalière qui en est à ses débuts quant à l'application du processus budgétaire.

DEUXIEME PARTIE :

PROCESSUS D'ELABORATION
DU BUDGET DU CHAN

INTRODUCTION

Dans le cadre de la réforme hospitalière, tous les centres de santé jouissent d'une certaine autonomie dans la gestion quotidienne de leur structure. Cela se manifeste également dans la mutation intervenue dans la nature des prestations qu'ils sont à même d'offrir aux usagers. Offrant gratuitement des prestations aux malades par le passé, ces établissements sont désormais appelés à gérer d'important flux financiers provenant de la tarification des services offerts. La gestion des moyens de production, tant humain que matériel, leur incombe dorénavant.

Comment contrôler le fonctionnement de ce nouvel ensemble à composante multiple, telle est la question centrale à laquelle chaque responsable est amené à répondre.

La procédure budgétaire représente dans cette perspective une solution pertinente au problème d'organisation, de planification et de contrôle.

Cette deuxième partie devrait consacrer le déroulement du processus budgétaire de l'hôpital ABASS NDAO. Bien avant il nous sied de présenter cette structure à travers son histoire et son organisation. Cela sera l'objet du premier chapitre. Dans le second nous nous pencherons sur la conception des différents budgets qui ont concourus à la réalisation du budget principal. Le dernier chapitre présentera nos recommandations pour une meilleure organisation du processus budgétaire.

Chapitre I : Présentation du Centre Hospitalier ABASS NDAO

Nos travaux ont eu pour champ d'application un centre hospitalier communal sis à Dakar, dénommé Centre Hospitalier ABASS NDAO (CHAN). Il s'agira dans ce chapitre de faire un bref rappel de son historique en section 1 et de décrire brièvement son fonctionnement et son organisation dans une seconde section.

Section 1 : Historique

La création du centre Hospitalier ABASS Ndao remonte à la période intermédiaire entre les deux guerres mondiales, conçu pour servir de cadre de repos aux personnes du troisième âge, le centre à évoluer au fil des ans pour abriter des services spécialisés en médecine.

En 1935, Alfred GOUX, alors maire de la ville de Dakar, crée une maison de repos pour vieillards appelée "Centre Repos Mendel" du nom d'un homme politique français Georges Mendel (1885-1944). Ce centre fut inauguré en 1936 par monsieur BOISSON, gouverneur général par intérim de l'AOF.

Au début de la deuxième guerre mondiale, les vieillards fut remis à leur famille respective et le centre prêté aux américains qui en ont fait une base militaire. Dès la fin de la guerre, le centre fut restitué aux français.

Ce n'est qu'en 1950 que les bâtiments fut aménagés en maternité et qu'un petit dispensaire fut construit près de l'actuel pavillon des urgences.

En 1966, le ROTARY CLUB de Dakar finança le premier bâtiment abritant le centre anti-diabétique.

En 1974, le centre est converti en hôpital municipal ayant à sa tête un médecin chef assurant les fonctions de directeur. A cette période, deux autres bâtiments fut édifés grâce à la générosité de feu EL Hadj Djily M'BAYE. L'hôpital prend alors le nom de Centre Hospitalier ABASS NDAO en mémoire du médecin résident de la maternité.

Une convention sera par la suite signée entre la municipalité de Dakar et la faculté de médecine pour l'animation du centre anti-diabétique qui est par ailleurs dirigé par un professeur de médecine.

En 1980, un nouveau bâtiment est réalisé pour abriter les services de la radiologie et du laboratoire marquant ainsi la politique d'extension entreprise par la municipalité de Dakar.

En 1989, un chantier s'ouvre pour la construction de l'actuel centre anti-diabétique qui fait aujourd'hui la spécificité de cet hôpital.

Loin de prétendre répondre à toutes les sollicitations en matière médicale, le CHAN figure parmi les centres hospitaliers dont l'obédience dépasse l'espace urbain de Dakar. Cela s'intensifiera davantage lorsque le projet SEN/014 connaîtra son apothéose.

Section 2 : Organisation et fonctionnement

Cette section procèdera à présenter la structure organisationnelle et le fonctionnement du CHAN à travers les services opérationnels et les services administratifs.

2-1) Fonctionnement

Les services opérationnels constituent le moteur de la structure sanitaire, mais leurs actions sont coordonnées par les administratifs.

2-1-1) les services offerts

En tant qu'entité économique, le fonctionnement de l'hôpital s'apparente à celui de toute autre organisation. L'administration par son action coordonne et régule les activités des centres opérationnels tout en facilitant l'utilisation de ses prestations par ses clients que sont les patients.

Sur le plan médical, l'hôpital reçoit les malades en consultation, procède à des interventions chirurgicales, réalise des analyses médicales et biologiques, fait des radiologies, et met en surveillance ceux de ses clients dont l'état de santé l'exige en les hospitalisant.

a) les services opérationnels

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

- le laboratoire d'analyse et de biologie médicale ;
- le service de radiologie et d'imagerie médicale ;
- le service de la maternité ;
- le service des urgences ;
- le service de chirurgie homme ;
- le service de chirurgie femme ;
- le service de médecine interne ;

- le service d'endoscopie-fibrioscopie ;
- le service de pédiatrie ;
- le service d'anesthésie-réanimation ;
- le service de santé maternelle et infantile ;
- le service de cardiologie ;
- le service de planning ;
- le service de la pharmacie.

b) les services administratifs et techniques

- la direction ;
- le service administratif et financier ;
- le service de contrôle de gestion ;
- le service de la comptabilité ;
- le service informatique ;
- le service des ressources humaines ;
- le service de la maintenance ;
- le service des archives ;

2-1-2) la capacité d'accueil

Service	Nombre de lits
Maternité	51
Chirurgie homme	23
Chirurgie femme (Gynécologie)	23
Médecine interne	35
Anesthésie-Réanimation	2
Urgences	4
Néonatalogie (pédiatric)	13
TOTAL	151

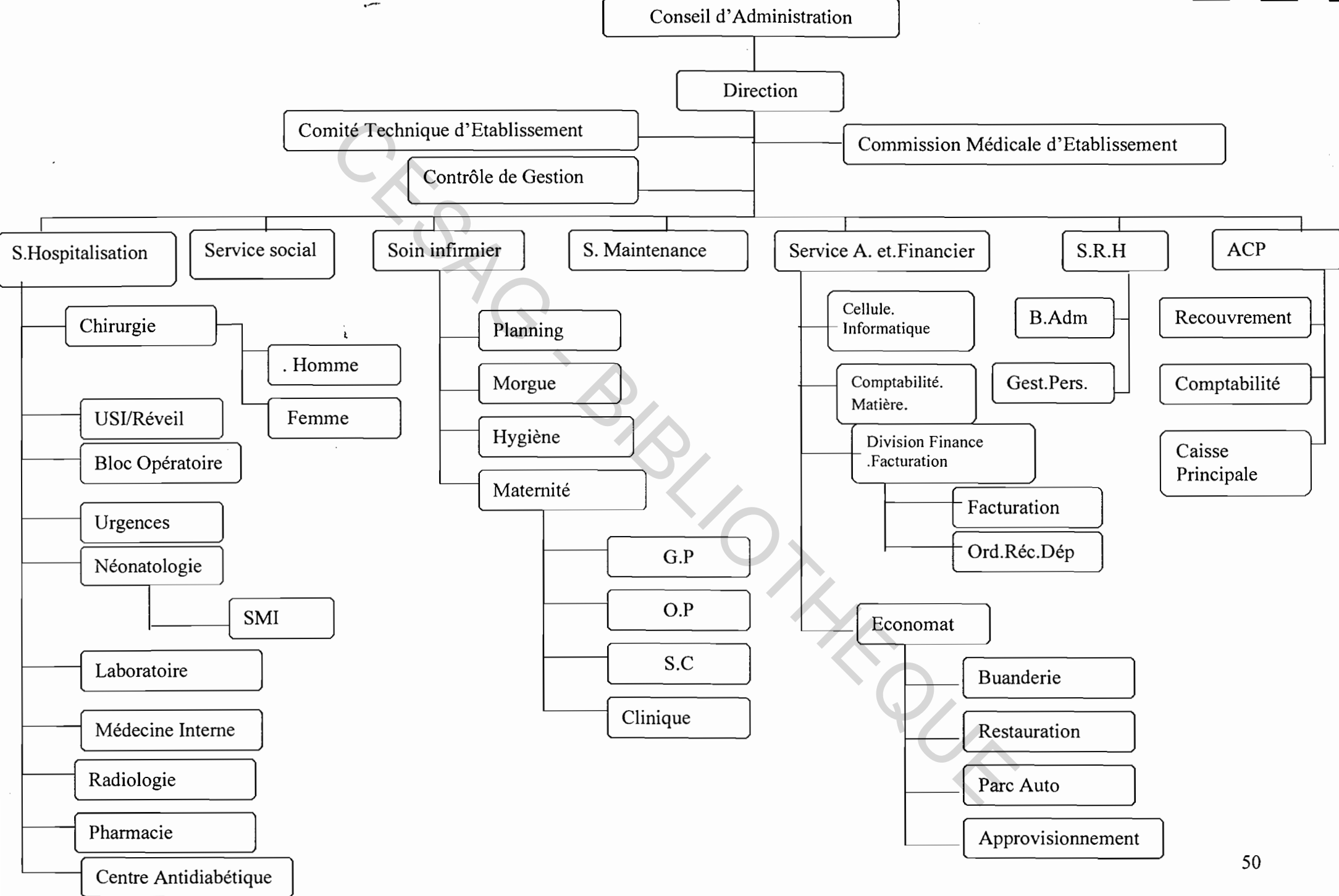
2-1-3) Partenariats

L'hôpital bénéficie du projet SEN/014 piloté par LUX-Développement dans le cadre de l'extension de ses services. Ainsi grâce à ce projet l'hôpital va acquérir de nouveaux bâtiments devant abriter les services administratifs, le service des urgences, la radiologie, la cuisine, etc. ces bâtiments seront aussi équipés en mobiliers et en matériels techniques.

Des conventions sont également signées avec certaines entreprises de la place permettant aux agents de celles-ci de pouvoir se soigner à l'hôpital en ne payant qu'un certain pourcentage. Quitte à l'entreprise de payer la différence à une échéance convenue (en généralement la fin du mois suivant).

2-2) Organisation

Avec la réforme hospitalière, l'organigramme du CHAN a été modifié pour tenir compte des exigences du décret d'application. Le nouvel organigramme se présente comme suit :



Chapitre II : Elaboration des budgets des services

Ce chapitre va retracer la façon dont le budget 2005 du CHAN a été réalisé, ce depuis l'analyse de l'environnement. Dans une troisième section nous procéderons à une analyse critique de ce processus comparativement à la norme décrite dans la partie théorique.

Section 1 : Analyse de l'environnement

Les informations fournies par l'environnement tant interne qu'externe sont assez déterminantes pour une bonne prévision.

1-1) Analyse de l'environnement interne

La plupart des services énumérés précédemment disposent d'un personnel qualifié et de qualité. Des professeurs d'université en passant par les médecins, les infirmiers diplômés d'Etat ou brevetés, des sages femmes, aux aides-soignants. Seuls les services de la radiologie et d'imagerie médicale ne dispose pas de spécialistes à plein temps. Comme palliatif, des contrats de vacations sont signés avec des médecins qui y interviennent en moyenne deux jours dans la semaine. Cette situation fait perdre des recettes substantielles car n'offrant pas une pleine utilisation des capacités desdits services.

Des primes de motivation internes sont octroyées à l'ensemble du personnel pour les encourager à s'investir pleinement dans l'accomplissement de leur tâche. Les médecins reçoivent en plus une prime liée à leur fonction pour les amener à mettre un terme aux activités parallèles qui risquent d'infléchir les recettes de l'hôpital.

De nombreux travaux sont entrepris dans le cadre du projet SEN/14 visant à renforcer la capacité d'accueil du CHAN et à relever le plateau technique de certains services opérationnels.

De nouveaux services verront également le jour grâce à la bonne volonté de la ville de Dakar qui s'investit amplement à rehausser l'image de cet hôpital communal. A cet effet, il est prévu l'ouverture d'un service d'ophtalmologie vers la fin du premier semestre.

En plus des trois salles d'opération existantes il est prévu l'aménagement d'une quatrième salle pour réduire les désagréments causés par les chevauchements des programmes des différents spécialistes lorsque survient des cas d'urgence.

De part son statut d'hôpital communal, les tarifs proposés, sous la vigilance du conseil d'administration, sont à la faveur des plus démunis. Cela à l'avantage d'attirer les patients mais ne tient malheureusement pas compte des coûts de production.

Aucune tension sociale n'est envisageable du fait de l'intégration probable des agents de l'ex-comité de santé dans l'effectif de l'hôpital. De plus la prime de motivation spéciale allouée par le ministère de la santé passe du simple au double. Toute chose qui augure d'un climat propice à la bonne marche des activités.

1-2) Analyse de l'environnement externe

L'hôpital a l'avantage d'être situé pratiquement au centre ville. Il est d'accès facile pour tous les habitants des quartiers environnant et même pour les malades venant de l'intérieur du pays.

Compte tenu du niveau de ses tarifs, l'hôpital est, avec Le Dantec, l'un des centres les plus fréquentés par les femmes enceintes. Ce faisant, l'hôpital Le Dantec envisage de fermer son service de maternité pendant tout le deuxième trimestre pour y effectuer des travaux de rénovation. Ce qui laisse présager une grande affluence des patientes de Le Dantec en direction du CHAN.

Section 2 : Elaboration du budget

Prévue pour démarrer courant le mois de septembre, le processus budgétaire n'a réellement commencé que dans le mois de novembre à cause des perturbations survenues à la tête de la direction. La note d'orientation générale ouvrant les débats dans son énoncé a plutôt insisté sur la qualité des soins et le relèvement du plateau technique. Ce qui n'offrait pas la possibilité au contrôleur de gestion de faire une bonne esquisse de pré-budget. La défaillance du système d'information ne permettait pas non plus de faire une bonne extrapolation par manque de statistiques fiables sur le nombre d'actes réalisés sur les trois derniers exercices au moins. Ce qui nous a contraint à procéder comme suit :

- recueil d'information sur les prévisions de réalisations des actes médicaux, des besoins en fourniture de bureau, en fourniture informatique, en produits d'entretien, et en produits pharmaceutiques auprès des différents chefs de service. Des propositions d'investissement leur ont également été demandées.
- estimation des autres charges par analogie avec les réalisations des trois premiers trimestres comme l'atteste le suivi budgétaire.

2-1) le budget des recettes et autres ressources de fonctionnement

Ce budget reprend les recettes issues de l'activité directe de l'hôpital et celles obtenues des partenaires au développement.

2-1-1) les produits de la tarification

Les statistiques recueillies auprès des services opérationnels ont été réajustées pour tenir compte de l'évolution possible de la demande au niveau certains actes médicaux. Il est à signaler que la politique de prix sera revue à la hausse dans le courant du second semestre.

Il est ressorti des propositions des services les chiffres suivants (voir annexe 5 pour le détail) :

Tableau N°10 : Récapitulatif du chiffre d'affaires

Nature des prestations	1 ^{er} trimestre	2e trimestre	3 ^{ème} trimestre	4 ^{ème} trimestre	TOTAL
URGENCES	7.186.000	6.552.000	7.812.000	7.850.000	29.400.000
CARDIOLOGIE	500.000	1.500.000	1.700.000	2.200.000	5.900.000
Bloc Opératoire	11.600.000	17.500.000	16.000.000	17.800.000	62.700.000
Médecine InternE	11.470.500	24.845.000	27.180.000	27.430.000	90.925.500
Chirurgie Homme	4.715.000	7.215.000	7.335.000	7.165.000	26.430.000
Chirurgie Femme	6.570.000	8.970.000	9.270.000	9.870.000	34.680.000
Endoscopie	9.705.000	10.005.000	10.005.000	10.005.000	39.720.000
Anesthésie-réanimation	2.500.000	4.600.000	6.300.000	7.700.000	21.100.000
Crèche	5.610.000	4.870.000	7.435.000	8.550.000	26.465.000
SMI	1.105.000	984.000	1.105.000	1.230.000	4.424.000
Maternité	12.650.000	33.950.000	54.110.000	64.410.000	165.120.000
Laboratoire	21.000.000	25.000.000	28.000.000	26.000.000	100.000.000
Imagerie Médicale	8.219.000	15.855.500	16.531.000	17.997.000	58.578.500
Ophtalmologie		6.000.000	8.000.000	10.000.000	24.000.000
Planning	3.000.000	4.000.000	4.000.000	4.000.000	15.000.000
Pharmacie IB	8.000.000	7.500.000	9.500.000	10.000.000	35.000.000
Total	113.830.500	179.346.500	214.283.000	232.207.000	704.643.000

2-1-2) les autres ressources de fonctionnement

Elles sont essentiellement constituées des subventions accordées par l'Etat du Sénégal pour lesquelles les montants sont connus d'avance à raison de 845 048 000 FCFA (dont 195 045 000 pour le règlement des motivations spéciales). Pour cette même rubrique, il faut y inclure la rémunération du personnel de la ville de Dakar détaché auprès de l'établissement pour 93 019 859 FCFA.

2-2) Budget des charges

Les charges au niveau des hôpitaux sont regroupées en cinq grands groupes, à savoir :

- groupe 1 : les charges relatives au personnel ;
- groupe 2 : les charges médicales et pharmaceutiques ;
- groupe 3 : les charges à caractère général et hôtelier ;
- groupe 4 : les provisions, les charges financières et exceptionnelles ;
- groupe 5 : les transferts entre budget (qui prend en compte les amortissements).

2-2-1) Prévisions des charges relatives au personnel

Par charges du personnel, il faut entendre les salaires, les primes de motivation interne, les primes de motivation spéciales, les indemnités de fonction, les indemnités de responsabilité, les indemnités de logement, les heures supplémentaires, les astreintes des médecins et les charges sociales supportées par l'établissement.

a) les salaires

La prévision des salaires tient compte des agents en poste dans l'hôpital dont la rémunération incombe à la structure, des perspectives de recrutement, des mises en disponibilité et des départs à la retraite. Sur la base des grilles de salaires applicables ou contenues dans les différents contrats de travail, le responsable des ressources humaines qui a en charges le calcul de la masse salariale détermine le volume de salaire susceptible d'être payé pour l'exercice à venir. Dans le cas d'espèce, en plus donc des agents déjà pris en compte, il y a été joint les 63 agents membres de l'ex-comité de santé, qui doivent désormais être considérés comme faisant partie du personnel de l'hôpital.

b) les primes de motivation interne

Ces primes sont estimées à partir des prévisions des produits de la facturation et de vente de médicaments IB. Le pourcentage retenu à cet effet est de 20% et ne concerne que les encaissements.

c) les primes de motivation spéciale

Pour le paiement de ces primes, l'hôpital reçoit une subvention de l'Etat. Il ne peut donc s'agir que des personnes bénéficiant d'un contrat de travail dûment signé. Initialement fixées à 27 000 FCFA, celle-ci est passée à 54 000 FCFA par agent.

d) les indemnités de fonction

Elles sont payées uniquement aux médecins officiant à plein temps dans l'hôpital et leur montant est déjà déterminé et approuvé par le conseil d'administration.

e) les indemnités de responsabilité

Comme son nom l'indique, seuls les responsables de service en sont bénéficiaires. Le montant attribuable à chaque niveau de responsabilité est connu et approuvé par le conseil.

f) les heures supplémentaires

Elles sont calculées conformément à la rotation des agents médicaux devant assurer les gardes de nuit et pendant les jours non ouvrables et les jours fériés ou reconnus comme tel. L'historique de leur gestion permet d'en prévoir aisément le coût.

g) les charges sociales

Ces charges sont déterminées conformément aux taux applicables et prévus par la législation en la matière. En rapport avec le salaire de base, ces charges sont calculées en même temps que ce dernier.

Il s'agit des charges afférentes :

- à l'IPRES (8,4%, et 3,6% de plus pour les cadres) ;

- au FNR (23% du salaire indiciaire) ;
- à la sécurité sociale (7%) ;
- aux accidents de travail (1%).

2-2-2) Préviation des charges médicales et pharmaceutiques

Elles prennent en compte, le volume des ventes de la pharmacie IB et les consommations des différents services opérationnels.

a) concernant les ventes de la pharmacie IB

La marge bénéficiaire de la pharmacie IB est de 14% sur chaque article vendu donc ses besoins en médicaments s'obtiennent logiquement une fois son chiffre d'affaires déterminé.

b) les consommations des services médicaux

Pour l'estimation de celles-ci, les médecins ont été amenés à faire des propositions de besoins selon les types de produits habituellement utilisés dans leur service en rapport avec le niveau d'activité qu'ils souhaitent atteindre. Ses propositions ont ensuite été analysées et un ajustement a été fait en fonction de leur rythme habituel de consommation.

Les quantités obtenues ont été par la suite valorisées à partir des prix proposés par les différents fournisseurs.

2-2-3) Les charges à caractère général et hôtelier

Ce groupe englobe pratiquement toutes les autres charges de fonctionnement. Il s'agit notamment des consommations :

- en eau, électricité, et téléphone ;
- en carburant ;
- en fourniture de bureau, en imprimés, et en fourniture informatique ;
- en repas de garde ;
- et des dépenses en services extérieurs A et B.

Compte tenu de leur caractère général et parce que difficilement maîtrisable, la prévision de ces charges s'est fait par extrapolation du niveau dégagé sur les trois premiers trimestres de l'année en cours. En dehors peut-être des charges en eau, électricité et téléphone pour

lesquelles une moyenne a été calculée sur la base des factures bimensuelles. Il en est de même des repas de garde puisque les bénéficiaires ne sont que le personnel médical assumant les gardes pendant la pause de 13 heures et pendant la nuit. Une allocation de 1000 FCFA est attribuée par agent et par journée.

La consommation en carburant est parfaitement prévisible. Il s'agit de celle attribuée aux chefs des services administratifs, aux médecins-chefs, et de la dotation du parc auto et des groupes électrogènes. La dotation des chefs de service administratif et celle des médecins-chefs ont été décidées de façon forfaitaire et entérinée par le conseil d'administration quant à celle du parc auto et des groupes électrogènes, les cahiers de bord tenus par les chauffeurs et le service de la maintenance offre une base qui permet d'apprécier leur niveau de consommation.

Cela se présente comme suit :

- les services administratifs perçoivent une dotation mensuelle de 900 litres d'essence super,
- les médecins reçoivent 1750 litres de super par mois ;
- le parc auto et les groupes électrogènes sont alimentés pour 310 litres de super et 810 litres de gasoil.

Avec à l'idée que le litre de super coûte 529 FCFA et que celui de gasoil vaut 420 FCFA

L'estimation des fournitures de bureau, des imprimés et des produits d'entretien a été facilitée grâce aux souches des bons de sortie du magasin central qui retracent les commandes régulières de chaque service. Sur cette base, et en prenant en compte le niveau d'activité requis, ainsi que le niveau d'équipement en matériel informatique, l'expressions de besoins manifestée par les services a été analysée pour donner le niveau indiqué.

2-2-4) Les provisions, les charges financières et exceptionnelles

Ces charges portent sur les pertes probables sur créances clients, les frais du conseil d'administration, les dons et subventions accordées, et autres œuvres sociales offertes par l'hôpital. Ces charges sont estimées sur la base des réalisations antérieures.

A cela il faut ajouter les dettes fournisseurs échues mais non épongées par la trésorerie de l'exercice antérieur.

2-2-5) Les transferts entre budget

Sous ce vocable, il faut entendre les dotations aux amortissements et aux provisions à constituer. Un calcul réel n'a pu se faire à ce niveau par manque d'un registre des immobilisations correctement mis à jour et évalué. Seuls les amortissements des acquisitions effectuées courant 2003 et 2004 ayant des dates d'acquisitions et des valeurs d'entrée connues ont pu être déterminés. Pour le reste, une valeur approchée a été avancée sur proposition d'un expert en mobilier.

La synthèse se présente comme suit :

Tableau n°11 : Budget des charges

Charges	Montant
CHARGES D'EXPLOITATION RELATIVES AU PERSONNEL	
Salaires de base	527 256 136
Primes/indemnité	445 568 000
Charges sociales	60 398 129
TOTAL GROUPE I	1 033 222 265
Groupe II -CHARGES A CARACTERE MEDICAL ET PHARMACEUTIQUE	
Médicaments et produits pharmaceutiques	115 000 000
Gaz médicaux	16 000 000
<i>Produits sanguins</i>	8 000 000
<i>Petit matériel et outillage médical</i>	10 000 000
Ligatures, sondes, fournitures	14 000 000
Petit matériel à usage unique stérile	22 000 000
Fournitures de radiologie-imagerie	8 000 000
Fournitures de laboratoire	35 000 000
Fournitures médicales diverses autres	33 000 000
TOTAL GROUPE II	261 000 000
Groupe III -CHARGES A CARACTERE GENERAL ET HOTELIER	
Achats alimentaires	19 152 000
Carburants et lubrifiants véhicules	25 000 000
Gaz en bouteille	350 000
Produits de nettoyage	10 000 000
Fournitures d'ateliers	8 000 000
Petit matériel hôtelier	500 000
Habillement du personnel	3 000 000

Linge divers et literie	2 000 000
fournitures de bureau	11 000 000
Imprimés et registres	10 000 000
Fournitures informatiques	7 000 000
Eau	27 129 000
Electricité	28 982 000
transport des malades	0
transport de plis	500 000
Transport sur achat	1 000 000
transport personnel	0
sous-total	134 461 000
SERVICES EXTERIEURS (A)	
Locations à caractère médical	
Location de matériels et outillages	
Entretien, réparations des bâtiments et jardins	20 000 000
Entretien, réparations des biens mobiliers	4 000 000
Entretien, réparations du matériel médical	5 500 000
Entretien, réparations matériel informatique	2 000 000
Entretien, réparations des véhicules	2 500 000
Assurances	1 500 000
Etudes -recherches- documentation	5 000 000
publicité-relations publiques	1 000 000
Frais de Téléphone	12 000 000
Frais postaux et assimilés	1 000 000
sous-total	54 500 000
AUTRES SERVICES EXTERIEURS (B)	
Frais bancaires	1 500 000
Honoraires	3 000 000
Frais de formation du personnel	2 000 000
vacations	8 000 000
Cotisations et concours divers	
Missions-receptions-représentation	1 000 000
Autres charges externes	5 000 000
Vignettes	150 000
Autres impôts et taxes indirects	600 000
sous-total	21 250 000
TOTAL GROUPE III	229 363 000
GROUPE 4 PROVISIONS, CHARGES FINANCIERES ET EXCEPTIONNELS	
Pertes sur créances clients irrécouvrables	6 000 000

œuvres sociales	6 000 000
Fonctionnement du conseil d'administration	2 000 000
Charges provisionnées d'exploitation	
Apurement fournisseurs ancienne gestion	45 125 589
TOTAL GROUPE (IV)	59 125 589
GROUPE 5 TRANSFERT ENTRE BUDGET	
Dotations aux amortissements	95 000 000
TOTAL GROUPE (V)	95 000 000
TOTAL GROUPE (I-II-III-IV-V)	1 677 710 854

2-3) Le budget d'investissement

Le projet d'établissement de l'hôpital n'étant pas encore élaboré, aucun plan d'investissement n'existe. Pour ce faire nous sommes tenus aux expressions de besoin formulées par les différents services auxquels des fiches ont été distribuées. De ces expressions, des priorités ont été retenues et valorisées conformément aux disponibilités de l'hôpital.

Dans ce chapitre ont été prévus les investissements à réaliser par le projet SEN/014 piloté par la coopération luxembourgeoise. Ce projet envisage d'offrir à l'hôpital des bâtiments d'une valeur de 400 millions et du matériel et mobilier de bureau pour 200 millions de francs.

Par ailleurs la ville de Dakar compte prendre en charge la construction et l'équipement du service d'ophtalmologie pour un montant total de 430 millions de francs.

Cela peut se résumer dans le tableau suivant :

Tableau n°12 : Budget des immobilisations

Nature des investissements	Montant	Source de financement	Montant
Bâtiments	780 000 000	Lux-développement	400 000 000
		Ville de Dakar	380 000 000
Aménagements	30 000 000	Fonds propres	30 000 000
Logiciel	6 650 000	Fonds propres	6 650 000
Matériel médical	225 000 000	Lux-développement	200 000 000
		Fonds propres	25 000 000

Matériel hospitalier général	50 000 000	Ville de Dakar	50 000 000
Matériel d'informatique	3 000 000	Fonds propres	3 000 000
Matériel de bureau	2 000 000	Fonds propres	2 000 000
Mobilier de bureau	5 000 000	Fonds propres	5 000 000
Mobilier Médical	5 000 000	Fonds propres	5 000 000
Matériel de transport	14 000 000	Fonds propres	14 000 000
Autres matériels	4 350 000	Fonds propres	4 350 000
TOTAL	1 125 000 000	TOTAL	1 125 000 000

2-3) Le budget de trésorerie

Il résume les encaissements et les décaissements réalisés.

2-4-1) le budget des encaissements

Ce budget reprend les entrées de fonds concernant :

- les différentes subventions obtenues
- les créances de l'exercice antérieur et celles de l'exercice en cours
- les produits de la tarification et de la vente des médicaments IB

a) les subventions octroyées par l'Etat

Elles rassemblent les 650 millions destinés à l'exploitation et les 195 045 000 affectés au paiement de la motivation spéciale de 301 agents, à raison de 54000 FCFA par agent.

Concernant le premier montant, l'hôpital perçoit en début d'année les 2/5, et 1/5 tous les trimestres.

Le montant des motivations spéciales parvient à l'hôpital chaque trimestre à égale valeur.

b) la subvention de Lux-développement

A ce niveau il faut dire que l'hôpital ne gère pas directement les fonds. Seuls des comptes rendus lui sont faits au fur et à mesure de l'exécution des travaux. Le rythme des encaissements intégré dans le budget est une proposition du coordinateur du projet.

c) les subventions de la ville de Dakar

Elles portent sur la subvention destinée au paiement de la rémunération des agents de la ville détaché auprès de l'hôpital (93 019 854) et celle prévue pour le financement des travaux du service d'ophtalmologie (430 000 000).

Ces deux subventions sont gérées directement par la ville, l'hôpital ne reçoit qu'un état récapitulatif.

Il a donc été convenu de faire coïncider les dates de décaissements et d'encaissements.

d) les créances

Les créances ici évoquées sont celles survenues à travers les IPM pour les agents du secteur privé et les imputations budgétaires pour les agents de la fonction publique.

Les bénéficiaires de la fonction publique payent de leur poche 1/5^{ème} du coût de leurs soins et le reste est supporté par le trésor public. Dans les closes, les entreprises clientes sont tenues de régler leur facture à échéance d'un mois. Mais rares sont celles qui respectent cette disposition, encore moins le trésor public qui par habitude ne fait pas de zèle dans le règlement de ses dettes. Par mesure de prudence, ces créances ont été étalées pour tenir compte du décalage probable.

e) les produits de la tarification réglés au comptant

Sous cette rubrique sont concentrées les recettes journalières enregistrées par la caisse au niveau du service de la facturation. Il ne se pose aucune ambiguïté quant à leur encaissement.

2-4-2) Le budget des décaissements

On y retrouve les décaissements occasionnés par :

- les investissements ;
- l'apurement des dettes fournisseurs de l'exercice antérieur ;
- les charges courantes de fonctionnement ;

a) Les investissements

La réalisation des gros investissements étant le fait de bailleurs de fonds, l'hôpital ne reçoit qu'un état sur l'avancement des travaux. Les décaissements enregistrés à cet effet ne sont que

la traduction financière du calendrier d'exécution des ouvrages à lui transmis par ceux-ci. Il faut adjoindre à cela les acquisitions opérées sur fonds propres comme les aménagements et agencements, quelques matériels et mobiliers, etc....

b) l'apurement des dettes fournisseurs

Il s'agit des dettes pour lesquelles l'hôpital n'a pas pu honorer les engagements à l'échéance par manque de liquidités. En règle générale, ces dettes font l'objet de moratoire de règlement indiquant les montants à payer ainsi que la fréquence. C'est ce nouvel échéancier qui est traduit sous cette rubrique.

c) Les charges courantes de fonctionnement

Ces charges sont celles évoquées plus haut et réparties en trois grands groupes.

❖ les charges relatives au personnel

Les salaires sont par habitude payés entre le 28 et le 30 du mois pour tenir compte des agents percevant leur salaire à la caisse. On peut de ce fait supposer que les salaires d'un mois sont payés dans le courant de celui-ci.

❖ les charges à caractère médical et pharmaceutique

Le principal pourvoyeur en médicaments et produits pharmaceutiques des hôpitaux est la PNA. Elle offre en général à ses clients un délai de 45 jours à partir de la date de livraison avant de lancer son processus de recouvrement. Cependant, elle n'autorise pas une troisième commande si l'une des deux précédentes n'a pas été réglée. Compte tenu de son passif avec l'hôpital et dans le souci de relancer la coopération entre les deux structures, ce délai a été poussé à 60 jours.

Les pharmacies privées par contre exigent par moment des règlements au comptant lorsque la valeur de la commande n'est pas élevée.

❖ les charges à caractère général et hôtelier

Dans ce lot, il faut distinguer :

- ✓ les charges dont l'échéance est connue d'office comme l'eau, l'électricité, le téléphone qui sont réglées à 30 jours et les frais bancaires, prélevés tous les trimestres, etc....

- ✓ les charges à échéances négociées entre 30 et 60 jours telles que les fournitures de bureau, les imprimés, les fournitures d'atelier, etc...
- ✓ celles sans échéance a priori, car réglées au comptant la plupart du temps.

Ces différents budgets se résument comme suit :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau n°13

BUDGET DES ENCAISSEMENTS DE 2005

RUBRIQUES	TOTAL	1er trimestre	2ème trimestre	3ème trimestre	4ème trimestre	2006
Créances de 2004	8 000 000	1 000 000	2 500 000	2 500 000	2 000 000	
Recettes des services	727 643 000	164 925 676	177 667 056	188 162 919	196 887 348	
créances de 2005	12 000 000	800 000	1 200 000	2 000 000	3 000 000	5000000
Subvention d'exploitation	650 000 000	260 000 000	130 000 000	130 000 000	130 000 000	
Subvention d'exploitation(motivation spéciale)	195 048 000	78 019 200	39 009 600	39 009 600	39 009 600	
Subvention pour paiement personnel ville	93 019 854	23 254 964	23 254 964	23 254 964	23 254 964	
Subvention d'investissement ville de Dakar	430 000 000				430 000 000	
Subvention d'investissement Lux-développement	600 000 000	200 000 000	100 000 000	200 000 000	100 000 000	
TOTAL	2 715 710 854	727 999 839	473 631 620	584 927 483	924 151 912	5 000 000

BUDGET DES DECAISSEMENTS DE 2005

RUBRIQUES	TOTAL	1 ^{er} trimestre	2 ^{ème} trimestre	3 ^{ème} trimestre	4 ^{ème} trimestre	2006
Dettes fournisseurs de 2004	68 384 413	7 805 641	33 546 200	27 032 572		
Construction bâtiment	780 000 000	200 000000	100 000 000	200 000 000	280 000000	
Aménagement	30 000 000		15 000 000	15 000 000		
Acquisition de matériels	308 350 000		21 500 000	197 500 000	89 350 000	
acquisition de logiciels	6 650 000		3 000 000	3 650 000		
Fonctionnement						
Charges relatives au personnel	1 033 222 265	258 305566	258 305 566	258 305 566	258 305566	
Charges à caractère médical	261 000 000	30 000 000	65 000 000	76 000 000	60 000 000	30 000 000
Charges à caractère général et hotelier	229 363 000	57 089 817	51 995 997	51 369 708	53 290 328	15 617 149
charges exceptionnelles	59 125 589	13 364 003	13 701 478	16 401 276	14 781 397	877 435
TOTAL	2 776 095 267	566 565027	562 049 241	845 259 123	755 727292	46 494584

Tableau N°15

BUDGET DE TRESORERIE

RUBRIQUE	TOTAL	1er trimestre	2ème trimestre	3ème trimestre	4ème trimestre	2006
Solde début période		37467572	198 902 384	110 484 763	-149 846 877	18 577 743
Encaissement	2 715 710 854	727 999 839	473 631 620	584 927 483	924 151 912	5 000 000
<i>Total 1</i>		765 467 411	672 534 004	695 412 246	774 305 035	23 577 743
décaissement	2 776 095 267	566 565 027	562 049 241	845 259 123	755 727 292	46 494 584
<i>Total 2</i>	2 776 095 267	566 565 027	562 049 241	845 259 123	755 727 292	46 494 584
Solde fin de période		198 902 384	110 484 763	-149 846 877	18 577 743	-22 916 841

2-5) le budget global

Le budget global s'équilibre en recettes et en dépenses de fonctionnement à hauteur de 1.677.710. 854 FCFA. Il s'équilibre également en recettes et en dépenses d'investissement pour un montant de 1 125. 000.000 FCFA. Soit un total de : 2.802.710.854 FCFA.

Section 3 : Analyses critiques du processus budgétaire

Dans cette section nous mettrons en lumière les nombreuses défaillances ou insuffisances constatées lors de l'élaboration du budget. Les difficultés rencontrées ne seront pas non plus occultées.

1) Au niveau de la lettre d'orientation générale :

Cette note indique uniquement les objectifs qualitatifs comme l'amélioration de la qualité des soins, l'élévation du niveau du plateau technique, etc. une abstraction est faite des objectifs quantitatifs. Cette omission ne facilite pas la tâche au contrôleur de gestion dans la confection des pré-budgets.

2) Concernant le chronogramme d'élaboration :

Le lancement du processus s'est effectué tardivement (en novembre) pour des raisons d'instabilité à la tête de la structure.

Or le processus budgétaire pour être efficace et permettre une exécution au 1^{er} janvier, doit démarrer dans le mois de juillet par la proposition d'un pré-budget. Les autres étapes pouvant commencer au plus tard dans le mois de septembre.

3) L'analyse de l'environnement externe

La prise en compte des faits extérieurs ayant une influence sur le niveau d'activité n'a pas été correctement effectuée. Nous en voulons pour preuve, le fait que des études approfondies n'aient pas été menées pour mesurer avec exactitude les effets de la fermeture temporaire du service de la maternité de l'hôpital Le Dantec. Aucune information n'a été recueillie concernant le nombre d'actes effectué par ce service. De telles informations auraient permis

de faire des projections plus ou moins exactes de la proportion susceptible d'être captée par le CHAN.

4) au niveau des immobilisations

Il n'existe pas de registre des immobilisations, ce qui pose un problème quant au calcul des amortissements. Par ailleurs, cette défaillance ne permet pas de faire une meilleure analyse des expressions de besoins proposées par les services.

5) Au niveau du système d'information

Le souci de constituer une banque de données n'a jamais été pris comme objectif par les différents managers qui se sont succédés à la tête de l'hôpital. Pour cette raison, il n'existe pas de statistiques fiables ne serait-ce que pour les trois dernières années. Celles obtenues sur l'exercice 2003 et celles du premier semestre de 2004, sont discordantes d'une source à l'autre. Par exemple, les statistiques fournies par le service des archives diffèrent de celles produites par le service de facturation, qui à leur tour, diffèrent des informations fournies par les opérationnels.

Ces informations telle qu'enregistrées, ne permettent pas non plus de faire une analyse synthétique. Ainsi, il est impossible de faire ressortir du volume des actes :

- ceux concernant les cas sociaux ou les indigents ;
- ceux relatif au personnel de l'hôpital et au membre de leur famille ;
- les cas de fuites de malades ;
- ceux concernant les remboursements des frais pour soins non effectués ou pour séjour écourté, etc...

Ceci a pour inconvénient de fausser les prévisions des entrées réelles de fonds.

6) Au niveau de la capacité de production des services

Aucune étude préalable n'a été faite pour permettre de déterminer la capacité de production des différents services. Ainsi, il n'est pas possible de connaître le plein emploi, encore moins la sous-activité. Par conséquent, les managers ne sont pas en mesure de dire en l'état actuel des choses, si les recettes dégagées par l'hôpital reflètent la réalité.

7) au niveau de l'historique de l'hôpital

L'hôpital, tel que géré antérieurement à la réforme hospitalière, n'a pas permis de produire des états financiers (aucun bilan, aucun compte de résultat). Les services de comptabilité et de contrôle de gestion n'ayant été mis en place que dans le courant du dernier trimestre de 2003.

8) Aucun standard n'a pu être déterminé pour le calcul des coûts des prestations offertes par les différents services.

La comptabilité analytique étant inexistante. De plus, les intrants régulièrement utilisés par les services médicaux n'ont fait l'objet d'aucun suivi pertinent. Ce qui fait qu'on ne peut pas apprécier objectivement le coût de revient d'une journée d'hospitalisation ou d'une intervention chirurgicale.

9) Il n'existe pas de convention écrite et formelle entre les fournisseurs et l'hôpital, de sorte que pour la confection du budget de trésorerie beaucoup d'imprécisions ont été relevées dans la détermination des échéanciers.

10) Les appels d'offre ne sont pas effectués pour les achats importants, ce qui n'offre pas une base d'appréciation objective des prix d'achat. Plusieurs fournisseurs interviennent dans l'approvisionnement d'une même fourniture ou d'un même matériel.

11) Les services administratifs agissent sans plan d'action, ce qui ne permet pas de procéder à une analyse du niveau des frais généraux par eux supportés.

12) Certaines étapes du processus budgétaire ont été occultées ou menées superficiellement. C'est le cas des arbitrages et de la navette budgétaire. Nous sommes parti du schéma d'un budget décentralisé pour ensuite aboutir à celui d'un budget global et imposé. Ce qui problématise le suivi, voire même la mesure des performances dans la mesure où les opérationnels peuvent ne pas se sentir concernés.

13) La plupart des charges à caractère général et hôtelier ont été déterminées par extrapolation du niveau obtenu du suivi budgétaire trimestriel. Il y a des risques que ces charges soient sous-évaluées ou surévaluées.

14) Les différents responsables de service impliqués dans la confection du budget n'ont pas été formés à cette tâche. Beaucoup n'ont pas perçu l'utilité ou la portée des prévisions réalisées par leur soin. Cela a généré beaucoup d'incohérences entre les niveaux d'activité proposés et les besoins en intrants exprimés.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre III : RECOMMANDATIONS

1) L'hôpital gagnerait à achever le plutôt possible son projet d'établissement qui offre une vision sur la planification stratégique et opérationnelle.

2) Le comptable matière doit procéder au recensement des immobilisations et procéder à leur valorisation en indiquant les services bénéficiaires. Une observation sur leur état est indispensable dans l'appréciation des demandes de renouvellement.

3) Pour parvenir à un meilleur suivi budgétaire, il faut en amont un travail de conception des outils de collecte des informations. Le contrôleur de gestion doit, de ce fait, proposer aux responsables de services un canevas de rapport qui l'aiderait à recueillir les statistiques dont il aura besoin non seulement pour réaliser un bon suivi, mais aussi lors des esquisses budgétaires. Cette prescription doit être appliquée à tous les responsables de service (aussi bien les administratifs que les médicaux).

Concernant les services médicaux, le canevas pourrait comporter les éléments suivants :

- la nature et le nombre des actes accomplis ;
- la nature et la quantité des intrants utilisés ;
- la nature et la quantité des autres fournitures utilisées par son service (fourniture de bureau, imprimés, produits de nettoyage, carburant, etc)

Pour plus de fiabilité, les médecins pourraient ouvrir un dossier malade qui retracerait tous les produits utilisés dans le traitement de celui-ci. Ce dossier pourrait se présenter de la façon suivante :

Tableau N° 16: exemple de canevas de rapport

Service :

Nom et prénom du patient :

Nature de l'acte :

Date	Intrants utilisés		Observation
	Nature du produit	Quantité	

Source : nous même

4) A défaut de pouvoir mettre en place dans l'immédiat une comptabilité analytique, le contrôleur de gestion peut travailler sur un échantillon de malades et en déduire des standards comme base de calcul des coûts de production.

Il s'agira par exemple de consacrer de façon continue un temps d'observation dans chaque service médical. Au cours de cette observation physique, il effectuera le pointage du temps d'intervention des spécialistes, les intrants utilisés, le séjour moyen des patients, etc.

Ces informations comparées à celles fournies par les rapports d'activités permettraient de connaître approximativement ce que coûte la prise en charge d'un patient ayant bénéficié d'une prestation donnée.

La difficulté pourrait provenir des produits comme l'alcool, le coton, le compresse ou les désinfectants dont le flacon ou le rouleau peut servir à traiter plusieurs malades. Pour ces cas spécifiques il importe de dénombrer les malades auxquels ces produits sont appliqués depuis la date de réception du produit jusqu'à son épuisement.

5) Améliorer la gestion des stocks de médicaments et produits pharmaceutiques en ouvrant une ligne de consommation pour chaque service, et exiger des responsables qui ont à charge

la gestion de ces stocks de produire mensuellement un rapport détaillé sur les commandes opérées par les services.

6) Nous préconisons à l'hôpital de procéder au choix des fournisseurs le plutôt possible par appel d'offre afin de faire jouer la concurrence. Et ne retenir qu'un fournisseur par type de produit. Ensuite il faudra obtenir de ces derniers un contrat précisant de façon claire l'échéancier de règlement.

7) Il est impératif que les procédures administratives et financières soient scrupuleusement respectées afin de faciliter le suivi budgétaire qui demeure du reste une source importante dans l'identification des hypothèses de prévision lors des esquisses budgétaires.

8) Pour résoudre le problème de la divergence des données recueillies, le contrôleur de gestion, en tant que coordinateur et animateur de la gestion budgétaire, doit veiller à ce que des rencontres périodiques aient lieu entre les services opérationnels, le service de la facturation et le service de la comptabilité afin de procéder à l'harmonisation des statistiques.

9) Le contrôleur de gestion doit procéder à une étude approfondie auprès des différents spécialistes afin de connaître leur capacité réelle de production. Il est nécessaire de savoir par exemple :

- le nombre optimal d'actes que le gynécologue peut exécuter en une journée
- le rythme normal d'une salle d'opération ;
- la capacité optimale des appareils de radiologie, d'échographie, d'endoscopie, etc.

Un tel suivi permettra de mieux apprécier l'utilisation des investissements réalisés ainsi que le niveau d'activité pris comme engagement par les acteurs lors de la fixation des objectifs.

10) Demander aux différents responsables de services de confectionner des plans d'action en rapport avec les objectifs spécifiques identifiés. Ceci facilitera l'analyse des prévisions de besoin concernant certaines fournitures et aider à la maîtrise de plusieurs autres charges.

Le modèle suivant peut être utilisé :

Tableau n°17 : Plan d'action

Objectifs	Activités	Tâches	Délai	Responsable	Ressources à utiliser	Ressources à générer

11) Pour faciliter la conduite du processus budgétaire, le contrôleur de gestion doit prendre soin de former les différents acteurs intervenant dans la confection des budgets par service à la maîtrise des outils utilisés.

12) Le contrôleur devra par ailleurs assister le directeur dans la rédaction de la note d'orientation générale de manière à y inscrire des objectifs tant quantitatifs que qualitatifs. Il prendra aussi soin de faire démarrer le processus assez tôt. A savoir le 1^{er} juillet par le pré-budget, et le 1^{er} septembre en ce qui concerne les budgets par services.

Conclusion deuxième partie

Cette partie avait pour objectif la confection du budget selon la procédure décrite dans la partie précédente et en respect des principes édictés en la matière dans le cas spécifique de l'hôpital, qui du reste, ne s'assimile pas tout à fait à celui d'une entreprise.

D'abord parce que la structure hospitalière fournit une multitude de prestations à la fois. En plus, chaque patient constitue un cas d'école, en ce sens que pour un même mal, le traitement prescrit peut différer d'un malade à un autre. La nature et la quantité des intrants utilisés pouvant varier conséquemment.

Des insuffisances ont toutefois été notées dans l'application du processus budgétaire dont les plus importantes portent sur :

- la défaillance du système d'information ;
- la non maîtrise des coûts de production ;
- l'inexistence d'une comptabilité analytique
- etc...

Pour y remédier, les responsables du CHAN, en particulier le contrôleur de gestion doit songer à mettre en place des outils de collecte d'information adéquats, et créer ainsi une base de données capable de servir de support lors de la confection des budgets.

CONCLUSION GENERALE

Les travaux effectués dans le cadre du présent mémoire, visaient comme :

L' Objectif général est de permettre à l'administration de concevoir un budget prévisionnel conformément au processus généralement admis ;

Les Objectifs spécifiques étaient de :

- ✓ recueillir les statistiques d'exploitation susceptibles de servir de base à une quelconque extrapolation ;
- ✓ identifier les différents centres de responsabilités ;
- ✓ coordonner la confection des budgets de leur budget ;
- ✓ procéder à la consolidation de ces budgets.

Au terme de l'étude, un budget a pu être élaboré, mais cela ne s'est pas fait sans heurtes. De nombreux blocages ont entravé l'exécution conforme de certaines étapes du processus budgétaire :

La comptabilité matière est inexistante, ce qui fait qu'il n'y a aucun suivi des transferts de produits ou de matériels. Par exemple il ne nous a pas été possible d'obtenir de la part du service de la pharmacie le détail de la consommation en produits pharmaceutiques de chaque service opérationnel.

Les immobilisations n'ont pas été inventoriées. De sorte qu'on ne peut pas savoir avec certitude le mobilier dont dispose tel service par rapport à tel autre ;

Celles qui existent et qui sont connues ne sont malheureusement pas valorisées.

Le processus de planification dont l'aboutissement devrait être le projet d'établissement n'a pas encore débuté au niveau de l'hôpital. De plus, le service de comptabilité et même celui du contrôle de gestion ne sont opérationnels que depuis respectivement août 2003 et octobre 2003. Il n'y a par ailleurs pas de service de comptabilité analytique.

L'analyse critique de ce processus tel que mené dans le cas du CHAN, nous a permis de formuler des recommandations qui portent entre autres sur la réforme du système d'information dans sa globalité et une meilleure application des autres éléments de la gestion budgétaire.

La gestion budgétaire étant un système itératif, ses étapes sont liées les unes aux autres, et s'influencent mutuellement.

Un budget bien élaboré, ne sera utile que si son exécution est correcte et conforme aux procédures administratives et financières.

Cette exécution ne peut être efficace que si un suivi régulier est effectué afin de permettre de garder le cap. Ce dernier n'est perceptible que si en amont un plan directeur à court, moyen et long terme est défini.

Les plans stratégiques et opérationnels ne seront correctement élaborés que si les acteurs qui y sont impliqués ont une bonne maîtrise du processus et les perçoivent comme des impératifs à la réalisation de leurs objectifs.

Pour redonner tout son sens à la gestion budgétaire, nous recommandons au contrôleur de gestion de jouer pleinement et activement son rôle de coordonnateur et de régulateur.

Tout ceci devrait être accompagné d'une implication forte de la direction dont le soutien est déterminant dans la prise de conscience des différents responsables de services.

La conformité avec le nouveau cadre défini par la réforme hospitalière en dépend.

BIBLIOGRAPHIE

- 1)- **ARNAUD** Hervé ; **GARMILIS** Ali ; **VIGNON** Véronique (2001) : Le Contrôle de Gestion en Action, 2^{ème} Edition, Paris : Editions Liaison, P270.
- 2)- **BALLIVET** ; A.Rossignol (1998) : Gestion Comptable, Tome 3 : Analyser : Coûts et Budgets ; Editions Foucher, Vol 3
- 3)- **BERLAN** Nicolas (2002) : Le Contrôle Budgétaire, Paris : Edition la Découverte, P120.
- 4)- **BERLAND** Nicolas ; **BLUTHE** Norbert ; **FROUIN** Laurent (2003) : Gestion sans Budget, retour au Management, Revue Expansion Management revue, N°111.
- 5)- **BERNARD** de Montmorillon ; **PITOL** Jean Pierre (1995) : Organisation et Gestion de l'entreprise
- 6)- **BESCOS&DOBLER** (1997) : Contrôle de Gestion et Management, 4^{ème} Edition
- 7)- **BOUQUIN** Henry (1986) : Le Contrôle de Gestion, 5^{ème} Edition, Paris : Presses Universitaires de France, P462.
- 8)- **CHARLES** Horngreen ; **ALNOOR** Bhimani ; **SRIKANT** Datar ; **GEORGES** Foster (2003) : Contrôle de Gestion et Gestion Budgétaire, 2^{ème} Edition
- 9)- **CHARPENTIER** P. (2000) : Organisation et Gestion de l'entreprise, Paris : Editions Nathan, P357
- 10)- **CELIMENE** René (1985) : Droit Budgétaire et Comptabilité Publique au Sénégal ; Réf : Nouvelles Editions Africaines, P182.
- 11)- **DELMATE** Jean Claude; **GROLIER** Jacques (2001) : Comptabilité Générale et Budget des Hôpitaux, 2^{ème} Edition, Paris : Editions ENSP, P466.
- 12)- **DIARD** Christine ; **DONDI** Jean (2000) : Plusieurs approches pour améliorer le contrôle de gestion ; Revue Française de l'Audit Interne, N°148.

- 13)- **DICKEY** Terry (1992) : Budgeting : a practical guide for better business planning ; Kogen Page, P136.
- 14)- **DIOP** Pape Yankhoba (2004) : Gestion Budgétaire de l'hôpital général de grand-yoff
- 15)- **DJATE** Bertin (2003) : La Pratique du Contrôle Budgétaire dans un Etablissement Public National : cas de l'AGEFOP, P100
- 16)- **EL Hadj** Faye (2003) : Le Contrôle de Gestion par l'analyse des coûts et le Système Budgétaire, Editions : Presses Universitaires de Dakar.
- 17)-**GALLEY** Jean Yves ; **MASSALA** Tony (2002) : Les Méthodes d'élaboration d'un Budget ; Revue Option Finance, N°681
- 18)-**GERARD** Nouilleau , **MICHEL** Rouach : Contrôle de Gestion et Stratégie dans la Banque
- 19)- **GERVAIS** Michel (1994) : Contrôle de Gestion par le système budgétaire ; Paris ; Vuibert, P221.
- 20)- **GERVAIS** Michel (2000) : Contrôle de Gestion, 7^{ème} Edition, Paris : Economica, P719
- 21)- **GUEDJ** Norbert (1995) : Le Contrôle de Gestion pour améliorer la performance de l'entreprise ; Editions d'Organisation.
- 22)- **GUMB** Bernard (2000) : Les Outils du Contrôle de Gestion au service de votre stratégie, Paris : Edition d'organisation, P231
- 23)- **LECLERE** Didier (1994) : Gestion Budgétaire, Editions Eyrolles, P161.
- 24)- **LANZEL** Pierre : Contrôle de Gestion et Budget.
- 25)- **MALO** Jean Louis ; **MATHE** Jean Charles (2000) : L'essentiel du Contrôle de Gestion, Paris : Edition d'Organisation, P309.
- 26)- **MYKITA** Patrick ; **TUSZYNSKI** Jack (2002) : Contrôle de Gestion : Prévisions et Gestion Budgétaire, mesures et analyses des performances, Paris : Foucher, P287.
- 27)- **MOUSSA** Yazi (2004) : Cours de Contrôle de Gestion

28)- **SELMER** Caroline (2003) : Construire et Défendre son budget : outils, méthodes et comportements, Paris : Dunod, P235.

29)- **YVON** Merliere et **RENE** Kieffer (1997) : Le Contrôle de Gestion de l'Hôpital : Principes clés et Outils nouveaux, Paris : Editions Masson.

CESAG - BIBLIOTHEQUE