



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

**INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE
DIPLOME D'ETUDES SUPERIEURES SPECIALISEES
EN AUDIT ET CONTROLE DE GESTION**

DESS

THEME DU MEMOIRE :

**RESPONSABILITE DU CONSEIL
D'ADMINISTRATION A L'EGARD DU CONTROLE
INTERNE : CAS DE L'HOPITAL PRINCIPAL DE
DAKAR**

Bibliothèque du CESAG



Présenté par :

MAMADOU SY

14 ème PROMOTION

2002-2003

Sous la direction de :

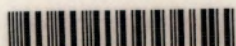
Monsieur N'GARY SOW

Chargé de cours au CESAG

Janvier 2004

M0174AUDIT04

2



DEDICACES

Je **dédie** le présent mémoire à :

- Mes parents **Ousmane** et **Worokia YATTARA** :ce mémoire est la récompense de vos divers sacrifices ;
- Ma très chère épouse **Aminata SANOGO** :pour la patience et le courage dont elle a fait preuve pendant mon absence ;
- Mes chers enfants **Rokya** et **Ousmane** :ce mémoire traduit une des étapes de la lutte que j'ai engagée pour vous assurer un avenir radieux ;
- Mes **frères** et **sœurs** pour l'amour que j'éprouve pour vous.

REMERCIEMENTS

Ce mémoire est l'aboutissement de la combinaison de diverses contributions. C'est l'occasion d'adresser mes sincères remerciements à:

Dieu, Tout Puissant, pour toutes les merveilles qu'il a accomplies pour nous jusqu'à ce jour ;

Monsieur Harouna DIALLO alias Jésus pour sa contribution dans le cadre de l'obtention du financement de cette formation;

L'Ambassade du Royaume de Belgique et la CTB au Mali pour le financement sans lequel cette formation n'aurait pas été possible ;

Monsieur N'Gary SOW, chargé de cours au CESAG, pour avoir accepté me guider tout au long de ce processus en me faisant partager son expérience;

Monsieur Moussa YAZI, responsable du programme Audit et Contrôle de Gestion au CESAG;

L'ensemble du corps professoral du CESAG pour l'enseignement de qualité dont nous avons bénéficié;

Tout le personnel de l'Hôpital Principal de Dakar pour sa franche collaboration pendant la collecte des informations pour le présent mémoire ;

Mes camarades de la 14^{ème} promotion Audit et Contrôle de Gestion.

LISTE DES ABREVIATIONS ET SIGLES

- ACP : Agent Comptable particulier ou Agence Comptable Particulière.
AGO : Assemblée Générale Ordinaire.
CA : Conseil d'Administration.
CAC : Commissaires Aux Comptes.
CME : Commission Médicale d'Etablissement.
CSE : Comité Supérieur d'Etablissement.
CTE : Comité Technique d'Etablissement.
CHSCT : Comité d'Hygiène, de Sécurité et des Conditions de Travail.
DG : Direction Générale ou Directeur Général.
EPS : Etablissement Public de Santé.
GE : Gouvernement d'Entreprise.
HPD : Hôpital Principal de Dakar.
OHADA : Organisation pour l'Harmonisation du Droit des Affaires en Afrique.
PC : Plan Comptable.
PCA : Président du Conseil d'Administration.
PDG : Président Directeur Général.
PE : Projet d'Etablissement.
PV : Procès Verbaux.
SA : Société Anonyme.
SARH : Service d'Administration des Ressources Humaines.
SHSE : Services des Hospitalisations et des Soins Externes.
SYSCOA : Système Comptable Ouest Africain.
UCAD : Université Cheick Anta DIOP.

LISTE DES FIGURES ET TABLEAUX

Pages

FIGURES

Figure N°1: Schéma du comité d'audit au sein d'une entreprise	34
Figure N° 2 : Schéma du modèle d'analyse	46

TABLEAUX

Tableau N°1 : Les indicateurs et leurs mesures	48
Tableau N°2 : Les indicateurs et leurs mesures	49
Tableau N°3 : Les indicateurs et leurs mesures	50
Tableau N°4 : Les indicateurs et leurs mesures	51
Tableau N°5 : Les indicateurs et leurs mesures	52
Tableau N°6 : Récapitulatif des activités du CA de l'HPD	80
Tableau N°7 : Résultats obtenus auprès des administrateurs	94
Tableau N°8 : Classement par composante des résultats obtenus	104
Tableau N°9 : Proposition de calendrier de mise en application des recommandations	111

TABLE DES MATIERES

	Pages
DEDICACES	i
REMERCIEMENTS	ii
ABREVIATIONS ET SIGLES	iii
LISTE DES FIGURES ET TABLEAUX	iv
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE : FONDEMENTS THEORIQUES	7
INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE	8
CHAPITRE 1: LA NOTION DE CONTROLE INTERNE	9
Section 1 : Définition du contrôle interne	9
Section 2 : Déterminants du contrôle interne	10
Section 3 : Le contrôle interne spécifique au secteur public	19
CHAPITRE 2: LES RELATIONS ENTRE LE CONSEIL D'ADMINISTRATION ET LE CONTROLE INTERNE	25
Section 1 : Gouvernement d'Entreprise	25
Section 2 : Conseil d'Administration	27
Section 3 : Relations entre le Conseil d'Administration et le contrôle interne	31
Section 4 : Contributions du Conseil d'Administration à l'amélioration du contrôle Interne	36
CHAPITRE 3 : RESPONSABILITE DU CONSEIL D'ADMINISTRATION A L'EGARD DU CONTROLE INTERNE	39
Section 1 : Responsabilité légale et responsabilité liée à la bonne gestion	39
Section 2 : Responsabilité du Conseil d'Administration à l'égard du contrôle interne	44
Section 4 : Méthodologie de l'étude	45
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE	54

DEUXIEME PARTIE : LE CONSEIL D'ADMINISTRATION ET LE CONTROLE INTERNE A L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR	55
INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE	56
CHAPITRE 1 : PRESENTATION DE L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR	57
Section 1 : Présentation de l'Hôpital Principal de Dakar	57
Section 2 : Organisation générale de l'Hôpital Principal de Dakar	59
Section 3 : Conseil d'Administration de l'Hôpital Principal de Dakar	61
CHAPITRE 2: LE CONTROLE INTERNE A L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR	64
Section 1 : Le contrôle interne à l'Hôpital Principal de Dakar	64
Section 2 : Le contrôle interne spécifique à l'Hôpital Principal de Dakar	68
Section 3 : Analyse du dispositif du contrôle interne de l'Hôpital Principal de Dakar	71
CHAPITRE 3 : LA RESPONSABILITE DU CONSEIL D'ADMINISTRATION DE L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR A L'EGARD DU CONTROLE INTERNE.	79
Section 1: Etude des activités du Conseil d'Administration	79
Section 2 : Résultats de l'étude des activités du Conseil d'Administration	81
Section 3 : Analyse de la responsabilité du Conseil d'Administration à l'égard du contrôle interne	83
Section 4 : Recommandations	105
Section 5 : Perspectives de mise en œuvre des recommandations	110
CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE	113
CONCLUSION GENERALE	114
ANNEXES	117
BIBLIOGRAPHIE	118

INTRODUCTION GENERALE

De nos jours, l'augmentation des risques dans l'économie et la fréquence des défaillances des entreprises (privées et publiques) ont mis en évidence la nécessité de disposer d'outils de pilotage et de contrôle de plus en plus efficaces. La conduite des affaires impose désormais une véritable culture de contrôle diffusée aussi bien dans les fonctions administratives que dans les fonctions opérationnelles des entreprises. Cette culture de contrôle a conduit aussi à une délégation d'autorité et des tâches à plusieurs niveaux.

Afin de s'assurer, qu'en dépit de cette délégation, leurs responsabilités sont pleinement assurées, les gestionnaires doivent disposer de moyens leur permettant d'influencer et de contrôler les activités qu'ils ont déléguées à leurs subalternes. La qualité du contrôle développé permet de limiter les risques de défaillance et d'optimiser l'efficacité des opérations. A ce titre, les gestionnaires doivent établir des systèmes adéquats de contrôle interne.

On ne répétera donc jamais assez que le contrôle interne n'est pas une fonction, que c'est un ensemble de dispositions, donc un état et qu'on ne saurait parler de « service de Contrôle Interne », sauf à faire un contre-sens (RENARD ; 2002 : 117).

Le rôle du contrôle interne a connu une évolution dans le temps. Il a été conçu initialement pour éviter les fraudes, ensuite il a permis d'éviter les erreurs d'ordre comptable et enfin il est devenu aujourd'hui un outil pour maîtriser le fonctionnement de l'entreprise. Du fait qu'il intervient pour améliorer la gestion des entités, le contrôle interne est souvent confondu à tort à d'autres notions présentes dans l'entreprise telles que le contrôle de gestion et l'audit interne.

Au dessus des gestionnaires cités plus haut, à un échelon supérieur, se trouve une structure de décision et de contrôle : le Conseil d'Administration (CA).

Nous ne pouvons pas parler de CA aujourd'hui sans aborder le thème de Gouvernement d'Entreprise (GE).

L'importance qu'on accorde à la gouvernance sur le plan international tient au fait qu'on suppose généralement qu'il existe une relation entre ce processus, dont le CA constitue l'épine dorsale, et la performance financière de l'entreprise ou encore l'efficacité économique.

Le GE est une répartition des pouvoirs et des responsabilités au sein d'une entreprise entre essentiellement la DG et le CA avec pour objectifs d'accroître la solidité, la viabilité et la compétence de cette entreprise.

Quant au CA, il a été et est encore trop souvent considéré comme une simple chambre d'enregistrement des résultats de l'entreprise. Pourtant, les administrateurs peuvent avoir un rôle actif dans l'administration de l'entreprise. Au-delà de la fonction définie par la loi, un administrateur peut être un véritable conseil du chef d'entreprise, particulièrement dans ses choix stratégiques.

Les auditeurs internes, jouent un rôle important dans l'évaluation et le suivi du fonctionnement des systèmes de contrôle interne, qu'ils contribuent à maintenir à un niveau d'efficacité satisfaisant. Ils travaillent en étroite collaboration avec le CA car l'essentiel de leur mission est de donner toutes les informations nécessaires à la direction de l'entreprise sur le fonctionnement de ses différents services, de détecter les dysfonctionnements et de lui proposer un certain nombre d'améliorations.

Le management, le CA, les auditeurs internes et les autres membres du personnel sont tous responsables du contrôle interne.

Après les points sus-cités relatifs au contrôle interne, au GE et au CA, nous nous intéresserons à présent aux structures hospitalières.

Tant sous l'angle des enjeux dont ils sont porteurs que sous celui des finances qu'ils mobilisent, les hôpitaux sont en prise directe avec certaines des préoccupations majeures de la population d'un pays. Les hôpitaux doivent, en permanence, rechercher un équilibre entre les ressources qu'ils utilisent, la qualité de leurs travaux et les résultats de ses pratiques professionnelles en terme de santé publique (FEKKAR, 1993).

Les hôpitaux, tout comme les entreprises du secteur privé, recherchent de la même façon la bonne gouvernance pour améliorer l'efficacité de leur organisation. Ils disposent d'un système de contrôle interne dont la supervision est assurée par leur CA.

Cependant il faut souligner dans les hôpitaux et dans les autres entreprises du secteur public, l'existence des spécificités de leur système de contrôle interne. Il s'agit notamment de l'intervention des fonctionnaires de l'Etat : comptables publics et contrôleurs financiers.

Problématique

Selon le rapport du Commissaire aux Comptes (CAC) de l'exercice 2001 sur les procédures et le contrôle interne, l'HPD est confronté aux problèmes suivants :

- inexistence d'un manuel de procédures adapté et d'une cellule d'audit interne ;
- faiblesses dans l'accueil des malades, le système de facturation et les procédures de recouvrement ;
- inexistence d'outils informatiques à la disposition des médecins traitants ;
- cumul des procédures de codification, de saisies de codification et de leur modification ou annulation ;
- cumul des procédures de facturation et de signature des factures ;
- retard dans l'émission des factures ;
- non enregistrement en temps réel des opérations comptables ;
- non arrêt en présence d'une personne et inexistence de brouillard au niveau de la caisse principale ;
- imputation comptable incorrecte des journées de recettes.

Tous ces problèmes ci-dessus mentionnés peuvent causer des préjudices graves à l'HPD s'ils ne sont pas maîtrisés dans un bref délai.

Certaines faiblesses évoquées sont importantes compte tenu des éléments suivants :

1- L'inexistence d'un manuel de procédures adapté est contraire aux dispositions de l'article 16 du SYSCOA/ OHADA ainsi que de bonnes règles en matière de gestion interne. Le manuel de procédures est la forme la plus achevée de la normalisation et de l'uniformisation des procédures. En plus de son aspect descriptif, il intègre les points de contrôle couvrant tous les espaces de risques potentiels et offre ainsi une sécurité dans le dispositif de contrôle interne. Il permettra au niveau de l'HPD :

- de décrire les relations fonctionnelles entre les structures administratives, financières et comptables et les autres services ;
- de décrire les modalités de recoupement de l'information administrative, financière et comptable avec les autres services ;
- d'assurer une meilleure séparation des fonctions incompatibles ;
- de formaliser l'ensemble du dispositif de contrôle interne dans un cadre évolutif et adaptable.

2- L'existence d'une cellule d'audit à l'HPD interne apportera :

- une assurance sur le degré de maîtrise des risques, ce qui va au delà de l'évaluation d'une conformité à des critères préétablis ;
- une réponse aux attentes d'aide et de conseil sans oublier les missions traditionnelles de l'auditeur ;
- une création de valeur ajoutée à l'instar d'autres activités en termes d'expertise, de professionnalisme, d'adhésion aux meilleures pratiques.

3- Une bonne facturation au niveau de l'HPD permettra de disposer des ressources financières importantes en vue de motiver financièrement et matériellement son personnel et d'offrir des soins de qualité aux populations.

Comme solution face aux faiblesses signalées, l'HPD doit disposer d'un bon système de contrôle interne pour maîtriser son fonctionnement.

Le contrôle interne qui est l'ensemble des mesures visant à :

- protéger les actifs ;
- fournir une information précise et en temps voulu à tous les niveaux ;
- promouvoir l'efficacité ;
- s'assurer que toutes les politiques et procédures mises en place sont suivies.

Compte tenu de l'importance du contrôle interne et de la position stratégique qu'occupe le CA au sein de l'HPD, la question fondamentale qu'on peut se poser est la suivante :

En quoi le CA de l'HPD est-il responsable à l'égard du contrôle interne ?

Cette question de recherche nous amène à poser les questions spécifiques qui suivent :

- comment fonctionne le CA ?
- comment les administrateurs contribuent-ils à l'amélioration du système de contrôle interne ?

Telles sont les principales questions auxquelles nous tenterons de répondre.

D'où le thème de notre mémoire " **Responsabilité du Conseil d'administration à l'égard du contrôle interne : Cas de l'Hôpital Principal de Dakar** " .

Objectifs du mémoire

Les objectifs sont de deux ordres :

Objectif général

Ce mémoire a pour objectif d'étudier la façon dont le CA de l'HPD s'acquitte de ses obligations à l'égard du système de contrôle interne.

Objectifs spécifiques

Les objectifs spécifiques sont les suivants :

- 1- Décrire le système de contrôle interne de l'HPD ;
- 2- Mettre en lumière les forces et les faiblesses du système de contrôle interne ;
- 3- Décrire le fonctionnement du CA de l'HPD ;
- 4- Décrire les relations entre le CA et le contrôle interne à l'HPD ;
- 5- Commenter les différentes activités du CA par rapport au contrôle interne ;
- 6- Proposer des recommandations par rapport à ces activités.

Intérêt du mémoire

Notre étude présente plusieurs intérêts :

➤ **pour l'Hôpital**

Le CA pourrait s'inspirer des résultats de nos travaux pour corriger d'une part les insuffisances du contrôle interne et d'autre part adopter une bonne démarche vis à vis de lui.

➤ **pour le lecteur**

Il pourrait s'informer sur le fonctionnement du CA par rapport au contrôle interne dans une structure sanitaire du secteur public.

➤ pour nous mêmes

Nous pourrions découvrir les spécificités du contrôle interne dans une structure sanitaire du secteur public d'une part et d'autre part nous espérons apporter notre modeste contribution quant à la démarche à adopter par un CA à l'égard du contrôle interne.

Démarche

Pour mener à bien cette étude, la méthodologie consistera en une revue de la littérature sur le contrôle interne et le CA d'une part et d'autre part à une collecte d'informations auprès de l'HPD et au besoin, auprès de ses ministères de tutelle.

La collecte d'information concernera les documents suivants :

- les procès verbaux et / ou les délibérations du CA;
- les questionnaires adressés à certains administrateurs ;
- les notes et décisions de service ;
- les rapports d'activités ;
- les rapports du CAC ;
- la décision de nomination des administrateurs ;
- les rapports d'audit interne ;
- les rapports de contrôle de gestion ;
- et tout autre document important.

Plan de l'étude

Notre mémoire comprend deux parties :

- **première partie** : Elle est intitulée " Fondements théoriques " et basée sur la revue de littérature. Elle traite dans un premier chapitre de la notion de contrôle interne, dans un second, elle aborde les relations entre le CA et le contrôle interne et enfin le troisième chapitre est relatif à la responsabilité du CA à l'égard du contrôle interne ;
- **deuxième partie** : Elle concerne l'analyse de l'existant au niveau du contrôle interne et du CA de l'HPD. Dans un premier chapitre nous présenterons l'HPD, ensuite nous aborderons le contrôle interne à l'hôpital et dans un troisième chapitre nous parlerons de la responsabilité du CA de l'HPD à l'égard du contrôle interne.

**PREMIERE PARTIE :
FONDEMENTS THEORIQUES**

INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE

Les dirigeants d'entreprise ont pour préoccupation constante de mieux maîtriser les activités dont ils ont la responsabilité. Des systèmes de contrôle interne sont mis en place afin de détecter, en temps voulu, tout dérapage par rapport aux objectifs visés par l'entreprise, et de limiter les aléas. Ces objectifs permettent aux dirigeants de maîtriser l'évolution rapide de l'environnement économique concurrentiel, des besoins et des priorités des clients, et de procéder à temps aux adaptations nécessaires à la croissance de l'activité. Ils contribuent à promouvoir l'efficacité, à protéger les actifs, à garantir la fiabilité des états financiers et la conformité aux lois et aux règlements.

Dans ce contexte, il n'est pas étonnant que se manifeste une demande croissante pour des systèmes de contrôle interne plus performants et pour des outils permettant une évaluation objective de l'efficacité des systèmes existants. Cette demande croissante est l'œuvre des dirigeants, des actionnaires et surtout du CA.

Ainsi, nous avons décidé de consacrer le premier chapitre de la première partie de notre mémoire à la notion de contrôle interne. Le deuxième traitera des relations entre le CA et le contrôle interne et enfin le troisième abordera la responsabilité du CA à l'égard du contrôle interne.

CHAPITRE 1 : LA NOTION DE CONTROLE INTERNE

Le contrôle interne a sa structure que représentent ses composantes, il poursuit des objectifs qui sont qualifiés d'objectifs généraux et il est conduit selon des principes. Nous tenterons de présenter dans les lignes suivantes : la définition, les déterminants et le contrôle interne spécifique au secteur public.

SECTION 1 : DEFINITION DU CONTROLE INTERNE.

Les définitions du contrôle interne sont nombreuses, mais l'accord se fait sur l'essentiel. Les auditeurs externes, les CAC et les experts comptables ont été les premiers en France à développer et à approfondir la notion de contrôle interne, et ce pour atteindre les objectifs spécifiques assignés à leur fonction : certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et résultats. Le contrôle interne est donc pour eux un moyen alors que pour les auditeurs internes, il s'agit d'un objectif. Dès les années 1960-70, l'Ordre Français des Experts Comptables, la Compagnie des CAC, ont cerné et défini cette notion démontrant que la mise en œuvre de dispositifs de contrôle interne exhaustifs et adéquats dans les domaines financiers et comptables permet d'obtenir des résultats, sincères et fidèles (RENARD ; 2002 : 117).

De toutes les définitions relatives au contrôle interne :

- Ordre des Experts-Comptables et des Comptables Agréés (OECCA) ;
- Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) ;
- Institute of Internal Auditors aux Etats Unis (IIA) ;
- Coopers and Lybrand,

nous avons opté pour la définition synthèse de COOPERS & LYBRAND (2000 : 14) selon laquelle : « le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le CA, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

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

Cette définition ainsi proposée nous semble la plus complète car elle intègre d'une part tous les acteurs de la vie d'une organisation dans la conception même du contrôle interne, et d'autre part l'aspect opérationnel et la fiabilité des informations produites que celui-ci doit fournir.

SECTION 2 : DETERMINANTS DU CONTROLE INTERNE

Les déterminants sont des éléments qui confèrent au contrôle interne, son ossature et sa portée. Il s'agit des principes qui sont en fait les règles de conduite, ensuite nous avons les objectifs qui constituent la finalité recherchée lorsqu'un dispositif de contrôle est mis en place. Enfin, nous avons les composantes qui structurent le contrôle interne.

I Les objectifs du contrôle interne

Il résulte des définitions précitées que le contrôle interne inclut, dans le cadre d'une maîtrise globale du fonctionnement de l'entreprise, les objectifs suivants :

- la fiabilité et la pertinence de l'information ;
- la protection et la sauvegarde du patrimoine ;
- l'application des instructions de la direction et la conformité aux lois et règlements ;
- l'efficacité et l'efficience de l'organisation.

1- La fiabilité et la pertinence de l'information

L'information pertinente doit être identifiée, recueillie et diffusée sous une forme et dans des délais qui permettent à chacun d'assurer ses responsabilités.

Les systèmes d'information produisent, entre autres, des données opérationnelles, qui permettent de gérer et contrôler l'activité (COOPERS & LYBRAND ; 2000 : 83).

Les informations doivent répondre aux impératifs suivants :

- fiabilité et vérifiabilité : refléter la réalité des activités ;
- exhaustivité : enregistrement intégral ;
- pertinente : adapter au but poursuivi ;
- disponibilité : facilement accessible à tous.

2- La protection et la sauvegarde du patrimoine

La notion de patrimoine englobe au sens large non seulement les biens et valeurs inscrits au bilan, mais aussi, tous les biens qui ne sont pas ordinairement exprimables en termes monétaires et qui sont très importants pour la survie de l'entité à savoir la qualité de son personnel et son image de marque. Cet objectif concerne toutes les mesures visant à assurer la sécurité physique des biens meubles et immeubles, des biens matériels ou immatériels et celle des personnes physiques assurant le service (CSOEC, 1999 : 27).

3- L'application des instructions de la direction et la conformité aux lois et règlements

Cet objectif vise à s'assurer que les instructions de la direction c'est à dire les politiques, les plans généraux mis en œuvre par l'intermédiaire de dispositifs particuliers, sont effectivement appliquées. Cet objectif, défini en terme généraux – assurer l'application des instructions de la direction – ne peut se concevoir que dans le cadre d'une formalisation de politiques relativement précises pour chaque centre de décision , de leur traduction en termes clairs (termes chiffrés dans des plans opérationnels), de l'existence de moyens (matériels, humains) permettant de suivre ces instructions et d'un processus de contrôle de l'exécution de ces instructions (DUFILS ; 1991 : 337).

Le contrôle interne peut être jugé efficace lorsque le CA et le management estiment qu'ils disposent d'une assurance raisonnable leur permettant de considérer que l'entreprise est en conformité avec les lois et règlements en vigueur (COOPERS ET LYBRAND ; 2000 : 32).

4- L'efficacité et l'efficience de l'organisation

L'efficacité concerne la capacité d'une organisation (d'une activité ou fonction) à atteindre le but qu'elle s'est fixé : l'efficience est la qualité de l'organisation ou de chacune de ses parties, qui permet d'être efficace au moindre coût. L'efficacité et l'efficience de l'organisation nécessitent l'implantation d'un processus de communication bien défini entre les divers niveaux hiérarchiques dans l'organisation (COLLINS & VALIN, 1992 : 44).

II Les principes du contrôle interne

Les principes sont des règles de conduite à observer dont le respect confèrera au contrôle interne une qualité satisfaisante. Donc une meilleure maîtrise des activités de l'entreprise est subordonnée à l'utilisation des règles de conduite.

Ces principes fondamentaux constituent le point d'appui du contrôle interne. Il s'agit de l'organisation, de l'auto- contrôle, de l'universalité, de l'harmonie, de l'indépendance, de la bonne information, de la permanence et de la compétence du personnel.

1- L'organisation

Selon H.FAYOL (in SOW ; 2003) « on ne peut contrôler que ce qui est organisé » et dans ce sens l'organisation est un préalable pour l'entreprise moderne.

Le principe d'organisation se manifeste par l'existence d'un manuel de procédures et d'un organigramme. L'existence de ces éléments constitue un minimum pour le respect du principe d'organisation sans lequel le fonctionnement de l'organisme s'avère difficile, voire impossible. L'organisation doit être adaptée et adaptable, vérifiable, formalisée et mettre en évidence une séparation nette des fonctions et des tâches. La séparation des quatre fonctions les plus connues doit être mise en exergue par l'organisation à savoir, la fonction de décision, la fonction de conservation des valeurs physiques et monétaires, la fonction d'enregistrement comptable et la fonction de contrôle.

Mais il est nécessaire de signaler qu'il n'y a pas de modèle unique d'organisation qui pourrait servir de référentiel pour tous. L'organisation doit être adaptée à la culture, à l'environnement etc... Une organisation anarchique équivaut à une absence d'organisation tandis qu'une organisation excessive conduit à une paralysie dans l'exécution des tâches (RENARD ; 1998 :129).

2- L'auto- contrôle

Ce principe appelé aussi principe d'intégration doit résulter directement de l'application des procédures mises en place. Le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables précise que « toute vérification qui a lieu au cours du déroulement des procédures et prévues par elles, illustre le principe d'auto- contrôle qui se manifeste par des recoupements des contrôles réciproques ou des moyens techniques appropriés ».

Selon MIKOLE (in SOW, 2003) « le recouplement consiste à comparer des informations qui doivent être semblables alors qu'elles figurent dans des documents différents », par exemple le bénéfice du compte de résultat et celui du bilan doivent être d'égal montant.

3- Universalité

Ce principe signifie que dans l'entreprise, il n'existe pas de domaine réservé ni de personnes privilégiées ou exclues du contrôle. Ce dernier doit couvrir l'ensemble des domaines et des personnes et doit s'appliquer à tout moment. Toutefois, le principe d'universalité du contrôle doit être assoupli par l'application du principe d'harmonie.

4- Harmonie

Le principe d'harmonie veut que le contrôle interne soit adapté au fonctionnement de l'entreprise, aux sécurités recherchées et aux coûts des contrôles à effectuer. L'appréciation de ce principe est fondamentale lors de la mise en place d'un dispositif de contrôle interne (c'est à dire atteindre les objectifs recherchés) et son efficience (évaluation du coût d'investissement).

5- Indépendance

Pour le contrôle interne, le principe d'indépendance s'apprécie par rapport aux moyens. Le principe d'indépendance implique que les objectifs du contrôle sont à atteindre indépendamment des méthodes, procédés et moyens de l'entreprise (SOW ; 2003).

En d'autres termes peu importent les moyens utilisés pour le contrôle ou la mise en place d'une comptabilité (moyens manuels ou informatisés) les objectifs du contrôle interne, à savoir la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise et la prévention contre tout risque éventuel doivent être atteints.

6- Bonne information

La qualité d'une information se manifeste par sa pertinence, son objectivité, sa fiabilité, son utilité et son exhaustivité. En plus de ces caractéristiques, l'information doit être disponible et accessible en temps opportun pour être utile et satisfaire aux besoins des utilisateurs de l'information (RENARD ; 1998 : 128).

Après avoir satisfait les caractères d'objectivité, de pertinence et d'utilité, l'information doit être communiquée à la DG, c'est le caractère de communicabilité sans lequel le principe de bonne information est vide de tout sens.

7- Permanence

Le principe de permanence s'applique sur les procédures qui doivent être stables et appliquées en permanence. Toutefois, cette stabilité doit être corrigée par des adaptations nécessaires pour tenir compte des nouveautés et des changements de traitement sur certaines opérations (SOW ; 2003).

8- Compétence du personnel

L'efficacité d'un bon système de contrôle interne dépend, pour une large part, à la qualité du personnel qui assure son fonctionnement. Cette qualité est acquise par la formation académique mais aussi, renforcée et soutenue par la formation continue des cadres recrutés pour assurer de telles fonctions ; car la complexité croissante des activités de l'entreprise accroît sans arrêt l'importance de la formation du personnel. Cette formation ne doit pas se limiter à initier les intéressés aux particularités de leurs tâches ; elle consiste aussi à leur montrer la place qu'ils occuperont dans l'ensemble de l'organisation (SOW ; 2003).

Après les principes, nous aborderons à présent les composantes du contrôle interne qui constituent sa structure.

III Les composantes du contrôle interne

Selon la CNCC (1992 : 26), il est possible de regrouper les éléments qui constituent le contrôle interne de l'entreprise en grandes catégories ci-après :

- le système d'organisation ;
- le système de documentation et d'information ;
- le système de preuves ;
- les moyens matériels de protection ;
- le personnel ;
- le système de supervision.

RENARD (2002 : 131) présente les composantes du contrôle interne d'après la pyramide retenue par le COSO d'où la même présentation que celle de COOPERS et LYBRAND (2000).

Selon ce dernier (2000 : 15-16) le contrôle interne comporte cinq composantes étroitement liées qui découlent de la manière dont l'activité est gérée, et qui sont intégrées à la conduite

des affaires. Bien que ces composantes soient applicables à toutes les entreprises, leur mise en œuvre peut être faite de façon différente selon la taille de celles-ci.

Les cinq composantes sont les suivantes :

- l'environnement de contrôle ;
- l'évaluation des risques ;
- les activités de contrôle ;
- l'information et la communication ;
- le pilotage.

Nous avons opté pour cette dernière présentation car nous pensons qu'elle est la plus compétente. Elle prend en compte tous les aspects d'une entreprise.

1- L'environnement de contrôle.

L'environnement de contrôle est un élément très important de la culture d'une entreprise, puisqu'il détermine le niveau de sensibilisation du personnel au besoin de contrôles. Il constitue le fondement de tous les autres éléments du contrôle interne, en imposant discipline et organisation. Les facteurs ayant un impact sur l'environnement de contrôle comprennent notamment l'intégrité, l'éthique et la compétence du personnel ; la philosophie des dirigeants et le style de management ; la politique de délégation des responsabilités, d'organisation et de formation, enfin, l'intérêt manifesté par le CA et sa capacité à indiquer clairement les objectifs (COOPERS & LYBRAND ; 2000 : 35).

Sans un personnel qualifié (c'est à dire ayant la compétence et la formation correspondant aux tâches qui lui sont confiées) et consciencieux, tout système est voué à l'échec. La fiabilité du contrôle interne est donc dépendante de la qualité des personnes qui le font fonctionner et des mesures prévues pour assurer cette qualité. Ces mesures concernent les procédures de recrutement, la formation initiale et continue, la politique salariale et enfin le contrôle de l'activité (CNCC ; 1992 : 33-34).

COLLINS ET VALIN (1992 :49) notent qu'un dirigeant qui ne trouve en face de lui aucun contre-pouvoir est capable de mettre en œuvre une fraude importante et peut réussir à la cacher pendant un laps de temps.

Il est donc nécessaire de mettre en place un bon système d'organisation capable de faire barrage aux actes malhonnêtes en évitant d'inciter ou de tenter le personnel de l'entreprise. Une telle organisation, à défaut de garantir le risque zéro, permet de détecter le plus rapidement possible les erreurs et les malversations diverses.

Un bon système d'organisation se manifeste par :

- la définition des responsabilités ;
- la séparation des tâches et des fonctions (entre l'opérationnel, la protection ou la conservation, et l'enregistrement) ;
- la description des fonctions ;
- le système d'autorisation (RENARD ; 1998 : 128-135).

L'environnement de contrôle et la culture de l'organisation sont largement influencés par le CA et le comité d'audit.

2- Evaluation des risques.

Toute entreprise est confrontée à un ensemble de risque externes et internes qui doivent être évalués. L'évaluation des risques consiste en l'identification et l'analyse des facteurs susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs ; il s'agit d'un processus qui permet de déterminer comment ces risques devraient être gérés (COOPERS & LYBRAND, 2000 : 49).

L'identification et l'analyse du risque constituent un processus continu et répétitif. Ce processus est un élément- clef d'un système de contrôle interne efficace. Le management doit, à tous les niveaux, identifier minutieusement les risques et prendre les mesures adéquates afin de les limiter.

L'ensemble de ces risques est lié à l'environnement de l'entreprise et celui-ci est instable. Il faut donc mettre en place des activités de contrôle afin de déterminer en temps opportun les déviations.

3- Les activités de contrôle.

Les activités de contrôle consistent en l'application de normes et procédures destinées à assurer la mise en œuvre des orientations du management.

Les activités de contrôle sont menées à tous les niveaux hiérarchiques et fonctionnels de la structure et comprennent des actions aussi variées qu'approuver et autoriser, vérifier et rapprocher, apprécier les performances opérationnelles, la sécurité des actifs ou la séparation des fonctions. Il existe de nombreux types d'activités de contrôle, qu'ils s'agissent des contrôles orientés vers la prévention ou vers la détection, de contrôle manuels ou informatiques, ou encore de contrôles hiérarchiques (COOPERS & LYBRAND,2000 : 71-72).

Les normes et procédures se caractérisent par :

- une organisation de la comptabilité de façon à fournir les preuves de la validité des enregistrements ;
- l'utilisation des moyens informatiques par une conception rigoureuse du système de traitement et de production de l'information ;
- la pré-numérotation et le contrôle des séquences des documents des tiers pour une détection des trous de séquence ;
- les contrôles arithmétiques pour s'assurer que les totaux sont bien constitués de l'addition des divers montants ;
- les rapprochements pour détecter a posteriori les erreurs qui ont pu être commises malgré l'ensemble des sécurités mis en place ;
- la matérialisation à l'aide de signatures, initiales, tampons,... de tout contrôle effectué ou de tout traitement réalisé ;
- le classement des documents car un système de classement approprié doit être mis en place de façon à faciliter les recherches permettant de justifier les opérations (CNCC,1992 : 30-32).

Pour que les activités de contrôle puissent jouer pleinement, il faut une bonne circulation de l'information, tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'entreprise, permettant aux responsables chargés des activités de contrôle de réagir au moment idéal.

4- L'information et la communication.

L'information pertinente doit être identifiée, recueillie et diffusée sous une forme et dans des délais qui permettent à chacun d'assumer ses responsabilités. Les systèmes d'information produisent, entre autres, des données opérationnelles, financières, ou encore liées au respect des obligations légales et réglementaires, qui permettent de gérer et contrôler l'activité. Il

existe également un besoin plus large de communications efficaces, impliquant une circulation multidirectionnelle des informations c'est à dire ascendante, descendante, et transversale. Par ailleurs, une communication efficace avec les tiers, tels que clients, fournisseurs, autorités de tutelle ou actionnaires, est également nécessaire (COOPERS & LYBRAND, 2000: 83).

La qualité des systèmes d'information repose sur cinq critères qui permettent de porter un jugement sur les dispositifs. Ils doivent être :

- fiables et vérifiables ;
- exhaustifs ;
- disponibles en temps opportun ;
- utiles et pertinentes (RENARD ; 2002 : 150).

Un bon système de communication comprend :

- les procédures écrites qui doivent préciser les modalités de circulation, les méthodes de traitement, la périodicité des analyses et les contrôles qui permettent de déceler les déviations par rapport à la norme ;
- les supports utilisés pour véhiculer l'information qui doivent avoir un format bien clair, un emplacement pour la matérialisation des contrôles nécessaires et une pré-numérotation pour permettre leur suivi ;
- les rapports financiers ou de gestion préparés et synthétisés régulièrement pour permettre une exploitation rapide, surtout à des fins de prévision ;
- le manuel des procédures pour faciliter à tout moment la compréhension du système de traitement des tâches et la réalisation des contrôles (CNCC, 1992 : 28-30).

Le dispositif de contrôle ne peut être efficace en l'absence d'une cohésion d'ensemble des composantes du système. Il faut mettre en place un système de pilotage de l'ensemble du système afin d'identifier les incohérences et d'apporter des corrections aux déviations par rapport aux normes.

5- Le pilotage.

Les systèmes de contrôle interne doivent eux-mêmes être contrôlés, afin que les performances qualitatives soient évalués dans le temps . Pour cela, il convient de mettre en place un système de pilotage permanent, de procéder à des évaluations périodiques ou encore de combiner les

deux méthodes. Le pilotage permanent s'inscrit dans le cadre des activités courantes et comprend des contrôles réguliers effectués par le management et le personnel d'encadrement, ainsi que d'autres techniques utilisées par le personnel à l'occasion de ces travaux. Les faiblesses de contrôle interne doivent être portées à l'attention de la hiérarchie, les lacunes les plus graves devant être signalées à la DG et au CA (COOPERS & LYBRAND, 2000 : 95).

Nous avons traité, jusque là, du contrôle interne du point de vue du secteur privé. Qu'en est-il dans le secteur public ?

SECTION 3: LE CONTROLE INTERNE SPECIFIQUE AU SECTEUR PUBLIC.

Le contrôle interne spécifique au secteur public est celui assuré par la comptabilité publique d'une part et d'autre part par le décret nominatif des administrateurs et l'existence des organes consultatifs, de commissions ou de comités au sein des structures Etatiques.

La comptabilité publique a pour vocation à donner à ses utilisateurs une vue d'ensemble complète de la gestion et de la situation du patrimoine de la collectivité considérée, et notamment de ses biens- du domaine , dirait-on en Droit public. Le secteur public est souvent perçu comme un secteur fonctionnant sur la base de règles rigides. C'est un souci de protection des deniers publics qui a conduit à l'institution de ces règles. L'utilisation de la comptabilité publique, tout comme la comptabilité générale, avait pour objectif premier le contrôle des opérations financières et cette préoccupation n'a évidemment pas disparu (MONTAGNIER, 1975 : 25-26- 223).

Pour assurer une certaine fiabilité au système de comptabilité publique, des principes régissent le fonctionnement des collectivités locales et des établissements publics.

1 Les principes de base de la comptabilité publique.

Ils sont au nombre de deux , il s'agit des principes de séparation des fonctions et d'unité de caisse.

1-1- Le principe de séparation des fonctions.

La séparation des fonctions répond à un souci de sécurité, de contrôle et d'organisation du travail.

En vertu de ce principe, les fonctions d'administrateur sont incompatibles avec celles de

comptable. Les fonctions d'ordonnateur et d'administrateur peuvent être cumulées (CELIMENE , 1985 : 47).

1-2- Le principe de l'unité de caisse

Ce principe vise à assurer à tout moment des disponibilités à la puissance publique. En vertu de ce principe, les collectivités territoriales et les établissements publics sont tenus de déposer leurs disponibilités dans un compte au trésor, sauf dérogation admise par le Ministre des Finances (MONTAGNIER , 1975 : 44).

L'interdiction de posséder plusieurs caisses ou plusieurs comptes a été posée à l'origine pour faciliter les contrôles. Une autre conséquence, plus intéressante pour la pratique des paiements publics, est représentée par l'absence de spécialisation des fonds : la spécialité des autorisations budgétaires ne se prolonge pas en une affectation des fonds (MONTAGNIER , 1981 : 65 - 66).

2 Les acteurs du système de la comptabilité publique.

Selon CELIMENE (1985 , 43 - 153), les acteurs du système de la comptabilité publique sont :

- les administrateurs;
- l'ordonnateur;
- les comptables publics;
- les contrôleurs financiers;
- les comptables matières.

2-1- Les administrateurs.

Ce sont les ministres au niveau de chaque ministère. Ils peuvent exercer cette fonction eux-mêmes ou habiliter un ou plusieurs chefs de service qui leurs sont subordonnés et qui auront la qualité d'administrateurs délégués.

Ceux-ci sont responsables :

- en recettes , de la constatation et de la liquidation régulière des recettes au niveau de leurs services. Ils leur appartient d'assurer la régularité et la légalité de ces recettes;
- en dépenses , du bon emploi des crédits qui leurs ont été ouverts et des certifications qu'ils délivrent (attestation de service ou de travaux exécutés).

2-2- L'ordonnateur.

Le Président de la République est l'ordonnateur principal du Budget de l'Etat et des comptes spéciaux du trésor. Sous l'autorité et par délégation permanente du Président de la République, le Ministre des Finances est l'ordonnateur du Budget de l'Etat. Celui-ci peut exercer cette fonction lui-même ou déléguer des agents placés sous sa responsabilité.

L'ordonnateur est responsable du contrôle de légalité et de régularité des engagements pris et des titres émis par les administrateurs et les administrateurs délégués. De ce fait , l'apposition de leur visa sur le titre proposé en recette ou en dépense donne à celui-ci valeur juridique et vaut pour les comptables publics un ordre de payer ou de recouvrer :c'est l'ordonnancement.

2-3- Les comptables publics.

Par définition, est comptable public, “ tout fonctionnaire ou agent habilité pour exécuter, au nom de l'Etat, d'une collectivité locale ou d'un établissement public, des opérations d'encaissement ou de décaissement, de maniement de titres, soit au moyen des fonds et valeurs dont il a garde, soit par virements internes d'écritures, soit par l'intermédiaire d'autres comptables publics, ou de comptes externes, de disponibilités dont il ordonne ou surveille les mouvements ” (CELIMENE, 1985 : 44).

2-4- Les contrôleurs financiers.

Un contrôleur financier est placé dans chaque établissement public en vue de jouer un double rôle :

- surveiller l'exécution du budget;
- viser tous les ordonnancements de dépenses.

Choisi parmi les cadres de l'administration des Finances, il est placé sous l'autorité directe du Ministre des Finances. Il n'a pas à juger de l'opportunité des dépenses engagées, mais à vérifier la correction et la régularité des décisions portant engagement et ordonnancement; tout engagement de dépenses doit être revêtu de son visa, ou recevoir l'avis conforme du Ministre des finances (DUPUIS, 1967 : 93).

2-5- Le comptable matière.

Le comptable matière est un agent de l'ordre administratif et est chargé de la tenue de la comptabilité matière. La comptabilité matière, qui est une comptabilité en quantité, est destinée à la tenue d'un inventaire des marchandises, matériels et mobiliers détenus dans chaque service.

Le comptable matière est responsable de l'ensemble du patrimoine qu'il a sous sa garde. Il s'assure à tout moment de la conformité des entrées par rapport aux articles livrés et il recueille les justifications des entrées et des sorties du patrimoine pour prouver la sincérité de ses écritures pour le matériel et le mobilier destinés à durer plusieurs années (CELIMENE, 1985 : 153).

3 La procédure d'exécution de la dépense.

Pour écarter tous les risques, la réglementation prévoit non seulement que chaque phase de la dépense sera exécutée par un agent administratif distinct, mais que, de plus, il y aura une véritable navette des documents entre ces agents (CELIMENE ; 1985 :83-94).

Schématiquement, les opérations de dépenses se déroulent dans l'ordre suivant avant d'être centralisées :

- l'engagement : c'est l'acte par lequel un agent administratif, habilité à cet effet, crée ou constate à l'encontre de l'Etat, une obligation dont résultera une dépense ;

- la certification du service fait : elle concerne les dépenses de matériel, et les dépenses de personnel.

- * au niveau des dépenses de matériel, le fournisseur et l'administrateur de crédits jouent les rôles essentiels.

- * pour les dépenses de personnel, il appartient au chef de service de mentionner tout changement intervenu dans la situation des agents qui lui sont subordonnés.

- la liquidation : liquider, c'est calculer à l'aide des documents et des pièces faisant partie du dossier de bon d'engagement, le montant net des sommes dues par l'Etat. Les administrateurs préparent la liquidation de la dépense (lors de la certification du service fait) et les ordonnateurs en poursuivent la liquidation ;

- l'ordonnancement : ordonnancer, c'est donner l'ordre de payer un état de sommes dues

L'ordonnancement, c'est l'acte administratif par lequel l'ordonnateur donne au comptable, après avoir recueilli son visa, l'ordre de payer une créance liquide à la charge de l'Etat. L'ordonnateur

est chargé de tenir la comptabilité de ses ordonnancements ;

- le paiement est l'acte par lequel l'Etat se libère de sa dette. Il est effectué par un comptable public, responsable personnellement et pécuniairement de la validité et de la légalité de l'acte de dépense.

Malgré les principes de base de la comptabilité publique et la procédure d'exécution de la dépense, d'autres contrôles de différentes natures sont exercés sur les administrateurs, les ordonnateurs et les comptables publics. Ces contrôles ont été mis en place progressivement et ont été créés pour deux sortes de motifs :

- Un motif politique d'abord : la loi de Finances qui porte autorisation des recettes et des dépenses publiques, doit être respectée de tous ;
- Un motif financier ensuite : il faut préventivement éviter toute tentative de gaspillage, de mauvais emploi ou de dilapidation des deniers publics.

Les principaux contrôles existants au niveau des Etablissements Publics sont les suivants :

- les contrôles administratifs : ils sont effectués à l'intérieur de l'administration, par des fonctionnaires, sur d'autres agents appartenant également à l'administration. Ils peuvent être exercés a priori, de manière concomitante ou a posteriori. Ils peuvent être faits sur pièces ou sur place ;
- les contrôles juridictionnels : ce sont des contrôles sur pièces et a posteriori, ils sont exercés par quatre sortes de juridictions essentiellement à savoir : la Haute Cour de Justice, la Cour de discipline budgétaire, la Cour Suprême et les tribunaux de Droit Commun Civil ou Correctionnels ;
- le contrôle parlementaire : c'est un contrôle permanent, sur pièces ou sur place, exercé par l'Assemblée Nationale.

4 – Le décret de nomination des administrateurs et l'existence des organes consultatifs

Le décret de nomination des administrateurs retrace les éléments suivants :

- la composition du CA ;
- le mandat des administrateurs ;
- le fonctionnement et les attributions du CA.

Dans les attributions il est indiqué tous les points sur lesquels portent les différentes

délibérations du CA.

Bien que ces attributions soient limitatives, elles comportent souvent des éléments d'un bon contrôle interne.

Quant aux organes consultatifs (ou commissions ou comités), ils doivent œuvrer pour le bon fonctionnement des établissements publics.

Ainsi donc le contrôle interne dans une entreprise englobe plusieurs systèmes dont chacun est conçu dans le but d'aider la direction à atteindre les objectifs particuliers. Il doit couvrir l'ensemble des domaines, des personnes et s'appliquer à tout moment. La notion de contrôle interne a pénétré aujourd'hui tous les domaines de l'activité économique (public ou privé).

Le CA étant responsable du contrôle interne comme précédemment annoncé dans notre introduction, nous nous intéresserons à présent aux relations qui existent entre ces deux éléments dans le chapitre suivant.

CHAPITRE 2 : LES RELATIONS ENTRE LE CONSEIL D'ADMINISTRATION ET LE CONTROLE INTERNE

Dans ce chapitre, nous aborderons successivement, le GE, le CA, les relations entre le C.A et le contrôle interne, et enfin les contributions du C.A à l'amélioration du contrôle interne.

SECTION1 : LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE.

Depuis quelques années, à la suite des nombreuses affaires qui ont agité les milieux économiques dans la plupart des pays développés et de dysfonctionnement évidents du système économique, de nombreux débats se sont ouverts concernant les prises de contrôle, les rémunérations des dirigeants, les responsabilités des dirigeants et des administrateurs, la composition et le rôle du C.A, l'information et le rôle des actionnaires, le régime de la faillite... Tous ces aspects mettant en cause la répartition des pouvoirs dans l'entreprise relèvent d'un même champ d'investigation, la corporate governance, traduit de façon approximative et contestable par «gouvernement de l'entreprise» (CHARREAUX ; 1991 : 1652).

Les initiatives (YAZI, 2003) qui sont à la base du nouveau rôle des CA sont les suivantes :

- le rapport TREADWAY aux USA (1987) ;
- le rapport CADBURY au U.K(1992) ;
- le rapport DEY au Canada (1994) ;
- l'Institut Canadien des Comptables Agréés (1995) ;
- la bourse de Montréal (1995) ;
- le rapport VIENOT en France (1995).

De ces initiatives, il est apparu des recommandations dont les principales sont :

- Un nouveau mandat pour le C.A ;
- Taille des C.A ;
- Indépendance des administrateurs ;
- Séparation des fonctions de D.G et de P.C.A ;
- Création de comités au sein du C.A ;
- Ethique ;
- Evaluation de l'efficacité du conseil ;

- Orientation et formation des administrateurs ;
- Publication dans le rapport annuel des pratiques en matière de GE ;
- Prise en compte des intérêts des actionnaires minoritaires.

Selon l'Institut Français des Auditeurs et Consultants Internes (IFACI) à travers l'enquête sur la pratique de l'audit interne en France (2003 : 7), « Il faut entendre par processus de GE l'ensemble des moyens mis en œuvre par une organisation pour :

- respecter la législation et la réglementation ;
- satisfaire aux normes généralement admises dans le monde des affaires, aux principes d'éthique et aux attentes sociales de la société civile ;
- opérer conformément à l'intérêt général, et renforcer les intérêts de ses parties prenantes tant à long terme qu'à court terme ;
- informer ses actionnaires, les instances réglementaires, les autres parties prenantes et le public de façon exhaustive et sincère, et rendre compte de ses décisions, de ses actes, de sa gestion et de ses résultats ».

Il existe deux principaux systèmes de gouvernement des entreprises : les systèmes anglo-saxon et germano-nippon. La plupart des études opposent les systèmes anglo-saxon (Etats-Unis et Grande Bretagne) aux systèmes Allemands et Japonais, les systèmes latins- en particulier le système Français- constituant une forme hybride. Les différentes études développent les arguments autour du mode de financement, marché contre banques ; les systèmes internes (rôle dominant des comités) aux systèmes externes (rôle dominant des marchés) ou les systèmes orientés réseaux aux systèmes orientés marchés (CHARREAUX ; 1991 :1658).

En conclusion il faut noter les points suivants :

- la seule amélioration des pratiques en matière de GE ne peut régler tous les problèmes organisationnels ;
- à différentes organisations, différentes conditions de gouvernance ;
- le C.A doit utiliser les comités pour l'aider à faire son propre travail et non pas faire le travail à sa place (YAZI, 2003).

SECTION 2 : LE CONSEIL D'ADMINISTRATION

2-1 Définition du Conseil d'Administration

Le CA est un organe qui permet de réduire les conflits d'intérêt entre actionnaires et dirigeants. Il est également chargé de protéger les intérêts des autres parties prenantes (salariés, fournisseurs, clients, etc...) et de faciliter le processus de création de valeur, en permettant aux dirigeants d'innover, de prendre les risques indispensables au développement de l'entreprise (SHATT ; 2000 : 5).

2-2 Composition du Conseil d'Administration

2-2-1-Les modèles de Conseil d'Administration

Deux modèles de C.A existent : le modèle unitaire et le modèle à deux niveaux (LORSCH & GRAFF, 1996).

a) Le modèle unitaire

Il est composé d'une combinaison de dirigeants et d'administrateurs représentant les actionnaires. C'est le modèle retenu par les sociétés anonymes et dont l'article 417 de l'acte uniforme OHADA dispose que « le C.A peut comprendre des membres qui ne sont pas actionnaires de la société dans la limite du tiers des membres du conseil. Selon BACON (1993), c'est aussi le modèle le plus répandu dans le monde à l'exception de l'Allemagne et des pays nordiques comme le Danemark.

b) Le modèle à deux niveaux

Il comporte deux niveaux :

- le premier, le conseil de gestion, est une sorte de comité exécutif qui s'occupe de la gestion quotidienne. Ses membres sont nommés par un conseil dit de "surveillance" ;
- le second, le conseil de surveillance, qui correspond à peu près au modèle unitaire, est composé à 50% par les propriétaires et 50% par les employés. Il joue le rôle d'organe de contrôle en surveillant les activités du conseil de gestion. C'est le mode le plus fréquent en Allemagne.

La principale différence entre les deux modèles tient au fait que dans le second, aucun cadre de l'entreprise, y compris le P.D.G, ne peut siéger au conseil de surveillance.

Du point de vue efficacité, certains observateurs soutiennent que le modèle à deux niveaux est à la base du succès des C.A en Allemagne ; d'autres par contre, pensent que le succès d'un

C.A réside plus dans l'existence de grands actionnaires (concentration de la propriété et créanciers) motivés par la protection de leurs intérêts que dans l'appartenance à l'un des modèles.

2-2-2- Participation des administrateurs indépendants

Un administrateur est indépendant de la direction de la société lorsqu'il n'entretient aucune relation de quelque nature que se soit avec la société ou son groupe qui puisse compromettre l'exercice de sa liberté de jugement. La participation d'administrateur indépendant répond à une attente du marché et elle est de nature à améliorer la qualité des délibérations et à garantir le respect des principes traditionnels (VIENOT, 1995 : 13 - 17).

2-2-3- Taille des Conseils d'Administration

Selon l'article 416 de l'acte uniforme OHADA, la Société Anonyme (S.A) peut être administrée par un conseil composé de trois membres au moins et de douze au plus. Cependant, suivant l'article 418, en cas de fusion avec une ou plusieurs sociétés, ce nombre peut être porté à un maximum de vingt quatre.

Les facteurs qui déterminent l'influence de la taille du conseil sur la performance sont des facteurs liés au contrôle du dirigeant et sont relatifs à la qualité du processus de prise de décision et à une meilleure maîtrise de l'environnement.

Les nombreux administrateurs, en possession de connaissances spécifiques, sont à l'origine de transactions favorables grâce à une coordination accrue entre les entreprises, à une réduction des coûts de transaction et à un accès facilité à l'expertise (GODAR & SCHATT, 2000 :43-44).

Par contre pour les théoriciens de l'agence, la taille élevée du C.A favorise la domination du dirigeant en faisant naître des coalitions et des conflits de groupe selon JENSEN (1993) cité par GODAR et SCHATT (2000).

Le conseil doit avoir une taille permettant de prendre des décisions avec efficacité.

2-3 Nomination des administrateurs

Les premiers administrateurs sont nommés par les statuts ou, le cas échéant, par l'Assemblée constitutive. En cours de vie sociale, les administrateurs sont désignés par l'Assemblée Générale Ordinaire (AGO) (art.419 acte uniforme OHADA).

En cas de vacance d'un ou plusieurs sièges d'administrateurs, par décès ou démission, le conseil peut coopter entre deux assemblées, de nouveaux administrateurs.

Lorsque le nombre des administrateurs est devenu inférieur au minimum statutaire, ou lorsque le nombre des administrateurs actionnaires de la société est inférieur aux deux tiers des membres du C.A, ce dernier doit, dans le délai de trois mois à compter du jour où se produit la vacance, nommer de nouveaux administrateurs en vue de compléter son effectif.

Lorsque le nombre des administrateurs est devenu inférieur au minimum légal, les administrateurs restants doivent convoquer immédiatement l'AGO en vue de compléter l'effectif du C.A (art.429 acte uniforme OHADA).

2-4 Attributions du Conseil d'Administration

Les attributions ci-après du C.A ne sont pas exhaustives, il s'agira de prendre en compte les plus pertinentes. A ce titre, le C.A est investi des pouvoirs suivants (art.435 à 451, OHADA) :

- le C.A précise les objectifs de la société et l'orientation qui doit être donnée à son administration ;
- il exerce un contrôle permanent de la gestion assurée par le P.D.G ou le D.G. ;
- il arrête les états financiers de synthèse et le rapport de gestion sur l'activité de la société qui sont soumis à l'approbation de l'A.G.O. ;
- il peut dans la limite d'un montant total qu'il fixe, autoriser le P.D.G. ou le D.G. à donner des cautions, avals, garanties ;
- il peut décider le déplacement du siège social dans les limites du territoire d'un même Etat partie.

Le Conseil est dirigé par un président disposant des pouvoirs ci-après :

- 1) il préside les réunions du C.A et des A.G. ;

- 2) il doit veiller à ce que le C.A assure le contrôle de la gestion de la société confiée au D.G. ;
- 3) à toute époque de l'année, il opère les vérifications qu'il juge opportunes et peut se faire communiquer tous les documents qu'il estime utiles à l'accomplissement de sa mission.

2-5 Le fonctionnement du Conseil d'Administration

Chaque Conseil doit rendre compte aux actionnaires des dispositions qu'il prend pour être en situation de remplir ses missions et a le devoir de s'interroger périodiquement sur l'adéquation à ses tâches de son organisation et de son fonctionnement. L'adoption d'un plus grand formalisme dans la préparation des délibérations est recommandée (VIENOT ; 1995 : 17).

Le fonctionnement du C.A doit respecter les étapes suivantes :

- les réunions ;
- la création de comités spécialisés ;
- l'information du conseil et des administrateurs (GAUTIERIS ; 1998 : 91-97).

Les P.V doivent faire figurer les mentions suivantes :

- ✓ noms des administrateurs présents, excusés, absents ;
- ✓ noms des administrateurs représentés et de leurs représentants ;
- ✓ noms des membres du comité d'entreprise, des CAC présents, absents, excusés ;
- ✓ noms de tout autre intervenant qui serait présent, même temporairement ;
- ✓ résumé des débats ;
- ✓ résolutions votées et voix correspondantes ;
- ✓ date et lieu de la réunion.

Les délibérations du C.A sont constatées par les P.V établis sur un registre spécial tenu au siège social, côté et paraphé par le juge de la juridiction compétente (article 458 OHADA).

Toutefois, les P.V peuvent être établis sur des feuilles mobiles numérotées sans discontinuité, paraphées dans les conditions prévues à l'alinéa précédent et revêtues du sceau de l'autorité qui les a paraphées.

Les P.V du C.A doivent être certifiés sincères par le président et par au moins un administrateur . En cas d'empêchement du président de séance , ils doivent être signés par deux administrateurs au moins (article 459 OHADA).

Les copies ou extraits des P.V des délibérations du C.A doivent être valablement certifiés par le président du C.A, le D.G ou, à défaut un fondé de pouvoir habilité à cet effet (article 460 OHADA).

Les PV des délibérations du CA font foi jusqu'à preuve contraire (article 461 OHADA).

Le CA a pour rôle de surveiller et guider les dirigeants et d'apporter des conseils. Les administrateurs efficaces sont ceux qui sont objectifs, compétents et curieux. Ils connaissent l'activité et l'environnement dans lequel elle est exercée, et ils consacrent le temps nécessaire à l'exécution de leurs responsabilités au sein du conseil.

SECTION 3 : RELATIONS ENTRE LE CONSEIL D'ADMINISTRATION ET LE CONTROLE INTERNE

Ces relations se matérialisent par la participation effective des comités spécialisés dans le fonctionnement des conseils d'une part et d'autre part par les interventions du PCA et des administrateurs. L'article 437 de l'acte uniforme OHADA dispose que « le C.A peut conférer à un ou plusieurs de ses administrateurs, tous mandats spéciaux pour un ou plusieurs objets déterminés ».

3-1 Les comités spécialisés

De nombreux conseils se sont dotés de comités permanents qui instruisent les affaires dont ils ont la charge et formulent leurs propositions au conseil. Une telle organisation permet d'approfondir les analyses sans mobiliser tous ses membres et garantit que l'aspect correspondant de sa mission est effectuée avec une diligence suffisante.

Selon COOPERS & LYBRAND (2000 : 120), ces comités sont les suivants :

- comité chargé d'audit ;
- comité chargé des nominations ;
- comité chargé des rémunérations ;
- comité chargé des questions financières ;

- comité chargé des avantages consentis aux salariés.

A ces comités il faut ajouter le comité du GE.

Les membres de ces comités devront avoir accès à toute information nécessaire à leurs travaux et le président devra leur donner les moyens et les autorisations pour l'accès à l'information.

Selon GAUTIER (1998 ; 84-85), un comité d'études peut être constitué pour un aspect particulier de l'entreprise ou de la stratégie, afin d'informer précisément le C.A et lui permettre d'émettre des recommandations, de prendre des décisions ou de les soumettre à l'A.G. Le champ de l'étude doit être parfaitement défini par le conseil, il peut :

- couvrir n'importe quel domaine (opérationnel ou fonctionnel);
- concerner l'activité actuelle ou prévisionnelle ;
- être limité à l'entreprise ou être relatif à son environnement ;
- couvrir les processus de fonctionnement ou être limité aux résultats (en particulier financier).

Le comité d'études ne doit en aucun cas s'immiscer dans la gestion de la société. Il ne doit non plus empiéter sur les pouvoirs du président ou du DG : il n'a qu'un rôle consultatif.

Nous présenterons successivement dans les lignes suivantes les prérogatives de ces différents comités.

3-1-1 Le comité d'audit

Le comité d'audit, agissant en collaboration ou en complément d'une fonction d'audit interne influente, est le mieux placé pour identifier les tentatives de la part de la direction d'outrepasser le système de contrôle interne d'une part, et d'autre part agir en conséquence. Ainsi, le comité d'audit peut être amené à examiner des événements ou des circonstances graves. Le contrôle interne se trouve renforcé par l'existence des comités d'audit.

GAUTIER (1998 : 87-88) pense que le comité d'audit est chargé plus particulièrement de veiller à l'exactitude et à la sincérité des informations financières, comptes annuels, comptes consolidés remis aux actionnaires. Ce comité est également chargé des relations avec les CAC

et les auditeurs internes. Les fonctions qui peuvent également lui être attribués sont, par exemple :

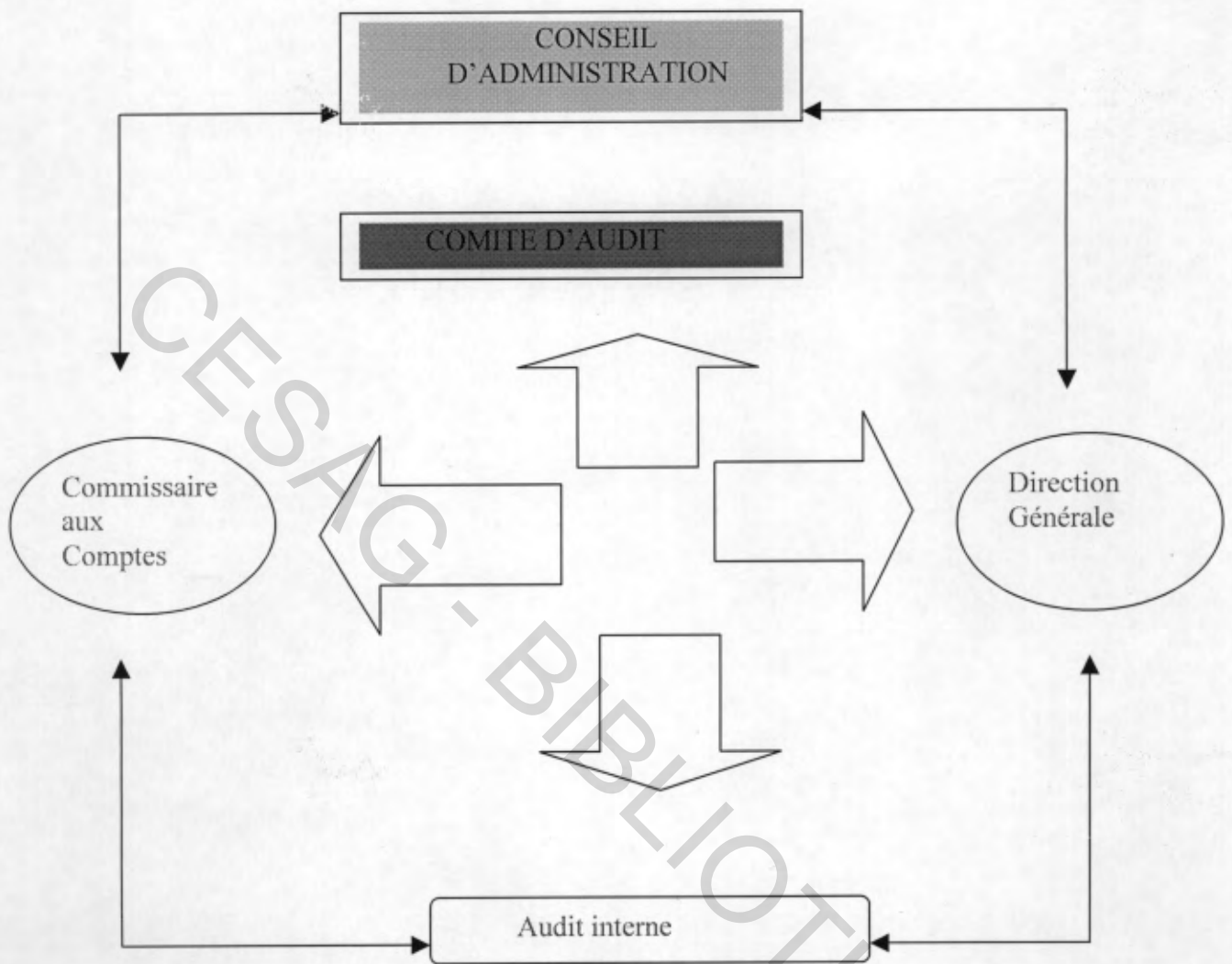
- examen des comptes annuels et consolidés avant discussion et approbation par le conseil ;
- examen de l'application permanente des règles et méthodes comptables ;
- examen du contrôle interne au sein de la société ;
- conduite de la procédure de sélection des CAC et donner un avis au CA sur leur désignation ou leur renouvellement, ainsi sur leur rémunération ;
- assurance de l'indépendance des CAC et examen du programme de travail des CAC
- relations avec les CAC ;
- examen des principaux risques financiers (achats à terme, couverture de change...);
- examen de la cohérence des mécanismes mis en place pour le contrôle interne des procédures, des risques et du respect de l'éthique ;
- examen du programme d'audit et le rapport annuel sur le contrôle interne.

Pour garantir l'efficacité du comité d'audit, les étapes suivantes sont nécessaires :

- établir une charte écrite ;
- élire des membres qualifiés du comité ;
- veiller à l'indépendance et à l'objectivité des membres ;
- fixer le nombre des membres et leur durée de fonction ;
- fixer correctement le calendrier des séances ;
- mettre suffisamment de ressources à leur disposition ;
- veiller à la formation et l'appréciation des membres (in BACHMANN ; 2003).

Le comité d'audit coopère et communique avec la DG, le CA et le CAC. Ses principaux secteurs de responsabilité sont le contrôle interne et la gestion des risques, les rapports financiers ainsi que le respect des lois, des règles et des codes de comportement internes (voir figure sur page suivante).

Figure N°1 : Le comité d'audit au sein d'une entreprise.



Source : BACHMANN ; 2003, adapté par nous mêmes.

3-1-2 Le comité de nomination

C'est un comité chargé des tâches suivantes :

- évaluation des candidatures au poste d'administrateur et de dirigeants ;
- formalisation du processus d'évaluation des administrateurs et des dirigeants ;
- rédaction de la lettre de responsabilité ;
- formation de nouveaux administrateurs (YAZI, 2003)

3-1-3 Le comité de rémunération

La rémunération et le mode de rémunération doivent être adéquats et refléter d'une manière réaliste les responsabilités et le risque associés au fait d'être un administrateur efficace.

Le comité s'occupe des points suivants :

- définition de la politique de rémunération, du régime de retraite et des primes de départ des administrateurs et des dirigeants ;
- rapport détaillé aux actionnaires sur la philosophie de rémunération de l'entreprise ;
- publication, dans le rapport annuel, de la rémunération globale des dirigeants (YAZI, 2003).

3-1-4 Le comité chargé des questions financières

Il exerce un contrôle supplémentaire sur les engagements financiers importants, ainsi que sur la cohérence des budgets d'investissements par rapport aux plans opérationnels.

3-1-5 Le comité chargé de l'étude des avantages consentis aux salariés

Ce comité exerce un droit de regard sur les avantages consentis aux salariés et s'assure de leur cohérence par rapport aux objectifs de la société. Il veille également à ce que l'entité s'acquitte correctement de ses responsabilités fiduciaires.

3-1-6 Le comité de Gouvernement d'Entreprise

Il doit prendre en compte les éléments suivants :

- définition des pratiques de GE ;
- surveillance du respect des recommandations en matière de GE ;
- publication, dans le rapport annuel, des pratiques de l'entreprise en matière de GE et des recommandations mises en œuvre (YAZI, 2003).

Tous ces comités nommés à l'initiative du C.A peuvent mettre l'accent sur certains éléments du contrôle interne, ils ont donc un rôle de supervision. Nous précisons que les rapports des comités sont destinés exclusivement au C.A et leurs recommandations peuvent être prises en compte par celui-ci. Ainsi le C.A pourra contribuer efficacement à l'amélioration du système de contrôle interne de l'entreprise.

3-2 Interventions du Président du Conseil d'Administration et des administrateurs

Le PCA et les administrateurs doivent intervenir pour un bon fonctionnement de l'entreprise. Ces interventions doivent concerner les éléments suivants :

- la protection et la sauvegarde du patrimoine ;
- l'optimisation des ressources ;
- l'efficacité et l'efficience de l'organisation ;
- les autres approbations.

Le PCA doit nécessairement intervenir dans les grandes décisions de l'entreprise .

Toutes ces interventions du PCA et des administrateurs doivent être mentionnées dans les PV des sessions du CA.

SECTION 4 : CONTRIBUTIONS DU CONSEIL D'ADMINISTRATION A

L'AMELIORATION DU CONTROLE INTERNE

Ces contributions se font essentiellement par la base des recommandations des travaux des comités d'études, du PCA et des administrateurs. Nous signalons que les recommandations du comité d'audit sont les plus importantes car c'est ce comité qui est chargé essentiellement du suivi du contrôle interne.

Les autres comités peuvent aussi contribuer à l'amélioration du système de contrôle interne mais à un degré moindre. A ce titre nous présenterons uniquement les contributions du comité d'audit.

Nous rappelons que ce comité a pour mission d'assister le C.A pour que celui-ci puisse s'assurer de la qualité du contrôle interne et de la fiabilité de l'information fournie aux actionnaires ainsi qu'aux marchés financiers.

Ce comité peut soumettre au C.A les recommandations portant sur les éléments ci-après :

- la désignation des CAC, leurs rémunérations et l'assurance de leur indépendance ;
- la proposition des règles de recours aux CAC pour des travaux autres que le contrôle des comptes ;
- l'examen des hypothèses retenues pour les arrêtés de compte ;
- l'évaluation des procédures de contrôle interne, et notamment s'assurer de la mise en place et du bon fonctionnement d'un comité de contrôle des informations à publier, prendre connaissance de ses conclusions ;
- l'examen des programmes annuels de travaux des auditeurs externes et internes ;
- l'examen du rapport d'audit interne et les autres rapports (CAC, rapports annuels...) ;
- l'évaluation de l'organisation des délégations de pouvoirs d'engagement et la pertinence des procédures de suivi des risques ;
- l'évaluation de la pertinence du choix des principes et méthodes comptables ;
- la prise de connaissance de l'état annuel des contentieux importants.

Le comité d'audit fait rapport écrit au C.A de ses travaux en mettant en exergue les principales recommandations auxquelles il est parvenu. La qualité de ces recommandations ne doit pas faire défaut compte tenu de la qualification des membres du comité d'audit. Dans le choix des membres du comité, le C.A doit porter une attention particulière à leur qualification en matière financière et comptable. Ainsi, les recommandations pertinentes du comité d'audit contribueront à l'amélioration du système de contrôle interne.

Les autres comités spécialisés à savoir : le comité des nominations, le comité des rémunérations, les comités chargés des questions financières et de l'étude des avantages consentis aux salariés peuvent aussi contribuer à l'amélioration du contrôle interne.

Le PCA et les administrateurs par leurs interventions au sein de l'entreprise peuvent aussi contribuer à l'amélioration du contrôle interne.

Ainsi le contrôle interne étant l'affaire du CA, les administrateurs sont essentiellement considérés comme exerçant un rôle de supervision. Les relations entre le CA et le contrôle interne se matérialisent par la création de comités spécialisés et par les interventions du PCA et des administrateurs. Ces deux éléments, tout en jouant un rôle consultatif, peuvent contribuer de manière positive au bon fonctionnement de l'entreprise.

Après les relations entre le CA et le contrôle interne, qu'en est-il de la responsabilité du CA à l'égard du contrôle interne ? Telle est la question à laquelle nous tenterons de répondre dans le chapitre suivant.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 3 :RESPONSABILITE DU CONSEIL D'ADMINISTRATION A L'EGARD DU CONTROLE INTERNE

Ce chapitre traitera de la responsabilité légale et responsabilité liée à la bonne gestion, de la responsabilité du CA à l'égard du contrôle interne, des rapports annuels et le contrôle interne et en dernier lieu, de la méthodologie de l'étude.

SECTION 1 : RESPONSABILITE LEGALE ET RESPONSABILITE LIEE A LA BONNE GESTION

La fonction d'administrateur, bien que non opérationnelle, est une vraie fonction dans l'entreprise : ce n'est ni un poste honorifique ni une simple fonction de représentation. Le statut d'administrateur est différent de celui des dirigeants de la société, et son positionnement l'est aussi. Comme eux, l'administrateur a de véritables responsabilités à assumer. Ces dernières se situent au niveau de la loi et aussi des décisions de management et de gestion (GAUTIER, 1998 :137).

1-1 Responsabilité légale

Selon les articles 740 à 743 de l'acte uniforme, OHADA , les dispositions suivantes ont été adoptées :

- les administrateurs ou l'administrateur général sont responsables individuellement ou solidairement envers la société ou les tiers, soit des infractions aux dispositions des statuts, soit des fautes commises dans leur gestion ;
- outre l'action en réparation du préjudice subi personnellement, les actionnaires peuvent, soit individuellement, soit en se groupant, intenter l'action sociale en responsabilité contre les administrateurs ou contre l'administrateur général, selon le cas ;
- est réputée non écrite, toute clause des statuts ayant pour effet de subordonner l'exercice de l'action sociale à l'avis préalable ou à l'autorisation de l'A.G, ou qui comporterait par avance renonciation à l'exercice de cette action ;
- l'action en responsabilité contre les administrateurs ou contre l'administrateur général, tant sociale qu'individuelle, se prescrit par trois ans à compter du fait dommageable ou, s'il a été dissimulé, à partir de sa révélation. Toutefois, lorsque le fait est qualifié de crime, l'action se prescrit par dix ans.

1-2 Responsabilité liée à la bonne gestion

Les administrateurs sont responsables des décisions prises qui seraient contraires aux intérêts de la société. L'administrateur doit avoir un comportement consciencieux, honnête et respectueux des règles normales de la gestion.

Le nouveau rôle (YAZI, 2003) que le C.A doit exercer pour une bonne gestion de l'entreprise comporte les éléments suivants :

1-2-1-Planification

Elle implique :

- l'adoption d'un processus de planification stratégique ;
- l'identification des principaux risques associés à l'entreprise et mise en place des systèmes adéquats de gestion de ces risques ;
- l'approbation et la surveillance du respect de la mission, de la vision et de la stratégie de l'organisation ;
- la planification de la succession des dirigeants (relève).

1-2-2-Dispositif de contrôle interne

Il s'agit :

- d'assurer l'intégrité des systèmes de contrôle interne et d'information de gestion ;
- de superviser l'audit externe ;
- d'approuver les informations destinées aux actionnaires et aux parties prenantes.

1-2-3-Ethique

Elle consiste à :

- approuver et surveiller les valeurs éthiques (code d'éthique), rapports avec les parties prenantes, qualité des produits, respect des lois et règlements, protection de l'environnement, équité, santé et sécurité au travail, intégrité, etc ;
- tenir compte, dans la gestion de l'entreprise, de l'impact des décisions prises sur les parties prenantes.

1-2-4-Evaluation

Elle permet :

- de surveiller le contrôle de gestion ;

- de nommer et évaluer la DG (performance, compétence, intégrité) ;
- d'évaluer les candidatures au poste d'administrateur ;
- d'apprécier l'efficacité du C.A.

SECTION 2 : RESPONSABILITE DU CONSEIL D'ADMINISTRATION A L'EGARD DU CONTROLE INTERNE

La responsabilité à l'égard du contrôle interne se manifeste par l'obligation que le C.A a envers chacune des cinq composantes du contrôle interne. A ce titre pour chaque composante, il sera d'abord rappelé son objectif et ensuite la responsabilité que le C.A devrait avoir à son égard. Nous rappellerons les objectifs des composantes du contrôle interne tels que présentés selon COOPERS ET LYBRAND (2000).

2-1 L'environnement de contrôle

a) Objectif

L'environnement de contrôle est constitué :

- de l'organigramme qui définit les liens hiérarchiques et le niveau de responsabilité des membres de l'organisation ;
- de la définition des fonctions qui consacre leur séparation ;
- des procédures administratives, comptables, et financières ;
- d'une bonne qualification du personnel qui réside dans sa compétence mais également dans son intégrité.

b) Responsabilité du C.A

La responsabilité du C.A envers l'environnement de contrôle doit consister à :

- s'assurer de l'organisation de l'entreprise (adéquation, actualisation et efficacité) ;
- s'assurer de la qualité du personnel.

2-2 Evaluation des risques

a) Objectifs

Les objectifs peuvent être regroupés en trois grandes catégories :

- les objectifs liés aux opérations- touchant à la réalisation et à l'optimisation des opérations. Il s'agit notamment des objectifs que se fixe l'entreprise en termes de performance, de rentabilité, et de protection des ressources contre d'éventuelles pertes ;

- les objectifs liés aux informations financières-touchant à la préparation d'états financiers publiés fiables et à la prévention de la falsification des informations publiées ;
- les objectifs de conformité- touchant au respect des lois et réglementations auxquelles l'organisation est soumise.

b) Responsabilité du C.A

Le C.A doit disposer d'une assurance raisonnable permettant de considérer :

- dans quelle mesure les objectifs opérationnels de l'entreprise sont atteints : ces objectifs renvoient à la réalisation de l'objet social, qui est, la raison d'être de l'entreprise ;
- que les états financiers publiés sont établis sur une base fiable. La fiabilité pour les objectifs liés aux informations financières implique que les comptes soient réguliers et sincères et qu'ils soient préparés conformément aux principes comptables généralement admis ou à d'autres principes comptables pertinents ou encore à la réglementation en vigueur pour ce qui est des informations publiées ;
- que l'organisation est en conformité avec les lois et les règlements en vigueur. Les entreprises doivent mener leurs affaires, et doivent souvent prendre des mesures particulières, en application des lois et des réglementations en vigueur. Ces obligations ont trait, par exemple aux marchés, aux tarifs, aux impôts, à l'environnement au bien être des salariés.

2-3 Les activités de contrôle

a) Objectif

Les activités de contrôle sont l'application des normes et procédures destinées à assurer l'exécution des directives émises par le management en vue de maîtriser les risques. Le système comptable est au centre du processus de production de l'information financière destinée à l'usage interne et aux tiers.

b) Responsabilité du C.A

La responsabilité du C.A se situe au niveau de :

- la formalisation des normes et procédures ;
- la conformité aux objectifs de contrôle
- la conformité aux règles de la comptabilité publique.

2-4 L'information et la communication

a) Objectif

Les systèmes d'information et de communication doivent être adéquats aux besoins de l'entreprise.

b) Responsabilité du C.A

Le C.A doit s'assurer que:

- les informations sont transmises à temps aux personnes qui en ont besoin, et de façon suffisamment détaillée, pour que chacun puisse assumer ses responsabilités de façon efficace et efficiente ;
- les informations sont complètes, et suffisantes pour permettre à chacun de s'acquitter efficacement de ses responsabilités ;
- la communication se fait correctement au sein de la société.

Aussi l'article 16 du SYSCOA dispose que « pour maintenir la continuité dans le temps de l'accès à l'information, toute entreprise établit une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptable. Cette documentation est conservée aussi longtemps qu'est exigée la présentation des états financiers successifs auxquels elle se rapporte »

2-5 Le pilotage

a) Objectif

Les opérations courantes de pilotage et les évaluations du système de contrôle interne, ou de certains de ses éléments, doivent être effectuées avant de conclure à l'efficacité de la surveillance du contrôle interne.

b) Responsabilité du C.A

Le C.A doit s'assurer de l'élaboration des :

- objectifs ;
- rapports de gestion
- processus budgétaires.

Ainsi donc le C.A est responsable de la sécurité (environnement de contrôle), de la maîtrise (évaluation des risques), de la fiabilité (activités de contrôle), de l'efficacité et de la fiabilité

(information et communication) et enfin de la performance (pilotage), du dispositif du contrôle interne.

SECTION 3 : RAPPORTS ANNUELS ET LE CONTROLE INTERNE

De nombreuses sociétés incluent dans leurs rapports annuels, un rapport des dirigeants sur le contrôle interne. Ce rapport traite du système de contrôle interne appliqué à la préparation des états financiers publiés. Les lignes directrices de ce rapport sur le contrôle interne attestent de son efficacité, identifient les critères selon lesquels le système est évalué, indiquent la date à laquelle le management émet ses conclusions.

Certains individus et groupes ont recommandé l'insertion dans le rapport d'un exposé sur certains éléments spécifiques du système de contrôle interne de l'entité (COOPERS ET LYBRAND, 2000 :363).

Ces éléments sont les suivants :

- comité d'audit : les rapports sur le contrôle interne mentionnent la composition, le rôle et les fonctions de ce comité ;
- mise en place et communication des normes : certains rapports attestent la mise en place, par la direction, de normes et de procédures de contrôle interne écrites et de la conformité de celles-ci aux objectifs fixés en la matière ;
- organisation hiérarchique : certains rapports reconnaissent la nécessité d'une délégation de pouvoirs et d'une séparation des tâches appropriées afin d'assurer un contrôle interne efficace ;
- personnel : certains rapports font état de la sélection d'un personnel compétent, de la formation permanente et de développement des ressources humaines ;
- code de conduite : un certain nombre de rapports comprennent des informations sur le code de conduite appliqué au sein de l'organisation ;
- programme d'audit interne : de nombreux rapports font référence au programme d'audit interne mis en place par l'organisation.

Après la revue de la littérature qui nous a permis de cadrer l'aspect théorique de notre étude, nous devons à présent élaborer la méthodologie pour comprendre en quoi consiste la responsabilité du C.A à l'égard de contrôle interne.

SECTION 4 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Il s'agira pour nous d'élaborer un modèle d'analyse qui nous servira de guide. Après cela, les différentes variables seront définies avec les indicateurs et les mesures de ceux-ci. Ensuite, nous décrirons les procédures de collecte des informations que nous avons recueillies et comment nous les avons analysées.

4-1 Le modèle d'analyse de la responsabilité du C.A à l'égard du contrôle interne

Nous avons précédemment observé que cette responsabilité se manifeste à travers l'interrelation entre le C.A et le contrôle interne.

Notre modèle d'analyse comportera deux variables dont une variable indépendante à savoir, la responsabilité du C.A et une variable dépendante : le contrôle interne.

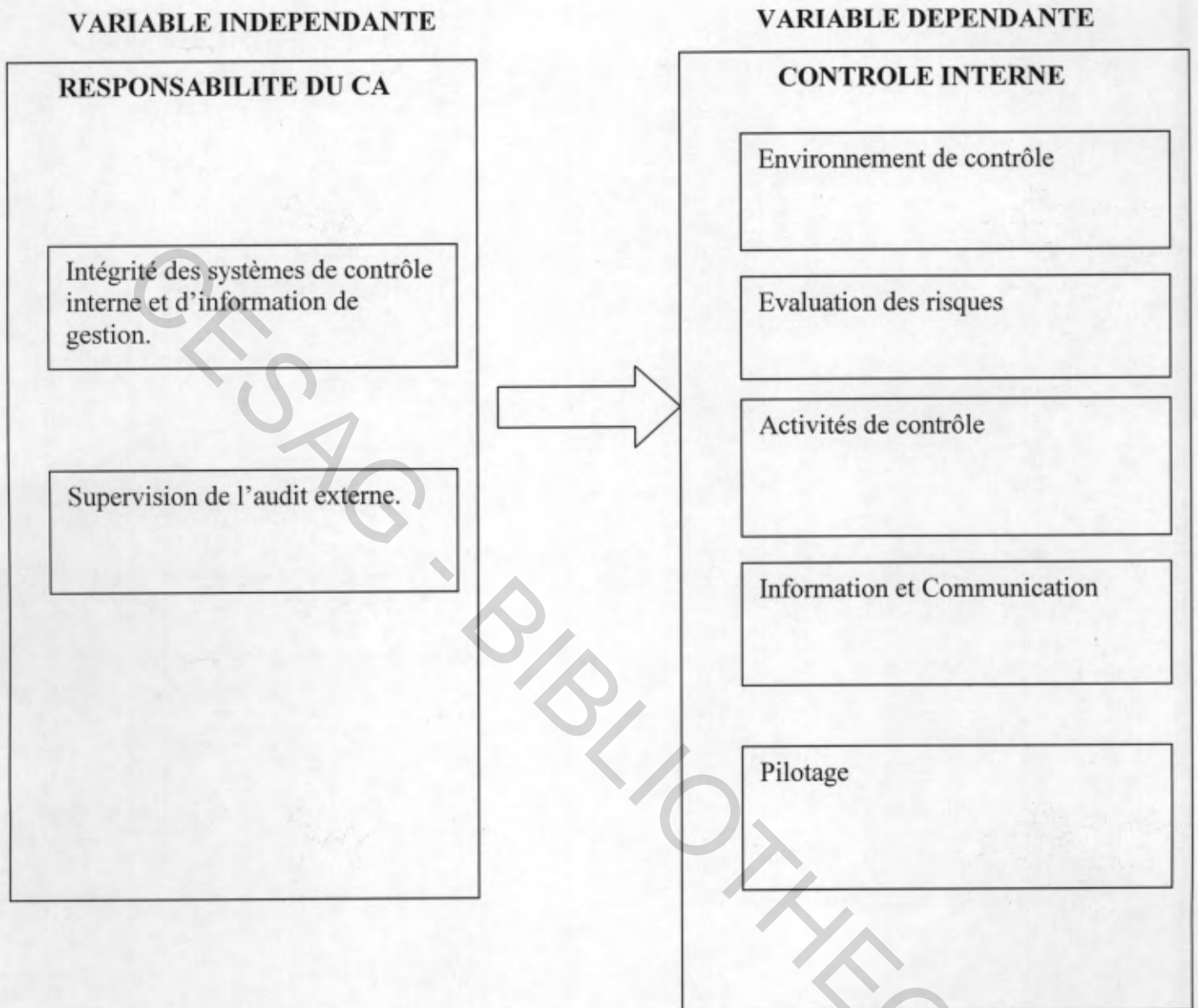
Les variables intermédiaires, telles que le cursus des administrateurs et la conception et mise en place du système de contrôle interne, ont été volontairement omises.

Le schéma du modèle d'analyse formalise de façon schématique ces différentes relations et ensuite nous présenterons les indicateurs concernant ces variables et leurs mesures.

a) Le schéma du modèle d'analyse

Il se trouve assez simplifié du fait de l'existence de deux variables et de l'abstraction des variables intermédiaires (voir page suivante).

Figure N° 2 : Schéma du modèle d'analyse



b) Les indicateurs et mesures des variables retenues

Il s'agit de définir les indicateurs propres à chaque variable et de fournir l'unité de mesure de chaque indicateur. Nous ferons ce travail sous forme de tableau.

❖ La variable indépendante

La responsabilité du C.A est notre variable indépendante. L'hypothèse retenue, repose sur le fait que le contrôle interne est influencé par le C.A.

Les objectifs d'un C.A en matière de contrôle interne sont les suivants :

- l'intégrité des systèmes de contrôle interne et d'information de gestion ;
- la supervision de l'audit externe.

❖ La variable dépendante

Le contrôle interne est notre variable dépendante et ses composantes sont les suivantes :

- l'environnement de contrôle : il constitue le milieu dans lequel les personnes accomplissent leurs tâches et assument leurs responsabilités en matière de contrôle. Il sert de base pour les autres éléments du contrôle interne et a comme éléments : l'organisation et la qualité du personnel ;
- l'évaluation des risques : c'est dans l'environnement que les dirigeants évaluent les risques susceptibles de mettre en cause la réalisation d'objectifs spécifiques. Nous avons retenu les objectifs opérationnels, la fiabilité des informations financières et la conformité aux lois et règlements comme éléments constitutifs de l'évaluation des risques ;
- les activités de contrôle : elles sont mises en place pour permettre à la direction de s'assurer que ses directives visant à traiter ces risques ont été exécutées. Elle comprennent la formalisation des normes et procédures, la conformité aux objectifs de contrôle et la conformité aux règles de la comptabilité publique ;
- l'information et la communication : des informations pertinentes doivent être recueillies et communiquées à l'ensemble de l'organisation. Les éléments sont les qualités de l'information et de la communication ;
- le pilotage : c'est le processus par lequel est apprécié le système de contrôle interne. Les objectifs, les rapports de gestion et le processus budgétaire sont les principaux indicateurs du pilotage (voir tableaux sur pages suivantes).

Tableau N°1 : Les indicateurs et leurs mesures

Variable	Composantes	Indicateurs	Mesures
Responsabilité du CA	Intégrité des systèmes de contrôle interne et d'information de gestion	-Faiblesses du contrôle interne -Périodicité des contrôles	-Nombre de faiblesses -Délai entre deux contrôles
	Supervision de l'audit externe	-Recommandations sur les PV -Contrôle du CAC	-Nombre des recommandations -Nombre de contrôles

Tableau N°2 : Les indicateurs et leurs mesures

Variable	Composantes	Indicateurs	Mesures
Le contrôle interne : environnement de contrôle	Organisation	-Disponibilité d'un organigramme actualisé -Disponibilité de la Séparation des tâches et fonctions incompatibles -Disponibilité d'un code de conduite	-Existence d'un organigramme actualisé -Existence des fiches de description des postes -Existence d'un code de conduite
	Qualité du personnel	-Disponibilité des procédures de recrutement -Disponibilité des critères de promotion des employés -Disponibilité d'un plan de formation	-Existence de procédures de recrutement -Existence de critères de promotion -Existence de plan de formation

Tableau N°3 : Les indicateurs et leurs mesures

Variable	Composantes	Indicateurs	Mesures
Le contrôle interne : évaluation des risques	Objectifs opérationnels	-Fixation d'objectifs clairs -Mesure de la réalisation des objectifs	-Existence d'objectifs clairs -Existence de mesure de la réalisation des objectifs
	Fiabilité des informations financières	-Disponibilité d'un plan comptable SYSCOA -Disponibilité des rapports du CAC	-Existence de plan comptable SYSCOA -Existence des rapports du CAC
	Conformité aux lois et règlements	Disponibilité des lois et règlements	Existence des lois et règlements

Tableau N°4 : Les indicateurs et leurs mesures

Variable	Composantes	Indicateurs	Mesures
Le contrôle interne : activités de contrôle	Formalisation des normes et procédures	-Disponibilité d'un manuel de procédures adapté -Disponibilité des notes et de décisions	-Existence de manuel de procédures -Existence des notes et décisions
	Conformité aux objectifs de contrôle	-Disponibilité des objectifs de contrôle -Observation des inventaires de fin d'exercice	-Existence des objectifs de contrôle -Existence de rapport d'inventaire de fin d'exercice
	Conformité aux règles de la comptabilité publique	-Observation des principes budgétaires -Comptable public -Contrôleur financier	-Existence de principes budgétaires -Existence de comptable public -Existence de contrôleur financier

Tableau N°4 (Suite et fin)

<p>Le contrôle interne :</p>	<p>Information de qualité</p>	<p>Pertinence</p>	<p>Existence de rapport de gestion</p>
<p>L'information et la communication</p>	<p>Communication</p>	<p>-Compréhension du système de traitement des tâches</p> <p>-Notes de service et des décisions</p>	<p>-Existence de manuel de procédures adapté</p> <p>-Existence de notes et décisions claires</p>

Tableau N° 5 : Les indicateurs et leurs mesures

Variable	Composantes	Indicateurs	Mesures
<p>Le contrôle interne : Pilotage</p>	<p>Fonctions habituelles de gestion</p>	<p>Objectifs</p>	<p>Fixation d'objectifs</p>
		<p>Rapports de gestion</p>	<p>Existence de rapports de gestion</p>
		<p>Processus budgétaire</p>	<p>Existence de rapports d'exécution budgétaire</p>

4-2- La collecte et l'analyse des données

Il s'agit de tous les procédés que nous avons utilisés pour obtenir les informations nécessaires à la réalisation de notre étude. Mais après la collecte, il faut ensuite analyser les informations afin de retirer celles que nous recherchons.

a) La collecte des données

Il s'agit de toute la documentation et des informations nécessaires à notre étude. Cette collecte s'est faite à plusieurs niveaux.

Pour réunir les informations concernant le cadre pratique de notre étude, nous avons utilisé certains outils de collecte d'information :

- le questionnaire : Il sera adressé si possible à tous les douze administrateurs et portera sur les questions relatives au contrôle interne. Le questionnaire sera administré directement aux administrateurs par nos soins à travers leurs différentes structures administratives ;
- l'analyse documentaire : Elle sera constituée par la recherche de l'ensemble de la documentation pouvant nous aider à mieux comprendre le fonctionnement et les activités du C.A à l'HPD d'une part et d'autre part à la relation et aux contributions du CA à l'amélioration du contrôle interne.

Pour cela, nous chercherons à consulter si possible :

- les documents relatifs au fonctionnement du C.A ;
- les procès-verbaux des délibérations ;
- les rapports annuels de l'HPD ;
- les rapports du CAC ;
- tout autre document pouvant nous fournir des informations indispensables pour notre étude.

b) L'analyse des données

Une fois les informations recueillies, nous procéderons à leur analyse pour donner un avis sur notre étude, à savoir la responsabilité du C.A à l'égard du contrôle interne au niveau de l'HPD.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

Il ressort de l'étude de cette première partie que la responsabilité du bon fonctionnement du contrôle interne relève par nature du C.A étant donné son rôle de superviseur de celui-ci à travers les comités spécialisés, le PCA et les administrateurs qui peuvent mettre l'accent sur tous les points du contrôle interne. En se basant sur le comité d'audit, le C.A peut vérifier régulièrement si l'entreprise dispose d'un contrôle interne approprié.

Ainsi donc le C.A ne doit pas être une simple chambre d'enregistrement des résultats de l'entreprise. La fonction d'administrateur doit être une vraie fonction dans l'entreprise surtout à l'égard du dispositif du contrôle interne.

L'analyse de la responsabilité du C.A passe par l'analyse du système existant et ce en se servant des critères et des outils du modèle d'analyse.

Cette première partie nous a permis de construire un modèle d'analyse qui nous servira pour la seconde partie.

DEUXIEME PARTIE :
LE CONSEIL D'ADMINISTRATION ET LE CONTROLE
INTERNE A L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE

Nous avons à travers le cadre théorique tenté de cerner les différents contours de la responsabilité du C.A à l'égard du contrôle interne.

Nous avons constaté que cette responsabilité doit se manifester à travers le contrôle interne dont les composantes sont : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication et enfin le pilotage.

Notre étude, s'attachant à la responsabilité du C.A à l'égard du contrôle interne de l'HPD, il nous revient donc d'observer si cette responsabilité est effective.

Nous allons donc par rapport à la démarche adoptée dans la phase théorique faire un diagnostic de l'existant non sans avoir brièvement présenté l'HPD, ce sera l'objet de notre de notre premier chapitre. Ensuite, nous parlerons du contrôle interne à l'HPD et enfin, le troisième chapitre traitera de la responsabilité du C.A à l'égard du contrôle interne au niveau de l'HPD.

CHAPITRE 1 : PRESENTATION DE L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR

Dans ce chapitre nous aborderons successivement la présentation, l'organisation générale et le C.A de l'HPD.

SECTION 1: PRESENTATION DE L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR

1-1 Cadre historique et situation géographique

Longtemps fleuron de la coopération française au Sénégal et structure incontournable dans le paysage hospitalier sénégalais, l'HPD est un héritage direct de la colonisation. Il fonctionnait sur un système original et unique en son genre : la convention franco- sénégalaise du 18 novembre 1971 le plaçait en effet sous la double tutelle des forces armées sénégalaises et de la République française. Le Sénégal détenait les terrains, les bâtiments et les matériels, mais la France conservait la gestion de l'établissement. L'organisation interne de l'établissement était calquée sur celle des hôpitaux militaires français, avec à sa tête un Directeur Médecin-Chef et un gestionnaire chargé de l'administration (GOTTSMANN ; 2000 : 16-18).

Du point de vue géographique, l'HPD est édifié sur le plateau de la presqu'île en bordure de l'Anse Bernard. Ce site élevé, au quartier « plateau », face à l'île de Gorée, fait de cet hôpital, une structure hospitalière toute proche du centre ville. L'architecture de style « colonial » avec des bâtiments comportant un seul étage, réunis entre eux par des galeries à arcades qui abritent les chambres du rayonnement solaire, permet une ventilation naturelle par les alizés. Répartis sur huit hectares, les services cliniques et médico-techniques s'ouvrent à l'intérieur sur un parc qui apporte aux malades un espace vert de calme et de sérénité.

1-2 Cadre juridique et institutionnel

C'est à partir de 2000, que l'HPD s'est aligné sur la loi 98-08 du 12 février 1998 portant réforme hospitalière et sur la loi 98-12 de la même date portant création, organisation et fonctionnement des EPS.

L'HPD se trouve également depuis janvier 2000 dans une période transitoire de cinq ans au terme de laquelle il y aura le transfert total de sa gestion des partenaires français aux spécialistes sénégalais.

Pour réussir cette transition, les responsables de l'hôpital ont fait une réflexion sur l'évolution de leur établissement durant les cinq prochaines années. Cette réflexion a abouti à un plan d'actions appelé Projet d'Etablissement (P.E) qui comporte trois grands objectifs :

- assurer les missions attribuées à l'établissement ;
- améliorer la qualité des soins due aux malades ;
- maîtriser les coûts des prestations hospitalières.

Outre les dispositions des lois 98-08 et 98-12 du 12 février, la loi 2000-01 du 10 janvier 2000 portant création d'un EPS à statut spécial stipule :

- 1- la tutelle administrative de l'HPD relève du ministère des Forces Armées, tandis que les tutelles financière et technique relèvent respectivement du ministère de l'Economie et des Finances et du ministère de la Santé ;
- 2- un Médecin-Chef est nommé Directeur ;
- 3- un poste de Directeur Adjoint a été créé ;
- 4- le changement de dénomination des organes consultatifs prévus par la loi 98-12 a introduit : la Commission Médicale d'Etablissement (CME) devient le Comité Supérieur d'Etablissement (CSE) et le Comité Technique d'Etablissement (CTE) devient le Comité Technique d'Hygiène, de Sécurité et des Conditions de Travail (CTHSCT).

1-1 Missions et objectifs de gestion de l'HPD

L'HPD a pour missions :

- a) d'assurer un rôle de référence sous-régionale pour l'expertise et le traitement des maladies tropicales ;
- b) d'administrer des soins aux fonctionnaires et aux militaires sénégalais et français ainsi qu'aux particuliers qui ont la possibilité de supporter eux-même leurs frais de santé ;
- c) de traiter les urgences et d'offrir une sécurité sanitaire aux populations de Dakar et de ses environs ;
- d) d'assurer la formation des futurs agents de santé de toutes les catégories en santé publique ;
- e) de contribuer à la formation des médecins spécialistes sénégalais en chirurgie, en gynécologie, en pédiatrie, en médecine interne, en stomatologie, en oto-rhino-laryngologie etc ;
- f) de faire des recherches en matière de santé.

Les objectifs de gestion de l'HPD sont :

- sauvegarder le haut niveau technique de l'établissement ;
- améliorer le confort hôtelier et la qualité de l'accueil ;
- maintenir la sécurité des soins ;
- réaliser l'équilibre financier et de préparer les conditions matérielles et financières de son transfert aux autorités sénégalaises.

SECTION 2 : ORGANISATION GENERALE DE L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR

Du point de vue organisationnel l'HPD comprend les structures suivantes :

- les organes de décision et de consultation ;
- les services administratifs et de gestion ;
- les départements médico- techniques.

2-1 Les organes de décision et de consultation

Il s'agit notamment du CA, du CSE et du CHSCT.

2-1-1 Le Conseil d'Administration (voir section 3)

2-1-2 Le Conseil Supérieur d'Etablissement

Ce conseil est présidé par un médecin qui collabore étroitement avec le Médecin-Chef. Il est consulté sur toutes les questions relatives à la pratique médicale et assure la promotion de l'évaluation de la qualité des soins au sein de l'établissement.

La réforme met un accent particulier sur la responsabilité des médecins qui vont concevoir et mettre en œuvre le volet médical du PE dans le cadre du CSE.

2-1-3 Le Comité d'Hygiène, de Sécurité et des Conditions de Travail

Cette instance consultative a pour rôle de faire participer le personnel technique de l'hôpital à la résolution des problèmes touchant aux effectifs, aux statuts du personnel, à l'hygiène, à la sécurité, à la salubrité, aux plans de formation, etc.

2-2 Les services d'administration et de gestion

La note de service N° 724/HPD/MC du 23 février 2000 organise les services administratifs et de gestion en deux départements :

- départements administratif et financier : Services des Hospitalisations et des Soins Externes (SHSE), service financier, service du personnel ;
- département logistique : service des travaux et du matériel, service intérieur et des moyens généraux, service de la restauration, cellule d'analyse et de gestion, cellule d'achat.

Il y a une direction qui est un organe de commandement de l'hôpital à la disposition de son Médecin-Chef. Ce dernier dispose pour l'assister dans ses missions, d'autorités directement placées auprès de lui :

- un médecin-chef adjoint ;
- un gestionnaire et son adjoint ;
- une infirmière principale ;
- un conseiller juridique.

2-2-1 Le département administratif et financier

Dans une perspective d'autonomie des hôpitaux et de leur transformation en EPS, leur administration a été renforcée pour faire face aux exigences de fonctionnement optimal (élaboration de budgets primitifs, facturation, recouvrement, investissement, amortissement, gestion directe du personnel, etc.). Une Agence Comptable Particulière (ACP) a été créée.

2-2-2 Le département logistique

De par son activité, il vient en appui et intervient dans tous les services techniques et ceux de l'administration afin de permettre l'exécution du travail dans de bonnes conditions.

2-3 Les départements médico-techniques

On compte quatre départements médico-techniques à l'HPD :

- le département médical (médecine interne, pédiatrie, psychiatrie) ;
- le département médico-chirurgical (bloc opératoire, anesthésie et réanimation) ;
- le département chirurgical et les spécialistes chirurgicaux (réanimation chirurgicale, chirurgie viscérale, chirurgie orthopédique, maternité, kinésithérapie, ophtalmologie, oto-rhino-laryngologie, maxillo-faciale) ;
- le département commun (laboratoires, radiologie et la pharmacie hospitalière).

SECTION 3 : LE CONSEIL D'ADMINISTRATION DE L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR

3-1 Composition

Le C.A de l'hôpital est composé de douze membres répartis comme suite :

- Un représentant de la Présidence de la République ;
- Un représentant de la Primature ;
- Deux représentants du Ministre chargé des Forces Armées ;
- Un représentant du Ministre chargé des Finances
- Un représentant du Ministre chargé de la Santé ;
- Un représentant du Doyen de la Faculté de médecine, de pharmacie et d'odontostomatologie ;
- Un représentant de la Ville de Dakar ;
- Un représentant des usagers ;
- Un représentant du personnel militaire ;
- Un représentant du personnel civil, élu ;
- Un représentant des institutions de prévoyance sociale désigné par le Ministre chargé du Travail.

Des représentants des partenaires participant au développement de l'HPD désignés par le C.A, le Médecin-Chef Directeur de l'HPD, le gestionnaire (chef des services administratifs, financiers et logistiques), l'ACP et le Directeur du service de santé des armées, assistent aux séances du C.A avec voix consultative.

3-2 Mandat des administrateurs et nomination des Commissaires aux Comptes

3-2-1 Mandat des administrateurs

La durée du mandat des administrateurs est de trois ans renouvelable sans limitation. Le mandat cesse de plein droit lorsque l'administrateur perd la qualité en raison de laquelle il a été désigné ou lorsqu'il s'est abstenu de se rendre à trois séances consécutives du C.A sauf cas de force majeure. Les fonctions d'administrateur ne font l'objet d'aucune rémunération.

3-2-2 Nomination des Commissaires Aux Comptes

Le C.A nomme un ou deux CAC qui certifient la régularité et la sincérité des états financiers. Ils doivent lui faire mention dans un rapport spécial de toutes difficultés majeures pouvant

mettre en jeu la viabilité de l'établissement. Le mandat des Commissaires aux Comptes est fixé à trois exercices consécutifs.

3-3 Fonctionnement et attributions

3-3-1 Fonctionnement

Le C.A se réunit au moins trois fois par an en session ordinaire, ou chaque fois que de besoin en session extraordinaire, sur convocation de son président au moins quinze jours à l'avance.

La convocation précise l'ordre du jour de la réunion et est accompagnée des documents préparatifs y afférents.

Le quorum est fixé à la majorité absolue des membres du Conseil ayant voix délibérative. Au cas où le quorum n'est pas atteint, le président convoque sous quinzaine le Conseil de nouveau. Dans ce cas, le Conseil délibère quel que soit le nombre de membres présents.

Les délibérations sont prises à la majorité des présents. En cas de partage égal des voix , celle du président est prépondérante.

Des copies du P.V sont transmises dans un délai de quinze jours à compter de la date de la réunion à la tutelle et au Contrôle Financier. Ces copies ou extraits des délibérations sont certifiées par le président ou par tout membre du C.A délégué par lui.

Toute personne qui assiste aux réunions du C.A est soumise à l'obligation de réserve. Elle est tenue au secret à l'égard des informations présentant un caractère confidentiel.

Dans le cadre de ses attributions, le C.A peut demander à entendre toute personne de son choix. Le Médecin-Chef Directeur de l'établissement peut se faire accompagner de tout membre de son équipe ou, avec l'accord du PCA de toute personne qualifiée dont il estime la présence nécessaire.

3-3-2 Attributions

Les délibérations du C.A portent notamment sur :

- 1- les orientations stratégiques et les PE ;
- 2- le règlement intérieur ;
- 3- les programmes pluriannuels d'action et d'investissement ;
- 4- les budgets et comptes prévisionnels ;

- 5- les comptes de fin d'exercice et l'affectation des résultats d'exploitation ;
- 6- les tarifs des prestations ;
- 7- les primes d'intéressement du personnel ;
- 8- les emprunts ;
- 9- les acquisitions et aliénations du patrimoine ;
- 10- la création des postes budgétaires d'agent contractuel de l'établissement ;
- 11- l'organigramme des emplois de direction et le tableau des emplois du personnel médical et paramédical ;
- 12- le prix de cession des biens et services produits par l'établissement dans le cadre de ses missions d'établissement de santé ;
- 13- les conventions de coopération et accords entre établissements ;
- 14- l'acceptation ou le refus des dons et legs ;
- 15- les actions judiciaires et les transactions ;
- 16- les directives issues des rapports des corps de contrôle sur la gestion de l'établissement et sur le rapport du Directeur relatif à l'application de ces directives.

Les délibérations portant sur les points n°1, 3, 4 ,6, 7, 8 ,9 et 13 ne deviennent exécutoires qu'après l'approbation par les autorités de tutelle qui disposent de trente jours à compter de la date de réception des documents. Passé ce délai, sans réponse de la part de la tutelle, les délibérations du C.A sont constatées par un P.V signé par le Président. Elles sont portées sur un registre tenu au siège de l'établissement que peut consulter toute personne intéressée. Le P.V est établi dans les cinq jours suivant la réunion du Conseil.

Après la présentation de l'HPD, nous nous intéresserons à présent à son dispositif de contrôle interne : objet du deuxième chapitre.

CHAPITRE 2 : LE CONTROLE INTERNE A L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR.

Dans ce chapitre nous évoquerons successivement le contrôle interne, sa spécificité et enfin l'analyse de son dispositif au niveau de l'HPD.

SECTION 1 : LE CONTROLE INTERNE A L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR

Dans cette section nous décrivons le système de contrôle interne à l'HPD à travers les documents existants. Il s'agit de la décision N°1015 du 23 mai 2003, de la note circulaire du 1^{er} mars 1988 de la Paerie auprès de l'ambassade de France au Sénégal et enfin des règles de procédures en matière de recettes et dépenses.

1-1- La décision N° 1015

Cette décision porte sur l'organisation générale du secteur d'administration et de gestion de l'HPD. Nous nous intéresserons seulement aux dispositions générales relatives au gestionnaire car elles englobent tous les points de contrôle au niveau de l'HPD. Outre ces dispositions, la décision concerne les points suivants :

- dispositions générales relatives au gestionnaire adjoint ;
- le département administratif et financier ;
- le département logistique ;
- les autres services et cellules ;
- les commissions et comités du secteur d'administration et de gestion.

L'organisation générale de l'HPD est structurée en quatre parties :

- les départements ;
- les services ;
- les cellules
- les sections.

Le gestionnaire assume ses fonctions sous l'autorité directe du Médecin- Chef Directeur dont il est le conseiller privilégié pour tout ce qui concerne :

- le domaine administratif et financier ;
- le domaine logistique ;

- l'administration et la gestion du personnel.

Il participe aux réunions du CA et est responsable du bon emploi du personnel civil et militaire affecté dans les services administratifs, financiers, logistiques et informatiques.

Les autres prérogatives du gestionnaire sont les suivantes :

- consultations sur toutes les questions d'ordre statutaire ou disciplinaire,
- application des dispositions légales et réglementaires régissant l'exercice des droits syndicaux ;
- présidence du comité de la caisse sociale de l'établissement ;
- préparation du projet de budget par le service d'administration générale et financière et le service de contrôle de gestion ;
- gestion des hospitalisations et des soins externes ;
- évaluation de l'activité des services du secteur d'administration et de gestion ;
- gestion du patrimoine immobilier et mobilier de l'hôpital ;
- gestion des moyens hôteliers, généraux et informatiques.

En cas d'empêchement, le gestionnaire est remplacé par le gestionnaire adjoint. Celui-ci peut cumuler ses fonctions avec celles de chef département administratif et financier ou chef de département logistique. Le gestionnaire adjoint effectue les tâches suivantes :

- contrôle systématique de l'ensemble des comptabilités ;
- supervision et contrôle des moyens de protection contre l'incendie.

1-2- La note circulaire

Elle a pour objet la liquidation, le mandatement et les justifications des dépenses de l'Etat et enfin le règlement des titres de paiement. Nous rappelons que la note date du 1^{er} mars 1988 et est signée par le Payeur de France. L'existence de la note selon lui s'explique par la récente unification des modèles d'imprimés pour le mandatement des dépenses de l'Etat par les ordonnateurs d'une part et d'autre part par l'actualisation des notes circulaires antérieures.

La présente note traite par rubrique des points suivants :

- liquidation ;
- mandatement ;
- justifications de dépenses ;

- date d'envoi des bordereaux-journaux.

Cette note circulaire est caduque compte tenu de la signature de la convention du 24 décembre 1999 entre la France et le Sénégal concernant l'HPD qui précise :

- article 1 « par la présente convention, les parties s'engagent à organiser les modalités de coopération au bénéfice de l'HPD dans l'optique d'une responsabilisation progressive des Nationaux et du transfert de la gestion au Sénégal. La gestion de cet établissement est assurée de façon pleine et entière par le Sénégal à compter de la date effective du transfert de gestion » ;
- article 6 « Il est établi un P.V de remise de service entre le Trésorier de France à Dakar et le Comptable particulier en service à l'HPD. Ce document de remise de service est approuvé par les représentants des deux parties » ;
- article 7 « En tout état de cause, la durée de cinq ans de la présente convention court à partir du 1^{er} janvier 2000 ».

1-3- Les règles de procédures en matière de recettes et de dépenses

Les règles de procédures en matière de recettes et de dépense sont les suivantes :

A/ Recettes

Le principe général qui détermine les procédures d'exécution des recettes prévoit deux grandes phases d'opérations :

1-La phase administrative

Elle comporte :

- a) la constatation des recettes qui se matérialise par la facturation des prestations fournies aux tiers
- b) la liquidation : confirmation de la créance par l'établissement d'un ordre de recette à l'appui de la facture. L'ordre de recette selon les règles comporte des indications précises :
 - l'objet détaillé de la recette ;
 - l'imputation budgétaire ;
 - la désignation des tiers ;
 - la référence des pièces justificatives jointes (factures) ;
 - le montant de la recette arrêté en chiffres et en lettres ;
 - les mois et l'exercice d'émission de l'ordre de recette ;

- la gestion ;
- le numéro du bordereau d'émission ;
- le numéro de l'ordre de recette, ce numéro est donné dans une série continue et comporte généralement huit chiffres et doit permettre d'identifier à la simple lecture, la gestion et l'établissement.

c) l'ordonnancement : l'ordre de recette ainsi établi et signé par le Directeur de l'hôpital, il est matérialisé par bordereau d'émission (BER) qui comporte :

- montant des ordres de recettes émis
- montants des ordres de recettes par compte d'imputation ;
- nom des tiers facturés ;
- journées d'émission du bordereau ;
- montant global du dernier BER.

Chaque phase des opérations administratives d'exécution des recettes relève des attributions du Directeur en sa qualité d'ordonnateur du budget.

2-La phase comptable

Elle relève des attributions de l'ACP et comporte les étapes dont l'une des plus importantes est le recouvrement. Il consiste à procéder au recouvrement des montants ordonnancés. Au comptant, il est comptabilisé selon les règles en une fois, à terme il est comptabilisé en deux étapes :

- comptabilisation de la créance et
- comptabilisation du paiement.

B/ Dépenses

Le même principe général qui détermine les procédures d'exécution des recettes est aussi valable s'agissant de l'exécution des dépenses et prévoit une phase administrative et une phase comptable.

1- La phase administrative

Elle relève de la responsabilité du Directeur de l'établissement en sa double qualité d'administrateur de crédits et d'ordonnateur et comporte :

a) l'engagement : qui consiste à l'établissement d'un bon de commande

b) la liquidation : qui consiste à constater et certifier l'effectivité de la prestation et à arrêter le droit du prestataire.

Elle se matérialise par la certification du service et l'arrêté des montants dûs en chiffres et en lettres.

c) l'ordonnancement ; c'est l'ordre donné à l'ACP par l'ordonnateur de payer le montant porté sur l'ordre de paiement. Il se traduit par l'établissement d'un bordereau d'émission dépenses.

2- La phase comptable

Elle relève des attributions de l'ACP et comporte trois étapes :

a) le contrôle : avant de payer l'ordre de paiement, l'agent vérifie :

- la qualité de l'ordonnateur ;
- l'application des lois et règlements concernant la dépense considérée ;
- la validité de la créance ;
- l'imputation exacte de la dépense ;
- la disponibilité des crédits.

b) le paiement : il intervient après le contrôle

c) la comptabilisation : elle intervient avant et après paiement pour une facture à terme et après paiement pour une facture au comptant.

SECTION 2 : LE CONTROLE INTERNE SPECIFIQUE A L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR

Cette spécificité du contrôle interne au niveau de l'HPD se matérialise par l'existence des principes de base et des acteurs du système de la comptabilité publique.

2-1 Les principes de base de la comptabilité publique

2-1-1 Le principe de séparation des fonctions

Ce principe répond à un souci de sécurité, de contrôle et d'organisation du travail. Au niveau de l'HPD, les fonctions d'ordonnateur et de comptable sont séparées. L'ordonnateur est le Médecin-Chef Directeur et la fonction de comptable est assurée par l'ACP.

Le Médecin-Chef Directeur peut déléguer sa signature, en respectant le principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable.

2-1-2 Le principe d'unité de caisse

A l'HPD, il existe une caisse principale et une petite caisse, cette dernière fonctionne pour assurer la permanence. Elles sont placées sous la responsabilité de l'ACP.

2-2 Les acteurs du système de la comptabilité publique

2-2-1 Les administrateurs

Ils sont constitués des ministres au niveau de chaque ministère. Ils peuvent exercer cette fonction eux-mêmes ou habiliter un ou plusieurs chefs de service qui leurs sont subordonnés et qui auront la qualité d'administrateurs délégués.

2-2-2 L'ordonnateur

Selon l'article 16 du décret N° 2000-89 portant organisation et fonctionnement de l'EPS à statut spécial dénommé HPD, le Médecin-Chef Directeur est ordonnateur du budget et il veille à son exécution tant en recettes qu'en dépenses. Il a accès à tous les documents comptables.

2-2-3 Le comptable public

L'article 20 du décret 2000-89 dispose « l'ACP relève du Trésorier Général à qui il transmet, pour visa, les états financiers signés destinés à la Cour des Comptes dans les huit mois suivant la clôture de l'exercice. Ces états financiers sont, au préalable, adoptés par le CA. Toutefois, son action au sein de l'HPD le place sous l'autorité et le contrôle du Médecin-Chef Directeur de l'établissement ».

Le recouvrement des recettes, le règlement des dépenses ainsi que la confection des états financiers sont assurés par l'ACP sous le contrôle du Directeur, en conformité avec les règles d'organisation et de fonctionnement de l'établissement.

L'ACP assiste avec voix consultative aux séances du C.A et est nommé par arrêté du Ministre des Finances sur proposition du Trésorier Général.

2-2-4 Le contrôleur financier

Le contrôleur financier est chargé du suivi des activités et du contrôle permanent de la gestion financière. Il assure le contrôle soit par lui-même, soit par un contrôleur d'Etat placé sous son autorité et nommé par lui auprès de l'établissement contrôlé.

Il veille au respect par l'établissement de la réglementation qui lui est applicable et en particulier de celle relative aux marchés, à la réforme, à la vente du matériel et des matières en stock, aux conditions de recrutement et de rémunération du personnel.

Il formule un avis sur les programmes d'investissement des établissements et sur les projets de comptes prévisionnels, préalablement à leur présentation au C.A. Il adresse des rapports périodiques sur les activités et sur la situation financière de l'établissement qu'il contrôle.

Ces rapports sont communiqués au Président de la République, aux Ministres de tutelle, à l'Inspection Générale d'Etat, au PCA et au Directeur de l'établissement.

Le contrôleur financier a tout pouvoir d'investigation sur pièces et sur place. Il reçoit communication de tout document ou rapport intéressant la gestion de l'établissement et copies du PV des séances et des délibérations du C.A. Il assiste avec voix consultative aux séances des organes délibérants. Il présente les observations que les délibérations appellent de sa part. Les dossiers soumis à l'examen du CA lui sont présentés quinze jours au moins avant la séance.

En cas de carence des dirigeants des EPS et notamment de :

- 1- non convocation dans les délais des conseils ;
- 2- non présentation dans les délais des documents budgétaires ;
- 3- présentation d'états financiers insuffisants,

le contrôleur financier, après mise en demeure restée sans suite, en fait rapport au Président de la République, à qui il peut proposer toutes mesures utiles.

Le contrôleur financier assure le suivi de l'application des directives du Président de la République sur la gestion de l'établissement issues des rapports des corps de contrôle et de tout organisme habilité à cet effet.

2-2-5 Le comptable matière

Au niveau de l'HPD le comptable matière est sous le contrôle du chef de service matériel et travaux en génie sanitaire.

SECTION 3 : ANALYSE DU DISPOSITIF DE CONTROLE INTERNE DE L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR

Après un aperçu général sur le contrôle interne à l'HPD, nous allons présenter dans cette troisième section les forces et les faiblesses du dispositif du contrôle interne. Cette analyse sera faite sur la base de la décision 1051-HPD/DIR/Gest. et de l'évaluation globale (voir questionnaires en annexe).

3-1 Décision N° 1015

3-1-1 Les forces

Les principaux points forts que nous avons identifiés par composante sont :

a) environnement de contrôle

Un plan de formation est prévu dans le PE, ce plan peut être assimilé à une mise à niveau permanente du personnel. En 2002, le personnel de l'HPD ayant bénéficié de la formation continue se répartit comme suite :

- 45 secrétaires ;
- 20 médecins ;
- 5 préparateurs en pharmacie ;
- 16 majors administratifs et 27 surveillants de soins et majors techniques.

(Source : rapport d'activités de l'exercice 2002)

b) évaluation des risques

- les états financiers existent et ils sont tenus conformément au SYSCOA ;
- les rapports de CAC existent ;
- les documents relatifs aux lois et règlements existent ce qui doit conduire obligatoirement au respect de ces lois et règlements.

c) activités de contrôle

Les règles de la comptabilité publique sont respectées cela conduit à l'élaboration des états financiers fiables.

d) information et communication

- elles sont assez pertinentes dans l'ensemble, elles doivent permettre de gérer l'HPD de façon efficace ;

- les décisions et les notes de services sont assez clairement rédigées dans l'ensemble, la communication est inhérente au traitement de l'information.

e) Pilotage

Les rapports annuels de gestion sont élaborés par le service contrôle de gestion.

3-1-2 Les Faiblesses

Les faiblesses suivantes par composante ont été identifiées :

a) environnement de contrôle

- la plupart des liaisons hiérarchiques et fonctionnelles ne sont pas formalisées, cette situation ne peut pas permettre le suivi adéquat des activités de l'hôpital et une bonne circulation des flux d'information ;
- les domaines d'autorité et de responsabilité ne sont définis pas de façon formelle en tenant compte de la décision 1015. Ce qui ne permet pas de responsabiliser le personnel, d'assurer le contrôle et d'établir les rôles respectifs des membres du personnel ;
- les critères de promotion n'existent pas à l'HPD, ce qui ne constitue pas une source de motivation du personnel d'où en principe une non tendance vers l'atteinte des objectifs fixés ;
- l'organigramme de l'HPD présente un certain nombre de dysfonctionnements :
 - la non matérialisation du CSE, du CHSCT, du gestionnaire adjoint et enfin du Conseiller juridique ;
 - la dénomination « Infirmier Principal » n'est pas mentionnée mais plutôt « Surveillant Principal » ;
 - le service « Contrôle de gestion » n'est pas directement rattaché au Médecin – Chef Directeur de l'hôpital ;
 - le Médecin-Chef Directeur adjoint ne doit pas être sur la ligne hiérarchique actuelle ;
- le gestionnaire ne doit pas présider la Commission Administrative et Logistique dans laquelle siège le Médecin-Chef Directeur adjoint;
- inexistence de fiches de description de tâches ;
- non formalisation de l'affectation des responsabilités et de la délégation de pouvoir en matière d'objectifs ;

- inexistence des descriptions de postes, ces dernières précisent le niveau de connaissance et les aptitudes requis tant sur le plan général qu'en ce qui concerne la nature et le degré des connaissances, la formation et l'expérience nécessaires. Ces documents sont très importants d'autant plus que le Service d'Administration des Ressources Humaines (SARH) doit en faire usage dans la prise de décisions en matière de recrutement, de formation et de promotion ;
- le service d'administration générale et financière n'est pas dirigé par un officier du corps technique et administratif du service de santé (article 13) ;
- l'ingénierie hospitalière n'est pas affectée à une des cellules du service du matériel, des travaux et du génie sanitaire alors qu'elle figure dans le dit service (article 15) ;
- le découpage du service de contrôle de gestion devrait être opéré en cellules et non en sections (article 18) ;
- le lien hiérarchique entre le Directeur d'une part et les services médicaux, chirurgicaux et médico-techniques d'autre part, n'est pas visible sur l'organigramme ;
- le chef de département administratif et financier n'est toujours pas nommé depuis au moins cinq mois ;
- inexistence de code de conduite et de procédures de recrutement.

b) évaluation des risques

- les objectifs opérationnels ne sont pas fixés au niveau de l'hôpital, ils doivent fréquemment viser des buts spécifiques et comporter des impératifs en termes de délai. La participation des responsables au développement de ces objectifs contribuera à l'établissement d'objectifs spécifiques ;
- la mesure des objectifs opérationnels n'est pas réalisée d'où un manque d'appréciation de la performance du personnel ;
- la connaissance des documents relatifs aux lois et règlements par le personnel n'est pas parfaite ;
- l'observation de l'application de ces documents n'est pas parfaite.

c) activités de contrôle

L'une des principales faiblesses du dispositif du contrôle interne de l'HPD se situe au niveau des activités de contrôle. Analysons les différents éléments :

1- Manuel de procédures adapté

L'HPD ne dispose pas de manuel de procédures adapté, document très important dans le dispositif de contrôle interne. Nous rappelons que l'objectif du manuel de procédures est d'expliquer dans un langage directement accessible :

- les tâches à faire ;
- les niveaux de responsabilité ;
- les différentes étapes de traitement ;
- les lieux de réalisation ;
- les modalités d'exécution.

Aussi le manuel de procédures regroupe t-il les procédures dont les objectifs sont entre autres :

- formaliser l'ensemble du dispositif de contrôle interne dans un cadre évolutif et adaptable ;
- assurer une meilleure séparation des fonctions incompatibles.

Le manuel de procédures constitue par ses objectifs un support de premier choix pour un système d'informations, de gestion, un outil de base de contrôle et de l'audit interne.

2- Service audit interne

L'HPD ne dispose pas aussi d'un service audit interne mais il existe en son sein un petit secteur contrôle de gestion financière et d'audit. Lorsqu'on examine la nouvelle définition donnée à l'audit interne, on s'aperçoit de l'intérêt qu'il y a pour l'HPD de se doter d'un service d'audit interne :

« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de GE, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité » (in SOW, 2003).

L'audit interne s'oriente vers :

- une assurance sur le degré de maîtrise des risques, ce qui va au delà de l'évaluation d'une conformité à des critères préétablis ;
- une réponse aux attentes d'aide et de conseils sans oublier les missions traditionnelles de l'auditeur;
- une création de valeur ajoutée à l'instar d'autres activités de l'entreprise : en terme d'expertise, de professionnalisme, d'adhésion aux meilleures pratiques en faisant profiter l'organisation de la connaissance approfondie de l'ensemble de ses processus et des risques liés.

L'audit interne se focalise sur les objectifs de l'organisation et les risques plutôt que sur les fonctions ou sur les entités ; c'est une activité proactive non limitée à l'analyse des dysfonctionnements passés mais tournée vers la recherche des solutions d'amélioration et non vers la seule mise en évidence des problèmes.

Mettant en œuvre une approche systématique et méthodique impliquant une méthodologie rigoureuse et structurée d'évaluation des risques au niveau de la planification annuelle, et aussi de chacune de ses missions, l'audit interne est soutenu et encadré par les nouvelles normes professionnelles.

Au cas où un tel service existera au niveau de l'HPD, il devrait être rattaché directement au Médecin-Chef directeur pour être indépendant autant que possible des autres services audités. L'article 22 du décret 2000-89 dispose "... l'auditeur interne relèvera du Médecin chef Directeur à qui il rendra compte régulièrement de ses activités et de qui il pourra recevoir des missions particulières de contrôle interne ”.

3- Inventaires de fin d'exercice

L'HPD n'effectue pas d'inventaires de fin d'exercice des biens, créances et dettes. Cet inventaire s'il est fait, permettra d'assurer une fiabilité de l'information financière et comptable.

4- Evaluation de l'activité des services

Les points suivants sont à noter :

- l'évaluation de l'activité des services du secteur d'administration et de gestion n'est pas effectuée par le gestionnaire ;
- la supervision par le gestionnaire de la gestion des hospitalisations et des soins externes n'est pas effective (article 5) ;

L'HPD doit mettre un accent particulier sur les activités de contrôle car elles englobent un large éventail de politique et de procédures qui permettent de s'assurer de la correcte application des directives émanant des dirigeants. Elles permettent de s'assurer que les mesures nécessaires sont prises en vue de maîtriser les risques susceptibles d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs de l'HPD.

d) information et communication

Le non respect de la fréquence des réunions au niveau des départements et des services peut entraver la bonne circulation de l'information au niveau de l'HPD.

L'inexistence du manuel de procédures est un facteur négatif dans la communication.

e) Pilotage

Les objectifs ne sont pas fixés au niveau de l'HPD.

L'inexistence des rapports d'exécution budgétaire au niveau de l'HPD constitue une faiblesse.

GERVAIS (in ALAZARD et SEPARI ; 2001 : 278) définit le contrôle budgétaire comme « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin :

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

3-2 Evaluation globale du système de contrôle interne de l'HPD

Cet outil d'évaluation permet la synthèse des résultats et conclusions pour chacun des éléments. Il facilite par ailleurs l'étude des résultats préliminaires par des membres du CA ou les dirigeants, qui pourront y ajouter des informations complémentaires (COOPERS& LYBRAND ; 2000 : 135).

Pour cette évaluation nous avons conçu des questionnaires sur la base des questions relatives au contrôle interne d'une part et d'autre part nous nous sommes entretenus avec le personnel suivant :

- le chef du service contrôle de gestion ;
- le conseiller juridique ;
- l'adjoint à l'ACP ;
- le chef du SARH ;
- le comptable matière.

L'évaluation globale du système de contrôle interne de l'hôpital nous a donné les résultats suivants par composante :

a) environnement de contrôle

- l'HPD dispose d'un organigramme qui présente des dysfonctionnements ;
- au niveau de l'hôpital , il n'existe pas une clarté et une précision formalisée dans les liaisons fonctionnelles et hiérarchiques ;
- les domaines de responsabilité et d'autorité sont définis dans la pratique mais pas de façon formelle ;
- il n'existe pas de fiches de description de tâches ;
- l'affectation des responsabilités et la délégation de pouvoir en matière d'objectifs liés à l'organisation n'est pas définie d'une manière formelle mais existe dans la pratique ;
- les descriptions de postes correspondent aux fonctions dans la pratique mais ne sont pas formalisées ;
- il n'existe pas un code de conduite ;
- il n'existe pas de procédures de recrutement ;
- les critères de promotion n'existent pas ;
- un plan de formation est prévu dans le PE ;
- une mise à niveau permanente des connaissances est effectuée.

b) évaluation des risques

Les résultats suivants ont été obtenus :

- inexistence d'objectifs clairs ;
- inexistence de mesure quant à la réalisation des objectifs ;
- existence des états financiers fiables ;
- comptabilité tenue suivant le PC SYSCOA ;

- existence de rapports de CAC ;
- existence de documents relatifs aux lois et règlements ;
- connaissance presque parfaite de ces documents ;
- observation presque parfaite de ces documents.

c) activités de contrôle

Les observations suivantes ont été notées :

- inexistence d'un manuel de procédures adapté à l'HPD ;
- inexistence d'inventaire de fin d'exercice ;
- inexistence de contrôle ;
- inexistence d'un service d'audit interne ;
- respect des principes budgétaires ;
- existence d'un ACP.

d) information et Communication

Les principaux éléments sont les suivants :

- les informations sont assez pertinentes ;
- existence de précision dans l'élaboration des procédures déjà écrites ;
- inexistence de manuel de procédures adapté ;
- clarté dans l'ensemble dans la rédaction des décisions et notes de services.

e) Pilotage

Nous avons retenu les points suivants :

- inexistence objectifs fixés ;
- existence des rapports d'activité et de gestion ;
- inexistence des rapports d'exécution budgétaire.

Après le contrôle interne à l'HPD, nous aborderons à présent la responsabilité du CA à l'égard du contrôle interne, objet de notre troisième chapitre.

CHAPITRE 3 : LA RESPONSABILITE DU CONSEIL D'ADMINISTRATION DE L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR A L'EGARD DU CONTROLE INTERNE

Ce chapitre vise à présenter la responsabilité du C.A de l'HPD à l'égard du contrôle interne. Nous avons retenu que cette responsabilité doit se manifester à travers les cinq composantes du contrôle interne qui sont : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication et enfin le pilotage.

Dans ce chapitre nous aborderons successivement les points suivants : l'étude des activités du C.A, les résultats de cette étude, l'analyse de la responsabilité du C.A à l'égard du contrôle interne, les recommandations et enfin les perspectives de mise en œuvre de celles-ci.

SECTION 1 : ETUDE DES ACTIVITES DU CONSEIL D'ADMINISTRATION DE L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR

Notre étude a porté sur toutes les sessions du CA de l'HPD depuis sa mise en place jusqu'en fin 31 octobre 2003, date de fin de notre stage. Nous avons donc considéré tous les PV retranscrits dans le registre de l'HPD.

Nous présentons ci-dessous le tableau N°6, qui est le récapitulatif des activités du CA de l'HPD de l'exercice 2001 jusqu'en fin octobre 2003.

Tableau N°6 : Récapitulatif des activités du CA de l'HPD.

Dates des PV	Réunions annuelles	Thèmes abordés	Principales décisions	Observations
28-01-02	1	-Présentation de l'HPD et de son P.E	-Adoption du P.E	Réunion du 26-11-01
	1	-Election du PCA et du vice PCA	-Election du PCA et du vice PCA	Réunion du 24-01-02
03-06-02	1	-Budget 2002 de l'HPD -Choix des CAC	-Adoption du budget 2002 -Report du choix des CAC	Demande des documents relatifs au choix des CAC
24-07-02	1	-Examen du PV de la réunion précédente -Examen des conditions d'attribution de la prime d'intéressement -Choix des CAC -Questions diverses	-Adoption du PV -Recettes nettes retenues comme base de calcul de la prime et fixation d'un taux de la prime -Choix des CAC (titulaire et suppléant)	
29-01-03	1	Budget 2003	-Projet de budget adopté -Autorisation d'emprunt accordée à l'HPD	Projet adopté après une réserve portant sur la rédaction d'une note explicative pour l'achat du scanner
28-04-03	1	-PV de la séance du 29-01-03 -Présentation de la situation sociale de l'HPD -Projet d'augmentation de la prime d'intéressement -Modification du budget suite à l'attribution à l'HPD d'une subvention exceptionnelle -Questions diverses	-Adoption du PV de la séance du 29-01-03 -Adoption du projet d'augmentation de la prime d'intéressement -Attribution de la subvention au paiement de la prime exceptionnelle de motivation interne	-PV adopté après quelques réserves -Contexte de l'HPD marqué par le paiement de la prime de motivation -Subvention d'exploitation attribuée par le ministère de la santé

Source : Nous-mêmes

Les réunions annuelles représentent les seules activités du CA de l'HPD. De ces réunions résultent les éléments suivants :

- les thèmes à l'ordre du jour ;
- les principales décisions prises.

Sur la base des P.V retranscrits sur le registre de l'HPD, nous avons dénombré quatre réunions pendant l'exercice 2001 et deux réunions jusqu'en fin octobre 2003. La première réunion s'est tenue le 26 novembre 2001 et la dernière, le 28 avril 2003. Les réunions se tiennent dans l'enceinte de l'hôpital et durent en moyenne trois heures de temps.

SECTION 2 : RESULTATS DE L'ETUDE DES ACTIVITES DU CONSEIL

D'ADMINISTRATION DE L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR

A la lumière de l'étude des réunions du CA de l'HPD, les résultats obtenus s'articulent autour des points suivants :

2-1 Les constats au cours des réunions annuelles

En considérant l'article 7 des statuts, le CA effectue un rythme régulier de réunions annuelles même si on a constaté quatre réunions pendant le premier exercice.

Le registre dans lequel sont retranscrits les PV des réunions du CA n'est ni côté et ni paraphé par l'autorité juridique compétente dont relève l'HPD.

Les PV du CA de l'HPD ne sont certifiés ni par le PCA ni par au moins un administrateur.

Les copies ou extraits des PV des délibérations du CA ne sont pas valablement certifiés ni par le PCA, ni le Médecin Chef Directeur ou, à défaut un fondé de pouvoirs habilité à cet effet.

Le CAC ne participe pas aux réunions du CA, contrairement aux articles 721 et 722 du droit comptable SYSCOA.

2-2 Les thèmes à l'ordre du jour

Les thèmes abordés par le CA de l'HPD sont conformes à l'article 9 des statuts et figurent d'une manière claire sur les PV des délibérations.

Cependant les attributions suivantes n'ont jamais été abordées par le CA :

- les programmes pluriannuels d'action et d'intéressement ;

- les comptes de fin d'exercice et l'affectation des résultats d'exploitation ;
- la création des postes budgétaires d'agent contractuel de l'établissement ;
- l'organigramme des emplois de direction et le tableau des emplois du personnel médical et paramédical ;
- les directives issues des rapports des corps de contrôle sur la gestion de l'établissement et sur le rapport du directeur relatif à l'application.

Cependant ces attributions représentent des éléments importants du dispositif du système de contrôle interne de l'HPD.

Les questions diverses, qui traitent tous les autres points non retenus dans l'ordre du jour, ont concerné les éléments suivants :

- la prise en charge des salaires du personnel militaire de l'HPD ;
- le problème de paiement des subventions à l'HPD ;
- la note explicative sur le projet d'achat du scanner ;
- la présentation de la situation budgétaire à mi-exercice ;
- la désignation des administrateurs devant participer à la réunion avec les organisations syndicales.

2-3 Les principales décisions prises

Les principales décisions prises par le CA de l'HPD se caractérisent tout d'abord par leur cohérence par rapport aux thèmes abordés. Elles représentent les solutions données aux thèmes de l'ordre de jour.

Un autre point non moins important des principales décisions prises se situe au niveau de leur application au niveau de l'HPD.

En effet dès qu'une décision est prise par le CA, son application devient obligatoire sous réserve des conditions fixées par l'article 10 des statuts.

Après les questions diverses nous aborderons à présent l'analyse de la responsabilité du CA à l'égard du contrôle interne.

SECTION 3: ANALYSE DE LA RESPONSABILITE DU CONSEIL D'ADMINISTRATION DE L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR A L'EGARD DU CONTROLE INTERNE

Pour procéder à cette analyse, nous passerons successivement en revue les réactions des administrateurs face aux faiblesses contenues dans les rapports de gestion de l'HPD (exercices 2000, 2001 et 2002) et dans les rapports du CAC (exercice 2001). Ensuite nous commenterons les délibérations du CA et analyserons les réponses obtenues suite aux questionnaires adressés à certains administrateurs (voir annexes). Aussi nous tiendrons compte de l'analyse du dispositif du contrôle interne de l'HPD.

Mais avant, pour bien cerner notre objectif, nous procéderons à une présentation en termes d'attributions, d'organisation et de fonctionnement du CA de l'HPD.

3-1 Présentation

3-1-1 Présentation des attributions

Selon les statuts, les attributions du CA sont au nombre de seize dont la moitié ne deviennent exécutoires qu'après leur approbation par les autorités de tutelle.

De l'examen de ces attributions du CA, il ressort les constats suivants :

a) Forces

- les attributions s'intéressent à la gestion à court terme ainsi que la planification stratégique ;
- certaines attributions couvrent les éléments de base d'un bon système de contrôle interne :
 - l'organigramme des emplois de direction et le tableau des emplois du personnel médical et paramédical ;
 - la création des postes budgétaires d'agent contractuel de l'établissement ;
 - les comptes de fin d'exercice et l'affectation des résultats d'exploitation ;
 - les programmes pluriannuels d'action et d'investissement ;
 - les orientations stratégiques et les PE ;
 - les budgets prévisionnels.

b) Faiblesses

- la liste des attributions du CA est limitative, elle est fixée à seize ce qui implique qu'aucun autre point aussi important soit-il ne pourrait être traité par le CA ; une ouverture doit être prévue par les statuts afin de corriger cette lacune ;
- l'implication des autorités de tutelle dans les statuts conditionne la mise en exécution des décisions du CA. Ces contrôles extérieurs passent outre au rôle du CA, plus le contrôle extérieur devient fort, plus le contrôle interne, apanage du CA s'affaiblit selon la logique de LAFONT et TIROLE (1993) cité par BRETON et al. (2000) ;
- les statuts ne prévoient pas la prise en compte de toutes les composantes d'un bon système de contrôle interne.

3-1-2 Présentation de l'organisation et du fonctionnement du CA

a) Organisation

L'organisation du CA de l'HPD est de type unitaire, c'est la forme la plus répandue dans le monde (LABELLE et al., 1997). Ce modèle a fait ses preuves dans la pratique française et en Amérique du Nord.

La taille du CA de l'HPD (douze administrateurs) est conforme aux dispositions de l'article 416 de l'acte uniforme OHADA. Les administrateurs sont répartis entre les catégories suivantes :

- Présidence de la République ;
- Primature ;
- Autorités de tutelle ;
- Faculté de médecine, de pharmacie et d'odontostomatologie ;
- Représentant du personnel civil, élu ;
- Représentant du personnel militaire ;
- Représentant des usagers ;
- Représentant de la mairie.

L'HPD étant sous la tutelle des ministères des Forces armées, de la Santé et des Finances, les administrateurs indépendants sont ceux qui proviennent des autres structures.

b) Fonctionnement

D'après l'article 7 des statuts, le CA se réunit au moins trois fois par an en session ordinaire, ou chaque fois que de besoin en session extraordinaire sur convocation de son président au moins quinze jours à l'avance. Cette disposition offre une souplesse permettant un fonctionnement propre à faire face aux obligations du conseil, elle constitue un atout favorable pour l'environnement de contrôle. Cette non limitation des réunions peut permettre au CA de passer en revue tous les aspects relatifs au dispositif du contrôle interne de l'HPD.

La présidence du CA de l'HPD est assurée par le Doyen de la faculté de médecine, de pharmacie et d'odontostomatologie de l'Université Cheick Anta Diop. Le vice-président est le représentant de la Présidence de la République.

Le CA de l'HPD n'a pas de comité d'audit en son sein. L'existence d'un tel comité permettra d'approfondir les analyses sans mobiliser tous les membres du conseil et garantit que l'aspect correspondant de sa mission est effectuée avec une diligence suffisante.

La convocation des administrateurs aux réunions est effectuée par le PCA et les documents préparatifs y sont envoyés par moment.

La présence aux réunions du CA de l'HPD est matérialisée sur des listes de présence sur lesquelles les administrateurs émargent. Sur les PV il est fait mention des absents mais généralement ceux-ci ne se font pas représentés.

Le secrétariat de séance est assuré par le Médecin Chef Directeur de l'hôpital, les administrateurs délibèrent sur les points portés à l'ordre du jour et les décisions sont prises à la majorité. Toutes les délibérations du CA se font en présence du quorum exigé.

Les PV font ressortir les résolutions et le résultat des votes. A la fin de la réunion, les PV, après accord des administrateurs, sont retranscrits dans le registre.

Le CAC de l'HPD n'a participé à aucune session du CA alors qu'il a été désigné depuis le 24 juillet 2002.

3-2 Analyse pratique

3-2-1 Réactions des administrateurs face au rapport de gestion de l'exercice 2000

Le rapport de gestion de l'HPD de l'exercice 2000 fait les constats suivants :

- le pôle technique reste la « vache à lait » ;
- le pôle mère – enfant est déficitaire ;
- le pôle chirurgical est en équilibre ;
- la journée d'hospitalisation est majoritairement déficitaire au tarif de l'année 2000 ;
- les consultations sont bénéficiaires.

Pour l'impératif d'autogestion, une meilleure adéquation entre coût et tarif doit être recherchée. L'ajustement peut être obtenu par :

- une augmentation des produits d'hospitalisation ;
- une augmentation des produits des consultations et actes ;
- une maîtrise des coûts en vue de dégager des bénéfices d'exploitation confortables.

Le rapport constate aussi que la gestion de l'HPD pose essentiellement un problème en termes de trésorerie, pour cela il faut :

- une augmentation de la rentabilité ;
- une augmentation des fonds propres ;
- une amélioration du financement des investissements ;
- une gestion plus dynamique des stocks ;
- une capacité de négociation avec les fournisseurs pour abaisser les coûts d'approvisionnement ;
- une saine utilisation du crédit client.

En conclusion le rapport note qu'un des problèmes importants de l'hôpital est l'accueil d'une proportion non négligeable (10 à 15%) de clients indigents via le service de porte d'où une incompatibilité avec la gestion autosuffisante.

Sur les PV nous n'avons pas constaté de délibérations prenant en compte les points ci-dessus énumérés par le rapport de gestion de l'exercice 2000 , qui à notre avis doivent l'objet d'une attention particulière de la part des administrateurs.

3-2-2 Réactions des administrateurs face au rapport de gestion de l'exercice 2001

En plus des problèmes d'ajustement et de trésorerie soulignés en 2000, le rapport de gestion de l'exercice 2001 fait les constats ci-après :

- la diminution de la charge salariale par l'Etat, des rémunérations et charges sociales de certaines catégories de personnel, notamment militaire ;
- la réduction- ou, au moins, la maîtrise- des coûts a été réalisée dans des domaines tels que l'alimentation ou les achats non stockés ;
- la hausse de la TVA a pesé sur les achats entraînant une tendance inévitable à la hausse des coûts en pharmacie ;
- l'augmentation du poste « sous-traitance » est également une tendance lourde qui s'explique par la complexité croissante des bio matériels mis en œuvre dans un hôpital moderne.

Comme réactions des administrateurs à ce rapport, ils ont uniquement abordé en questions diverses, le problème de prise en charge des salaires du personnel militaire.

3-2-3 Réactions des administrateurs face au rapport de gestion de l'exercice 2002

Ce rapport a mis l'accent sur la formation, le recrutement du personnel et la présentation des activités. Il s'articule autour des points suivants :

- le personnel ayant bénéficié de la formation continue
 - 45 secrétaires ;
 - 20 médecins ;
 - 5 préparateurs en pharmacie ;
 - 16 majors administratifs et 27 surveillants et majors techniques.
- le personnel recruté
 - 75 paramédicaux ;
 - 23 agents pour l'administration.
- la présentation des activités

Toutes les activités menées par l'HPD ont été présentées.

Comme le rapport de gestion de l'exercice 2000, celui de 2002 n'a pas fait l'objet d'attention auprès des administrateurs.

D'une façon générale, les rapports de gestion de l'HPD ne sont ni signés ni datés et en plus ils n'incluent pas un rapport de la DG sur le contrôle interne. Ce rapport doit traiter du système de contrôle interne appliqué à la préparation des états financiers. Il doit exposer un certain nombre d'éléments dudit système à savoir :

- le comité d'audit ;
- la mise en place et communication des normes ;
- l'organisation hiérarchique en vue de savoir si le système de contrôle interne prévoit des liens hiérarchiques appropriés et une séparation adéquate des responsabilités ;
- le personnel en ce qui concerne l'état de la sélection d'un personnel compétent, de la formation permanente et du développement des ressources humaines ;
- le code de conduite ;
- le programme d'audit interne visant à apprécier de façon indépendante l'efficacité du système de contrôle interne et à préconiser des améliorations nécessaires ou souhaitables.

De tous ces éléments sus-cités, seul le volet formation a été pris en compte dans le rapport de gestion de l'HPD de l'exercice 2002.

3-2-4 Réactions des administrateurs face au rapport détaillé sur le contrôle des comptes du Commissaires aux Comptes

Ce rapport fait les constats dont les plus importants sont les suivants :

- Immobilisations
 - inventaire des immobilisations : les immobilisations n'ont pas été inventoriées en 2001 ;
 - absence d'éléments justificatifs probants attestant de l'appartenance à l'HPD des bâtiments enregistrés en comptabilité.
- Stocks
 - les stocks n'ont pas fait l'objet d'inventaire en fin d'année ;
- Clients
 - provision pour créances douteuses : une sous-évaluation de provision de 782.306.502 FCFA a été constatée.
- Banques :
 - les états de rapprochement bancaire de 2001 ne comportent pas ni signature ni approbation et contrôle de l'ACP ou de son adjoint ;

- suspens anciens non apurés jusqu'en février 2002 : présence de suspens importants de plus de deux ans non apurés.
- Capitaux propres
 - des variations ont été constatées sans faire l'objet de justificatifs sur la base des résolutions des organes délibérants
- Dettes fiscales et sociales
 - L'HPD ne reverse pas de façon régulière les charges fiscales et sociales alors que les retenues sont opérées sur les salaires.
- Finalités du solde des comptes de tiers transférés à l'hôpital dans le cadre de son nouveau statut
 - Absence de pièces justificatives des soldes de compte d'ouverture, le CA doit se prononcer sur le sort de ces soldes pour nettoyer les comptes de l'établissement afin d'éviter des réserves permanentes du CAC sur les états financiers de l'hôpital.
- Incidence globale de propositions d'ajustement sur le résultat de l'exercice 2001 :
 - La dite incidence est une perte complémentaire de 3.845.418 FCFA (soit 0,68% du résultat bénéficiaire provisoire de 563.034.623 FCFA). Cependant l'incidence serait plus significative en tenant compte de la sous-évaluation des provisions sur créances douteuses (sous-évaluation estimée à 782.306.502 FCFA).

Ce rapport n'a pas fait de discussion au niveau des sessions du CA alors que certains points interpellent directement les administrateurs.

3-2-5 Réactions des administrateurs face au rapport sur les procédures administratives, comptables et sur le contrôle interne du CAC

Les principales observations sont les suivantes :

- l'absence de manuel de procédures adapté ;
- l'absence de service de service d'audit interne ;
- les faiblesses au niveau de l'accueil des malades ;
- l'inadéquation du système de facturation ;
- le cumul des procédures de codification, de saisies des codifications, de leur modification ou annulation ;
- les retards accusés dans l'émission des factures ;
- les faiblesses des procédures de recouvrement et d'enregistrement des opérations comptables ;

- l'absence d'arrêté journalier et de brouillard au niveau de la caisse principale.

Malgré tous les points très importants relatifs au bon fonctionnement de l'HPD, les administrateurs n'ont pas retenu ce rapport à l'ordre du jour. Ce rapport met en exergue les faiblesses du contrôle interne au niveau de l'HPD.

3-2-6 Réactions des administrateurs face au rapport général de certification

Selon les informations recueillies au niveau de l'HPD, les comptes de l'exercice 2001 ont été déclarés sincères et réguliers mais avec réserves.

Cependant malgré de multiples demandes, nous n'avons pas pu consulter le rapport général de certification du CAC.

Comme les deux rapports du CAC ci-dessus cités, celui de certification n'a pas été retenu à l'ordre du jour des sessions du CA.

3-3 Commentaires des délibérations du Conseil d'Administration

Les points ci-après ont fait l'objet de délibérations auprès des administrateurs :

3-3-1-Le Projet d'Etablissement

Le PE est une démarche de réflexion qu'engage l'ensemble des personnels pour développer les activités de l'hôpital pour une période de trois à cinq ans avec comme objectifs :

- d'assurer les missions attribuées à l'établissement ;
- d'améliorer la qualité des soins dues aux malades ;
- de maîtriser les coûts des prestations hospitalières.

Le PE s'articule autour d'un axe central représenté par :

- le projet médical qui est le fondement de tout PE ;
- le projet des soins infirmiers, il est le complément indispensable pour apporter aux malades une qualité de prise en charge globale de l'équipe soignante médicale et paramédicale ;
- le projet administratif et logistique, c'est le complément et support du projet médical et de soins infirmiers ;

- le projet social qui est une composante essentielle à la démarche du PE, il passe par une politique de communication interne forte ;
- le projet du Système d'Information Hospitalier (SIH), c'est un outil apte à collecter et à gérer les informations indispensables au pilotage de l'hôpital ;
- le projet formation qui est une des composantes du projet social dont l'objectif est de maintenir et d'améliorer le niveau de compétence et de qualification du personnel.

3-3-2-Election du PCA et du vice-président

L'élection du PCA et du vice-président entrent dans le cadre du règlement intérieur du CA. Ce dernier est un document sur la base duquel sont consignées les règles qui régissent le fonctionnement du conseil. Cette élection un aspect relatif à la structure organisationnelle du CA.

Le PCA dispose des pouvoirs ci-après :

- il préside les réunions du CA ;
- il doit veiller à ce que le CA assure le contrôle de la gestion de l'hôpital confiée au Médecin- Chef Directeur ;
- à toute époque de l'année, il opère les vérifications qu'il juge opportunes et peut se faire communiquer tous les documents qu'il estime utiles à l'accomplissement de sa mission.

3-3-3-Primes d'intéressement et de motivation

Tous les aspects relatifs aux primes d'intéressement et de motivation sont des éléments qui motivent le personnel. Ces éléments représentent des facteurs ayant un impact sur l'environnement de contrôle. Les systèmes de rémunération qui prévoient l'attribution des primes permettent de motiver et d'accroître les performances. Le CA de l'HPD en adoptant les délibérations portant sur les primes joue un rôle positif dans l'atteinte des objectifs.

3-3-4-Choix des CAC

Le CAC doit procéder à un examen analytique des comptes en vue d'acquiescer la conviction qu'ils traduisent de façon sincère la situation de l'entreprise et le résultat de son activité, compte tenu de la connaissance qu'il a pu acquiescer lors de l'application des autres procédés et techniques de vérification. L'examen des comptes annuels vise, d'une part la certification de la régularité et de la sincérité du bilan, du compte de résultat, du tableau financier des

ressources et emplois, de l'état annexé, de l'inventaire, et d'autre part la vérification de la sincérité des informations d'ordre financier contenues dans les documents qui doivent être mis à la disposition des associés de l'AG (DIALLO, 2003).

3-3-5-Adoption des PV

L'adoption des PV des réunions précédentes est une activité importante car les PV servent de moyen de contrôle entre autres pour les résumés des débats, les résolutions votées et les voix correspondantes.

3-3-6-Adoption des budgets

Le budget peut être défini comme un plan annuel des activités futures établi sur la base d'hypothèses d'exploitation. Il est exprimé principalement en termes financiers (prévisions) mais il incorpore souvent beaucoup de mesures quantitatives non financières (YAZI ; 2003).

Le budget a pour objectifs :

- allouer des ressources ;
- quantifier les plans ;
- fixer des cibles de performance ;
- coordonner les activités des différents services ;
- diffuser (communiquer) les plans et objectifs ;
- planifier et contrôler la performance organisationnelle.

3-3-7-Autorisation pour la contraction du prêt

Il s'agit en fait de l'autorisation donnée par le CA à l'HPD pour la contraction d'un prêt bancaire pour l'achat d'un scanner. Cette délibération est prévue par l'article 9 des statuts mais elle ne devient exécutoire qu'après son approbation par les autorités de tutelle (article 10 des statuts).

De tous les outils modernes de gestion, seul est mis en place au niveau de l'HPD, le service de contrôle de gestion. Celui-ci aussi n'est pas rattaché directement au médecin Chef Directeur comme le prévoit l'article 21 du décret N°2000 – 89.

L'HPD ne dispose ni d'un service d'audit interne ni d'un manuel de procédures adapté.

En effet il existe au niveau de l'hôpital un secteur contrôle de gestion financière et d'audit. Ce secteur n'a élaboré aucun rapport d'audit interne ayant fait l'objet de délibération au niveau des sessions du CA.

Le CA n'a entrepris aucune action pour s'assurer de l'existence des outils de gestion au niveau de l'HPD.

Enfin nous avons constaté que la plupart des administrateurs ne savent pas ce qu'ils doivent faire malgré l'existence du décret sus-cité.

3-4 Analyse des résultats

Nous avons administré huit questionnaires aux administrateurs. Parmi ces questionnaires envoyés nous avons obtenu sept réponses dont une en blanc. Les réponses obtenues auprès des administrateurs ont été retracées dans le tableau ci dessous.

Les réponses obtenues proviennent des catégories suivantes :

- Présidence de la République ;
- Autorités de tutelle ;
- Faculté de médecine, de pharmacie et d'odontostomatologie ;
- Représentant du personnel civil ;
- Représentant des usagers.

Nous n'avons pas pu adresser des questionnaires aux représentants : de la Primature, du personnel militaire et de la mairie de Dakar.

Tableau N°7 : Résultats obtenus des questionnaires auprès des administrateurs.

Questions	Réponses obtenues			Pourcentage par catégorie de réponse		
	O	N	N/A	O	N	N/A
ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE						
Organisation						
Le CA s'assure-t-il que l'HPD dispose d'un organigramme actualisé	4	2	0	67%	33%	0
Le CA s'assure-t-il qu'il y a un degré de clarté et de précision dans les liaisons hiérarchiques et fonctionnelles	2	3	0	40%	60%	0
Le CA s'assure-t-il que les domaines d'autorité et de responsabilité de l'HPD sont définies de façon adéquate	2	3	0	40%	60%	0%
Le CA s'assure-t-il que l'affectation des responsabilités et la délégation de pouvoir en matière d'objectifs liés à l'organisation sont clairement définies?	1	4	0	20%	80%	0
Qualité du personnel						
Le CA s'assure-t-il que les descriptions de postes correspondent aux fonctions?	1	4	0	20%	80%	0
Le CA s'assure-t-il de l'existence d'un code de conduite à l'HPD?	1	4	0	20%	80%	0
Le CA s'assure-t-il de l'existence des procédures de recrutement	2	3	0	40%	60%	0
Le CA s'assure-t-il de l'existence des critères de promotion des employés?	1	4	0	20%	80%	0
Le CA s'assure-t-il de l'existence d'un plan de formation?	4	2	0	67%	33%	0
Sous total	18	29	0	38%	62%	0
EVALUATION DES RISQUES						
Objectifs opérationnels						
Le CA s'assure-t-il de la fixation des objectifs clairs par l'HPD?	6	0	0	100%	0%	0
Le CA s'assure-t-il que la mesure de ces objectifs est réaliste?	6	0	0	100%	0	0
Fiabilité des informations financières						
Le CA s'assure-t-il de la fiabilité des informations financières?	6	0	0	100%	0%	0
Le CA s'assure-t-il de l'élaboration des états financiers sur la base du SYSCOA?	6	0	0	100%	0	0
Le CA s'assure-t-il de l'existence des rapports des CAC?	6	0	0	100%	0	0
Conformité aux lois et règlements						
Le CA s'assure-t-il de l'existence des documents relatifs aux lois et règlements (journal officiel et autres)?	2	3	0	40%	60%	0

Le CA s'assure-t-il de la parfaite connaissance de ces documents par le personnel?	0	4	0	0	100%	0
Le CA s'assure-t-il si l'application de ces documents est observée?	1	3	0	25%	75%	0
Sous total	33	10	0	77%	23%	0
ACTIVITES DE CONTRÔLE						
Formalisation des normes et procédures						
Le CA s'assure-t-il de l'existence d'un service d'audit interne?	3	0	0	100%	0	0
Le CA s'assure-t-il de l'effectivité des inventaires de fin d'exercice?	3	1	0	75%	25%	0
Conformité aux objectifs de contrôle						
Le CA s'assure-t-il de l'effectivité des contrôles?	2	2	0	50%	50%	0
Le CA est-il informé sur les critères de choix des CAC?	5	1	0	83%	17%	0%
Le CA prend-t-il en compte les recommandations du CAC portant sur les éléments du contrôle interne?	4	0	0	100%	0	0
Le CA suit-il la mise en œuvre de ces recommandations?	3	1	0	75%	25%	0
Conformité aux règles de la comptabilité publique						
Le CA s'assure-t-il du respect par l'HPD des principes budgétaires?	6	0	0	100%	0	0
Sous total	26	5	0	84%	16%	0
INFORMATION ET COMMUNICATION						
Information						
Le CA s'assure-t-il de la pertinence de l'information au sein de l'HPD?	2	3	0	40%	60%	0
Le CA reçoit-il toutes les informations à temps?	2	3	0	40%	60%	0
Communication						
Le CA s'assure-t-il de l'existence d'un manuel de procédures adapté au niveau de l'HPD?	3	2	0	60%	40%	0
Sous total	7	8	0	47%	53%	0
PILOTAGE						
Objectifs						
Le CA s'assure-t-il de la fixation des objectifs par l'HPD?	6	0	0	100%	0	0
Rapports de gestion						
Le CA s'assure-t-il de l'existence des rapports de gestion?	6	0	0	100%	0%	0
Processus budgétaires						
Le CA s'assure-t-il de l'existence des rapports d'exécution budgétaire?	6	0	0	100%	0	0
Sous total	18	0	0	100%	0	0
TOTAL	102	52	0	66%	24%	0

Dans l'analyse des résultats, la démarche adoptée consistera à donner le taux de réponse positive obtenue par élément, ensuite apprécier son impact sur le dispositif de contrôle interne au niveau de l'hôpital et enfin indiquer les mesures des indicateurs selon le modèle d'analyse retenu dans la partie théorique de notre étude.

3-4-1 Environnement de contrôle

Sur cette composante nos questions ont porté sur deux aspects à savoir : l'organisation et la qualité du personnel.

- organisation :

- ❖ l'affectation des responsabilités et la délégation du pouvoir en matière d'objectifs liés à l'organisation est un élément qui a été jugé moins important par les administrateurs car seulement 20% de réponses positives ont été obtenues.

Ce point concerne au niveau de l'HPD, les liens hiérarchiques qui permettent la remontée des informations et les règles en matière d'approbation. Il concerne également la manière dont les individus et les équipes sont encouragés à prendre des initiatives pour aborder et résoudre les problèmes, ainsi que les limites imposées à l'autorité exercée par eux. Enfin, il couvre les normes décrivant les pratiques professionnelles appropriées, les connaissances et les compétences des principaux responsables ainsi que les moyens mis à leur disposition pour effectuer leur mission.

- ❖ le degré de clarté et de précision dans les liaisons hiérarchiques et fonctionnelles d'une part et d'autre part la définition adéquate des domaines d'autorité et de responsabilité sont deux éléments pour lesquels les administrateurs ont manifesté le même niveau d'intérêt (20%) mais il convient de souligner que cet intérêt est très faible.
- ❖ L'organigramme représente l'élément sur lequel les administrateurs manifestent beaucoup d'intérêt (67%) mais il n'a fait l'objet d'aucune délibération bien qu'il présente de nombreux dysfonctionnements.

L'organigramme est une représentation visuelle qui a pour but de situer chaque membre dans l'entreprise et de représenter les rapports de subordination. Il doit indiquer pour l'HPD:

- Les fonctions exercées, les subdivisions en service et en postes de travail ;
- L'importance des différentes unités de travail ;
- L'autorité attribuée à chaque poste ;

- Les liens de subordination des différents collaborateurs ;
- La place de chacun des collaborateurs et leurs responsabilités ;
- La permanence du commandement ;
- Les perspectives d'avancement.

Les avantages pour l'HPD sont :

- Chaque individu sait ce qu'il a à faire, à qui il doit s'adresser et comment il doit transmettre l'information et les ordres ;
- L'organigramme fixe les canaux de communication que doit emprunter l'information (transmission plus rapide et plus efficace).

L'HPD ne dispose pas d'un organigramme actualisé

- qualité du personnel

La correspondance entre les descriptions de postes et les fonctions, le code de conduite et les critères de promotion sont des éléments sur lesquels les administrateurs portent peu d'intérêt (20%).

- ❖ Les descriptions de poste comprendront les avantages suivants pour l'HPD :
 - le titre du poste ;
 - les rapports hiérarchiques ;
 - un résumé des tâches et des responsabilités ;
 - les attentes (requisés et souhaitées) par rapport aux compétences, aux aptitudes, aux connaissances et au comportement.

L'HPD ne dispose pas des fiches de description de poste.

- ❖ Le code de conduite permet de faire connaître au personnel de l'HPD la conduite à tenir en vue d'un bon fonctionnement de l'établissement.

L'HPD ne dispose pas d'un code de conduite

- ❖ Les critères de promotion formalisés constitueront pour l'HPD, une source de motivation interne donc d'une atteinte possible des objectifs fixés.

L'HPD ne dispose pas des critères de promotion

- ❖ Les procédures de recrutement n'obtiennent pas un résultat important de la part des administrateurs (40%).

Etape importante dans la mise en œuvre des politiques de l'emploi, et à cause des contraintes imposées par la législation sur les possibilités ultérieures de séparation, le recrutement doit être effectué avec une extrême rigueur qui repose essentiellement sur une action d'analyse.

Au niveau de l'HPD cette analyse aura pour objet de :

- Prévoir les répercussions possibles à court , moyen et long terme du recrutement ;
- Procéder à une triple évaluation :
 - ✓ Evaluation du poste à pourvoir considéré dans son environnement ;
 - ✓ Evaluation de la compétence et des possibilités d'adaptation de l'agent qui occupera le poste ;
 - ✓ Evaluation du degré d'adéquation entre l'individu et le poste.

Il n'existe pas de procédures de recrutement au niveau de l'HPD

- ❖ Le plan de formation est bien perçu par les administrateurs car 67% des réponses obtenues sont positives, cependant aucune délibération du C.A n'y fait allusion.

Pour assurer ses missions, l'HPD a besoin d'optimiser ses ressources par une formation aussi qualifiante que continue.

Le plan de formation est la traduction opérationnelle et budgétaire des choix du management de l'HPD des moyens alloués, dans une période donnée, pour le développement de la compétence individuelle et collective des salariés.

Pour l'HPD, c'est l'un des moyens dont elle se dote pour atteindre ses objectifs tandis que pour le salarié, c'est l'un des moyens pour consolider et faire progresser sa carrière professionnelle, par le maintien et le progrès de sa qualification.

Le P.E de l'HPD dispose d'un projet de formation dont le suivi est assuré par le Médecin Chef Directeur Adjoint de l'hôpital.

L'importance de l'aspect organisationnel est mal perçue par les administrateurs (43%) alors qu'il favorisera un bon fonctionnement des activités de l'hôpital et une bonne circulation des flux d'information entre les différents services.

La structure organisationnelle, représentant la voie normale de la communication, l'ensemble des interrelations existant à l'intérieur de l'hôpital et ses unités, mérite une assurance toute particulière de la part des administrateurs.

Il en est de même pour la qualité du personnel (35%) qui conditionne en grande partie l'atteinte des objectifs.

D'une façon générale les administrateurs du C.A de l'HPD doivent particulièrement s'intéresser à l'environnement de contrôle car il constitue le milieu dans lequel les personnes accomplissent leurs tâches et assument leurs responsabilités en matière de contrôle. Il sert de base pour les autres éléments du contrôle interne. Le taux d'assurance obtenu par rapport à l'environnement de contrôle est très faible, il est de 38%.

Au niveau des délibérations du C.A, les facteurs (primes d'intéressement et de motivation) qui influencent l'environnement de contrôle sont les élément sur lesquels, les administrateurs consacrent le maximum de temps. Sur un total de dix délibérations, six y sont consacrées.

Après l'environnement de contrôle, nous nous intéresserons à présent à l'évaluation des risques.

3-4-2 Evaluation des risques

Les questions se sont articulées autour des objectifs opérationnels, la fiabilité des informations financières et la conformité aux lois et règlements.

Les objectifs opérationnels et la fiabilité des informations financières obtiennent le même taux d'assurance (100%) de la part des administrateurs. Mais l'analyse des délibérations démontre le contraire.

- La définition des objectifs opérationnels, compatibles et cohérents, est nécessaire. Ces objectifs découlent de ceux qui seront fixés à l'échelle de l'HPD ainsi que des stratégies développées par celui-ci. Les objectifs visent fréquemment des buts spécifiques et comportent des impératifs en termes de délais.
- La fiabilité des informations financières est très importante car elle implique une présomption favorable pour la certification des états financiers par le C.A.C. Ce dernier doit procéder à un examen analytique des comptes, en vue d'acquérir la conviction qu'ils traduisent de façon sincère et régulière la situation de l'HPD et le résultat de son activité.
- conformité aux lois et règlements :
 - ❖ Les administrateurs ne s'assurent pas du tout de la connaissance parfaite par le personnel des documents relatifs aux lois et règlements.

Ce manque d'intérêt des administrateurs vis à vis de ces documents peut entraîner des conséquences graves pour l'hôpital dans la mesure où ce dernier pourrait poser des actes contraires à la législation en vigueur.

- ❖ Sur les questions de l'existence des documents relatifs aux lois et règlements et sur l'application de ceux-ci, nous avons obtenu respectivement 40 et 20%. Ces chiffres dénotent du peu d'intérêt porté par les administrateurs vis à vis de ces éléments.

L'évaluation des risques obtient dans l'ensemble un taux d'assurance de 77% de la part des administrateurs alors que nous n'avons constaté aucune délibération s'y référant dans l'analyse de celles-ci. Nous rappelons que les risques sont susceptibles de mettre en cause la réalisation d'objectifs spécifiques.

3-4-3 Activités de contrôle

Les questions ont porté sur la formalisation des normes et procédures, la conformité aux objectifs de contrôle et la conformité aux règles de la comptabilité publique.

- la formalisation des normes et procédures

L'existence d'un service d'audit interne et l'effectivité des inventaires de fin d'exercice obtiennent respectivement 100 et 75% de réponses positives de la part des administrateurs.

- ❖ L'existence d'un service d'audit interne

L'audit interne, étant une activité indépendante et objective, elle s'orientera au niveau de l'HPD vers :

- une assurance sur le degré de maîtrise des risques, ce qui va au delà de l'évaluation d'une conformité à des critères préétablis ;
- une réponse à des attentes d'aide et de conseils sans oublier les missions traditionnelles ;
- une création de valeur ajoutée à l'instar d'autres activités.

L'HPD ne dispose pas de service d'audit interne mais en lieu et place il existe un secteur contrôle de gestion financière et d'audit.

- ❖ L'effectivité des inventaires de fin d'exercice

L'inventaire annuel des biens, créances et dettes permet de donner une sincérité aux comptes de l'HPD car il représente l'état descriptif et estimatif du patrimoine de l'entreprise.

L'HPD n'effectue pas d'inventaire de fin d'exercice.

Les questions relatives à l'existence d'un manuel de procédures adapté devraient aussi figurer dans la formalisation des normes et procédures mais nous les avons posées dans la

composante " information et communication" puisque le manuel de procédures est aussi un élément de cette composante.

- conformité aux objectifs de contrôle
 - ❖ les administrateurs s'assurent à 50% de l'effectivité des contrôles. Ces contrôles qui devraient être effectués par le service d'audit interne ou des cabinets d'audit externe permettront d'évaluer le dispositif de contrôle interne de l'HPD. Le C.A, à travers ces contrôles , supervisera le dispositif de contrôle interne de l'HPD ;
 - ❖ les questions relatives au suivi et la prise en compte des recommandations du CAC portant sur les éléments du contrôle interne d'une part et d'autre part sur la mise en œuvre de ces recommandations réalisent de la part des administrateurs respectivement 100 et 75% contrairement à l'analyse des délibérations. Dans les rapports du CAC (rapport détaillé sur le contrôle des comptes au titre des états financiers et rapport sur les procédures administratives, comptables et le contrôle interne) plusieurs recommandations ont été portées à la connaissance des administrateurs.
 - ❖ Les administrateurs sont informés sur les critères de choix des CAC bien que des éléments d'information ont été demandés de la part du PCA sur ce dossier lors de la session du 3 juin 2002.

- conformité des règles de la comptabilité publique :
 - ❖ les administrateurs s'assurent du respect par l'hôpital, des principes budgétaires car dans les sessions du C.A, l'adoption des budgets occupe une place importante dans les délibérations. Les principes budgétaires se matérialisent par l'obéissance au droit budgétaire et approbation des autorités de tutelle.
 - ❖ nous n'avons pas posé des questions sur le reste des principes de la comptabilité publique car nous les avons vérifiés. Il s'agit de l'existence des :
 - principes de séparation des fonctions et d'unité de la caisse ;
 - acteurs du système de la comptabilité publique.

Les activités de contrôle obtiennent dans l'ensemble un taux d'assurance de 84%. Un accent particulier doit être mis sur l'existence d'un service d'audit interne, les contrôles de procédures et les inventaires de fin d'exercice. Les activités de contrôle sont très importantes pour l'HPD car elles sont mises en place pour permettre à la direction de s'assurer que ses directives visant à traiter les risques sont exécutées.

3-4-4 Information et communication

- information

- ❖ pour les questions relatives à la pertinence de l'information et à la réception de celle-ci à temps, les administrateurs affichent un taux de 40%.

Les systèmes d'information produisent au niveau de l'HPD, entre autres, des données opérationnelles, financières ou encore liées au respect des obligations légales et réglementaires, qui permettent de gérer et contrôler l'activité.

- Communication

- ❖ les administrateurs s'assurent à 60% de l'existence d'un manuel de procédures adapté à l'HPD.

Le manuel de procédures est un document qui, sous la forme d'instruction claires et précises, contient l'ensemble des opérations courantes de l'entreprise. Un des objectifs non moins important du manuel de procédures est de favoriser l'assimilation rapide des techniques spécifiques de l'entreprise pour le personnel nouvellement affecté à un poste de travail. Ce qui se traduit par un gain de temps considérable notamment lors des passations de service ou lors de la phase d'intérim pour le CAC ou les audits externes.

Un manuel de procédures régulièrement mis à jour et appliqué constitue une présomption favorable de l'existence d'un dispositif de contrôle interne efficace et donc une garantie que les opérations ou transactions qu'il soutend sont fiables.

La communication est inhérente au traitement de l'information. Elle s'effectue également à une plus large échelle, en traitant les attentes et les responsabilités du personnel.

Au niveau de l'analyse des délibérations, nous avons jugé que toutes les résolutions issues des sessions du C.A feront l'objet d'information et de communication.

Cette composante obtient dans l'ensemble un taux de 47%, ce qui dénote du peu d'intérêt accordé par les administrateurs.

3-4-5 Pilotage

Les questions ont porté sur la fixation des objectifs par l'HPD, les rapports de gestion et les processus d'exécution budgétaire.

Le pilotage est la composante sur laquelle l'unanimité des réponses est acquise, il recueille 100% de réponses positives Les délibérations y font également mention avec les points sur le budget et l'autorisation donnée par les administrateurs pour la contraction par l'HPD d'un prêt bancaire pour l'achat du scanner . Le pilotage doit être un élément important pour les

administrateurs car il est le processus par lequel est apprécié le système de contrôle interne de l'HPD.

❖ Les objectifs sont très importants car ils permettent l'appréciation au niveau de l'HPD les éléments suivants :

- l'atteinte des objectifs opérationnels ;
- la fiabilité des informations financières ;
- la conformité par rapport aux lois et règlements en vigueur.

❖ Les rapports de gestion

Ils sont très importants car selon SERE & SAWADOGO (2000 :48) « le rapport de gestion expose la situation de l'entreprise durant l'exercice écoulé, ses perspectives de développement ou son évolution prévisible et en particulier les perspectives de continuation de l'activité, l'évolution de la situation de la trésorerie et le plan de financement. Les événements importants survenus entre la date de clôture et la date à laquelle il est établi, doivent également être mentionnés ».

Nous avons constaté que ces rapports ne font l'objet de l'ordre du jour au niveau des sessions du CA de l'HPD d'où tous les éléments cités ci-dessus ne sont pas suivis par les administrateurs.

❖ Le processus d'exécution budgétaire

Il permet le suivi régulier entre les résultats réels et les prévisions chiffrées figurant au budget de l'HPD afin de rechercher les causes d'écart.

Le CA de l'HPD ne procède pas à ce suivi lors de ses sessions.

Le tableau suivant nous donne la situation récapitulative des réponses obtenues par composante uniquement :

Tableau N°8 :Résultats obtenus par composante du contrôle interne

ELEMENTS	REPONSES OBTENUES			POURCENTAGE PAR CATEGORIE DE REPONSE			TOTAUX REPONSES
	O	N	N/A	O	N	N/A	
-Environnement de contrôle	18	29	0	38	62	0	47
-Evaluation des risques	33	10	0	77	23	0	43
-Activités de contrôle	26	5	0	84	16	0	31
-Information et communication	7	8	0	47	53	0	15
-Pilotage	18	0	0	100	0	0	18
TOTAUX REPONSES	102	52	0				154

Source : Nous mêmes

De l'analyse de la responsabilité du C.A de l'HPD à l'égard du contrôle interne on retiendra que :

- le C.A ne s'assure pas, comme défini dans le cadre théorique de notre étude, des composantes du contrôle interne ;
- le contrôle interne de l'HPD comporte beaucoup de faiblesses notamment dans la composante « activités de contrôle » ;
- le CA ne contribue pas dans l'amélioration du système de contrôle interne de l'HPD.

Au vu de ces constats, il convient de réfléchir sur les axes d'amélioration afin que la responsabilité du CA de l'HPD à l'égard du contrôle interne soit effective. Ce qui nous amène à formuler les présentes recommandations.

SECTION 4 : RECOMMANDATIONS

Après le diagnostic de la présente étude, il convient de proposer des solutions pour remédier aux insuffisances que nous avons pu identifier. Nous souhaiterions que soient prises en compte par le C.A de l'HPD, les recommandations portant sur les éléments ci-après :

4-1 Le comité d'audit

Nous n'avons pas constaté l'existence de comité d'audit au niveau du C.A de l'HPD.

Le comité d'audit est très important car il est chargé particulièrement de veiller à l'exactitude et à la sincérité des informations financières et des comptes annuels. Il est également chargé des relations avec les CAC et les auditeurs internes. L'une des principales fonctions du comité d'audit est l'examen du dispositif du contrôle interne qui se trouve renforcé par son existence.

Un comité d'audit qui fonctionne bien apporte tant à la direction générale qu'au CA davantage de sécurité à long terme, de transparence et de clarté sur la qualité du rapport financier et fournit ainsi une contribution importante à une bonne gestion.

Nous recommandons la mise en place d'un comité d'audit au sein du CA de l'HPD.

4-2 Le service d'audit interne

Au niveau de l'HPD, il n'existe pas de service d'audit interne mais à sa place, l'hôpital dispose d'un secteur contrôle de gestion financière et d'audit qui est un des trois secteurs du service de contrôle de gestion.

L'existence d'un tel service est très importante pour l'hôpital car l'audit interne est une activité qui assure une évaluation indépendante au sein de l'entreprise, axée sur l'examen et l'appréciation du fonctionnement du système de contrôle interne. D'où un jugement sur l'efficacité et l'efficience dudit système. En plus l'audit interne est un acteur majeur du dispositif de maîtrise des risques et du gouvernement d'entreprise.

Pour la maîtrise des risques, l'audit a pour vocation de contribuer à l'identification et à l'évaluation des risques auxquels l'HPD est exposé, à accompagner la mise en place d'un dispositif global de gestion des risques.

Quant au G.E, l'audit est appelé à jouer un rôle croissant dans les processus de supervision de la bonne marche de l'entreprise par les différentes parties prenantes et en particulier le comité d'audit.

Compte tenu de l'importance du service d'audit, l'HPD doit le mettre en place dans les plus brefs délais. Ce service, pour être efficace, devra être rattaché directement au Médecin Chef Directeur.

4-3 Le registre de retranscription des PV, les PV du CA et les copies ou extraits des PV des délibérations

Nous avons noté que :

- le registre de retranscription des P.V du C.A de l'HPD n'est ni côté , ni paraphé ;
- les PV du C.A ne sont pas certifiés sincères ;
- les copies ou extraits des P.V des délibérations ne sont pas valablement certifiés.

Le registre dans lequel sont retranscrits les PV des réunions du C.A doit être côté et paraphé par le juge de la juridiction compétente du ressort de l'hôpital (article 458 OHADA).

A niveau de l'HPD, les P.V du C.A portent les signatures du PCA et du Médecin Chef Directeur. Ce dernier, n'étant pas un administrateur, il n'est pas habilité à signer les P.V. Les P.V doivent être certifiés sincères par le PCA et par au moins un administrateur. En cas d'empêchement du président de séance, ils sont signés par deux administrateurs au moins (article 459 OHADA).

Les copies ou extraits des P.V des délibérations du C.A doivent être valablement certifiés par le P.C.A, le D.G ou, à défaut un fondé de pouvoirs habilité à cet effet (article 460 OHADA).

Nous recommandons la prise en compte de ces éléments par le CA.

4-4 Participation du C.A.C aux réunions du CA

Nous avons constaté sur les feuilles de présence aux réunions que le CAC n'a participé à aucune session du C.A de l'HPD depuis sa désignation comme commissaire titulaire contrairement aux dispositions des l'articles 721 et 722 du droit comptable SYSCOA.

« Le CAC doit être convoqué en même temps que les administrateurs ou les actionnaires par lettre au porteur contre récépissé ou par lettre recommandée avec demande d'avis de réception » (article 721).

« Le CAC est obligatoirement convoqué à la réunion, selon le cas, du CA ou de l'administrateur général, qui arrête les comptes de l'exercice ; ainsi que le cas échéant, à toute autre réunion du CA ou de l'administrateur général » (article 722).

Le CA doit veiller à la participation du C.A.C à toutes les réunions du Conseil.

4-5 Organigramme actualisé

Nous avons constaté que l'HPD ne dispose pas d'un organigramme actualisé . L'existence d'un tel document permet d'indiquer à l'HPD, entre autres :

- les fonctions exercées, les subdivisions en services et en postes de travail ;
- l'autorité attribuée à chaque poste ;
- les liens de subordination des différents collaborateurs ;
- la permanence du commandement ;
- les perspectives d'avancement.

Il est donc souhaitable que le C.A de l'HPD s'assure de l'élaboration par l'hôpital d'un organigramme actualisé.

4-6 Fiches de description des postes

L'HPD ne dispose pas de fiches de description de postes d'où impossibilité de vérifier la correspondance de ces fiches avec les fonctions.

L'existence de ces fiches permettra de mettre en exergue à l'HPD, les éléments suivants :

- le titre de poste ;
- les rapports hiérarchiques ;
- un résumé des tâches et des responsabilités ;
- les attentes par rapport aux compétences, aux aptitudes, aux connaissances et au comportement.

Compte tenu de l'importance de ces fiches, le C.A doit y prêter une attention particulière.

4-7 Code de conduite

Il n'existe pas un code de conduite au niveau de l'HPD.

Le C.A de l'HPD doit s'investir pour la mise en valeur d'un code de conduite.

4-8 Les procédures de recrutement

Les procédures de recrutement n'existent pas au niveau de l'HPD alors qu'elles sont très importantes.

Le recrutement est étape importante dans la mise en œuvre des politiques de l'emploi. Il doit être effectué avec une extrême rigueur à cause des contraintes imposées par la législation sur les possibilités ultérieures séparation.

Le CA doit veiller à l'élaboration des procédures de recrutement.

4-9 Les critères de promotion

Nous n'avons pas constaté l'existence de critères de promotion.

Des critères de promotion formalisés permettront an niveau de l'HPD, une motivation du personnel donc une atteinte possible des objectifs.

Le C.A doit prendre en compte l'aspect relatif à la définition des critères de promotion pour l'hôpital.

4-10 Les objectifs clairs et mesure de la réalisation de ceux-ci

Nous n'avons pas remarqué l'existence d'objectifs clairs à l'HPD d'où une impossibilité de mesure de ceux-ci.

Sans objectifs clairs fixés, il est pratiquement difficile pour les responsables d'apprécier les actions entreprises.

Une attention particulière du C.A à cet élément est obligatoire.

4-11 Le manuel de procédures

Il n'existe pas un manuel de procédures adapté au niveau de l'hôpital ce qui est contraire aux dispositions de l'article 16 du SYSCOA- OHADA, ainsi que de bonnes règles en matière de gestion interne.

Le C.A doit s'assurer en priorité de l'élaboration d'un manuel de procédures adapté au niveau de l'HPD.

4-12 Rapport d'inventaire

Les inventaires de fin d'exercice ne sont pas effectués au niveau de l'HPD.

Ces inventaires doivent concerner les biens, les créances et les dettes en vue d'assurer une fiabilité de l'information comptable et financière. L'article 71 du droit comptable SYSCOA dispose « A la clôture de chaque exercice, les organes d'administration ou de direction selon le cas, dressent l'inventaire et les états financiers conformément aux dispositions des chapitres précédents, et établissent un rapport de gestion ainsi qu'un bilan social, le cas échéant » (SERE et SAWADOGO ; 2002 : 48).

Le C.A de l'HPD doit prendre des dispositions pour la tenue des inventaires de fin d'exercice.

4-13 Rapport d'exécution budgétaire

Nous n'avons pas constaté au niveau de l'HPD, l'existence de rapport d'exécution budgétaire.

Ce rapport permettra pour l'HPD, une comparaison permanente entre les résultats réels et les prévisions chiffrées figurant aux budgets afin de rechercher les causes d'écart, de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires et d'apprécier l'activité des responsables budgétaires.

Le C.A doit s'intéresser à l'élaboration du rapport d'exécution budgétaire.

Après les recommandations, nous nous intéresserons à présent aux perspectives de mise en œuvre de celles-ci.

SECTION 5 : PERSPECTIVES DE MISE EN ŒUVRE DES RECOMMANDATIONS

Il s'agit de déterminer les modalités pratiques de mise en application des recommandations formulées. Celles-ci ont été conçues sur la base des composantes du contrôle interne par conséquent, elles intéressent à plus d'un titre le CA, la D.G et le personnel de l'HPD.

Le C.A étant le superviseur du contrôle interne, il lui revient donc de jouer le premier rôle dans la mise en œuvre de ces recommandations.

A titre indicatif, nous proposons un calendrier de mise en application des recommandations dans le tableau ci-après :

Tableau N°9 : Proposition de calendrier de mise en application des recommandations

Référence dans le mémoire	Recommandations	Degré d'urgence	Responsable d'application
4-1	Comité d'audit	Dès que possible	C.A
4-2	Service d'audit interne	De toute urgence	D.G
4-3	Registre de retranscription des P.V, P.V du C.A et copies ou extraits des P.V des délibérations	Sans délai	C.A
4-4	Participation du C.AC aux sessions du C.A	Sans délai	C.A
4-5	Organigramme actualisé	De toute urgence	SARH
4-6	Fiches de description de postes	Sans délai	SARH
4-7	Code de conduite	Sans délai	D.G
4-8	Procédures de recrutement	De toute urgence	SARH
4-9	Critères de promotion	Rapidement	SARH
4-10	Objectifs clairs et mesure de leur réalisation	De toute urgence	D.G

Tableau N°9 (Suite et fin)

4-11	Manuel de procédures	De toute urgence	D.G
4-12	Inventaire de fin d'exercice	Sans délai	Service contrôle de gestion
4-13	Exécution budgétaire	De toute urgence	Service contrôle de gestion

Source : Nous-mêmes

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

Il ressort que le CA de l'HPD consacre beaucoup plus de temps aux facteurs ayant un impact sur l'environnement de contrôle (primes d'intéressement et de motivation).

Nous avons constaté que les rapports annuels de gestion de l'HPD et les rapports du CAC n'ont jamais été retenus à l'ordre du jour des sessions du CA. Cependant tous ces rapports contiennent des éléments qui interpellent directement le Conseil. Le C.A et la D.G ont un rôle important à jouer dans la mise en œuvre des recommandations.

Le C.A, à travers le comité d'audit ou le service d'audit interne, doit pouvoir superviser le contrôle interne au niveau de l'HPD. A défaut une redéfinition des attributions fixées par les statuts s'impose en tenant compte de tous les éléments d'un bon contrôle interne sans lequel l'on ne saurait parler de bonne gouvernance.

CONCLUSION GENERALE

La responsabilité du C.A de l'HPD à l'égard du contrôle interne, thème du présent mémoire, visait comme :

- objectif général d'étudier la façon dont le C.A s'acquitte de ses obligations à l'égard du contrôle interne de l'HPD ;
- objectifs spécifiques :
 - décrire le système de contrôle interne de l'HPD ;
 - mettre en lumière les forces et les faiblesses du système de contrôle interne ;
 - décrire le fonctionnement du C.A de l'HPD ;
 - décrire les relations entre le C.A et le contrôle interne ;
 - commenter les différentes activités du CA par rapport au contrôle interne ;
 - proposer des recommandations par rapport à ces activités.

A la lumière des données de la revue de la littérature d'une part, des recherches et analyses sur le terrain d'autre part, les résultats ci-après ont été obtenus :

▪ Le contrôle interne à l'Hôpital Principal de Dakar

Le système de contrôle interne de l'HPD est basé d'une part sur les objectifs liés à la définition donnée par COOPERS & LYBRAND à savoir fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

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

D'autre part ce même système doit respecter, du fait du statut de l'HPD, la spécificité due au secteur public, spécificité matérialisée par les règles de la comptabilité publique qui comprennent les éléments suivants :

- les principes de base de la comptabilité publique ;
- les acteurs du système de la comptabilité publique.

▪ **Les forces et les faiblesses du système de contrôle interne de l'HPD**

L'analyse dudit système nous a permis d'identifier les forces et les faiblesses. Elles ont été mises en exergue suivant les composantes du contrôle interne. Parmi les principales faiblesses nous avons noté entre autres :

- l'absence d'un manuel de procédures adapté ;
- l'absence d'un service d'audit interne ;
- l'absence d'un organigramme actualisé.

▪ **Le fonctionnement du C.A de l'HPD**

Le C.A fonctionne sur la base du décret 89-2000 du 7 février 2000 portant organisation et fonctionnement de l'EPS à statut spécial dénommé HPD.

L'article 7 des statuts offre une souplesse permettant un fonctionnement propre à faire face aux obligations du conseil.

Le PCA du C.A de l'HPD est le doyen de la Faculté de médecine, de pharmacie et d'odontostomatologie de l'UCAD. Le vice-président est le représentant de la Présidence de la République.

▪ **Les relations entre le C.A et le contrôle interne**

En l'absence de comité d'audit et de l'inexistence des interventions du PCA et des administrateurs, les relations entre le CA et le contrôle interne sont inexistantes.

▪ **Les commentaires des différentes activités du C.A par rapport au contrôle interne**

Les réunions sont les seules activités du CA de l'HPD. Elles sont matérialisées par les éléments suivants :

- les questions diverses ;
- les thèmes à l'ordre du jour ;
- les principales décisions prises.

Les délibérations du C.A ont porté essentiellement sur les primes au personnel qui sont des facteurs ayant un impact sur l'environnement de contrôle et ensuite viennent les adoptions des

PV des réunions précédentes et le choix des CAC (activités de contrôle) et enfin les adoptions des budgets et l'autorisation de prêt (pilotage).

▪ **Les propositions des recommandations par rapport aux activités du C.A**

Au regard des constats, des recommandations ont été proposées dont les plus importantes concernent :

- l'élaboration du manuel de procédures ;
- la création d'un service d'audit interne ;
- la création d'un comité d'audit ;
- la participation du CAC aux sessions du C.A ;
- l'élaboration d'un organigramme actualisé.

Au terme de notre étude il ressort que le CA de l'HPD ne s'acquitte pas de ses obligations à l'égard du contrôle interne alors que la responsabilité du bon fonctionnement du contrôle interne relève par nature de lui étant donné sa fonction générale de contrôle . Le CA, doit dans le cadre de cette fonction, vérifier régulièrement si l'HPD dispose d'un contrôle interne approprié. Ses PV doivent faire mention des délibérations concernant l'état du système de contrôle interne ainsi que son évaluation.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

Questionnaire de contrôle interne adressé au personnel de l'Hôpital Principal de Dakar

Questions	Oui	Non	N/A	Commentaires
Existe-t-il au niveau de l'HPD un organigramme actualisé ?		x		
Existe-t-il un degré de clarté et de précision dans les liaisons hiérarchiques et fonctionnelles ?		x		
Les domaines d'autorité et de responsabilité sont-ils définis de façon adéquate ?		x		
Existe-t-il des fiches de description des tâches ?		x		
L'affectation des responsabilités et la délégation de pouvoir en matière d'objectifs liés à l'organisation sont-elles clairement définies ?		x		
Les descriptions de poste correspondent-elles aux fonctions ?		x		
Existe-t-il un code de conduite ?		x		
L'adéquation des effectifs est-elle une réalité ?		x		
Existe-t-il des procédures de recrutement ?		x		
Existe-t-il un plan de formation ?	x			

Une mise à niveau permanente du personnel est-elle effectuée ?	x			
Existe-t-il un manuel de procédures adapté ?		x		
Les normes et procédures sont-elles connues du personnel ?			x	
Le manuel de procédures élaboré par le CESAG est-il appliqué ?		x		
Si oui sont-elles adéquates ?			x	
Les normes et procédures sont-elles respectées ?			x	
L'actualisation des normes et procédures est-elle permanente ?			x	
L'inventaire de fin d'exercice est-il effectué ?		x		
Les contrôles sont-ils effectués ?		x		
Existe-t-il des objectifs de contrôle ?			x	
Les principes budgétaires sont-ils respectés ?	x			
Existe-t-il un comptable public ?	x			
Les objectifs clairs sont-ils fixés ?		x		

La mesure de ces objectifs est-elle réalisée ?		x		
Existe-t-il des états financiers fiables ?	x			
La comptabilité est-elle tenue en rapport avec le Plan Comptable SYSCOA ?	x			
Existe-il des rapports des CAC ?	x			
Existe-t-il des documents relatifs aux lois et règlements (journal officiel et autres) ?	x			
Y-a-t-il une connaissance parfaite de ces documents par le personnel ?		x		
L'application de ces documents est-elle observée ?		x		
Les informations sont-elles exhaustives, exactes et accessibles ?	x			
Existe-t-il des précisions dans l'élaboration des procédures écrites ?			x	
Existe-t-il un manuel de procédures adapté ?		x		
Les décisions et notes de service sont-elles clairement rédigées ?	x			
Les objectifs sont-ils fixés ?		x		

Existe-t-il des rapports de gestion ?	x			
Existe-t-il des rapports d'exécution budgétaire ?		x		

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Questionnaires adressés aux membres du Conseil d'Administration de l'Hôpital Principal de Dakar

Questions	Oui	Non	N/A	Commentaires
Le C.A s'assure-t-il que l'HPD dispose d'un organigramme actualisé ?				
Le C.A s'assure-t-il qu'il y a un degré de clarté et de précision dans les liaisons hiérarchiques et fonctionnelles ?				
Le C.A s'assure-t-il que les domaines d'autorité et de responsabilité de l'HPD sont définis de façon adéquate ?				
Le C.A s'assure-t-il que l'affectation des responsabilités et la délégation de pouvoir en matière d'objectifs liés à l'organisation sont clairement définies ?				
Le C.A s'assure-t-il que les descriptions de postes correspondent aux fonctions ?				
Le C.A s'assure-t-il de l'existence d'un code de conduite à l'HPD ?				
Le C.A s'assure-t-il de l'existence des procédures de recrutement ?				
Le C.A s'assure-t-il de l'existence des critères de promotion des employés ?				

Le C.A s'assure-t-il de l'existence d'un plan de formation ?				
Le C.A s'assure-t-il de la fixation des objectifs clairs par l'HPD ?				
Le C.A s'assure-t-il que la mesure de ces objectifs est réalisée ?				
Le C.A s'assure-t-il de la fiabilité des informations financières ?				
Le C.A s'assure-t-il de l'élaboration des états financiers sur la base du SYSCOA ?				
Le C.A s'assure-t-il de l'existence des rapports des CAC ?				
Le C.A s'assure-t-il de l'existence des documents relatifs aux lois et règlements (journal officiel et autres) ?				
Le C.A s'assure-t-il de la connaissance parfaite de ces documents par le personnel ?				
Le C.A s'assure-t-il si l'application de ces documents est observée ?				
Le C.A s'assure-t-il de l'existence d'un manuel de procédures ?				
Le C.A s'assure-t-il de l'effectivité des inventaires de fin d'exercice ?				

Le C.A s'assure-t-il de l'effectivité des contrôles ?				
Le C.A est-il informé sur les critères de choix des CAC ?				
Le C.A prend-t-il en compte les recommandations du CAC portant sur les éléments du contrôle interne ?				
Le C.A suit-il la mise en œuvre de ces recommandations ?				
Le C.A s'assure-t-il du respect par l'HPD des principes budgétaires ?				
Le C.A s'assure-t-il de la pertinence de l'information au sein de l'HPD ?				
Le C.A reçoit-il toutes les informations à temps ?				
Le C.A s'assure-t-il de l'existence d'un manuel de procédures adapté au niveau de l'HPD ?				
Le C.A s'assure-t-il de la fixation des objectifs par l'HPD ?				
Le C.A s'assure-t-il de l'existence des rapports de gestion ?				
Le C.A s'assure-t-il de l'existence des rapports d'exécution budgétaire ?				

MINISTERE DES FORCES ARMEES

DECRET n° 2000-89 du 7 février 2000

portant organisation et fonctionnement de l'Établissement public de Santé à statut spécial dénommé Hôpital principal de Dakar.

LE PRESIDENT DE LA REPUBLIQUE

Vu la constitution

Vu la Convention franco-sénégalaise sur
l'Hôpital principal de Dakar

Vu la loi n° 70-23 du 6 juin 1970 relative à
l'organisation générale de la défense nationale,
modifiée par les lois n° 72-92 du 29 novembre
1972 et n° 82-17 du 23 juillet 1982

Vu la loi n° 98-08 du 12 février 1998 portant
réforme hospitalière

Vu la loi n° 2000-01 du 10 janvier 2000 fixant le
statut de l'Hôpital principal de Dakar

Vu le décret n° 98-601 du 3 juillet 1998 portant
nomination du Premier Ministre

Vu le décret n° 98-603 du 4 juillet 1998 portant
nomination des ministres

Vu le décret n° 98-604 du 4 juillet 1998 portant
répartition des services de l'Etat et du contrôle
des établissements publics, des sociétés
nationales et des sociétés à participation
publique entre la Présidence de la République, la
Primature et les ministères

DECRETE

Article premier. - En application des dispositions de la loi portant création de l'établissement public de Santé à statut spécial dénommé « Hôpital principal de Dakar », le présent décret fixe ses règles d'organisation et de fonctionnement.

Art 2. - Les organes d'administration de l'Hôpital principal de Dakar sont

- le Conseil d'Administration ;
- la Direction de l'Hôpital.

Le Conseil d'Administration de l'hôpital est composé de douze membres répartis comme suit :

- un représentant de la Présidence de la République ;
- un représentant de la Primature ;
- deux représentants du Ministre chargé des Forces armées ;
- un représentant du Ministre chargé des Finances ;
- un représentant du Ministre chargé de la Santé ;
- un représentant du Doyen de la Faculté de Médecine, de pharmacie et d'Odontostomatologie ;
- un représentant de la Ville de Dakar ;
- un représentant des usagers ;
- un représentant du personnel militaire ;
- un représentant du personnel civil, élu ;
- un représentant des institutions de prévoyance sociale désigné par le Ministre chargé du Travail.

Des représentants des partenaires participant au développement de l'Hôpital principal de Dakar désignés par le Conseil d'Administration, le Médecin Chef Directeur de l'Hôpital principal de Dakar, le gestionnaire chef des services administratifs, financiers et logistiques, l'agent comptable particulier et le Directeur du Service de Santé des Armées assistent aux séances du Conseil d'Administration avec voix consultative.

Art. 4. - Sur proposition du Président de la République, le Conseil d'Administration élit en son sein un président et un vice-président.

Art. 5. - La durée du mandat des administrateurs est de trois ans renouvelables sans limitation. Le

mandat cesse de plein droit lorsque l'administrateur perd la qualité en raison de laquelle il a été désigné ou lorsqu'il s'est abstenu de se rendre à trois séances consécutives du Conseil d'Administration, sauf cas de force majeure. Les fonctions d'administrateur ne font l'objet d'aucune rémunération.

Art. 6. — Le Conseil d'Administration nomme un ou deux commissaires aux comptes qui certifient la régularité et la sincérité des états financiers. Ils doivent lui faire mention, dans un rapport spécial, de toutes difficultés majeures pouvant mettre en jeu la viabilité de l'établissement.

Le mandat des commissaires aux comptes est fixé à trois exercices consécutifs.

Art. 7. — Le Conseil d'Administration se réunit au moins trois fois par an en session ordinaire, ou chaque fois que de besoin en session extraordinaire, sur convocation de son président au moins quinze jours à l'avance. La convocation précise l'ordre du jour de la réunion et est accompagnée des documents préparatifs y afférents.

Art. 8. — Le quorum est fixé à la majorité absolue des membres du conseil avant voix délibérative. Au cas où le quorum n'est pas atteint, le président convoque sous quinzaine le conseil de nouveau. Dans ce cas, le conseil délibère quel que soit le nombre de membres présents.

Les délibérations sont prises à la majorité des présents. En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante.

Art. 9. - Les délibérations du Conseil d'Administration portent notamment sur

- 1 - les orientations stratégiques et les projets d'établissement ;
- 2 - le règlement intérieur ;
- 3 - les programmes pluriannuels d'action et d'investissement ;
- 4 - les budgets et comptes prévisionnels ;
- 5 - les comptes de fin d'exercice et l'affectation des résultats d'exploitation ;
- 6 - les tarifs des prestations ;
- 7 - les primes d'intéressement du personnel ;
- 8 - les emprunts ;

- 9 - les acquisitions et aliénations du patrimoine ;
- 10 - la création des postes budgétaires d'agent contractuel de l'établissement ;
- 11 - l'organigramme des emplois de direction et le tableau des emplois du personnel médical et paramédical ;
- 12 - le prix de cession des biens et services produits par l'établissement, dans le cadre de ses missions d'établissement de santé ;
- 13 - les conventions de coopération et accords entre établissements ;
- 14 - l'acceptation ou le refus des dons et legs ;
- 15 - les actions judiciaires et les transactions ;
- 16 - les directives issues des rapports des corps de contrôle sur la gestion de l'établissement et sur le rapport du directeur relatif à l'application de ces directives.

Art. 10. - Les délibérations portant sur les points n° 1, 3, 4, 6, 7, 8, 9 et 13 de l'article 9 ne deviennent exécutoires qu'après leur approbation par les autorités de tutelle qui disposent de trente jours à compter de la date de réception des documents. Passé ce délai, sans réponse de la part de la tutelle, les délibérations sont exécutoires.

Art. 11. - Les délibérations du Conseil d'Administration sont constatées par procès-verbal signé par le Président. Elles sont portées sur un registre tenu au siège de l'établissement que peut consulter toute personne intéressée. Le procès-verbal est établi dans les cinq jours suivant la réunion du conseil.

Art. 12. - Des copies du procès-verbal sont transmises dans un délai de quinze jours à compter de la date de la réunion à la tutelle et au Contrôle financier.

Ces copies, ou extraits des délibérations, sont certifiées par le Président ou par tout membre du Conseil d'Administration délégué par lui.

Art. 13. - Toute personne qui assiste aux réunions du Conseil d'Administration est soumise à l'obligation de réserve. Elle est tenue au secret à l'égard des informations présentant un caractère confidentiel.

Art. 14. - Dans le cadre de ses attributions, le Conseil d'Administration peut demander à entendre toute personne de son choix. Le Médecin Chef, Directeur de l'établissement peut se faire accompagner de tout membre de son équipe ou, avec l'accord du Président du Conseil

d'Administration, de toute personne qualifiée dont il estime la présence nécessaire.

Art. 15. - Le Médecin Chef Directeur représente l'établissement on justice et dans tous les actes de la vie civile. Il assure la Direction générale et propose le budget de l'établissement. Il prépare les réunions du Conseil d'Administration dont il assure le secrétariat. Il est chargé de l'exécution des délibérations dudit Conseil et des décisions prises par les autorités de tutelle. Il fournit au Conseil d'Administration les informations qu'il demande et lui présente annuellement un rapport sur ses activités et sa gestion. Il recrute le personnel régi par le Code du Travail et nomme ou propose aux emplois tous les personnels civils et militaires. Il prépare et soumet au Conseil d'Administration le règlement intérieur et le manuel de procédures. Il a autorité sur tous les chefs de service.

Art. 16. - Le Médecin Chef Directeur est responsable du fonctionnement général de l'établissement. Il prend à cet effet et dans la limite de ses attributions les initiatives et les décisions nécessaires.

Il développe une politique managériale notamment dans les domaines de la gestion financière, de la gestion des ressources humaines, de l'organisation et des conditions de travail. Il administre l'ensemble du personnel dans le respect des règles de droit et de déontologie professionnelle. Le Médecin Chef Directeur est ordonnateur du budget et il veille à son exécution tant en recettes qu'en dépenses. Il a accès à tous les documents comptables. Il peut déléguer sa signature, en respectant la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable.

Le Médecin Chef Directeur est assisté dans ses fonctions par un médecin chef directeur adjoint, un gestionnaire, chef des services administratifs financiers et logistiques, des chefs de services cliniques et médicotéchniques, un infirmier principal, un agent comptable particulier et un contrôleur de gestion.

Art. 17. - Le Médecin Chef Directeur adjoint, nommé par arrêté du Ministre chargé des Forces armées remplace le Médecin Chef Directeur en cas d'absence.

Il exerce, en outre, sous l'autorité de celui-ci les tâches suivantes :

- la planification, la gestion et le suivi de la formation
- l'application des directives relatives à l'instruction et à la formation du personnel.

Art. 18. - Le gestionnaire est un officier supérieur du corps technique et administratif des services de santé nommé par arrêté du Ministre des Forces armées. Il est le chef des services administratifs, financiers et logistiques et assume ses fonctions sous l'autorité directe du Médecin Chef, Directeur de l'Hôpital dont il est le conseiller privilégié dans le domaine de la gestion et du personnel.

Le gestionnaire dirige, coordonne et contrôle l'ensemble des services du secteur d'administration et de gestion et met en oeuvre toutes les mesures de surveillance administrative interne dont la responsabilité incombe au Médecin Chef Directeur.

Le gestionnaire anime l'activité du secteur d'administration et de gestion au profit des services cliniques et médico-techniques dans le cadre d'une action globale et concertée.

Art. 19. - L'infirmier principal est un technicien supérieur de soins nommé par le Médecin Chef Directeur de l'Hôpital principal de Dakar. L'infirmier principal assume ses fonctions sous l'autorité directe du Médecin Chef, Directeur de l'Hôpital principal de Dakar. Il participe aux réunions des organes consultatifs de l'Hôpital de Dakar et à celles des chefs de service.

L'infirmier principal est chargé, sous l'autorité du Médecin Chef Directeur de l'Hôpital et en concertation avec les autres chefs de service, d'assurer l'organisation, le fonctionnement, le contrôle et l'évaluation de l'activité paramédicale soignante, technique et de secrétariat des services cliniques et médico-techniques de l'établissement.

L'infirmier principal a un rôle de conseil et de guide pour le personnel paramédical. Il joue un rôle de conseiller technique pour le Médecin Chef Directeur pour l'amélioration de la qualité des soins infirmiers, des conditions de travail et d'organisation des équipes soignantes, de la recherche dans le domaine des soins infirmiers et de l'élaboration des plans de formation du personnel infirmier.

Art. 20. — L'agent comptable particulier relève de l'autorité du Trésorier général à qu'il transmet, pour visa, les états financiers signés destinés à la

Cour des Comptes dans les huit mois suivant la clôture de l'exercice. Ces états financiers sont, au préalable, adoptés par le Conseil d'Administration. Toutefois, son action au sein de l'hôpital le place sous l'autorité et le contrôle du Médecin Chef Directeur de l'établissement.

Art. 21. - Rattachée directement au Médecin Chef. Directeur de l'Hôpital, la cellule de contrôle de gestion, structure d'aide à la décision, est chargée :

- de produire des tableaux et indicateurs nécessaires à l'analyse, à l'évaluation et au contrôle de l'activité de l'hôpital
- de suivre en liaison avec les services de gestion, l'exécution du budget et l'évaluation de la trésorerie et du fonds de roulement de l'établissement
- d'établir pour le compte du médecin chef un compte rendu d'activités au regard des résultats de comptabilité analytique
- de suivre, en liaison avec le service du personnel, l'évolution de la masse salariale et les conditions d'emploi du personnel temporaire et contractuel
- d'aider outre le Médecin Chef, le gestionnaire et les chefs de service à la tenue des tableaux de bord et à l'analyse des coûts relevant de leur activité.

Art. 22. - L'Hôpital principal de Dakar est doté d'un manuel de procédures fixant l'ensemble des règles d'exécution budgétaire, administratives, financières, notamment celles relatives aux acquisitions de biens, aux approvisionnements, aux marchés, travaux, fournitures et services. Il peut être institué, en cas de besoin, un audit interne dont le rôle est de participer à l'élaboration et au respect du manuel de procédures. L'auditeur interne relèvera du Médecin Chef Directeur à qui il rendra compte régulièrement de ses activités et de qui il pourra recevoir des missions particulières de contrôle interne.

Art. 23. — Les chefs de services cliniques et médicotechniques de l'hôpital sont nommés par arrêté du Ministre chargé des Forces armées sur proposition du Médecin Chef Directeur.

L'Hôpital principal de Dakar est organisé en services cliniques et en services médicotechniques. Les services cliniques assurent leurs prestations suivant trois modalités :

- consultations, visites d'expertise et visites périodiques d'aptitude ;
- hospitalisation à des fins de diagnostic, thérapeutique, de contrôle et d'expertise ;
- soins et traitement à titre externe et ambulatoire dans le cadre de structures alternatives à l'hospitalisation.

Les services médico-techniques assurent les uns des fonctions de diagnostic d'analyse et de traitement au bénéfice des malades hospitalisés et de patients consultants externes, les autres des fonctions de préparation et de délivrance de médicaments au bénéfice des services cliniques et médico-techniques.

Enfin, ils concourent aux actions de sélection, de détermination d'aptitude, de diagnostic et de traitement au profit des malades hospitalisés et des consultants.

Les chefs de services cliniques et médico-techniques sont placés sous l'autorité du Médecin Chef Directeur de l'Hôpital principal de Dakar.

Art. 24. - L'Hôpital principal de Dakar dispose de deux organes consultatifs auxquels peuvent s'ajouter d'autres comités et commissions proposés par la direction ou la tutelle dans l'intérêt de l'établissement et des bénéficiaires. Ces comités et commissions seront organisés par instruction du Ministre des Forces armées.

Les organes définis par le présent décret sont

- le Conseil supérieur de l'Etablissement
- le Comité d'Hygiène, de Sécurité et des Conditions de Travail.

Art. 25. - Le Conseil supérieur d'Etablissement a pour attribution de :

- 1 - préparer avec le Médecin Chef Directeur
 - le projet médical d'établissement
 - l'organisation des activités médicales et médicotechniques
 - les orientations et les mesures relatives à la politique d'amélioration continue de la qualité des soins et de la sécurité.
 - les plans de formation continue des personnels médicaux, odontologiques et pharmaceutiques et leur mise en oeuvre ;

2 — émettre un avis sur

- le projet d'établissement
- le manuel de procédures
- le projet de budget, les tarifs des prestations, les comptes, les programmes relatifs aux travaux et aux équipements, les créations, suppressions ou transformations des installations et tous les aspects techniques et financiers des activités, odontologiques et pharmaceutiques
- le règlement intérieur
- le tableau des emplois du personnel médical, le tableau des emplois permanents et contractuels, les plans de formation intéressant notamment les personnels paramédicaux et les modalités d'une politique d'intéressement
- les conventions concernant les activités médicales et universitaires
- la nomination des chefs de service.

Le conseil est périodiquement tenu informé de l'exécution du budget et de l'activité de l'établissement. Il établit un rapport annuel relatif à l'évaluation technique et économique des prestations de soins.

Peuvent participer au Conseil supérieur de l'Etablissement, selon les questions traitées, le gestionnaire, l'infirmier principal, les chefs des services médicaux, pharmaceutiques et odontologiques et les représentants des corps des médecins, pharmaciens et chirurgiens dentistes ainsi que toute autre personne dont l'avis pourrait être requis. Le Médecin Chef Directeur de l'hôpital principal de Dakar est le Président du Conseil supérieur de l'Etablissement

Art. 26 - Le Comité d'Hygiène, de Sécurité et des conditions de travail est obligatoirement consulté sur :

- toutes les questions touchant à l'hygiène et la sécurité dans l'établissement
- le projet d'établissement, les programmes relatifs aux travaux et aux équipements
- les conditions et l'organisation du travail dans l'établissement, notamment les programmes de modernisation des méthodes et techniques de travail
- la politique générale de formation du personnel et notamment le plan de formation
- les modalités d'une politique d'intéressement.

Le Comité d'Hygiène, de Sécurité et des Conditions de Travail est composé d'un représentant de chaque catégorie du personnel désigné par ses pairs. Il est présidé par le Médecin Chef Directeur et se réunit au moins deux fois par an.

Art. 27 - Le Ministre des Forces armées, le Ministre de l'Economie, des Finances et du Plan, le Ministre de la Santé et le Ministre de l'Education nationale sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret qui sera publié au *Journal officiel*.

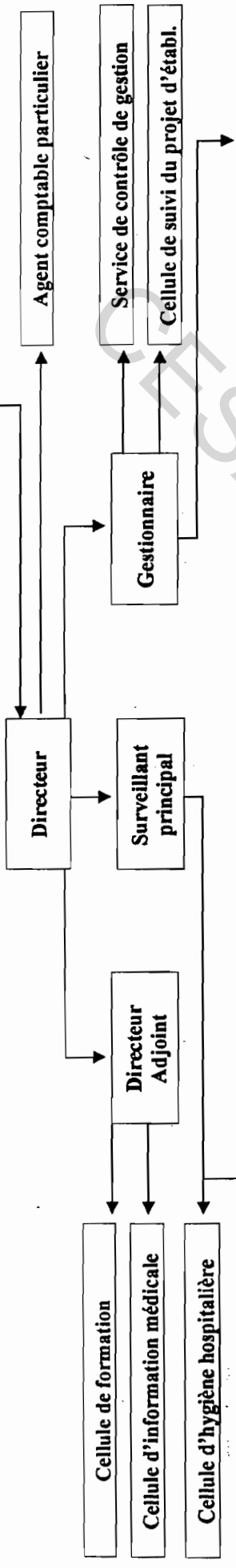
Fait à Bakel, le 7 février 2000

Abdou DIOUF

Par le Président de la République

Le Premier Ministre.

Mamadou Lamine LOUM



SERVICES MEDICAUX

Département de Médecine A:
 Service Brevé
 Service Pelletier A
 Service de psychiatrie
 Dispensaire

Centre d'explorations fonctionnelles

Département de Médecine B:
 Service Bouffiers
 Service Jamot A
 Service Jamot C
 Service de cardiologie

Département Mère - Enfant
 Service de pédiatrie
 Maternité

Département Urgences - Anesthésie - Réanimation
 Service d'accueil des urgences
 Service d'anesthésie
 Service de réanimation médicale
 Unité de soins intensifs chirurgicaux

SERVICES CHIRURGICAUX

Bloc opératoire
 Stérilisation centralisée

Département de chirurgie orthopédique et traumatique
 Service de chirurgie orthopédique A
 Service de chirurgie orthopédique B
 Service de kinésithérapie

Département de chirurgie viscérale générale
 Service Sohler A
 Service Sohler B
 Service Lapalle A
 Service Lapalle B

Département des chirurgies spécialisées
 Service ORL
 Service d'ophtalmologie
 Service de chirurgie maxillo-faciale
 Cabinet dentaire

SERVICES MEDICO-TECHNIQUES

Département d'imagerie médicale:
 Service de radiologie conventionnelle
 Service d'imagerie numérisée

Département des laboratoires
 Laboratoire de biologie médicale et d'ana pathologie
 Laboratoire de biochimie
 Banque du sang et centre de prélèvements

Département de la pharmacie hospitalière

SERVICES ADMINISTRATIFS ET LOGISTIQUES

Département Administratif et Financier:
 Service d'administration générale et financière
 Service des hospitalisations et des soins externes
 Service d'administration des ressources humaines

Département Logistique
 Service du matériel, des travaux et du génie sanitaire
 Service de la Restauration
 Service intérieur, des moyens généraux et de la sécurité

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

BIBLIOGRAPHIE

- 1- BACHMMANN, A.J. Stephan : Le comité d'audit, poste de clearing, 2003.
- 2- BACON Jeremy: The Conference Board, N°1036, 1993.
- 3- BRETON Gaétan, COTE Louise &BOZEC Richard : Quel rôle pour le Conseil d'Administration du secteur public ? Revue du Financier, 2000.
- 4- CELIMENE René : Droit budgétaire et Comptabilité Publique au Sénégal, les Nouvelles Editions Africaines, Dakar, 1985.
- 5- CHARREAUX Gérard : Gouvernement de l'entreprise in encyclopédie de gestion, 2^{ème} Edition, 1997
- 6- COLLINS Lionel & VALIN Gérard : Audit et Contrôle, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4^{ème} Edition, DALLOZ, Paris, 1992
- 7- Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes(CNCC) : Appréciation du contrôle interne, les Editions CNCC, Paris, 1992
- 8- Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables (COSEC) : Le contrôle interne dans les collectivités locales, 1^{ère} Edition,, Collection Maîtrise de la gestion locale, 1999
- 9- COOPERS& LYBRAND : La nouvelle pratique du Contrôle Interne, les Editions d'organisation, 2000.
- 10- DUFILS Pierre : Le contrôle interne in encyclopédie du management, tome I, 1991.
- 11- DUPUIS Michel : Le contrôle comptable, technique de révision, responsabilité des Commissaires aux Comptes, évolutions et perspectives, 1^{ère} Edition, Entreprise Moderne d'Editon, Paris,1967.
- 12- FEKKAR Gabriel :L'évaluation hospitalière : Comment et pourquoi ? 1993.
- 13- GAUTIERS Serge : Vers un Conseil d'Administration profitable pour l'entreprise : guide pratique à l'usage des dirigeants et des administrateurs de sociétés, 1998.
- 14- ALAZARD Claude et SEPARI Sabine : Contrôle de Gestion, manuel et applications, 5^{ème} Edition, DUNOD, 2001.
- 15- GODARD Laurence et SCHATT Alain: Quelles sont les caractéristiques optimales du Conseil d'Administration, Revue du Financier, 2000.
- 16- GOTTSMAN Julien : " l'Hôpital Principal de Dakar, exemple de coopération hospitalière française", N°33, 2000.
- 17- IFACI : Enquête sur la pratique de l'audit interne en France en 2002, en partenariat avec Ernest & Young, 2003.

- 18- LORSH Jay & GRAFF K. Samantha: Corporate Governance in International Encyclopedia of Business & Management, Routledge, London, 1996.
- 19- MONTAGNIER Gabriel : Principes de Comptabilité Publique, Deuxième Edition, Edition DALLOZ, 1981.
- 20- MONTAGNIER Gabriel : Principes de la Comptabilité Publique, Première Edition, les Editions DALLOZ, 1975.
- 21- OHADA : Acte uniforme au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique, Edition ECJ, 1998.
- 22- RENARD Jacques : Théorie et pratique de l'audit interne, 2^{ème} Edition, les Editions d'organisation, Paris, 1998.
- 23- RENARD Jacques : Théorie et pratique de l'audit interne, 4^{ème} Edition, Edition d'organisation, 2002
- 24- ROUFF Jean-LOUP : COSO et COCO, des définitions et des méthodes différentes pour des visées identiques, Revue d'audit, 2000.
- 25- ROUGIER André : Pour des Conseils d'Administration réellement efficaces, Revue du Financier, Avril 2003.
- 26- SHATT Alain : Le Conseil d'Administration, pour qui ? pourquoi ? Revue du Financier, 2000.
- 27- SOW N'Gary : Audit interne et procédures, 2003.
- 28- VIENOT Marc : Comité sur le Gouvernement d'entreprise, 1999.
- 29- VIENOT Marc : Le Conseil d'Administration des sociétés, 1995.
- 30- YAZI Moussa : Gouvernement d'entreprise, 2003.