



**Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion**

**Institut Supérieur de Comptabilité,  
de Banque et de Finance  
(ISCBF)**

**Diplôme d'Etudes Supérieures  
Spécialisées en Audit et Contrôle  
de Gestion**

**Promotion 24  
(2012- 2013)**

**Mémoire de fin d'étude**

**THEME**

**CONTROLE DE GESTION OUTIL DE PILOTAGE DE  
LA PERFORMANCE DANS UN ETABLISSEMENT  
PUBLIC DE SANTE : CAS DE L'HOPITAL  
PRINCIPAL DE DAKAR**

**Présenté par :**

**Mme Marie Berthe  
MAYENA BAYEKOLA**

**Dirigé par :**

**M. Amadou Lamine DIA  
Professeur en Sciences de Gestion  
des Universités  
Doyen Honoraire FASEG/UCAD/Dakar**

**Octobre 2013**

## DEDICACES

Je dédie ce mémoire à :

- ✓ mes parents Jean de Dieu BAYEKOLA et Augustine KIMANGOU, qui ne cessent de m'encourager, leur amour et toute l'aide qu'ils m'ont apporté durant cette formation ;
- ✓ mon papa Etienne DIATHA pour ses sages conseils, ses encouragements et aux couples des révérends pasteurs MBOUNDA et LOUVILOUKA, pour les encouragements, l'assistance morale et spirituelle ;
- ✓ mon fils bien aimé Jhordy SANE BAYEKOLA, pour le soutien moral et spirituel qu'il m'a apporté au prix de beaucoup de privations et des sacrifices ;
- ✓ mes frères et sœurs pour tous les encouragements et sacrifices qu'ils n'ont cessé de m'apporter tout au long de ma formation ;
- ✓ mes amis, nulle dédicace ne pourrait exprimer ma profonde affection et mon immense gratitude pour tous les encouragements et soutiens qu'ils ont consentis à mon égard ;
- ✓ mon frère Sènan Esaïe AGONMA, pour ses encouragements, ses sacrifices pour la réussite de ce travail.

## REMERCIEMENTS

Ce mémoire est l'aboutissement de la conjugaison de multiples contributions, j'adresse mes remerciements :

Au CESAG, à :

- ✓ Monsieur Moussa YAZI, chef de Département Banque Finance Comptabilité Contrôle et Audit, professeur au CESAG pour sa rigueur, la qualité des enseignements et ses sages conseils.
- ✓ monsieur Bertin CHABI, chef de département CESAG EXECUTIVE pour sa disponibilité ;
- ✓ mon encadreur monsieur Amadou Lamine DIA, Professeur en Sciences de Gestion des Universités, pour sa disponibilité, ses orientations et son encadrement ;
- ✓ monsieur Alexis KOUASSI, contrôleur de gestion au CESAG pour sa disponibilité, ses orientations et son encadrement ;
- ✓ l'ensemble du personnel administratif et professoral pour leur disponibilité, ainsi que pour la qualité des enseignements reçus.

A l'Hôpital Principal de Dakar, à :

- ✓ monsieur Boubacar WADE, directeur de l'Hôpital Principal de Dakar pour m'avoir autorisé de passer le stage dans la structure dont il a la responsabilité ;
- ✓ madame GAYE Mame Fatou Guèye, chef de service contrôle de gestion et audit interne et à tout le personnel dudit service ;
- ✓ l'ensemble du personnel de l'Hôpital Principal de Dakar pour l'accueil et le bon climat qui a régné durant toute la période du stage.

Aux parents, amis et connaissances

Toute ma gratitude à tous ceux qui m'ont assisté de près ou de loin moralement, spirituellement et matériellement, et qui, d'une manière ou d'une autre, ont contribué à la réalisation de ce travail ;

Sans oublier les collègues de la 24<sup>ème</sup> promotion audit et contrôle de gestion, pour l'ambiance de travail qui a prévalu durant la formation.

## **LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS**

CDD	: Contrat à Durée Déterminée
CDG	: Contrôle de Gestion
CDI	: Contrat à Durée Indéterminée
CDSMT	: Cadre de Dépense Sectorielle à Moyen Terme
CESAG	: Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
CIM	: Classification Internationale des Maladies
DIM	: Département d'Information Médicale
DM	: Dispositif Médical
DMS	: Durée Moyenne de Séjour
DSRP	: Documents de Stratégie pour la croissance et la Réduction de la Pauvreté
EEU	: Union Economique Européenne
EPS	: Etablissement Public de Santé
FFI	: Faisant Fonction Interne
GHM	: Groupe Homogène de Malades
ICR	: Indice de Coût Relatif
IRL	: Indice de Rotation des Lits
ISCBF	: Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance
MCO	: Médecine, Chirurgie Obstétrique
MEAH	: Mission d'Expertise et d'Audit Hospitaliers
OMD	: Objectifs du Millénaire pour le Développement
PME	: Petite et Moyenne Entreprise
PNDS	: Plan National de Développement Sanitaire
RM	: Région Médicale
SAGF	: Service d'Administration Générale et Financière
SIH	: Système d'Information Hospitalier
SIM	: Système d'Information Médicale
SPH	: Service Public Hospitalier
TOM	: Taux d'Occupation Moyen
UEMOA	: Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

## **LISTE DES FIGURES**

Figure 1 : Performance d'une entreprise .....	15
Figure 2 : Processus de la performance.....	17
Figure 3 : Triade de Donabedian.....	20
Figure 4 : Etapes de construction d'un système de pilotage des performances .....	22
Figure 5 : Pilotage d'une entreprise .....	25
Figure 6 : Rattachement au directeur général.....	29
Figure 7 : Rattachement au directeur administratif et financier.....	30
Figure 8 : Rattachement en réseau.....	30
Figure 9 : Modèle d'analyse.....	38
Figure 10 : Présentation schématique de l'élaboration du budget.....	72

## LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Tableau de bord.....	36
Tableau 2 : Effectif global de l'HPD en 2012.....	54
Tableau 3 : Effectif global de l'HPD en 2012.....	55
Tableau 4 : Récapitulatif du personnel par spécialité.....	55
Tableau 5 : Evolution des recettes des années 2010 à 2012.....	56
Tableau 6 : Processus d'élaboration du Budget de l'HPD.....	63
Tableau 7 : Prévision des dépenses de fonctionnement.....	64
Tableau 8: Prévision des dépenses d'investissement.....	65
Tableau 9 : Plan d'action du contrôle de gestion.....	68
Tableau 10 : Evaluation des risques encourus.....	79
Tableau 11 : Forces et faiblesses du processus du contrôle de gestion.....	80
Tableau 12 : Proposition d'un tableau de bord stratégique.....	82
Tableau 13 : Exemple d'outil de reporting.....	84
Tableau 14 : Exemple d'une fiche de suivi budgétaire.....	84
Tableau 15 : Plan d'action.....	86

**LISTE DES ANNEXES**

Annexe 1 : Questionnaire ..... 92

Annexe 2 : Guide d'entretien avec le contrôleur de gestion ..... 100

Annexe 3 : Organigramme de l'HPD ..... 103

Annexe 4 : Organigramme du SCGAI..... 104

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## TABLE DES MATIERES

DEDICACES .....	I
REMERCIEMENTS .....	II
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS .....	III
LISTE DES FIGURES .....	IV
LISTE DES TABLEAUX .....	V
LISTE DES ANNEXES .....	VI
TABLE DES MATIERES .....	VII
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PARTIE I – CADRE THEORIQUE DE L’ETUDE.....	12
CHAPITRE 1 : PILOTAGE DE LA PERFORMANCE D’UN EPS.....	14
1.1. PERFORMANCE .....	14
1.1.1. Définition de la performance.....	14
1.1.2. Différents indicateurs de la performance .....	15
1.1.2.1. Concept d’indicateur .....	16
1.1.2.2. Détermination des indicateurs de performance .....	16
1.1.2.3. Indicateurs de performance .....	16
1.2. PILOTAGE DE LA PERFORMANCE .....	21
1.2.1. Détermination des indicateurs de pilotage .....	21
1.2.2. Indicateurs de pilotage .....	21
1.2.3. Acteurs de pilotage .....	22
CHAPITRE 2 : LE CDG ET LE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE DANS UN EPS....	27
2.1. CONCEPT DU CONTROLE DE GESTION.....	27
2.1.1. Définition du contrôle de gestion .....	27
2.1.2. Positionnement du contrôle de gestion.....	29
2.1.2.1. Rattachement du contrôle de gestion au directeur général.....	29
2.1.2.2. Rattachement du contrôle de gestion au directeur administratif financier .....	29
2.1.2.3. Autre positionnement .....	30
2.1.3. ATTRIBUTIONS DU CONTROLE DE GESTION .....	30
2.2. OUTILS DU CONTROLE DE GESTION DANS LE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE DES EPS ..	32
2.2.1. Contrôle budgétaire .....	33
2.2.2. Tableau de bord .....	33
2.2.3. Reporting .....	33
2.2.4. Prix de cessions internes .....	34

2.2.5. Coût cible .....	34
2.2.6. Balanced Scorecard .....	34
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE RECHERCHE DE L'ETUDE .....	37
3.1. MODELE D'ANALYSE .....	37
3.2. OUTILS DE COLLECTE ET D'ANALYSE DES DONNEES .....	39
3.2.1. Analyse documentaire .....	39
3.2.2. Entretien .....	39
3.2.3. Observation .....	40
3.2.4. Questionnaire .....	40
3.3. ANALYSE DES DONNEES .....	40
PARTIE II – CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE.....	42
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DE L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR.....	44
4.1. HISTORIQUE DE L'HPD .....	44
4.2. MISSIONS DE L'HPD.....	46
4.3. OBJECTIFS DE L'HPD .....	46
4.4. ACTIVITES ET PRODUITS DE L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR.....	46
4.4.1. Activités de l'HPD .....	46
4.4.1.1. Activités médicales .....	47
4.4.1.2. Activités chirurgicales .....	47
4.4.1.3. Activités médico-techniques .....	47
4.4.1.4. Activités administratives, financières et logistiques .....	48
4.4.2. Produits de l'HPD .....	48
4.3. ORGANISATION ADMINISTRATIVE DE L'HPD .....	48
4.3.1. Conseil d'Administration .....	48
4.3.2. Médecin-chef.....	48
4.4. SEPARATION DES FONCTIONS D'ORDONNATEUR ET DE COMPTABLE .....	50
4.5. ORGANES CONSULTATIFS .....	50
4.5.1. Conseil Supérieur d'Etablissement .....	51
4.5.2. Comité d'hygiène, de sécurité et des conditions de travail .....	51
4.6. SERVICES DE L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR .....	51
4.6.1. Services administratifs et techniques .....	51
4.6.2. Services médicaux.....	52
4.6.3. Services chirurgicaux .....	52
4.6.4. Services médico-techniques .....	52

4.6.5. Services dépen­siers .....	52
4.7. RESSOURCES HUMAINES .....	53
4.8. RESSOURCES FINANCIERES .....	55
4.9. INFRASTRUCTURES ET EQUIPEMENTS.....	56
<b>CHAPITRE 5 : DESCRIPTION DU PROCESSUS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'HPD .....</b>	<b>61</b>
5.1. PROCESSUS DE MISE EN ŒUVRE DU CDG A L'HPD.....	61
5.1.1. Outils de contrôle de gestion utilisés.....	61
5.1.2. Système budgétaire .....	62
5.1.2.1. Elaboration du projet de budget et les principes de budgétisation .....	62
5.1.2.2. Planification .....	63
5.1.2.3. Budget .....	64
5.1.2.4. Comptabilité analytique de gestion .....	67
5.1.2.5. Tableau de bord .....	68
5.1.2.6. Programme d'activité .....	68
5.1.2.7. Système d'information de gestion hospitalière .....	69
5.1.2.8. Contrôle interne.....	70
5.2. PRESENTATION SCHEMATIQUE DU PROCESSUS.....	71
<b>Chapitre 6 : PRÉSENTATION ET ANALYSE DES RÉSULTATS .....</b>	<b>74</b>
6.1. ANALYSE DES RESULTATS DE L'ETUDE.....	75
6.2. SYNTHÈSE DES FORCES ET FAIBLESSES DU PROCESSUS DU CONTROLE DE GESTION.....	80
6.3. RECOMMANDATIONS POUR L'AMÉLIORATION DU DISPOSITIF DU CONTROLE DE GESTION.....	81
6.3.1. Recommandations au médecin chef Directeur de l'HPD.....	81
6.3.2. Recommandations au contrôleur de gestion.....	83
<b>CONCLUSION GÉNÉRALE .....</b>	<b>88</b>
<b>ANNEXES .....</b>	<b>91</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE .....</b>	<b>105</b>

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**INTRODUCTION GENERALE**

Le contrôle de gestion (CDG) connaît, depuis quelques années, des mutations importantes. Ces évolutions modifient le positionnement de cette fonction dans les entreprises, et en tant que discipline dans le monde académique.

Un grand nombre d'évolutions et de progrès ont permis au contrôle de gestion de s'enrichir et de devenir une fonction stratégique au sein des entreprises et/ou des organisations. Ainsi donc le contrôleur de gestion s'occupe du système d'information, de création de valeur et contribue à maîtriser la turbulence de l'environnement de l'entreprise. Il déborde alors de plus en plus de missions traditionnelles telles que : surveiller, programmer (Berland, 2009 : 5).

Notons que, les pratiques du contrôle de gestion dans les pays développés sont utilisées depuis longtemps, en comparaison avec les pays en voie de développement, dont les pratiques sont encore beaucoup plus réduites.

Ainsi, nous pouvons dire que le contrôle de gestion constitue un ensemble de pratiques aujourd'hui reconnu comme des constituants essentiels d'une gestion efficace dans les organismes de toutes tailles, relevant du secteur public dans le monde entier.

Cette nécessaire évolution de celui-ci, a largement été évoqué ces vingt dernières années au regard de la transformation de l'environnement des entreprises.

En tant que système d'information qui s'est développé dans le secteur privé, son application au secteur public est en cours, notamment sous l'influence de la contractualisation qui se développe dans l'administration. Cependant seule l'existence d'un besoin peut assurer l'application durable du contrôle de gestion dans une organisation.

Aujourd'hui, le contrôle de gestion est une fonction bien institutionnalisée dans les entreprises, elle a pour objectif de permettre une gestion rigoureuse et une capacité de réaction plus rapide, « Une entreprise ne peut se gérer efficacement sans un ensemble cohérent d'objectifs et de prévisions, de chiffres permettant d'identifier les résultats et les causes d'écarts pour pouvoir agir à bon escient » ( Ardoin, 1986 : 56).

Eu égard ce qui précède, le contrôle de gestion peut être vu comme une organisation, des règles et procédures destinées à s'assurer que les programmes dans les administrations parviennent aux résultats visés.

Mais aussi, que les ressources utilisées pour réaliser ces programmes coïncident avec les buts et objectifs déclarés des organismes concernés, que ceux-ci soient protégés contre le gaspillage, la fraude et la mauvaise gestion, et que la prise de décision repose sur la collecte, l'archivage, la communication et l'utilisation d'information fiables en temps voulu.

Alors, nous pouvons relever que le contrôle de gestion (CDG) présente deux aspects :

- les systèmes d'informations de gestion, dont la direction a besoin pour piloter le travail de l'organisation, surveiller l'avancement et la qualité des activités, et évaluer les résultats et le rendement de l'organisme ;
- les règles, systèmes, procédures, délégations d'autorité et autres facteurs intégrés aux processus de l'organisation afin de fournir une garantie raisonnable que les objectifs de la direction sont respectés.

A cet effet, nous constatons que le contrôle de gestion (CDG) est donc une source de défi pour les gestionnaires de l'administration, mais aussi un dispositif de management pour les entreprises.

Dans ce cas, les projets d'amélioration de la gestion publique ont pour but d'offrir au citoyen un service, de la meilleure qualité au meilleur coût. Ce nouveau mode de management (faire, mesurer, réagir), est couramment utilisé dans les entreprises publiques.

Mais alors il faut noter que, avec l'évolution économique générale depuis les crises pétrolières et l'apparition de nouveaux pays industrialisés, en Asie essentiellement, ont contribué, en Europe communautaire en particulier, à un ralentissement de la progression des recettes de la sécurité sociale. Sachant que l'équilibre des comptes passe inévitablement par la maîtrise des dépenses de santé.

C'est ainsi que l'on est entré à l'Union Européenne pour ce qui est du secteur hospitalier, dans une période de redéploiement des budgets, souvent quasi stabilisés eu égard à la croissance des soins.

Il sied de noter, que les hôpitaux publics sont considérés comme des entreprises publiques, pour cela, ils sont soumis à des contraintes qui leurs obligent de développer le contrôle de gestion au sein des hôpitaux.

A l'heure actuelle, les hôpitaux sont confrontés à de très fortes évolutions qui leurs imposent de mieux maîtriser leur performance. Dans ce contexte le contrôle de gestion constitue une

opportunité pour mettre en œuvre les outils et les méthodes permettant de réaliser cet objectif.

D'où, le contrôle de gestion hospitalier est devenu un élément essentiel de la maîtrise des dépenses d'hospitalisation. Il ne serait toutefois se résumer au seul suivi de la bonne exécution ou non des prévisions ; il doit être plus largement conçu comme une aide à la définition des orientations stratégiques et des mesures à mettre en œuvre pour les réaliser (d'après Berger Levraut, 1990 in RENARD, 92 ).

Même si, la première mission d'un hôpital est d'assurer, sans exclusion, les meilleurs soins au malade, néanmoins il y a nécessité d'un contrôle de gestion dans cette activité. Avec l'objectif principal de fournir des indicateurs d'allocation des moyens aux hôpitaux.

Par exemple, des indicateurs répondant aux questions :

- qui dépense ?
- quelles dépenses ?
- pour quelles activités ?

Sans oublier, la mission fondamentale assignée au contrôle de gestion celle de contribuer, à l'aide d'indicateurs d'allocation des moyens, à la restructuration de la procédure budgétaire.

Dans ce contexte, le CDG poursuit une double mission :

- trouver des indicateurs d'aide à la définition des modalités d'allocations de moyens ;
- induire une démarche décisionnelle de meilleure utilisation des moyens dans les services gestionnaires (Merlière et Kieffer, 1997 : 15).

A cet effet, il existe des réformes applicables pour la gestion des hôpitaux publics, et, celles de grande ampleur qui affectent la gestion des systèmes de santé de la quasi-totalité des pays de l'Union Européenne, ont comme objectif prioritaire la maîtrise des dépenses que celles-ci se fasse sur une base comptable ou médicalisée. Ces réformes s'accompagnent d'une recherche d'efficience et d'un renforcement des systèmes de contrôle de gestion.

D'où de nos jours, l'hôpital public doit se fixer un défi, s'engager à mieux :

- soigner, c'est-à-dire se soucier du malade autant que de sa maladie ;
- dépenser, pour une gestion plus attentive et une évaluation lucide et rigoureuse ne mettant pas en péril la qualité des soins mais au contraire la favorisant ;

- discerner, c'est-à-dire trouver le ton juste en toute décision et agir étant avant tout guidé par le respect de la personne.

La phrase : « le malade est le cœur de notre action » définit la responsabilité de tous les acteurs dans l'hôpital. Pour réussir ce défi, l'hôpital public a besoin de transparence pour faire les choix d'organisation, les choix dans le développement d'activités. Pour mieux décider, il faut mieux connaître son activité, mieux mesurer les coûts et les comparer systématiquement.

Ainsi, les réformes de l'hospitalisation publique, donne un nouveau cadre à la régulation du système hospitalier : elles conduisent à une mobilisation forte des acteurs pour rénover les procédures internes de gestion et pour mettre en place des procédures d'évaluation portant sur la satisfaction des usagers, sur la qualité et la sécurité des soins.

Ceci nous révèle que les réformes du secteur public sur le CDG ne sont pas seulement basées sur le respect des procédures et réglementations imposées, mais aussi elles sont axées sur les trois E : Economie, Efficience et Efficacité.

A cause de ces réformes hospitalières, dans les pays de l'Union Européenne (EU), la notion d'Etablissement Public de Santé (EPS) fut introduite, en remplacement de l'expression d' « hôpitaux et hospices publics ».

Ainsi dans ces pays de l'UE, l'Etablissement Public de Santé est un type particulier d'établissement public défini par un législateur. Son statut et sa mission sont fixés par un code de la santé publique.

Il a un statut de personne morale de droit public, dotée de l'autonomie financière, et gérée par un directeur, assisté d'un directoire, avec le concours d'un conseil de surveillance.

Un EPS a vocation à assurer des missions connues traditionnellement sous l'expression de Service Public Hospitalier (SPH). Ces missions peuvent être regroupées en quatre domaines :

- soins, curatifs et palliatifs ;
- prévention, lutte contre certaines maladies ;
- enseignement et formation professionnelle, étudiants en médecine ... ;
- recherche scientifique et médicale, recherche clinique.

S'agissant de la situation sanitaire des pays de l'UEMOA, qui est peu reluisante malgré la notification des conventions d'Alma Ata en 1978, ces pays sont confrontés à des sérieux problèmes de gestion de leurs hôpitaux à cause des contraintes d'ordre économique.

D'une part ces problèmes sont liés à « la stratégie de santé publique internationale adoptée depuis la fin des années 1970, les principaux bailleurs de fonds multilatéraux (Banque Mondiale, UEE, Agence des Nations Unies), et la majorité des coopérations bilatérales ont progressivement abandonné toutes formes d'assistance technique, surtout dans le secteur hospitalier pour concentrer leurs efforts sur les soins primaires » (Chopin, 2000 : 78) et d'autre part liés à l'ajustement structurel.

Dans la zone UEMOA, les ministres de la santé des différents pays, réunis à Bamako (Mali) en 1987, lors du 37<sup>ème</sup> congrès de l'OMS, ont décidé d'engager le processus de participation communautaire dans le secteur de la santé à travers des coûts des soins de santé primaire, ainsi, la communauté participe aux coûts engendrés pour assurer la survie du système à long terme et exerce un contrôle sur la gestion des services de santé.

Par contre au Sénégal, dans les entreprises publiques, le contrôle est procédural, financier avec un pilotage par les règles, sous l'autorité directe ou indirecte de l'Etat, avec des manuels de procédures et un faible développement de l'instrumentation du contrôle de gestion.

Les calculs des coûts sont peu développés, les budgets sont pesants et sont plus une contrainte (ce qui peut se justifier dans le secteur relevant directement du service public financé par le contribuable) qu'un système de management permettant la mise sous tension de l'organisation et assurant la convergence des comportements.

On relève là des dimensions de « respect des règles » (surtout) et de « contrôle diagnostique » (un peu) si on reprend la typologie des leviers du contrôle de gestion (Simons, 1998 : 38).

Dans les Petites et Moyennes Entreprises (PME) locales, le pilotage de la performance se fait essentiellement sous la supervision directe du chef d'entreprise et des membres de sa famille au sens large qui travaillent dans l'entreprise (Bampoky & Meyssonier, 2010 : 10).

Pour réglementer cela, l'Assemblée Nationale a adopté depuis le 12 Février 1998 deux lois relatives à la réforme hospitalière en vue d'une part de moderniser l'organisation et la gestion des hôpitaux pour les rendre plus performants, et d'autre part, pour les rendre plus autonomes

en décentralisant les pouvoirs de décisions et motiver davantage tous les acteurs qui contribuent à l'amélioration de la qualité des soins.

C'est dans cette logique que se situe cette importante réforme de l'organisation et de la gestion des hôpitaux du Sénégal classés désormais en trois grandes catégories. Erigés en Etablissements Publics de Santé, ils sont classés selon deux critères :

- a) selon l'étendue du domaine d'activités, ils sont :
  - établissements publics de santé de premier niveau ;
  - établissements publics de santé de deuxième niveau ;
  - établissements publics de santé de troisième niveau.
- b) selon leur localisation géographique ou leurs caractéristiques techniques ou administratives particulières, ils sont dénommés «Centre Hospitalier National, Centre Hospitalier Régional ou Centre Hospitalier Communal».

C'est à partir de cette réforme que tous les hôpitaux ont acquis un statut d'autonomie de gestion dans le but de leur permettre de disposer d'outils pertinents de management hospitalier prenant en charge les objectifs de la réforme.

Pour accompagner cette réforme, les décrets d'application de la loi 98-12 fut signés, imposant aux Etablissements Publics de Santé de se doter :

- d'une planification stratégique et opérationnelle appelée (projet d'établissements publics de santé) ;
- des budgets (alimentés par des dotations publiques et des recettes auprès des usagers) ;
- ainsi que d'une cellule de contrôle de gestion.

Au Sénégal, la plupart des hôpitaux ont subi une mutation en passant de l'hôpital public à gestion publique à un Etablissement Public de Santé Hospitalier (EPSH) à autonomie de gestion.

Dans le souci d'assurer l'équilibre des comptes des Etablissements Publics de Santé Hospitalier (EPSH) et d'améliorer la qualité des soins, mais aussi pour répondre aux obligations de performance, la loi sur la réforme hospitalière prévoit la nomination au niveau de chaque EPSH d'un contrôleur de gestion.

L'obligation de résultat, imposée aux Etablissements Publics de Santé Hospitaliers, a contraint les dirigeants à revoir leurs organisations et leurs systèmes de gestion tout en fixant des objectifs précis à court et à moyen termes.

Parmi tant d'autres, Etablissements Publics de Santé Hospitaliers que compte le Sénégal, nous avons l'Hôpital Principal de Dakar (HPD).

L'Hôpital Principal de Dakar (HPD), est un Etablissement Public de Santé, qui a été créé par la loi 2000-01 du 10 janvier 2000.

C'est, une formation sanitaire sénégalaise de soins, de diagnostic, d'enseignement et de recherche, qui assure une mission de service public. La modernisation de cet hôpital depuis quelques années a permis de relever sensiblement le niveau des infrastructures de l'établissement.

Pour ne pas déroger à la règle, et en application de cette loi imposant la création d'un service du contrôle de gestion dans les Etablissements Publics de Santé, l'Hôpital Principal de Dakar, s'est doté d'un service de contrôle de gestion qui a pour mission de s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie de l'hôpital, mais aussi permet aux responsables d'atteindre les objectifs qui ont été fixés.

Selon les prérogatives de ces réformes, la cellule du contrôle de gestion est chargée de :

- faire le point sur l'exécution du budget et sur la situation de la trésorerie ;
- présenter trimestriellement un budget programme, un rapport sur la gestion de l'établissement ;
- suivre en permanence l'évolution des effectifs et de la masse salariale ;
- apporter par le contrôle budgétaire et toute autre investigation particulière les informations financières à la direction pour la prise de décision.

Au niveau de l'HPD, chaque année avant l'élaboration et l'adoption du projet budget, la direction lance le processus budgétaire de l'exercice à venir à travers une lettre d'orientation générale adressée à tous les chefs de service et qui doit spécifier :

- les objectifs généraux à poursuivre par l'hôpital l'année suivante et éventuellement, les objectifs spécifiques pour chaque service. Un pré-budget devant servir de référence ;
- les procédures budgétaires à respecter (chapitres et les rubriques budgétaires) ;
- le calendrier budgétaire.

A l'exception de sa mission aussi délicate, l'Hôpital Principal de Dakar (HPD) soucieux d'améliorer la qualité de ses prestations, mais aussi dans le souci d'atteindre les objectifs qu'il s'est fixé celui de faire de cet hôpital une référence au niveau international.

Face à ce monde concurrentiel, l'utilisation des outils de gestion nécessaires pour le pilotage de la performance s'avère obligatoire à l'Hôpital Principal de Dakar. Ceci étant il se pose le problème de l'assurance des dirigeants de l'hôpital sur la contribution du contrôle de gestion. Autrement, l'hôpital doit se rassurer que le contrôle de gestion est un outil incontournable dans le pilotage de la performance de cet hôpital.

En analysant la problématique de la gestion du pilotage de la performance que joue le contrôle de gestion, plusieurs raisons capables de freiner le pilotage, peuvent être identifiées qui sont :

- le manque de collaboration avec d'autres services ;
- la mauvaise politique mise en place ;
- le manque de communication avec les autres services ;
- le non-respect de la procédure ;
- la défaillance du service du contrôle de gestion ;
- le dysfonctionnement du système.

Tout ceci, peut avoir des conséquences, car la place qu'occupe le contrôle de gestion dans une structure telle que l'hôpital est d'une très grande complexité.

Le pilotage d'un EPS, qui assure avant tout une mission de service public, ne saurait se réduire à la seule dimension financière. Celle-ci constitue une contrainte et non une finalité.

Si l'activité hospitalière se doit de prendre en compte cette contrainte, elle doit aussi répondre à des objectifs multiples notamment la couverture des besoins de santé publique, la satisfaction des patients ou encore la sécurité et la qualité de la prise en charge.

Néanmoins, toutefois les solutions sont possibles sur le processus de contrôle de gestion portant sur la performance de l'organisation, or nous osons constater que cette performance ne peut se réduire aux seuls résultats financiers. Elle dépend de variables multiples dont le résultat financier ne constitue que la traduction finale.

D'autres indicateurs, dits « d'amonts », liés à l'activité, à la qualité, à l'organisation des soins, aux ressources humaines doivent notamment être pris en compte dans l'analyse et le suivi de la gestion.

Ainsi donc, la réponse à ces contraintes pourrait être que :

- le contrôle de gestion doit être considéré comme une fonction transverse de l'hôpital qui ne doit pas se cantonner à la mission d'un service fonctionnel mais doit mobiliser l'ensemble des acteurs, de l'infirmier au Directeur ;
- en tant que mode de management de performance, le CDG doit privilégier le mode participatif, en recherchant l'appropriation des outils par les acteurs ;
- développer un modèle de comptabilité analytique permettant de définir les coûts par groupe homogène de malades. Il s'agit en premier lieu, de tester l'applicabilité de la méthode de la comptabilité par activités au cœur de l'hôpital ;
- mettre en place le système d'information performant ;
- mettre en œuvre des outils de contrôle de gestion adaptés à un EPS dans le pilotage de la performance, réservés longtemps aux organisations. C'est à dire les outils de finalisation qui orientent les organisations à des objectifs et aux résultats.

Afin de pouvoir affirmer cet aspect, la solution à retenir est celle de la mise en œuvre des outils du contrôle de gestion au pilotage de la performance d'un EPS.

En conséquence, nous posons la question principale suivante : **le contrôle de gestion constitue-t-il un outil de pilotage de la performance dans un EPS ?**

De cette question principale en découlent six (6) questions spécifiques posées :

- quels sont les différents indicateurs de la performance ?
- comment concevoir un système de pilotage de performance ?
- quels sont les acteurs de pilotage de la performance ;
- quels sont les outils de pilotage de la performance à l'HPD ?
- quel est le système de contrôle de gestion mis en place par l'HPD ?
- comment le contrôle de gestion assure-t-il le pilotage de la performance de l'HPD ?

Pour répondre à toutes ces préoccupations, nous avons retenu de traiter le thème de recherche suivant : « **contrôle de gestion outil de pilotage de la performance dans un Etablissement Public de Santé : cas de l'Hôpital Principal de Dakar** ».

En outre, l'objectif principal de notre étude est de montrer comment le contrôle de gestion est un outil de pilotage de la performance dans l'Hôpital Principal de Dakar.

Ainsi donc, nous nous fixons comme objectifs spécifiques suivants :

- présenter les différents indicateurs de la performance ;
- décrire la démarche de conception d'un système de pilotage de performance ;
- présenter les différents acteurs qui participent au pilotage de la performance ;
- définir le contrôle de gestion ainsi que ses outils ;
- décrire et analyser la pratique du contrôle de gestion à l'HPD ;
- ressortir les forces et les faiblesses du système de contrôle de gestion de l'HPD afin d'en faire des recommandations.

Nous percevons pour les trois (3) acteurs ci-après l'intérêt qu'ils porteront à notre étude :

- cette étude permettra aux étudiants, chercheurs de puiser leurs sources de connaissance à travers les mémoires de référence déposés et publiables ;
- pour l'hôpital : elle lui permettra d'intégrer les indicateurs nécessaires pour rendre le contrôle de gestion plus performants ;
- pour nous-mêmes : elle comblera nos insuffisances et lacunes de la connaissance du terrain assez différentes des connaissances pratiques.

Notre travail s'articulera autour de deux (2) parties :

- la première partie, intitulée cadre théorique de l'étude, est constituée de trois (3) chapitres. Dans le premier chapitre nous allons définir les concepts, mais aussi décrire les différents outils du pilotage de la performance du contrôle de gestion. Dans le second chapitre, nous parlerons de la relation du contrôle de gestion et le pilotage de la performance. Et le troisième chapitre portera sur la méthodologie de l'étude, en indiquant les méthodes utilisées pour la collecte et l'analyse des données nécessaires pour le pilotage de la performance ;
- la deuxième partie concerne le cadre pratique, et est structurée aussi en trois (3) chapitres, dans le premier chapitre nous présenterons l'Hôpital Principal de Dakar, tandis que dans le second nous décrirons le processus du contrôle de gestion dans ladite structure. Enfin, dans le troisième nous présenterons les résultats de notre analyse, en faisant les recommandations.

**PARTIE I – CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE**

## **INTRODUCTION PREMIERE PARTIE**

Dans le souci de rendre le contrôle de gestion indispensable au sein des entreprises, les dirigeants de ces dernières lui ont accordé une place exceptionnelle aussi bien dans l'organigramme que dans le processus de prise de décision.

Cet outil de gestion devient désormais incontournable dans le pilotage de la performance des entreprises en général et des hôpitaux en particulier.

Le concept de performance et de son pilotage ayant fait l'objet d'un développement théorique aussi bien que pratique, il conviendrait de passer en revue les auteurs de ce domaine en vue de faire une synthèse méthodologie nécessaire pour la deuxième partie de notre mémoire.

Ainsi, le premier chapitre de cette partie sera consacré à la notion de pilotage de la performance d'un Etablissement Public de Santé, alors que le second, nous permettra de ressortir le lien qui existe entre le contrôle de gestion et cette notion préalablement abordée. Le troisième chapitre présentera notre méthodologie via notre modèle d'analyse et les outils à utiliser dans la deuxième partie.

## **Chapitre 1 : PILOTAGE DE LA PERFORMANCE D'UN EPS**

D'une manière générale, la performance est un résultat chiffré obtenu dans le cadre d'une compétition, mais au niveau d'une entreprise la performance exprime le degré d'atteinte des objectifs poursuivis.

Dans ce cas il est important de définir les indicateurs de performance pour atteindre le résultat. Les décideurs hospitaliers se trouvent aujourd'hui confrontés à une problématique nouvelle, celle du pilotage de leur activité, qu'il s'agisse d'une incitation en interne ou d'un redéploiement dans le cadre d'un rapprochement en établissement. Mais aussi utiliser les instruments nécessaires pour le pilotage de la performance.

### **1.1. Performance**

La notion de performance d'une organisation s'exprime différemment selon les acteurs auxquels elle s'adresse, internes ou externes à l'organisation, et selon le contexte de sa réalisation. Différentes approches permettent de piloter la performance (Doriath, 2008 : 313)

Par contre la performance pour un EPS, c'est d'assurer ses missions dans un environnement en forte évolution, impacté par les réformes hospitalières.

#### **1.1.1. Définition de la performance**

Dans le domaine de la gestion, la performance a toujours été une notion ambiguë, rarement définie explicitement. Elle n'est utilisée en contrôle de gestion que par transposition de son sens en anglais.

Selon Bourguignon, en matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels (Bourguignon in Doriath, 2008 : 313).

Par contre Lebas, écrit que : la performance, c'est faire mieux que le « concurrent » sur le moyen et le long terme (Lebas in Doriath, 2008 : 313).

Aussi, la performance d'un organisme est considérée comme la comparaison entre les résultats définis dans le cadre de sa stratégie et leur évaluation par l'ensemble des parties prenantes (Doriath, 2008 : 314).

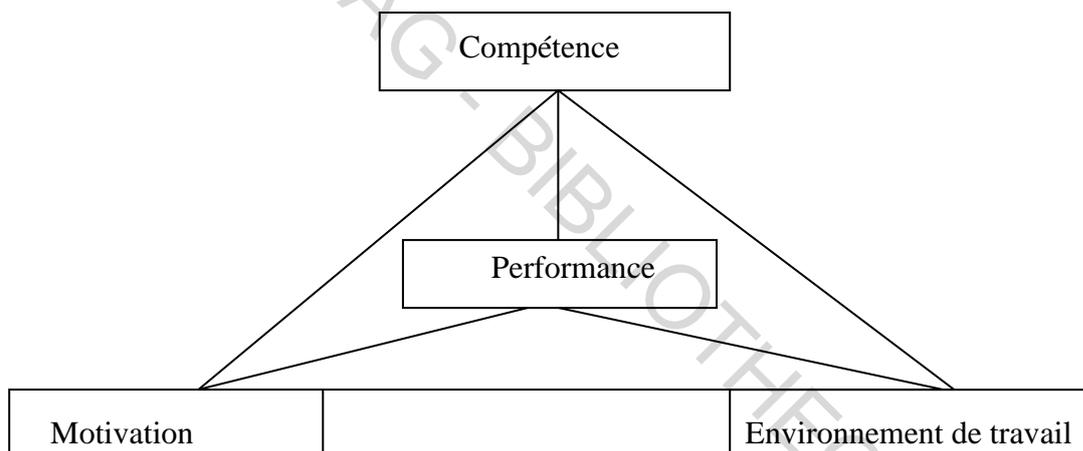
Mais encore, la performance peut être présentée comme la recherche de la maximisation du rapport résultats/moyens, selon un objectif fixé.

Cependant la notion de performance ne fait pas l'objet d'un consensus au sein du milieu hospitalier. Elle recouvre trois aspects :

- l'efficacité, c'est-à-dire l'aptitude des établissements à remplir leurs missions de soins et, pour certains, d'enseignement et de recherche ;
- la qualité des soins délivrés ;
- enfin, l'efficience.

En d'autres termes, nous pouvons définir la performance, comme étant la triple conjonction de la compétence, de la motivation et de l'environnement de travail. D'où la figure ci-après :

**Figure 1 : Performance d'une entreprise**



**Source : cours M. YAZI, 2013**

### 1.1.2. Différents indicateurs de la performance

Il existe plusieurs indicateurs de performance d'une entreprise. Ces indicateurs peuvent être qualitatifs ou quantitatifs.

Quantitatifs : la plupart des indicateurs portent sur des éléments qui peuvent être chiffrés. Mais tous les indicateurs ne sont pas forcément quantifiables.

Qualitatifs : les indicateurs qualitatifs décrivent la qualité du résultat.

Exemple : dans la réalisation d'un projet les indicateurs portant sur les apports mesurent « ce qui a été investi dans le projet » (en général, quantitatifs) ; ensuite, les indicateurs portant sur les processus mesurent « l'évolution du projet » (ceux-ci sont en général qualitatifs).

#### **1.1.2.1. Concept d'indicateur**

D'après Voyer, un indicateur est un élément ou un ensemble d'éléments d'informations significatives, un indice représentatif, une statistique ciblée et contextualisée selon une préoccupation de mesure, résultant de la collecte de données sur un état, sur la manifestation observable d'un phénomène ou sur un élément lié au fonctionnement d'une organisation, (Voyer, 2006 : 86).

Notons aussi que, l'identification d'un indicateur permet, lors de la conception d'un tableau de bord, de déterminer l'objet à mesurer, ceci aidera de préciser la collecte d'indices représentatifs à effectuer, mais aussi lors de l'utilisation du tableau de bord, de décider de la façon de représenter les valeurs significatives, une fois la mesure effectuée.

#### **1.1.2.2. Détermination des indicateurs de performance**

La détermination des indicateurs de performance relève bien souvent du défi des gestionnaires par rapport aux objectifs à atteindre, ceci par l'implication du contrôle de gestion. D'où :

- définir précisément les missions du centre de responsabilité que l'on veut mettre sous contrôle ;
- extraire les points clés (ceux pour lesquels une performance est attendue) ;
- formuler les paramètres permettant de caractériser ces points clés ;
- identifier les indicateurs de performance.

#### **1.1.2.3. Indicateurs de performance**

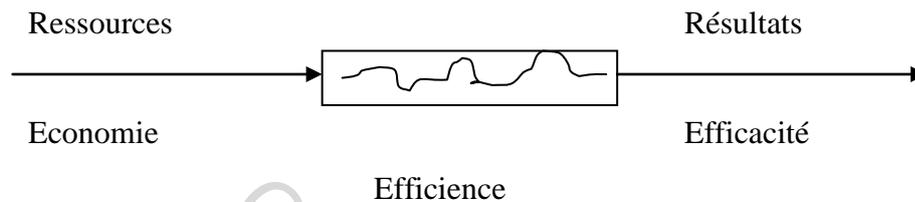
La performance a longtemps été réduite à sa dimension financière, celle qui consistait à réaliser la rentabilité souhaitée par les actionnaires avec le chiffre d'affaires et la part du marché qui préservait la pérennité de l'entreprise. Mais depuis quelques années, on est schématiquement passé d'une représentation financière de la performance à des approches globales incluant des dimensions sociale et environnementale.

Dans ce cas, la performance globale de l'entreprise ne peut s'exprimer que par un ensemble d'indicateurs multicritères. Ces indicateurs sont sélectionnés en fonction des axes stratégiques de l'entreprise traduits en facteurs clés de succès.

C'est pourquoi, ces indicateurs de performance, que l'on nomme très souvent sous la forme américanisée, KPI (Key Performance Indicators), suscitent un véritable engouement.

C'est ainsi que, Bouquin (2004 : 63) représente la problématique générale de la performance de la manière suivante, (cf. figure 2) :

**Figure 2 : Processus de la performance**



**Source : Bouquin 2004 : 63**

Selon cet auteur, l'économie consiste à se procurer les ressources au moindre coût ; l'efficience est le fait de maximiser la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources, et enfin l'efficacité est le fait de réaliser les objectifs et finalités poursuivis.

Dans une organisation, les indicateurs de performance sont au cœur du système de contrôle de gestion, ainsi donc, le choix sur l'analyse des indicateurs de performance peut se faire selon deux (2) aspects :

- la performance externe dans le but d'informer les partenaires (actionnaires, fournisseurs, clients, institutions financières) sur les grands équilibres grâce à l'analyse financière ;
- la performance interne afin d'évaluer le degré de réalisation des objectifs, d'en rechercher les causes.

Il sied de noter que, dans une organisation, il existe des indicateurs de performance financiers et non financiers : (indicateurs financiers : le résultat comptable, la rentabilité, valeur économique ajoutée ; indicateurs non financiers : leviers d'action, satisfaction des clients, la stratégie).

En outre, l'entreprise utilise du benchmarking comme indicateur de performance. Ici il s'agit de comparer ses indicateurs financiers ou non, avec ceux des entreprises de référence.

En effet, définir les indicateurs de performance globale est fondamental. Cette performance globale est certes d'ordre financier, mais elle intègre également la satisfaction des clients, des salariés et de la collectivité (Selmer, 2011 : 133).

Après avoir souligné des indicateurs de performance dans une organisation d'une manière générale, nous allons décrire de manière particulière les indicateurs dans un EPS.

Il faut noter que, dans les Etablissements Publics de Santé nous avons, d'une part des indicateurs clés, choisis parmi ceux développés par l'établissement, au regard de ses priorités, et d'autre part, des indicateurs nationaux généralisés. C'est-à-dire ceux dont le recueil est rendu obligatoire, car la thématique qu'ils renseignent est considérée comme une priorité de santé publique, commune à tous les établissements (lutte contre la tuberculose, le VIH, infections nosocomiales, etc.).

Parmi les indicateurs en fonction des priorités que l'Etablissement Public de Santé s'est fixé, nous pouvons citer des :

➤ Indicateurs d'activité ou indicateurs de gestion

Ils apportent des informations sur l'activité des services ou sur la fréquence de certaines opérations (taux d'occupation, nombre de réorientation, nombre de transferts, etc...)

➤ Indicateurs de ressources

Ils nous montrent les niveaux de dépenses et de recettes, taux d'absentéisme, suivi du turnover, nombre d'accidents du travail etc...

➤ Indicateurs de qualités

Ces indicateurs renseignent sur le taux de satisfaction du patient, délais d'admission, etc ...

➤ Benchmarking

Il peut être intra et inter établissement, cet indicateur doit être utilisé dans les établissements publics de santé.

Dans ce cas l'analyse et le benchmarking intra et inter établissement avec les indicateurs nationaux renforcent la culture qualité d'un établissement. Il donne aussi, à chacun un repère du niveau d'efficacité de son système qualité et permet de se fixer des objectifs à atteindre et à réaliser dans le cadre d'une politique globale en santé.

Le benchmarking pour une amélioration de la performance globale c'est le processus qui consiste à identifier, analyser et adopter, en adaptant, les pratiques des organisations les plus performantes en vue d'améliorer les performances de sa propre organisation. Il ne se limite pas à la simple identification des meilleures pratiques, il va bien au-delà car il suppose un travail approfondi de mesure de ses propres performances, puis de celles des entités de références, et la mise en œuvre dans son organisation.

Il existe différents types de benchmarking :

- interne : il est réalisé avec d'autres unités de sa propre organisation ;
- processus : analyse des meilleures pratiques concernant les mêmes processus essentiellement fonctionnels, il offre la possibilité d'entreprendre une démarche : ABC-ABM ;
- compétitif : c'est analyser les stratégies, les processus et les pratiques avec des concurrents ou des entreprises ayant la même activité ;
- stratégique : il permet d'adapter la stratégie et son déploiement par une analyse prospective des tendances émergentes et des options sur les marchés concernant les processus, la technologie et la distribution.

Nous pouvons énumérer quelques exemples concernant les indicateurs pré-cités :

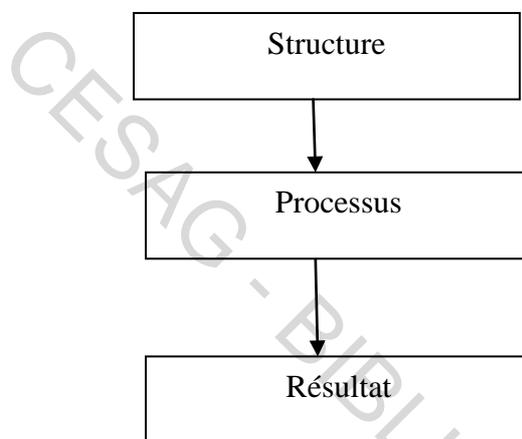
- indicateurs activités et patient : taux d'occupation net en médecine, occupation net chirurgie, productivité horaire IRM, taux d'hospitalisation des passagers aux urgences ;
- indicateurs financiers : taux de marge brute, taux de renouvellement des immobilisations, capacité de remboursement des emprunts ;
- indicateurs processus et organisation : indicateur de performance DMS globale ;
- indicateur de performance MCO, indicateurs de performance DMS chirurgie, ratio agents des services médico-techniques, ratio agents des services cliniques, taux d'utilisations moyen des salles d'opération, temps annuel de mise à disposition du scanner ;
- indicateurs ressources humaines : budget contrat à durée déterminée (CDD) personnel non médical, Budget CDD personnel médical, structure d'âge du corps médical ; taux d'absentéisme du personnel non médical.

Dans l'exercice de ces fonctions, il est du ressort du contrôleur de gestion de trouver les indicateurs lui permettant d'avoir une représentation claire et fidèle de la situation de l'établissement et de détecter les principales difficultés.

En outre, nous distinguons trois (3) types d'indicateurs illustrant la performance hospitalière, encore appelé la triade de Donabedian.

Ces trois (3) types d'indicateurs sont illustrés sur la figure ci-dessous :

**Figure 3 : Triade de Donabedian**



**Source : groupement pour la modernisation du système d'information (2005)**

Nous pouvons interpréter ce schéma de la manière suivante :

- les indicateurs de structure représentent les moyens, les équipements et les ressources financières nécessaires à la prise en charge des patients ;
- les indicateurs de processus renseignent principalement sur les pratiques professionnelles appliquées au cours de la prise en charge du patient ainsi que sur les modalités de fonctionnement et de coordination des secteurs d'activités concernés (ex. l'obtention d'un RDV) ;
- les indicateurs des résultats intermédiaires mesurent l'activité et la qualité des différentes étapes du processus de soins (ex : taux de césarienne, taux de vaccination) ;
- les indicateurs des résultats finaux en termes de santé traduisent un changement de l'état de santé d'un patient (ex : taux de mortalité) ;
- les indicateurs de satisfaction du patient.

Les critères de performance informent sur le résultat obtenu et sur la façon dont il a été obtenu. Ils peuvent être synthétiques ou analytiques, financiers ou qualitatifs.

Sachant que le contrôle est un processus de pilotage de la performance, exercé par les responsables opérationnels avec l'appui de leur contrôleur de gestion.

C'est ainsi, le contrôleur de gestion doit mettre en place les indicateurs de pilotages de la performance.

## **1.2. Pilotage de la performance**

La performance est principalement axée sur le résultat, alors elle se mesure en degré d'accomplissement des cibles et des objectifs établis pour une organisation sur la base d'indicateurs mesurables qui sont des instruments de pilotage.

### **1.2.1. Détermination des indicateurs de pilotage**

Pour mesurer l'efficacité des processus c'est-à-dire leur aptitude à atteindre les objectifs, il est nécessaire de déterminer des indicateurs de mesure de performance autrement appelés les indicateurs de pilotage de la performance. Et pour atteindre ces objectifs, il faut agir en les transformant en action, :

- Elaborer le plan d'action à mettre en œuvre pour atteindre la performance ;
- Recenser les indicateurs de pilotage

### **1.2.2. Indicateurs de pilotage**

« Piloter c'est déployer la stratégie en action menées par le personnel » (Neunreuther, 2004 : 5).

Selon Madelmont, le pilotage =contrôle de gestion +management, pour se situer, comprendre, agir. (Madelmont, 2010 :18). D'où les définitions ci-après :

Management : art de conduire une organisation vers la réalisation de ses objectifs, « pilote » ;

Contrôle de gestion : concevoir et mettre en œuvre des méthodes et outils de gestion permettant de garantir l'utilisation efficiente des ressources de l'établissement, « le co-pilote ».

Par contre Selmer, définit le pilotage d'une activité : consiste à recenser les leviers d'action efficaces, autrement dit les inducteurs de performance (Selmer, 2011 : 40).

En effet, nous pouvons dire piloter consiste à tenter d'atteindre des objectifs de performance, dont on a défini clairement les termes. Cette démarche s'inscrit dans le temps, elle est progressive, c'est pourquoi nous parlerons d'un processus de contrôle.

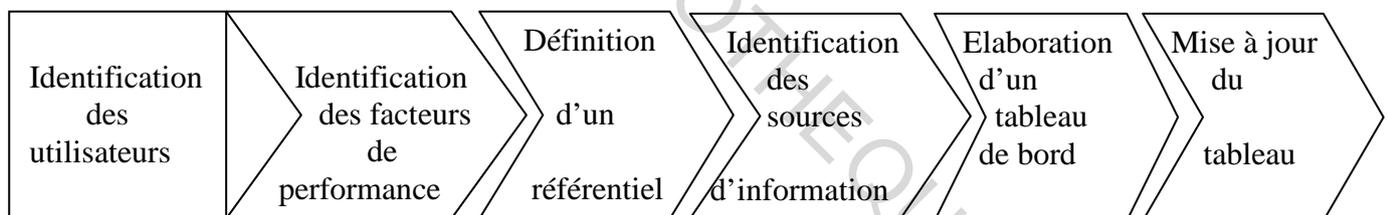
Dans ce cas, le pilotage est donc impossible sans un travail préalable de discernement et de hiérarchisation des axes de performance recherchés.

Ainsi donc, la dynamique du contrôle de gestion comprend deux (2) mouvements complémentaires :

- un processus de mise en œuvre, qui consiste à mener à bien des plans d'actions prédéfinis ;
- un processus de diagnostic, qui consiste à questionner régulièrement la pertinence du plan, tant sur les objectifs visés que sur les plans d'action choisis pour atteindre les résultats.

Dans la pratique, l'entreprise, pour pouvoir bien piloter les performances, doit développer les stratégies. Pour cela, elle doit bâtir un bon système de pilotage des performances. Ce système peut se faire sur plusieurs étapes essentielles, parmi lesquels nous retenons (figure n°4) :

**Figure 4 : Etapes de construction d'un système de pilotage des performances**



**Source : Selmer 2011**

Néanmoins, le contrôle de gestion et le pilotage de l'entreprise, visent à assurer la mise en place de la stratégie et d'œuvrer pour améliorer les processus en termes de performance dans une optique de création de valeur.

### 1.2.3. Acteurs de pilotage

Le pilotage de la performance d'un établissement de santé ne peut résulter que d'une approche intégrant l'ensemble des métiers et des leaders de chaque institution, déclinée à des niveaux pertinents de gestion. Donc le personnel n'est pas écarté, car la motivation du personnel est un réel sujet de préoccupation des chefs d'entreprise (managers).

En effet, l'entreprise réactive ne fonctionne qu'avec l'engagement de l'ensemble des hommes. Tous les acteurs de l'organisation, quels que soient leurs rôles ou leurs fonctions, sont concernés par le pilotage et la performance de la structure.

Il ne s'agit plus aujourd'hui de cloisonner et parcelliser les tâches mais de communiquer, de partager l'information et d'assister l'acteur dans sa capacité à réagir rapidement dans l'incertain. Le processus de la décision doit être abordé dans une dimension coopérative.

Il n'y a plus un décideur et des exécutants, mais une multitude d'acteurs devant, à tout moment, prendre des décisions dans leurs domaines des responsabilités respectifs.

En parlant des acteurs en d'autres termes, nous pouvons emprunter le langage de « clients » du contrôle de gestion qui ne sont autres que l'ensemble des utilisateurs des services du contrôle de gestion.

Une bonne organisation de la prestation de contrôle de gestion repose sur une identification claire des clients, de leurs besoins et de leur capacité à être utilisateurs actifs des informations qu'ils peuvent avoir à leur disposition.

En effet, selon Löning (2008 : 274), les clients du contrôle de gestion peuvent être classés en quatre (4) catégories :

- le supérieur hiérarchique ;
  - les collègues opérationnels ;
  - le contrôle de gestion central ;
  - la direction générale.
- La direction générale pour : le besoin d'information, le besoin de suivi et d'évaluation des résultats et enfin le besoin d'aide à la décision.
- Les responsables opérationnels et fonctionnels pour : un besoin d'information de gestion, de conseils pour l'analyse et la méthodologie leur permettant de tirer parti au mieux des informations qui leur sont transmises.

Les autres « clients » :

- le service de la comptabilité générale : pour un besoin de prise en compte des éléments de certains postes du bilan ou du compte de résultat (provisions ou charges), ce qui permet au contrôleur de gestion d'apprécier la cohérence globale des résultats sortis par

ce service.

- le service de l'audit interne : pour les problèmes de cohérence ou de fiabilité des procédures internes.
- les « clients » externes : commissaires aux comptes, auditeurs externes, Etat, actionnaires et autres tiers utilisateurs des services du contrôle de gestion de l'entreprise.

Dans ce cas, la performance globale d'une organisation dépend de sa réalisation par les équipes opérationnelles. En effet ce sont celles qui réussissent ou pas à mettre en œuvre les actions, et à suivre les résultats. Dans un Etablissement Public de Santé, il s'agit des responsables des services cliniques, médico-technique et des fonctions supports qui portent la performance.

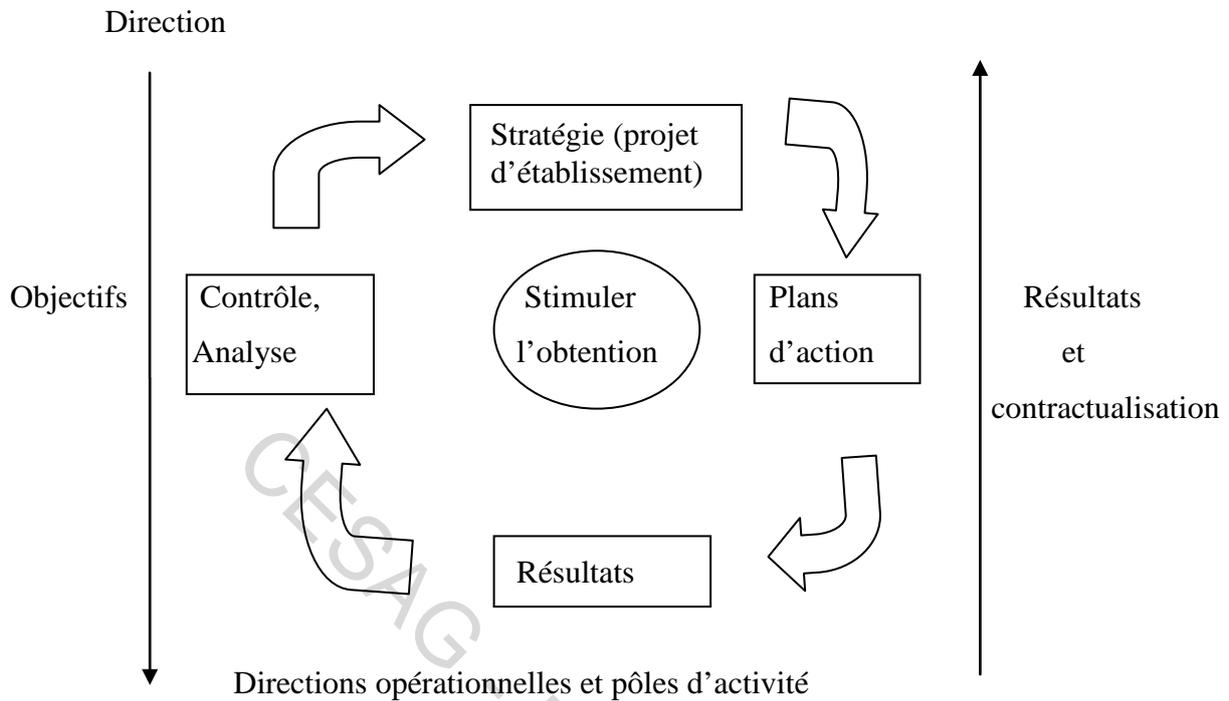
Pour cela, la direction devra fixer les missions du système (pilotage, motivation, veille ou contrôle) qui seront différents selon que la structure est centralisée ou non.

C'est pourquoi les outils de pilotage opérationnel sont très importants car il s'agit de donner les moyens aux opérationnels de :

- prendre les décisions rapidement (ex : en gestion des lits pour un service clinique, en gestion des rendez-vous pour un service médico-technique, ...)
- de pouvoir engager des discussions avec d'autres services sur des bases argumentées (contractualisation interne entre un service clinique et un service médico-technique).

Nous pouvons représenter comment peut se faire le pilotage dans une entreprise à partir de la figure ci-après :

**Figure 5 : Pilotage d'une entreprise**



**Source : Madelmont 2010 : 12**

Dans l'organisation chaque acteur a un rôle à jouer c'est à dire doit s'appliquer pour la réussite des objectifs du contrôle de gestion.

Dans cette circonstance la direction générale joue le rôle d'arbitre de cette répartition et ne doit pas, en outre y négliger son propre rôle en restant en dehors de la mêlée. Elle doit être ouvertement le premier usager du contrôle de gestion, la première de ses sources d'alimentation, et de le faire savoir.

Il faut clairement démontrer que c'est l'intérêt de l'entreprise et de chacun, de procéder au montage de moyens de surveillance internes et externes, afin d'augmenter la performance de l'entreprise, et faire de sorte que les opérationnels trouvent un intérêt dans cette opération.

Ceci dit le contrôle de gestion doit être l'organe d'alarme et de cohésion d'une direction et doit fonctionner tous azimuts (notamment en tant que vigie extérieure). En se disant que le contrôleur est tout d'abord un vendeur de méthodes et d'informations, il doit pouvoir fournir les éléments nécessaires à toute prise de décision.

Dans ce cas les opérationnels sont les principaux acteurs de la mise en place et du fonctionnement du système. Les directions doivent s'assurer qu'à tous les niveaux, l'enjeu de la qualité de l'information est compris. Ceci suppose que les directions soient convaincues de l'utilité pour elles d'avoir une information fiable.

Un des moyens de les convaincre est d'associer dans leurs tableaux de bord le reporting pur aux éléments nécessaires à leur gestion. Ces opérationnels doivent assurer le feed-back entre niveaux hiérarchiques (GUEDJ, 1998 : 75).

### **Conclusion**

Nous avons présenté, dans ce chapitre, le pilotage de la performance d'un Etablissement Public de Santé. En énumérant les indicateurs de performances, ainsi que les indicateurs de pilotage qui sont très souvent utilisés dans une structure hospitalière, mais aussi avons parlé des acteurs qui doivent appliquer les directives du contrôle de gestion pour atteindre les objectifs que se fixent la structure.

Aussi nous pouvons dire que le pilotage de la performance d'une structure, ne concerne pas que le contrôleur de gestion, ni encore moins que la direction générale, c'est une préoccupation de tout le personnel de l'organisation.

C'est pourquoi les outils de pilotage sont aujourd'hui implantés de manière très variable dans les services et ce principalement en fonction de la volonté du chef de service.

Cela nous conduit au deuxième chapitre dans lequel nous allons parler du rôle que joue le contrôle de gestion dans le pilotage de la performance dans un Etablissement Public de Santé.

## **Chapitre 2 : LE CDG ET LE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE DANS UN EPS**

Ce chapitre va nous permettre d'aborder le rôle du contrôle de gestion dans une entreprise, énumérer les outils du CDG lui permettant de piloter la performance d'un Etablissement Public de Santé, et aussi le lien qui existe entre le contrôle de gestion et la performance.

De nos jours, le contrôle de gestion est une composante managériale permettant le pilotage des services, en les orientant vers leur performance, et la restitution des éléments d'appréciation des coûts, des activités et des résultats pour améliorer le rapport entre les moyens engagés et l'activité ou les résultats.

### **2.1. Concept du contrôle de gestion**

Avant de définir le contrôle de gestion, il est nécessaire de clarifier le sens qu'il convient d'attribuer au terme contrôle. P. DRÜKER, souvent considéré comme l'un des fondateurs du contrôle de gestion, souligne que le « mot contrôle est ambigu, il signifie la capacité à se diriger soi-même et à diriger son travail. Il peut aussi signifier la domination d'une personne par une autre » (DRÜKER in GIRAUD : 2004 : 78).

Il est donc utile de préciser l'objectif général de la démarche ainsi que son objet, c'est-à-dire ce que l'on cherche à contrôler.

#### **2.1.1. Définition du contrôle de gestion**

Nombreux des auteurs définissent l'action de « gestion » comme la réalisation d'objectifs par la combinaison la plus efficiente de moyens. Et le mot « contrôle », en revanche, peut avoir plusieurs significations dont chacune permet aux auteurs de développer tel aspect ou telle particularité du contrôle de gestion selon le domaine qu'il entend privilégier. Nous notons parmi tant d'autres : vérification, pouvoir, surveiller et maîtriser.

Aussi, l'ONU, 1976 définit, le contrôle de gestion comme étant un examen objectif de la performance financière et opérationnelle d'une organisation, d'un programme, d'une activité ou d'une fonction. Il cherche à identifier les possibilités de réaliser de plus grandes économies, d'obtenir une meilleure marche et d'accroître l'efficacité. En bref c'est un service qui doit aider la gestion.

Selon (Anthony & Young, 2003 : 3), le contrôle de gestion est assis entre la formulation de stratégie et le contrôle des tâches, il se concentre sur la mise en œuvre des stratégies et

l'accomplissement des buts, en tant que tel, le contrôle de gestion essaye d'assurer que l'organisation conçoit des programmes et met en œuvre efficacement.

Après plusieurs années ces mêmes auteurs complètent leur définition, en écrivant, le contrôle de gestion est le processus par lequel les directeurs (managers) influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation (Anthony & Govindarajan, 2007 : 6).

Selon Dorath, le contrôle de gestion participe au système de pilotage de la performance, en s'appuyant sur le contrôle budgétaire qui conduit à l'analyse d'écart entre prévisions et réalisation ; le tableau de bord et la remontée des comptes qui fournissent un ensemble d'indicateurs nécessaires au pilotage de la performance de l'entreprise. Répondant à des objectifs différents, ils sont construits en fonction des spécificités des organisations (Dorath & Lozato, 2004 : 334).

Parmi tant d'autres définitions, nous pouvons citer aussi celle de (Boisvert, 1991 : 30), qui stipule que le contrôle de gestion pris au sens de direction de conduite, de maîtrise, consiste en la production des informations nécessaires aux gestionnaires pour fixer des objectifs pertinents, élaborer de bonnes stratégies et les mettre en œuvre de façon efficiente.

Notons que l'hôpital est d'abord une organisation très particulière, à la fois dans sa structure et dans les buts qu'il poursuit, pour laquelle l'idée même du contrôle de gestion fait parfois figure de tabou. Pour le grand public, l'hôpital est avant tout une institution familière, qui accompagne les gens de la naissance à la mort et qui rythme les grands événements de la vie (Lartigau 2010 : 3).

Dans cette même vision, l'observatoire national des emplois et de la fonction publique hospitalière définit le contrôle de gestion : concevoir et mettre en œuvre des méthodes et outils de gestion permettant de garantir l'utilisation efficiente des ressources de l'établissement de l'exercice des fonctions de pilotage et de contrôle par le management.

A travers toutes ces différentes définitions, nous pouvons dire que le contrôle de gestion peut être défini comme un outil de pilotage de la performance de l'entreprise. Il vise à atteindre les objectifs que l'entreprise s'est fixée d'après une stratégie déterminée tout en recherchant à optimiser les moyens mis en œuvre. Le contrôle de gestion constitue une aide à la prise de décision.

### 2.1.2. Positionnement du contrôle de gestion

Le CDG est le navigateur de l'entreprise, il suit en permanence la marche réelle de l'entreprise et avise les responsables des écarts avec la route prévue afin que ceux –ci puissent prendre à temps les mesures préventives, curatives ou correctives nécessaires.

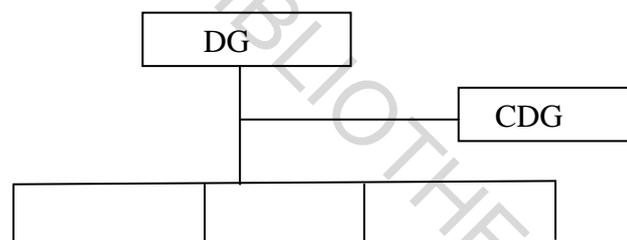
#### 2.1.2.1. Rattachement du contrôle de gestion au directeur général

Cette position offre :

- la légitimité au contrôleur de gestion qui ne dispose pas de pouvoir hiérarchique. Ce dernier se justifie également par l'étendue du terrain d'action : stratégie, contractualisation, exploitation ;
- les préoccupations du CDG sont également plus larges que celles du directeur administratif financier.

La figure ci-dessous, nous présente le rattachement du contrôle de gestion au directeur général

**Figure 6 : Rattachement CDG au directeur général**



Source : BOUIN 2009 : 51

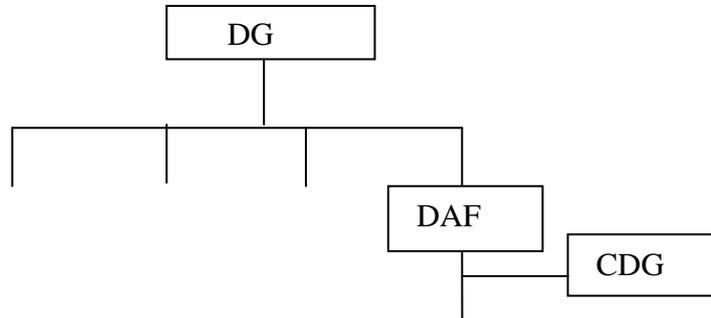
#### 2.1.2.2. Rattachement du contrôle de gestion au directeur administratif financier

Cette solution présente plusieurs inconvénients :

- le directeur financier peut constituer un « écran » plus ou moins opaque entre le directeur général et le CDG ;
- le CDG porte l'étiquette « direction financière » qui peut rendre plus difficile ses rapports avec les opérationnels eux-mêmes et leurs responsables, car il sera à la fois juge et partie ;
- les sources d'information seront prioritairement de natures économique et financière au détriment de données physiques opérationnels (volume, qualité, délai).

Le rattachement du contrôle de gestion au directeur administratif et financier (voir figure n°7)

**Figure 7 : Rattachement au directeur administratif et financier**



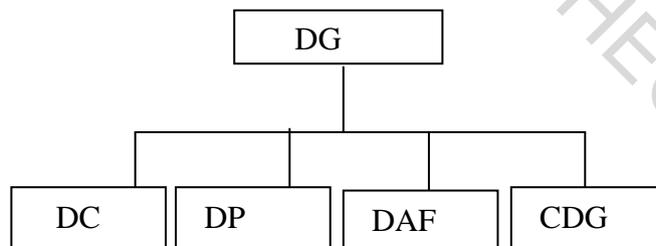
Source : BOUIN 2009 : 51

### 2.1.2.3. Autre positionnement

Certaines organisations ont placé le CDG au même niveau que ses principaux responsables de l'entreprise, ce qui peut faciliter les communications.

La figure n°8, nous montre du rattachement en râteau, différent des deux énumérés plus haut.

**Figure 8 : Rattachement en râteau**



Source : BOUIN 2009 : 52

### 2.1.3. Attributions du contrôle de gestion

Sachant que selon les objectifs du contrôle de gestion, il permet d'assurer, tout à la fois, le pilotage des services sur la base d'objectifs et des engagements de service et la connaissance des coûts, des activités et des résultats. Notons donc que le contrôle de gestion a pour mission :

- d'analyser la performance des activités afin d'optimiser leur pilotage, c'est-à-dire apporter les outils de connaissance des coûts, des activités et des résultats permettant d'améliorer le rapport entre les moyens engagés et l'activité ou les résultats obtenus ;
- de nourrir le dialogue de gestion entre les différents niveaux de responsabilité (responsable de programme, responsables d'unité opérationnels, opérateurs).

Au Sénégal, la réforme hospitalière a instituée la mise en place d'une cellule de contrôle de gestion dans chaque Etablissement Public de Santé, avec les attributions y référents :

❖ Attributions générales

- reçoit les objectifs et les moyens de la part de la direction ;
- conçoit, met en place et assure le fonctionnement du système de CDG de l'établissement ;
- définit les critères de performance de l'établissement.

❖ Attributions spécifiques

- définition et mise en œuvre des principes et des systèmes du CDG et contrôle interne ;
- élaboration des contrats de gestion entre la direction et les différents services ;
- gestion budgétaire ;
- comptabilité de gestion ;
- mesure de performance ;
- audit interne ;
- aide à la prise de décision ;
- reporting.

Par ailleurs dans le pilotage de la performance, il est nécessaire dans l'exercice de ses fonctions que le contrôleur de gestion joue le rôle :

- d'accompagnateur du changement, donc le CDG anime des sessions de formation en interne auprès du personnel. L'intérêt est quadruple, le CDG :
  - développe la culture de gestion au sein de l'entreprise ;
  - fait passer les messages clés de suivi de la performance ;
  - initie le dialogue avec les opérationnels ;
  - contribue à donner une image positive de sa fonction.

L'accompagnement du changement repose essentiellement sur la notion de formation dans un sens large, il s'appuie sur :

- l'entretien ;
- la réunion ;
- la formation ;
- la communication ;
- l'animation de forum (web, internet, etc...) ;
- conseil ;
- coaching.
- d'homme du dialogue de gestion, pour cela la mission du CDG s'articule autour du tripode prévoir/mesurer/agir.
- prévoir : participer à l'élaboration de plans et autres budgets, définir et déployer des objectifs, diffuser les normes et procédures, etc. ;
- mesurer : c'est-à-dire mettre en place des outils de suivi tels que tableau de bord, comptabilité analytique, recherche et analyse des écarts

Pour bien réussir sur cet axe prévoir –mesurer : les compétences clés relèvent de la maîtrise des techniques de gestion qui s'articulent autour des problématiques de stratégie, tableau de bord, comptabilité analytique ou encore mise en place d'outils tels que ceux de business intelligence, les systèmes d'information décisionnels, ou autres ERP.

- d'homme des systèmes d'information, il doit assurer le pilotage de la performance de l'entreprise selon les trois axes interdépendants et ont pour attribut générique la création de valeur :
- le premier de ces axes est celui de la nécessaire création de valeur pour l'actionnaire ;
- le second axe est relatif au salarié, au cœur du processus de création de valeur, puisque ressource essentielle pour réaliser les activités.
- le troisième axe est celui de la satisfaction des clients.

## **2.2. Outils du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance des EPS**

Ainsi, pour faciliter le pilotage de l'entreprise, le contrôleur de gestion dispose d'outils, des techniques et des méthodes, dont les outils essentiels qui permettent de piloter la performance de l'entreprise sont :

- le contrôle budgétaire ;
- le tableau de bord ;
- le reporting ;
- le prix de cessions internes ;

- les coûts cibles ;
- le Balanced Scorecard (BSC).

### **2.2.1. Contrôle budgétaire**

Selon Doriath (2008 : 316), consiste en la confrontation périodique des réalisations avec le budget, mettant en évidence, des écarts qui sont analysés afin d'entreprendre les mesures correctives de régulation nécessaires. Il permet d'identifier les causes et les responsabilités internes et externes.

Alors, pour participer au système de pilotage de la performance, le contrôle de gestion s'appuie sur le contrôle budgétaire qui conduits à l'analyse d'écarts entre prévision et réalisation. Le contrôle budgétaire n'est pas que synonyme de maîtrise du budget, c'est aussi un véritable outil de vérification. Il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilités.

### **2.2.2. Tableau de bord**

Il est comme un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention d'un responsable afin de lui permettre, de connaître l'évolution de l'unité qu'il pilote et de guider ses décisions en vue d'atteindre les objectifs de performance qui lui sont assignés. C'est un outil de pilotage à court terme pour le responsable d'une unité (Doriath, 2008 : 324) ;

De même, nous pouvons dire que le tableau de bord permet d'appréhender une information plus opérationnelle que l'information comptable souvent transmise avec un certain délai. Le tableau de bord :

- synthétise des informations propres à un responsable ;
- entraine le responsable à évaluer ses performances, mais aussi à piloter ses propres actions pour améliorer lesdites performances ;
- indique des données opérationnelles plutôt que des données financières.

Un bon tableau de bord doit respecter le triangle d'or : coût –qualité–délai.

### **2.2.3. Reporting**

Le même auteur définit le reporting (remontée des comptes), un ensemble d'indicateurs de résultat, établis à posteriori, afin d'informer la hiérarchie. C'est un outil de contrôle (Doriath, 2008 : 325). Le reporting :

- focalise l'attention des dirigeants sur les objectifs délégués aux responsables ;
- synthétise des informations destinées aux supérieurs hiérarchiques ;
- permet de vérifier si les objectifs délégués sont atteints et d'évaluer la performance des responsables.

En dépit de ce qui précède, nous pouvons dire qu'à la différence avec le tableau de bord, le reporting est principalement destiné à la hiérarchie, se limitant à rendre compte de résultats passés, alors que le tableau de bord s'adresse également aux responsables opérationnels. Mais aussi, soulignons que le reporting est essentiellement constitué d'indicateurs financiers, le plus souvent déterminé après l'action.

#### **2.2.4. Prix de cessions internes**

Le prix de cessions internes, peut être défini comme le prix facturé par un centre de responsabilité à un autre centre de la même entreprise, pour les biens ou les services qu'il lui fournit.

#### **2.2.5. Coût cible**

Le coût cible (target costing), est un outil de gestion de coût destiné à réduire le long du cycle de vie du produit.

#### **2.2.6. Balanced Scorecard**

Selon Madelmont, le Balanced Scorecard (BSC), encore appelé BSC de Kaplan et Norton définit un cadre stratégique :

- la performance d'une organisation ne peut pas être considérée que sous l'action financier ;
- la performance doit être analysée sous 4 angles : financier, clients, processus internes et apprentissage ;
- les indicateurs représentent un équilibre entre les différentes perspectives (Madelmont 2010 : 18).

Mais aussi, dans le cadre des Etablissements Publics de Santé, Madelmont (2010 : 14), classe les outils en trois (3) familles qui sont :

- l'analyse rétrospective : ce qui s'est passé ;
- le pilotage au fil de l'eau : ce qui se passe ;
- l'aide à la décision stratégique : ce qui pourrait se passer.

➤ Les outils rétrospectifs

On regarde en arrière pour :

- se comparer à des références (TCCM, analyse des DMS...);
- comprendre la formation du résultat financier
  - \*globalement : résultat par activité, par service ;
  - \*dans le détail : résultat par GHM.

➤ Les outils de suivi au fil de l'eau

Ils sont destinés à surveiller l'évolution de certains indicateurs jugés pertinents pour la performance de l'entreprise :

- le plus ancien système est le budget qui est focalisé sur des indicateurs financiers et même souvent comptables, (ex : suivi de l'exécution de l'EPRD)
- le reporting a une orientation essentiellement comptable ;
- les tableaux de bord sont résolument orientés vers la prise de décision (ex : la densité du personnel, conso de mat à usage unique/intervention, prescription d'actes d'imagerie, de biologie)
- le balanced scorecard ou tableaux de bord stratégiques proposent un cadre plus global basé sur les axes stratégiques de l'entreprise

Toutes ces informations peuvent être logées dans un tableau de bord, sachant que c'est un outil d'agrégation des différentes informations pertinentes à usage immédiat (cf. tableau n°1).

➤ L'analyse stratégique

Cette analyse est faite pour mesurer l'impact économique d'une décision, pour :

- développer une activité nouvelle ;
- augmenter /réduire une activité ;
- changer le mode de prise en charge ;
- acquérir un nouvel équipement.

Dans cette catégorie on prend en compte tous les outils qui ont pour objectif d'éclairer les prises de décisions :

- calcul de coûts, analyses de rentabilité ;
- choix d'investissements.

**Tableau 1 : Tableau de bord**

Situations besoins	Outils de référence	Contenus
Je veux savoir vite l'essentiel	tableau de bord de pilotage	- indicateurs de synthèses - alertes - alarmes
Je veux comprendre mieux	livre de bord	- tableaux de bord des unités subordonnées - synthèses de statistiques - états de contrôle de gestion - études des rapports
Je veux tout savoir en détail	ensemble du système d'information	- systèmes de gestion interne - infocentres Banques de données, etc...

**Source : Madelmont, 2010 : 49**

### Conclusion

Ce chapitre nous a permis de définir le CDG dans un EPS, son rôle, ses attributions par rapport à la réforme hospitalière au Sénégal, et aussi nous avons décelés les indicateurs qui permettent au CDG de piloter la performance d'un EPS.

C'est pourquoi le système de contrôle de gestion doit-être adapté à la configuration spécifique de chaque entreprise (stratégie, structure, culture, etc...), si bien que sa construction exige en général une approche sur mesure.

Pour bien cerner tous les contours de notre thème et atteindre ses objectifs, nous allons retenir une méthodologie qui nous permettra d'apprécier d'une part, l'efficacité du système de contrôle de gestion à l'hôpital principal de Dakar, et d'autre part voire sa contribution au pilotage de la performance de cette structure.

La revue de littérature nous montre que le contrôle de gestion est une fonction cruciale au service du management de la performance et de la gestion du changement, qui a pour objectif de maîtriser les outils de pilotage de la performance pour une restitution pertinente de l'information.

### **Chapitre 3 : METHODOLOGIE DE RECHERCHE DE L'ETUDE**

Ce troisième chapitre, est consacré exclusivement à la démarche méthodologique que nous nous proposerons pour atteindre notre objectif, celui d'apprécier comment le contrôle de gestion contribue au pilotage de la performance d'une structure.

C'est pour cela ce chapitre sera donc pour nous la boussole de notre étude et sera consacré à la présentation du modèle d'analyse, des méthodes et techniques de collecte des données ainsi qu'à la démarche des données à adopter.

#### **3.1. Modèle d'analyse**

Après une revue de littérature réalisée sur notre thème intitulé « contrôle de gestion outil de pilotage de la performance dans un Etablissement Public de Santé », nous allons concevoir un modèle d'analyse qui va décrire notre démarche au sein de l'hôpital.

Comme tout modèle, il sera basé sur les variables. Il existe deux (2) types des variables :

- variables exogènes (expliquées) : ne dépendent d'aucune autre variable ;
- variables endogènes (explicatives) : dépendent d'autres variables.

La variable mise en place et l'utilisation d'outils de pilotage comporte des sous variables : les outils de prévision, les outils de suivi des réalisations et les outils d'appui.

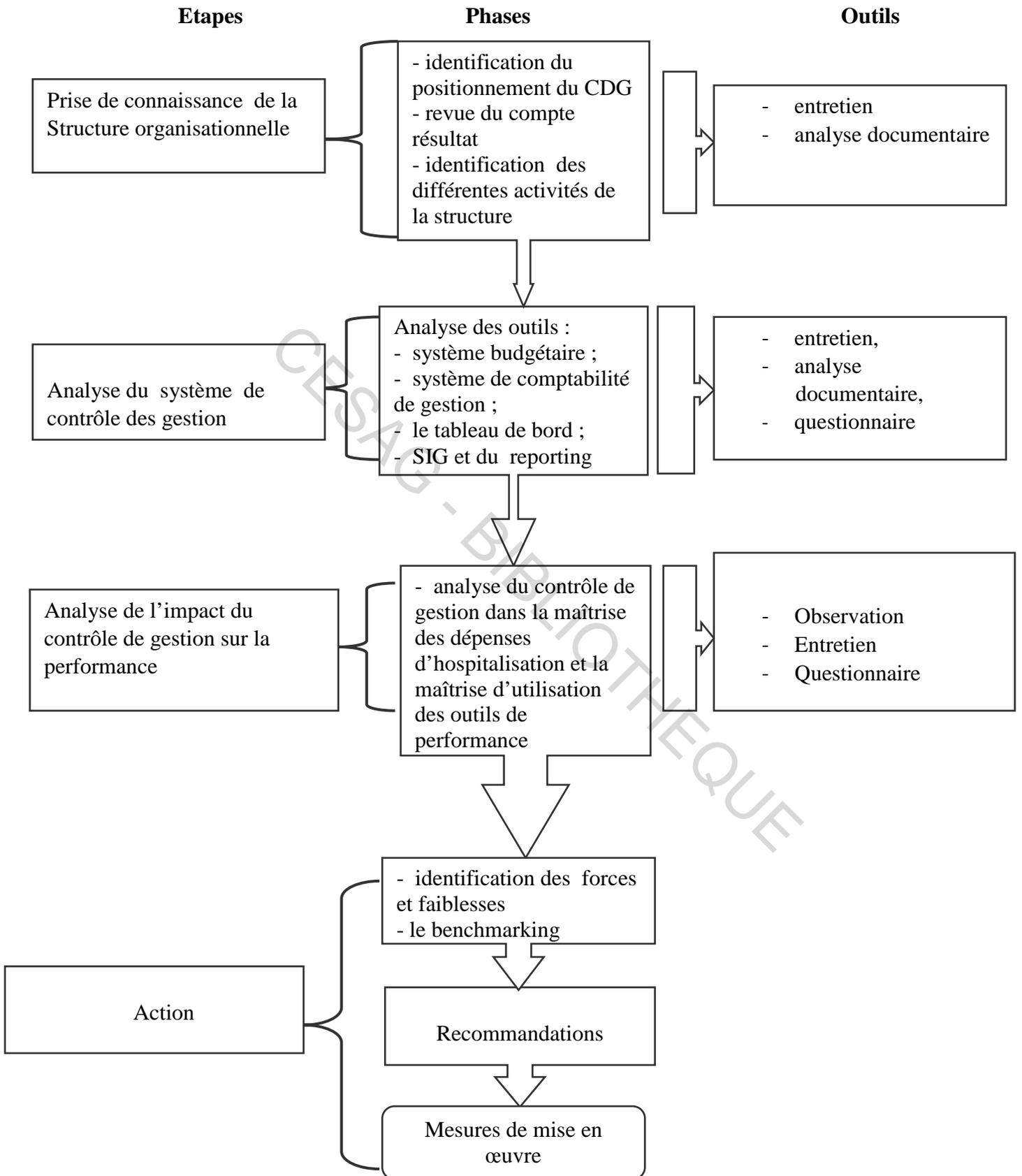
Pour la sous variable outil de suivi des réalisations, il a pour indicateurs : la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire et les données statistiques, et le tableau de bord.

Tandis que la sous variable d'appui a comme indicateurs : le benchmarking et le reporting.

L'analyse de ces différents indicateurs et leur regroupement accompagnée d'une bonne animation des hommes, nous permettrons de dégager des résultats s'ils sont satisfaisants, nous conduirons à justifier le pilotage de la performance du contrôle de gestion en général des EPS et en particulier celui de l'HPD.

Le modèle utilisé est illustré sur la figure ci-dessous :

**Figure 9 : Modèle d'analyse**



Source : nous même

### **3.2. Outils de collecte et d'analyse des données**

Afin de bien mener notre étude sur le pilotage de la performance du contrôle de gestion à l'HPD, nous allons utiliser les moyens (outils et techniques) nécessaires, pour la collecte des données pendant notre stage à l'Hôpital Principal de Dakar.

Ces moyens sont : l'analyse documentaire, l'interview, l'observation, l'entretien, questionnaire, guide d'entretien.

Selon Coopers (1998 : 88), « la qualité des informations se mesurent par les réponses aux questions suivantes :

- contenu : toutes les informations nécessaires y sont-elles ?
- délai : l'information peut-elle être obtenue en temps voulu ?
- mise à jour : est-ce la dernière information en date disponible ?
- exactitude : l'information est-elle exacte ?
- accessibilité : les parties intéressées peuvent-elles obtenir cette information aisément.

C'est pourquoi la collecte de ces informations exige l'utilisation d'outils appropriés.

#### **3.2.1. Analyse documentaire**

Cette étape aussi indispensable nous permettra d'effectuer de travaux préliminaires, l'exploitation des documents abordant ce thème (articles, revues scientifiques, mémoires, livres, ...). Dans pareille circonstance nous ne pourrions-nous en passer des supports pédagogiques élaborés dans le cadre des enseignements au CESAG, de la bibliothèque du CESAG, et l'utilisation du net.

Par ailleurs, la consultation des documents internes nous permettra de connaître davantage la structure, sa mission, ses objectifs, ses organes et son fonctionnement.

Ces documents nous permettront de mieux appréhender le processus du contrôle de gestion dans un Etablissement Public de Santé.

#### **3.2.2. Entretien**

Le but essentiel de l'entretien est la collecte de données en vue de les analyser. La finalité de cet entretien est de connaître les procédures pratiques de travail. Pour notre étude, nous allons orienter nos entretiens vers les services liés directement au service de contrôle de gestion.

Et pour ce, nous utiliserons le mode de l'entretien semi-directif avec le contrôle de gestion, les chefs de service matériel et logistique, service des hospitalisations et soins externes, gestion des ressources humaines ainsi que les départements notamment direction information hospitalière, agence comptable particulier et collaborateurs.

### **3.2.3. Observation**

L'observation est une technique qui consiste à vérifier physiquement l'existence matérielle d'un actif (Mikol, 1999 : 153).

Notre présence dans le service nous permettra de constater d'une part la réalité dans le processus de contrôle de gestion et d'autre part mieux s'imprégner du fonctionnement du processus. Cette étape nous aidera à obtenir les preuves probantes sur des faiblesses avérées au pilotage de la performance du contrôle de gestion.

### **3.2.4. Questionnaire**

Pour mieux conduire notre étude, nous allons administrer un questionnaire aux différents services précités, les chefs de département et collaborateurs, soit un effectif de six (6) responsables et vingt (20) collaborateurs.

L'objectif est de cerner à travers les différents intervenants, le degré de compréhension du contrôle de gestion à l'HPD, et connaître les indicateurs mis en place pour le pilotage de la performance.

## **3.3. Analyse des données**

Après la collecte des données, il faut passer à leur analyse qui nécessite d'autres outils pour ce faire, dans notre cas nous utiliserons le questionnaire. Dans notre analyse les réponses « non » désignent les points faibles du dispositif du contrôle de gestion et les réponses « oui » les points forts du dispositif du contrôle de gestion.

## **Conclusion**

Ce chapitre nous a permis de tracer le cadre méthodologique de notre étude. Il nous a été utile pour élaborer le modèle d'analyse qui n'est autre que la démarche à suivre pour notre étude, tout en trouvant les outils et techniques à utiliser pour cette étude.

Ainsi, il nous permettra d'apprécier comment le contrôle de gestion est un outil de pilotage de la performance dans l'Hôpital Principal de Dakar.

## **CONCLUSION PREMIERE PARTIE**

Le pilotage de la performance d'une structure hospitalière dépend des indicateurs utilisés par cette dernière.

L'objectif de la première partie était entièrement consacré premièrement au pilotage de la performance d'un EPS, en identifiant les différents indicateurs de performance mais aussi les instruments jugés utiles pour piloter cette performance et deuxièmement énumérer les outils de contrôle de gestion dont le contrôle de gestion se sert pour piloter la performance d'un EPS, ainsi que ses attributions.

Enfin troisièmement, nous avons parlé de la méthode de collecte de données utilisée pour nous permettre de recueillir les informations qui nous aideront de pouvoir affirmer que le contrôle de gestion à l'HPD est un outil de pilotage de la performance.

**PARTIE II – CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE**

## **INTRODUCTION DEUXIEME PARTIE**

La deuxième partie dresse un constat, il s'agit de déterminer si le contrôle de gestion constitue un outil de pilotage de la performance de l'Hôpital Principal de Dakar. Afin de mener à bien cette étude pratique, nous avons effectué un stage pratique au service du contrôle de gestion et audit interne de cette structure, en vue de nous imprégner de son organisation et de son fonctionnement.

Pour atteindre l'objectif de notre étude qui est la l'appréciation du contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance dont le modèle d'analyse a été présenté au chapitre 3, nous allons à travers le chapitre 4 présenter l'HPD, son historique, ses missions, son organisation, et ses attributions. Ensuite nous nous intéresserons à la description du contrôle de gestion qui sera développé au chapitre 5. Enfin le chapitre 6 sera réservé à l'analyse suivie des recommandations.

## **Chapitre 4 : PRESENTATION DE L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR**

L'Hôpital Principal de Dakar (HPD), est un Etablissement Public de Santé (EPS), déclaré centre hospitalier de 3<sup>ème</sup> niveau, avec un projet d'établissement conforme à la carte sanitaire du Sénégal.

Ainsi donc, dans ce chapitre, l'accent sera mis sur les missions et les objectifs assignés à l'Hôpital Principal de Dakar, après qu'il soit transféré totalement à la République Sénégalaise, la structure faisant l'objet de notre étude.

### **4.1. Historique de l'HPD**

L'Hôpital Principal de Dakar a été créé en 1880, après la fermeture de l'hôpital de Gorée soupçonné d'entretenir le risque épidémique suite à la tragique épidémie de fièvre jaune survenue en 1878 qui frappa Gorée et Dakar, puis Rufisque et Saint-Louis, qui avait fait 750 décès, mais le projet de construction de l'hôpital remonte à 1862.

L'hôpital est situé sur la presqu'île de Dakar, dans la zone du plateau. Il se trouve en bordure de l'Anse Bernard et fait face à l'île de Gorée. Il couvre une superficie de huit hectares.

L'ambulance militaire de 1880 devient hôpital militaire à partir de 1890. Ainsi, avec le règlement de 1912 qui définit le fonctionnement des hôpitaux d'Outre-mer, rattachera l'établissement devenu hôpital colonial au gouverneur Général de l'AOF.

En avril 1958, par une convention passée entre le président du grand conseil de l'AOF et le haut-commissaire de la République, l'hôpital principal est reversé au budget de la France d'Outre-mer, mais conserve son statut d'hôpital militaire français jusqu'en 1971, onze (11) après l'indépendance du Sénégal.

En 1971, une convention signée entre la France et le Sénégal place l'hôpital principal sous double tutelle des Forces Armées Sénégalaises et de la République Française. A cet effet le terrain, les bâtiments et le matériel sont transférés au Sénégal et la France en assure la gestion, sous la tutelle du Ministère de la Coopération.

Dans le cadre de la politique nationale, l'HPD se voit chargé de la fonction d'hôpital d'instruction du service de santé des armées sénégalaises pour la formation des premiers médecins militaires.

Enfin une nouvelle convention de coopération est signée entre le Sénégal et la France le 24 décembre 1999 transfère définitivement toutes les responsabilités et en particulier financières aux autorités sénégalaises.

Avec la loi 2000-01 du 10 janvier 2000, portant réforme hospitalière, l'Hôpital Principal de Dakar devient, au même titre que les autres hôpitaux du pays, un Etablissement Public de Santé (EPS), mais avec un statut spécial. Il reste sous la tutelle du Ministère des Forces Armées.

Et en 2004, après un changement de statut, et conformément aux objectifs de l'accord de 1999, l'Hôpital Principal acquiert son autonomie. La plupart des postes de chef de service et de chef de département sont maintenant tenus par des officiers sénégalais, mais aussi les personnels paramédicaux et des services communs sont essentiellement civils et sénégalais.

Il s'avère qu'une nouvelle convention est signée le 17 février 2005, dans laquelle les deux parties ont résolu de confirmer à l'Hôpital Principal de Dakar sa vocation d'hôpital d'instruction du service de santé des armées, avec objectif de fixer le cadre et les modalités de la coopération franco-sénégalaise au bénéfice de l'Hôpital Principal de Dakar d'une part, et d'autre part d'assurer le transfert effectif de l'ensemble des postes de responsabilité et de gestion à la partie sénégalaise.

En 2006, l'hôpital s'est ancré définitivement dans son rôle d'hôpital d'instruction des armées, terrain de stage et de formation du personnel du service de santé militaire sénégalais.

Avec la loi du 28 avril 2008, l'Hôpital Principal de Dakar est confirmé dans sa vocation d'hôpital d'instruction des Armées du Sénégal et placé sous la seule tutelle du Ministère des Forces Armées.

De nos jours l'Hôpital Principal de Dakar, s'impose comme un des meilleurs Etablissements Publics de Santé du Sénégal, voire d'Afrique de l'Ouest est devenu l'unique structure hospitalière de référence au Sénégal et dans la sous-région, qui emploie près de 1200 personnels civils et militaires, d'où la masse salariale de 51 % avec un budget d'environ 11 milliards de FCFA.

## **4.2. Missions de l'HPD**

La principale mission de l'HPD est de réaliser des soins au profit des patients, conformément à l'engagement de l'hôpital.

L'Hôpital Principal de Dakar :

- assure un rôle de référence, de formation des personnels de soutien aux structures des Forces Armées ;
- assure les missions générales d'un établissement hospitalier ;
- possède une vocation régionale dans les domaines de la formation, de la recherche, de l'expertise et du traitement des maladies tropicales.

## **4.3. Objectifs de l'HPD**

Les objectifs peuvent être classés en deux sortes : objectifs généraux et spécifiques.

Les objectifs généraux sont répartis en trois grands objectifs qui sont :

- recentrer les activités de l'hôpital sur les fonctions fondamentales ;
- regrouper les moyens sur les secteurs pilotes prioritaires ;
- équilibrer le budget et assainir la trésorerie (augmentation de l'activité, diminution des charges de fonctionnement).

Les objectifs spécifiques de l'Hôpital Principal de Dakar sont :

- doter l'établissement d'équipements techniques performants ;
- disposer des médicaments usuels en qualité et en quantité ;
- disposer des personnels compétents et motivés ;
- promouvoir les activités de recherche ;
- entretenir, améliorer et moderniser les infrastructures existantes ;
- préserver un climat social apaisé au sein de l'établissement.

## **4.4. Activités et produits de l'Hôpital Principal de Dakar**

Dans cette section nous aurons à énumérer les principales activités que nous trouvons au sein de l'hôpital et aussi les produits cet hôpital.

### **4.4.1. Activités de l'HPD**

On y trouve, toutes les activités d'un hôpital moderne telles que :

- ✓ les activités médicales ;

- ✓ les activités chirurgicales ;
- ✓ les activités médico-techniques ;
- ✓ les activités administratives, financières et logistiques.

En outre au niveau de l'HPD, à l'exception des activités précitées, nous retrouvons les activités d'enseignement et de formation (encadrement des étudiants, formation médicale...), mais aussi les activités de recherche clinique (thèse, soutenance mémoire).

#### **4.4.1.1. Activités médicales**

- médecine moderne ;
- hépato-gastro-entérologie ;
- pneumologie ;
- cardiologie ;
- pédiatrie ;
- neurologie ;
- psychiatrie.

#### **4.4.1.2. Activités chirurgicales**

- chirurgie orthopédique et traumatologique ;
- kinésithérapie ;
- neurochirurgicale ;
- gynécologie chirurgicale ;
- chirurgie viscérale ;
- maternité ;
- ophtalmologie-ORL-stomatologie ;
- urologie ;
- blocs opératoires.

#### **4.4.1.3. Activités médico-techniques**

- urgences-anesthésie-réanimation-hémodialyse ;
- fédération des laboratoires ;
- département d'imagerie médicale (radiologie conventionnelle, radiologie numérique, échographie, scanner, IRM) ;
- pharmacie hospitalière ;
- hygiène-qualité-prévention.

#### **4.4.1.4. Activités administratives, financières et logistiques**

- département administratif et financier (SARH, SHSE, SAGF) ;
- département d'ingénierie biomédicale;
- département logistique (SMT, restauration, SIS).

#### **4.4.2. Produits de l'HPD**

Les produits sont issus des prestations hospitalières (consultations, soins externes, examens, radio et laboratoires).

### **4.3. Organisation Administrative de l'HPD**

Avec la loi du 28 avril 2008, l'Hôpital Principal de Dakar, est confirmé dans sa vocation d'hôpital d'instruction des Armées du Sénégal et est placé sous la seule tutelle du Ministère des Forces Armées. Il est l'élément central du groupe hospitalier militaire dakarois.

Sur le plan administratif, il est structuré selon l'organigramme classique (annexe n°3, page 103 ) et est dirigé par un conseil d'administration et un médecin-chef, directeur chargé de l'application des grandes orientations, il a rang d'un directeur général d'établissement public.

#### **4.3.1. Conseil d'Administration**

Le Conseil d'Administration (CA) de l'HPD, est composé de douze (12) membres.

La loi autorise au médecin-chef de l'Hôpital Principal de Dakar, le gestionnaire chef des services administratifs, financiers et logistiques, l'Agent Comptable Particulier, (ACP) et un représentant des usagers d'assister aux séances du conseil d'administration avec voix consultative.

#### **4.3.2. Médecin-chef**

Il est nommé par décret parmi les médecins militaires, officiers généraux ou supérieurs, spécialistes ou agrégés du service de la santé des Armées, sur proposition du Ministre chargé des Force Armées, il a autorité sur l'ensemble du personnel civil et militaire en poste à l'Hôpital Principal de Dakar. Il dirige, anime, coordonne, contrôle et évalue l'ensemble de leurs activités.

Mais aussi, il est le seul responsable de la conduite de l'hôpital. Il est l'ordonnateur du budget et il veille à son exécution tant en recettes qu'en dépenses.

Le décret de 2008 prévoit, dans l'exercice de ses fonctions le médecin-chef soit assisté par un médecin chef adjoint, un gestionnaire chef des services administratifs, financiers et logistiques, des chefs de services cliniques et médico-techniques, un directeur des soins, un agent comptable particulier et un contrôleur de gestion.

❖ Médecin-chef adjoint

Il est nommé par arrêté du Ministre chargé des Forces Armées, parmi les médecins officiers supérieurs, spécialistes ou agrégés du service de Santé des armées. Il remplace le médecin-chef en cas d'absence. Il le seconde dans toutes ses attributions. Ainsi, il peut recevoir délégation pour traiter en son nom toute question en rapport avec les attributions précitées.

❖ Gestionnaire

C'est un officier du corps technique et administratif du service de santé des armées nommé par arrêté du Ministre chargé des Forces Armées. Il assure ses fonctions sous l'autorité directe du médecin-chef dont il est le conseiller principal dans les domaines de la gestion et du personnel.

Il dirige, coordonne et contrôle l'ensemble des services du secteur d'administration et de gestion, et met en œuvre toutes les mesures de surveillance administrative interne dont la responsabilité incombe au médecin-chef.

❖ Coordonnateur des soins infirmiers

Un sous-officier supérieur, technicien supérieur des soins infirmiers, nommé par le médecin chef de l'Hôpital Principal de Dakar ; il est le chef du service des soins infirmiers.

Aussi, il est chargé, sous l'autorité du médecin chef et en concertation avec les autres chefs de service, d'assurer l'organisation, le fonctionnement, le contrôle et l'évaluation de l'activité soignante technique et de secrétariat des services cliniques et médico-techniques de l'établissement hospitalier.

❖ Agent comptable particulier (ACP)

Il a rang du chef de département, et est nommé par un arrêté du Ministère chargé des finances. Il est chargé de la mobilisation des ressources, du paiement des dépenses, de la

conservation des fonds et valeurs, de la gestion de la trésorerie, de la tenue de la comptabilité et de l'élaboration des états financiers.

❖ Service de contrôle gestion et d'audit interne (SCGAI)

C'est une structure d'aide à la décision. Il est rattaché au médecin-chef et, est chargé :

- de produire des tableaux de bord 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 d'évaluer la trésorerie et du fonds de roulement de l'établissement hospitalier ;
- d'établir pour le compte du médecin chef un compte rendu mensuel d'activités au regard des résultats de la comptabilité analytique ;
- de suivre, en liaison avec le service du personnel, l'évolution de la masse salariale et les conditions d'emploi du personnel contractuel ;
- d'aider le médecin-chef, le gestionnaire et les chefs de services à la tenue de tableau de bord et à l'analyse des coûts relevant de leur activité.

#### **4.4. Séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable**

Le décret 2011-540 du 07 avril 2011, portant régime financier et comptable des établissements publics, des agences et autres organismes publics similaires, exige la séparation des fonctions entre l'ordonnateur c'est-à-dire le médecin chef et l'agent comptable.

L'agent comptable est nommé par le Ministre des finances pour gérer les deniers publics. Cette séparation se fait remarquer dans les attributions de chacun des acteurs. La loi interdit d'engager et de payer une dépense qui n'a pas fait l'objet d'une autorisation par les lois et règlements et aussi si elle n'est pas prévue par le budget.

C'est pour cela l'ACP est tenu de procéder aux paiements des dépenses dont l'obligation est fixée par un texte législatif ou réglementaire.

#### **4.5. Organes consultatifs**

Notons que l'HPD, dispose de deux (2) organes consultatifs, il s'agit des comités et commission organisés par instruction du Ministre chargé des Forces Armées à savoir : le conseil supérieur d'établissement et le comité d'hygiène, de sécurité et de conditions de travail, mais auxquels peuvent s'ajouter d'autres comités et commissions proposés par la direction ou la tutelle dans l'intérêt de l'établissement hospitalier et des bénéficiaires.

#### **4.5.1. Conseil Supérieur d'Établissement**

Le conseil supérieur d'établissement est une instance de conseil et de réflexion chargée d'apporter au médecin-chef les avis et les éléments d'appréciation qui lui sont nécessaires pour la conduite de l'établissement.

Le médecin-chef de l'Hôpital Principal de Dakar préside le conseil supérieur d'établissement. Mais aussi le conseil supérieur d'établissement est périodiquement tenu informé de l'exécution du budget et de l'activité de l'établissement.

Parmi les attributions de ce conseil, c'est de préparer le projet médical d'établissement, les plans de formation continue des personnels médicaux, odontologiques et pharmaceutiques et leur mise en œuvre.

#### **4.5.2. Comité d'hygiène, de sécurité et des conditions de travail**

C'est une instance de conseil. Il est composé d'un représentant de chaque catégorie du personnel désigné par ses pairs. Il est présidé par le médecin-chef et se réunit au moins deux fois par an.

Le comité d'hygiène, de sécurité et des conditions de travail est obligatoirement consulté sur :

- toutes les questions touchant à l'hygiène dans l'établissement ;
- le projet d'établissement, le programme relatif 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.

#### **4.6. Services de l'Hôpital Principal de Dakar**

Les services de l'HPD sont repartis en services administratifs et techniques, services médicaux, services chirurgicaux, et services médico-techniques, regroupés au sein de départements. Tous les chefs de département des services médicaux et chirurgicaux sont des professeurs agrégés.

##### **4.6.1. Services administratifs et techniques**

Regroupent les organes de direction et tous ceux chargés de l'administration, de la logistique et du soutien technique ceux sont :

- la direction ;

- l'ACP ;
- le département administratif et financier ;
- le département logistique ;
- le département d'ingénierie biomédicale ;
- le département de l'information médicale.

#### **4.6.2. Services médicaux**

Ils sont constitués :

- du département médecine interne et spécialités médicales-pathologie tropicale ;
- du département de pédiatrie.

#### **4.6.3. Services chirurgicaux**

Ils comprennent :

- le département chirurgie orthopédique-traumatologie-neurochirurgie ;
- le département chirurgie viscérale ;
- le département urologie-gynécologie obstétrique ;
- les blocs opératoires ;
- le département Tête et Cou.

#### **4.6.4. Services médico-techniques**

Ceux sont :

- le département urgences-anesthésie-réanimation-hémodialyse ;
- la fédération des laboratoires ;
- le département d'imagerie médicale. ;
- le département pharmacie hospitalière ;
- le département hygiène-qualité-prévention.

Aussi, l'HPD a en son sein pour assurer les achats cinq (5) services dépendants, qui sont :

#### **4.6.5. Services dépendants**

- le service de la restauration ;
- le service d'administration et gestion financière (SAGF) ;
- le département d'imagerie biomédicale ;
- le service du matériel ;
- le département de la pharmacie hospitalière.

L'hôpital dispose des ressources lui permettant de bien fonctionner, aussi bien pour atteindre ses objectifs, ces ressources sont : humaines, financières et infrastructures et équipements.

Les ressources dépendent du budget et des nouvelles missions attribués à l'hôpital. La décision et la responsabilité quant à la répartition des ressources appartiennent à la Direction.

#### **4.7. Ressources humaines**

La gestion du personnel représente l'ensemble de tâches différentes à l'engagement, à l'évaluation et à la séparation des collaborateurs et concerne tous les employés permanents ou contractuels. Elle est sous la responsabilité du service de gestion des ressources humaines (SGRH). L'HPD est un établissement militaire public de santé, qui emploie les personnels civils et militaires composé des :

- personnels médicaux ;
- personnels paramédicaux ;
- personnels de salle ;
- personnels administratifs ;
- autres corps et métiers.

Les fonctions principales en vigueur à l'hôpital sont :

- professeurs agrégés ;
- médecins spécialistes des hôpitaux des Armées ;
- techniciens supérieurs de santé ;
- infirmiers diplômés d'Etat (IDE) ;
- sages-femmes d'Etat ;
- cadres administratifs ;
- secrétaires.

Selon le rapport d'activité exercice 2012, l'effectif global de l'HPD est de 1120 agents (CDI-CDD-militaires-vacataires et FFI). D'où la répartition ci-après :

**Tableau 2 : Effectif global de l'HPD en 2012**

<b>Catégorie</b>	<b>Rubriques</b>	<b>Nombre</b>
Civils	CDI (permanents)	785
	CDD (contractuels)	48
	<b>Total civils</b>	<b>833</b>
Militaires officiers	professeurs agrégés	11
	spécialistes	40
	assistants	30
	vétérinaire	1
	pharmaciens	5
	administratifs-autres	9
	<b>Total officiers</b>	<b>96</b>
Militaires S/officiers	administratifs et logistiques	27
	Paramédicaux	84
	Gendarmes	6
	hommes de troupe (HDT)	5
	<b>Total sous-officiers</b>	<b>122</b>
	<b>Total militaires</b>	<b>218</b>
	<b>Total personnels (civils + militaires)</b>	<b>1051</b>

**Source : SGRH**

En cas de besoin l'hôpital fait recours aux vacataires qui interviennent dans certains domaines, pour l'année 2012, le tableau ci-dessous (tableau n°3) nous indique le nombre des vacataires qui ont intervenus à l'hôpital et leur domaine d'intervention.

**Tableau 3 : Effectif global de l'HPD en 2012**

<b>Catégorie</b>	<b>Rubriques</b>	<b>Nombre</b>
Vacataires	Médecins d'astreinte	2
	médecins vacataires-CES	32
	FFI	31
	Bibliothécaires	2
	Arthérapeute	2
		9
<b>Total vacataires</b>		<b>69</b>

**Source : SGRH**

Faisons un récapitulatif du personnel par spécialité, en prenant en compte le personnel civils et militaires ainsi que les vacataires pour l'année 2012, dans le tableau n°4 nous aurons :

**Tableau 4 : Récapitulatif du personnel par spécialité**

<b>Spécialité</b>	<b>Catégorie Militaires et civils</b>
Personnel Médical	88
Personnel para médical	630
Personnel administratif-logistique	333
Autres corps de métier	69
<b>Total</b>	<b>1120</b>

**Source : SGRH**

#### **4.8. Ressources financières**

L'HPD est doté d'une autonomie de gestion depuis 1971. De ce fait, la plus grande partie de son budget est générée par les activités hospitalières (consultations, soins externes, examens radio et laboratoires).

Outre des ressources générées par les activités hospitalières, l'hôpital peut recevoir des subventions de l'Etat, et recourir au financement extérieur, aux emprunts et aux concours des bailleurs de fonds après autorisation du conseil d'administration.

Le tableau ci-dessous nous montre l'évolution des recettes les trois (3) dernières années.

**Tableau 5 : Evolution des recettes des années 2010 à 2012**

<b>Libellé</b>	<b>2010</b>	<b>%</b>	<b>2011</b>	<b>%</b>	<b>2012</b>	<b>%</b>
Hospitalisation	3513651286	50,23%	2821573888	49,31%	3176060327	49,49%
soins externes	3421221607	48,91%	2850243943	49,81%	3213333356	50,07%
produits accessibles	50934833	0,73%	49094943	0,86%	26254586	0,41%
produits assimilés	9641670	0,14%	1148900	0,02%	1553500	0,02%
<b>recettes propres</b>	<b>6995449396</b>	<b>100%</b>	<b>5722061674</b>	<b>100%</b>	<b>6417201769</b>	<b>100%</b>
subvention d'exploitation	1800000000	74%	1695167720	81%	1695167000	92%
Subvention d'investissement	474000000	20%	350000000	17%	100000000	5%
Subvention exceptionnelle	150000000	6%	40000000	2%	40655098	2%
<b>Total subvention</b>	<b>2424000000</b>	<b>100%</b>	<b>2085167720</b>	<b>100%</b>	<b>1835822098</b>	<b>100%</b>
<b>Total</b>	<b>9419449396</b>		<b>7807229394</b>		<b>8253023867</b>	

**Source : SCGAI**

En comparant les trois années nous pouvons constater la baisse des recettes propres en 2011, par rapport à 2010, et une légère augmentation de 2012 par rapport à 2011.

De la même manière aussi que nous constatons les subventions ont connues une diminution en 2011 par rapport à 2010 et une légère augmentation en 2012 par rapport à 2011.

#### **4.9. Infrastructures et équipements**

Son objectif est la mise à disposition des différentes activités de l'HPD, des locaux et des équipements relevant de son domaine en bon état de fonctionnement, de propriété afin d'obtenir la conformité des prestations de soins, en recherchant leur fiabilité et leur disponibilité maximale. Garantir la sécurité de personnes et des biens, selon les réglementations en vigueur.

#### ❖ Infrastructures

Elles sont constituées des locaux dans lesquels l'HPD exerce ses activités ou loge certains de son personnel.

#### ❖ Matériel

Sont considérés matériel tous les moyens physiques qui permettent aux collaborateurs d'exercer leur savoir-faire à l'exception du matériel biomédical qui relève de la compétence du département d'ingénierie biomédicale. Il regroupe :

- les équipements et outillage mobilier, machine d'atelier, machine à laver, machine à coudre, batterie de cuisine etc...
- le matériel roulant (véhicules, ascenseurs).

La maintenance du matériel et des équipements est assurée par la section de gestion des matériels et le contrôle est effectué par la cellule comptabilité des matières.

Au sein de l'hôpital, il existe deux (2) magasins, un magasin pour les consommables et un magasin pour les ateliers.

Le service matériel, des travaux et du génie sanitaire en 2012 a réalisé plusieurs activités :

- dans le cadre du budget de fonctionnement, d'importants travaux et réparations ont été réalisés pour améliorer l'accueil des patients ;
- dans le cadre du budget d'investissement, en 2012, il y'a eu les travaux d'infrastructure suivi des travaux de réhabilitation et de rénovation du pavillon Saint-Louis de la maternité sur un financement japonais. Les autres travaux financés par l'hôpital ont été exécutés par des prestataires extérieurs.

#### ❖ Matériel bio médical

Comme annoncé plus haut, l'HPD utilise le matériel biomédical qui est géré par le département d'ingénierie biomédicale. Ce département est constitué d'ingénieurs biomédicaux, de techniciens supérieurs biomédicaux, d'un technicien supérieur en approvisionnement, des techniciens biomédicaux et d'une secrétaire médicale.

Par matériel bio-médical on entend les dispositifs médicaux, les appareils et des réseaux de distribution d'eau à usage médical (adoucisseurs, osmoseurs) et de distribution de gaz médicaux (tuyaux, joints, colliers, etc...).

L'objectif principal dudit département est d'assurer le fonctionnement, la performance et la sécurité, des installations et des appareils d'une part et d'autre part la maintenance corrective et préventive des dispositifs médicaux. Ce département s'occupe de :

- la maintenance corrective des installations et des dispositifs médicaux ;
  - l'exploitation et maintenance préventive des installations et des dispositifs médicaux ;
  - la veille technologique des dispositifs médicaux.
- La maintenance corrective des installations et des dispositifs médicaux : c'est l'ensemble des actions de remise en état de fonctionnement d'une installation ou d'un dispositif médical ne remplissant pas sa fonction (totalement ou partiellement).
- L'exploitation et maintenance préventive des installations : regroupent l'ensemble des actions déclenchées pour prévenir la détérioration, le dysfonctionnement ou la dérive éventuelle d'une installation ou d'un dispositif médical ainsi que pour en assurer le fonctionnement à ses spécifications.
- La veille technologique : regroupe toutes les activités d'études de conformité et de mise à jour des installations et des dispositifs médicaux.

❖ Achat

Parmi les différents services existant au sein de l'HPD, nous avons ce qu'on appelle des services dépensiers qui gèrent d'une part les achats et d'autre part la gestion des charges du personnel au sein de l'hôpital. Ces services sont :

- le service de la restauration ;
- le service d'administration et gestion financière (SAGF) ;
- le département d'imagerie biomédicale ;
- le service du matériel ;
- le département de la pharmacie hospitalière.

A l'hôpital, les biens et les prestations des services nécessaires à son bon fonctionnement sont classifiés en trois (3) catégories :

- les consommables, les équipements autres que biomédicaux et les prestations de service (contrats de maintenance) sont gérés par le département logistique ;
- les équipements biomédicaux sont gérés par le département d'ingénierie biomédicale ;
- les médicaments sont du ressort du département de la pharmacie hospitalière.

Ces services disposent d'un manuel de procédures d'achats qui décrit spécifiquement la manière de procéder au déclenchement des appels d'offres, à leur suivi et à leur appréciation en terme de prix et de délai conformément au code des marchés publics (décret 2011-2048 du 27 juillet 2011) .

L'appel d'offres peut être défini comme une procédure par laquelle une autorité contractante attribue le marché sans négociation, après appel à la concurrence, au candidat qui remet l'offre conforme évaluée la moins disante, sur la base de critères quantifiés en termes monétaires préalablement portés à la connaissance des candidats, et qui réunit les critères de qualification également mentionnés dans le dossier d'appel à la concurrence. Il peut être ouvert ou restreint.

Il est dit ouvert lorsque tout candidat peut remettre une offre, et restreint lorsque seuls peuvent remettre une offre les candidats qui y ont été directement invités par l'autorité contractante. L'appel d'offres ouvert peut comprendre une phase de pré-qualification.

Il faut noter que chaque matériel commandé fait l'objet d'un contrôle à la réception par la cellule de réception. Le contrôle porte sur les points suivants :

- la conformité avec la commande ;
- le test de fonctionnement ;
- la présence de la documentation.

En cas de doute ou de malfaçon, le responsable concerné prend les actions correctives nécessaires en retournant.

Par contre les deux autres services dépensiers restauration et SAGF, d'où le premier gère le restaurant de l'hôpital dont l'objectif est de satisfaire les exigences de clients de l'HPD (patients, personnel, stagiaires), à consommer des aliments au bon goût, bien préparé, équilibré et sains c'est-à-dire sans danger bactériologique, chimique ou physique. Il est sous la responsabilité du chef de la cellule hygiène et sécurité des aliments et le second s'occupe de

la gestion des charges du personnel (rémunération directe, rémunération sociale, et autres charges) de l'HPD.

❖ Equipements

La maîtrise des équipements utilisés dans l'hôpital garantit que chaque appareil, instrument, soit en parfait état de fonctionnement ou, à défaut, qu'il soit repéré spécialement et isolé en attendant la remise en état par le département d'ingénierie biomédicale.

### **Conclusion**

Ce chapitre nous a permis de comprendre le fonctionnement de l'HPD, ses missions, son organisation et sa vocation.

Par ailleurs, à travers les objectifs que l'HPD s'est fixé, nous percevons la vision des dirigeants de cette structure qui ne cessent d'aménager aucun effort pour faire que cet hôpital soit non seulement une référence au niveau du Sénégal, de la sous-région mais aussi au niveau international.

Après la présentation de l'hôpital, dans le chapitre suivant nous allons décrire le processus du service du contrôle au sein de l'HPD.

## **Chapitre 5 : DESCRIPTION DU PROCESSUS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'HPD**

Le pilotage de la performance des entreprises est devenu une nécessité dans le management des entreprises. Même dans le secteur de la santé (établissement public et privé), la recherche de la performance est parmi les objectifs que se fixe l'hôpital pour garantir les soins de qualité et à moindre coût, via le service du contrôle de gestion qui est le navigateur de l'entreprise.

L'HPD est un Etablissement Public de Santé, qui a à son sein un service de contrôle de gestion.

Mais ce service mis en place constitue-t-il un outil pilotage de la performance de l'hôpital ?

Pour répondre à cette question, nous étudierons le processus du contrôle de gestion à l'HPD.

### **5.1. Processus de mise en œuvre du CDG à l'HPD**

Dans le cadre de l'exécution de son programme de travail, le contrôle de gestion utilise plusieurs outils.

#### **5.1.1. Outils de contrôle de gestion utilisés**

L'HPD utilise dans la pratique de contrôle les principaux outils qui sont : la planification, le budget, la comptabilité analytique de gestion, le tableau de bord, le système d'information d'hospitalière et le contrôle interne.

Toutefois en application de l'article 2, du décret 2011-540 du 07 avril 2011 précise les principes, les procédures et règles relatifs :

- à la prévision et à l'élaboration du budget, des comptes prévisionnels annuels ou de tout autre document en tenant lieu ;
- au vote et à l'approbation du budget ou des comptes ;
- à l'exécution des opérations ;
- à la tenue de la comptabilité et à la production des états de synthèses ;
- au contrôle de l'exécution budgétaire et comptable ;
- aux principes d'organisation et de fonctionnements des services financiers et comptables.

### **5.1.2. Système budgétaire**

Dans l'ensemble, le contrôle de gestion peut être vu comme un processus, une boucle. Il s'agit d'un cycle à plusieurs étapes. Il y a tout un processus qui existe pour élaborer le budget, de la phase préparatoire jusqu'à la phase d'exécution. La loi du 7 avril 2011, fixe un calendrier budgétaire que les organismes doivent respecter.

Ceci c'est au plus tard au mois d'octobre de chaque année que les services doivent élaborer les premières esquisses budgétaires, le projet de budget définitif est soumis à l'organe délibérant au plus tard le 20 novembre de l'année qui précède celle au titre de laquelle ils sont établis, et les budgets sont arrêtés au plus tard le 10 décembre de l'année qui précède celle au titre de laquelle ils sont élaborés.

#### **5.1.2.1. Elaboration du projet de budget et les principes de budgétisation**

A l'HPD, le médecin-chef par précaution, envoie la note d'orientation demandant à tous les services compétents de lui faire les premières esquisses au mois de septembre, et l'arbitrage commence au mois d'octobre. La procédure d'élaboration du budget se fait en plusieurs phases, voir le tableau ci-après :

**Tableau 6 : Processus d'élaboration du Budget de l'HPD**

N°	Taches	Responsable	Périodes
1	rédaction et envoi de la lettre d'orientation budgétaire	médecin-chef	septembre
2	élaboration des projets de budgets par service en fonction des objectifs fixés	chefs de services	septembre
3	centralisation et consolidation des projets de budget des services	contrôleur de gestion	octobre
4	arbitrage ou négociation budgétaire	- médecin-chef - contrôle de gestion - chefs de services	octobre
5	consolidation et établissement du projet de budget de l'hôpital	contrôle de gestion	octobre
6	synthèse du projet de budget de l'hôpital	direction générale	octobre
7	amendements et adoption du projet de budget de l'hôpital	conseil d'administration	décembre
8	correction du budget en tenant compte des amendements	contrôle de gestion	décembre
9	approbation du budget de l'hôpital	-Ministère des Forces Armées - Ministère des Finances	décembre
10	Exécution	tous les services	A partir de janvier de l'exercice N+1
11	contrôle budgétaire	contrôle de gestion	toute l'année

**Source : nous-mêmes**

### 5.1.2.2. Planification

Sachant que la planification permet à l'entreprise de fixer ses axes principaux de développement conformément aux objectifs poursuivis.

A l'HPD, la planification se traduit par la mise en œuvre de son projet d'établissement. Dans ce document technique et financier est projetée à long terme l'ambiance de l'hôpital à travers

un plan directeur et une démarche stratégique. Ce plan directeur et le programme sont traduits sous forme de budget, et définissent le cadre de l'action de chaque responsable.

### 5.1.2.3. Budget

Le décret 2011-540 du 7 avril 2011, définit le budget comme étant un document dans, et par lequel, sont prévues, élaborées et autorisées, pour une année civile donnée, les opérations financières (recettes, dépenses, trésorerie notamment) par lesquelles les organismes publics réalisent les missions qui leur sont confiés.

L'HPD élabore annuellement un budget composé d'une partie « fonctionnement » et d'une partie « investissement », équilibré en recettes et en dépenses. La comptabilité est tenue selon les règles du système comptable en vigueur au Sénégal (syscohada).

Le tableau ci-dessous nous donne un exemple sur les prévisions de dépenses de fonctionnement par service dépensier de l'année 2013.

**Tableau 7 : Prévision des dépenses de fonctionnement**

Libellé	budget 2012	prévision de consommation au 31/12/2013	budget 2013
DIBM	466 670 985	464 771 174	515 000 000
Paramacie	1 726 533 586	1 720 736 614	1 543 500 000
Restauration	415 000 000	402 352 775	412 115 800
Matériel	556 055 802	542 671 362	595 800 000
SAGF	6 104 158 053	5 959 563 392	6 414 948 319
<b>Total budget 2012</b>	<b>9 268 418 426</b>	<b>9 090 095 317</b>	<b>9 481 364 119</b>

Source : SCGAI

Nous constatons que le budget de fonctionnement du service d'administration générale et financière est très important, cela s'explique par le fait que ce service a la gestion des charges du personnel (rémunération directe, rémunération sociale et les autres charges)

Les investissements sur fonds propres nous sont donnés dans le tableau ci-dessous

**Tableau 8: Prévion des dépenses d'investissement**

<b>Libellé</b>	<b>Budget 2012</b>	<b>Budget 2013</b>
Logiciel	12 000 000	12 429 988
travaux de bâtiments	50 000 000	51 842 146
matériel et outillage biomédical	315 236 021	326 838 885
matériels d'exploitation	20 500 000	21 254 004
matériel informatique	12 000 000	12 441 368
meublier de bureau	8 000 000	8 294 245
<b>Total investissement</b>	<b>405 736 021</b>	<b>420 659 268</b>

**Source : SCGAI**

Les investissements sont entièrement financés sur les fonds propres de l'hôpital pour l'année 2013.

Ainsi l'HPD dispose de l'ensemble des ressources générées par ses activités ainsi que celles qui lui sont affectées.

Cette même loi prévoit que les budgets soient préparés par les services compétents de la direction générale de l'organisme sur la base des données disponibles et, notamment :

- des informations financières sur l'exécution des budgets des années précédentes fournies par les services chargés de la mobilisation des recettes et du paiement des dépenses ;
- des notifications de subvention ou autres concours reçues des responsables des structures qui les octroient.

❖ **Principes budgétaires**

Toutes les opérations financières doivent être prévues dans le budget aucune opération financière ne peut être exécutée si elle n'a pas été prévue, élaborée et autorisée dans les conditions prévues par le décret.

Les prévisions sont préparées sur la base des possibilités réelles de mobilisation sans exagération ni augmentation injustifiée.

Les dépenses sont programmées en fonction des possibilités réelles de couverture par les recettes effectivement attendues.

Ce principe de sincérité du budget ou des comptes prévisionnels est d'application absolue.

❖ Exécution du budget

L'exécution du budget de l'Hôpital Principal s'analyse par un engagement des dépenses ou ressources et une constatation des recettes ou produits.

❖ Suivi du budget

Le suivi de l'exécution du budget est un élément nécessaire à la procédure budgétaire, Il est effectué par le service de contrôle de gestion avec l'élaboration des tableaux de bord mensuels qui retracent les engagements, les mandatements et les règlements de dépenses à la date de son établissement en tenant compte du tableau de bord de trésorerie envoyé par l'ACP.

❖ Contrôle du budget

Le contrôle budgétaire étant l'un des outils privilégiés du contrôle de gestion et est assuré par le contrôle de gestion.

Au niveau de l'HPD, le contrôle budgétaire permet d'informer les autorités (le directeur) de l'hôpital du degré d'avancement réel des activités prévues par la détermination des taux de réalisation en utilisant la méthode de l'analyse des écarts par poste budgétaire.

Le contrôle de gestion effectue une comparaison permanente de l'activité réalisée à celle prévue, mais également de cette activité réalisée à celle antérieure. Cela lui permet de rechercher là où les causes des écarts constatés avec les chefs des services concernés et d'en informer la direction. Il appartient à cette dernière de prendre les mesures correctives qui s'imposent.

❖ Réaménagement du budget

Le décret n°2011-540 du 07 avril 2011, autorise le réaménagement budgétaire, c'est dans ce contexte qu'il arrive à l'hôpital Principal au cours de l'exécution budgétaire, d'effectuer des éventuels réaménagements budgétaires.

Les modifications budgétaires sont préparées, votées et approuvées dans les mêmes conditions que les prévisions initiales lorsqu'elles entraînent des changements du montant global des prévisions initiales. Ces modifications prennent la forme d'augmentations ou de diminutions des prévisions initiales ou celle d'ouvertures des crédits nouveaux.

Ces dernières ne sont possibles qu'en cas de constatation de plus-values définitives ou d'économies définitives sur certains postes budgétaires.

Les modifications budgétaires peuvent également revêtir la forme de virements de crédits. Ils consistent à diminuer des crédits d'une ou plusieurs rubriques budgétaires pour augmenter d'autant une ou plusieurs autres. C'est cette méthode qui est appliquée au niveau de l'HPD, de ce fait, il n'est jamais demandé de rallonge budgétaire.

Les propositions de modifications budgétaires, notamment les ouvertures de crédits nouveaux doivent être appuyées par les justifications probantes.

#### **5.1.2.4. Comptabilité analytique de gestion**

Le système de comptabilité analytique de gestion utilisée par l'HPD est la méthode des sections homogènes (coût complets). Cette méthode a pour but de déterminer le coût de revient des prestations des différentes sections d'analyse, en permettant de dégager leurs « résultats analytiques ». Elle a pour objectif de :

- orienter les investissements ;
- analyser la rentabilité de chaque service ;
- analyser les coûts pour chaque service.

Il s'avère que dans les calculs des coûts et la détermination des résultats analytiques, en comptabilité analytique, l'hôpital prend en compte toutes les activités globales c'est dire les facturées et les non facturées.

Dans cette même logique, le chef de cellule comptabilité analytique élabore un rapport d'activités destiné au médecin-chef. Il peut être porté à la connaissance d'autres responsables (membre du CA, chefs de service) sur demande du médecin- chef.

### 5.1.2.5. Tableau de bord

Pour atteindre les objectifs que l'hôpital s'est fixé, il est nécessaire de se doter d'outils des tableaux de bord centrés sur l'essentiel, préparant les prises de décision en faisant apparaître les dérives essentielles.

### 5.1.2.6. Programme d'activité

Dans l'exécution de sa tâche le contrôle de gestion ne se limite pas seulement à l'exécution des missions classiques qui lui sont assignées, mais le contrôle de gestion établit chaque année un programme de travail. Ce dernier constitue sa feuille de route durant l'année. Il est élaboré suivant les préoccupations de la direction et suivant les « zones de risque ». A cet effet, il établit un plan d'action (tableau n°9).

**Tableau 9 : Plan d'action du contrôle de gestion**

PREVISIONS D'ACTIVITE 2011				
Etude à réaliser	Date prévue début étude	Date prévue fin étude	Agent chargé de l'étude	Service concerné
Contrôle des procédures d'Achat 2010 (Marchés – DRP)				C. Marchés – Services dépensiers
Contrôle de la gestion du Magasin des Consommables				Matériel
Contrôle de la gestion du Magasin des Ateliers				Matériel
Contrôle de la gestion du Magasin de la Lingerie				Lingerie
Contrôle de la gestion des Magasins de la Restauration				Restauration
Contrôle de la gestion du Magasin de la Pharmacie				Pharmacie
Gestion des Consommables à la Radiologie				Radiologie – Pharmacie
Procédure de Gestion des Stocks sur Intégrale				Informatique – Matériel – Pharmacie - Restauration
Gestion des Produits d'Entretien				Matériel

**Source : SCGAI**

A l'exception de l'élaboration du budget jusqu'à la période de l'exécution, le contrôle de gestion dans l'exercice de ses fonctions élabore en plus des documents obligatoires chaque

année qui sont présentés au Conseil d'Administration. Il s'agit : du compte de gestion, du rapport annuel d'activité de l'hôpital et du rapport analytique de l'hôpital.

- ❖ Le compte de gestion est un document qui retrace l'exécution du budget d'un exercice donné par compte et suivant les normes du SYSCOHADA.

#### **5.1.2.7. Système d'information de gestion hospitalière**

Sa mission est de recueillir, gérer et diffuser les données des services médicaux, chirurgicaux et médico-techniques de l'HPD ; mettre à disposition des outils informatiques adaptés, gérer et administrer la sécurité du système d'information avec l'utilisation des logiciels : intégrale, paie, groupeur.

Son objectif est de répondre aux besoins des utilisateurs dans le domaine du matériel, de la mise à disposition des données et de la sécurité du système.

Il s'alimente autour des éléments suivants :

- les notes de services, notes d'information susceptibles d'informer le personnel et les tiers de la vie de l'hôpital ;
- les supports d'activités des services ;
- les documents de la gestion budgétaire ;
- les documents financiers ;
- le projet d'établissement.

Le système d'information de gestion hospitalière est sous la responsabilité du département information hospitalière.

Mais aussi, l'hôpital a mis en place une cellule de communication et des relations publiques qui travaille en étroite collaboration avec la cellule d'information médicale, d'où l'existence du département information hospitalière.

Le département information hospitalière élabore également les tableaux de bord sur l'activité globale de l'hôpital. Ces tableaux de bord sont destinés au médecin-chef.

Cette activité globale de l'HPD est constituée des soins facturés et non facturés (gratuité des soins aux agents de l'HPD et à ceux d'autres ayant une convention de partenariat avec l'HPD).

C'est sur la prise en compte des activités de l'hôpital qu'on constate la divergence entre le département information hospitalière (DIH) et le contrôle de gestion. Car le DIH prend en compte toutes les activités de l'hôpital (facturées et non facturées) par contre le contrôle de gestion se limitent aux activités facturées qui sont budgétisées appelées encore les droits constatés.

- ❖ Au niveau de l'HPD, le contrôle budgétaire permet d'informer le médecin-chef du degré d'avancement réel des activités prévues par la détermination des taux de réalisation en utilisant la méthode de l'analyse des écarts par poste budgétaire.

Pour cela, il effectue une comparaison permanente de l'activité réalisée à celle prévue, mais également de cette activité réalisée à celle antérieure. Cela lui permet de rechercher là où les causes des écarts constatés avec les chefs des services concernés et d'en informer la direction. Il appartient à cette dernière de prendre les mesures correctives qui s'imposent.

Dans la pratique la loi autorise les modifications budgétaires en cours d'année lorsque des événements nouveaux le justifient. Ces événements peuvent être :

- la réalisation d'écarts importants (moins-values ou plus-values de recettes) entre les prévisions initiales et les réalisations justifiant un ajustement, à la baisse ou à la hausse des crédits ;
- la survenue de faits importants et imprévus entraînant des dépenses nouvelles.

#### **5.1.2.8. Contrôle interne**

L'audit interne et le contrôle de gestion sont deux éléments du système du contrôle interne. Le contrôle interne peut être vu comme l'ensemble des méthodes et procédures mis en œuvre par la Direction de l'entreprise pour organiser les activités, sauvegarder le patrimoine et détecter les éventuelles erreurs ou fraudes qui peuvent survenir lors des enregistrements comptables et du reporting financier, assurer autant que possible le respect des directives de la Direction.

Mais aussi, un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société. Le dispositif vise plus particulièrement à assurer :

- a) La conformité aux lois et règlements;
- b) L'application des instructions et des orientations fixées par la Direction Générale ou le Directoire ;

- c) Le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;
- d) La fiabilité des informations financières.

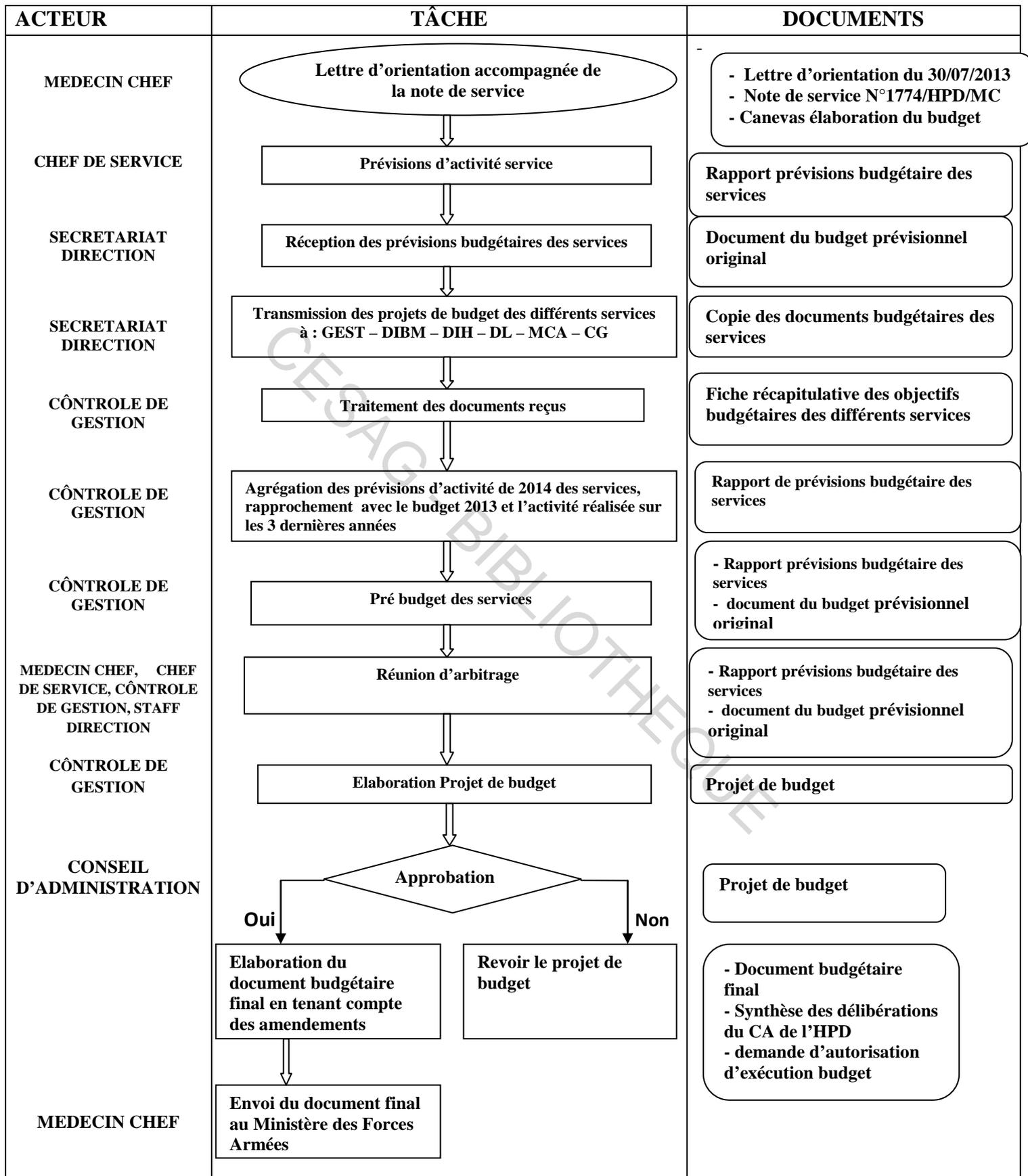
Le Contrôle Interne ne se limite donc pas à un ensemble de procédures ni aux seuls processus comptables et financiers. Il ne recouvre pas non plus toutes les initiatives prises par les organes dirigeants ou le management comme par exemple : la définition de la stratégie de la société, la détermination des objectifs, les décisions de gestion, le traitement des risques ou le suivi des performances.

Nous avons constatés qu'à l'Hôpital Principal de Dakar, le chef de service du contrôle de gestion a sous sa responsabilité la cellule de l'audit interne, donc ils ont juste un service de contrôle de gestion et d'audit interne (cf. l'organigramme du SCGAI annexe n°2, page 104)

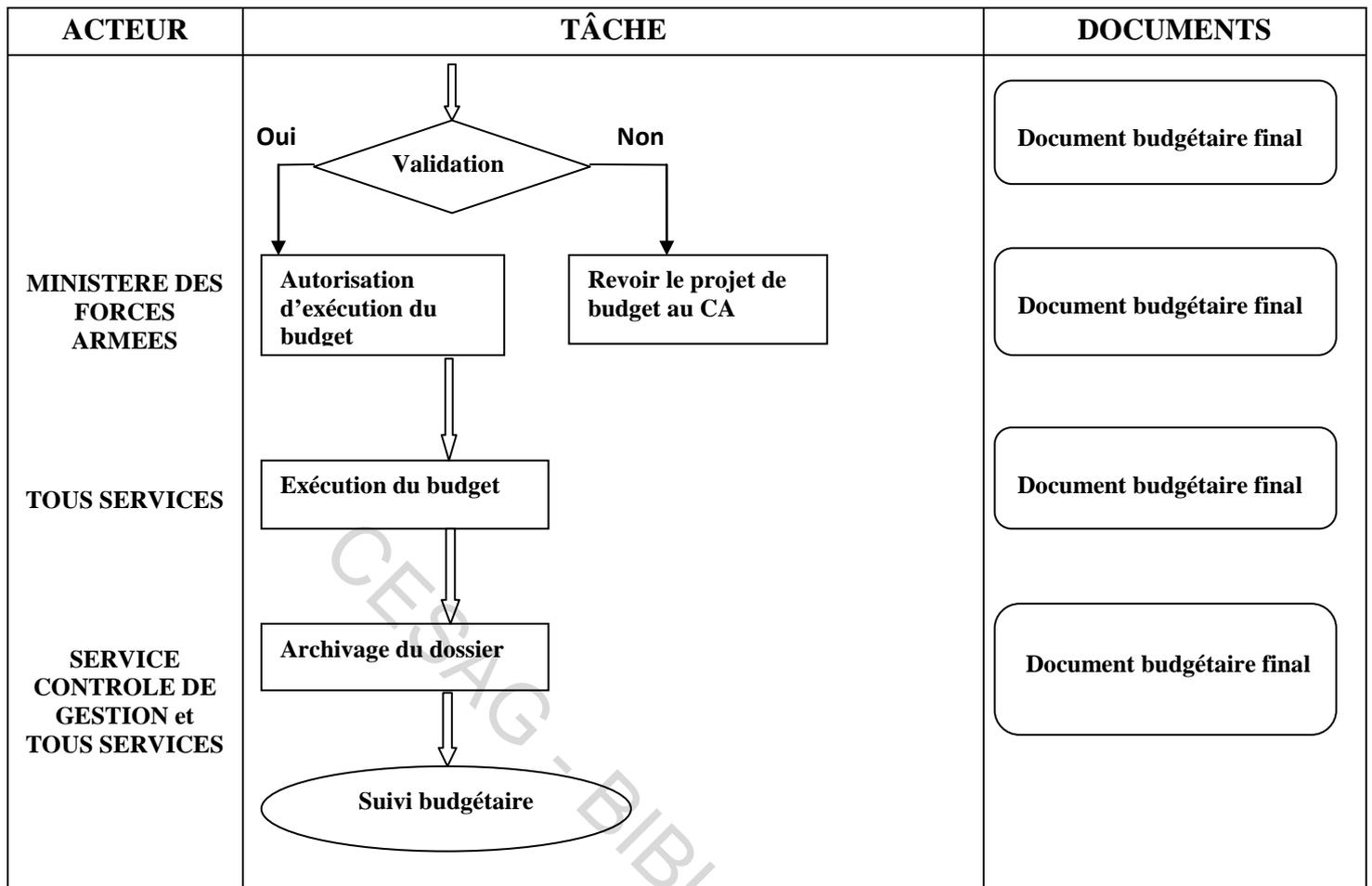
## **5.2. Présentation schématique du processus**

A partir du schéma ci-dessous, faisons la présentation schématique de l'élaboration du budget à l'HPD

Figure 10 : Présentation schématique de l'élaboration du budget



Source : SCGAI



Source : SCGAI

### Conclusion

Le processus de contrôle de gestion de l'HPD comme décrit dans ce chapitre, nous a révélé la manière dont le service du contrôle de gestion fonctionne, de l'étape de la planification, élaboration du budget jusqu'à l'étape du suivi budgétaire. Sachant que le service de contrôle de gestion joue un rôle très important dans le pilotage de la performance de l'organisation.

Pour cela, nous avons identifié les forces et les faiblesses de ce service en tant qu'outil de pilotage de la performance de l'HPD, ce qui nous a emmené à faire des propositions et des recommandations.

## Chapitre 6 : PRÉSENTATION ET ANALYSE DES RÉSULTATS

En se référant aux éléments théoriques consultés, voire l'auteur Merlière Kieffer, qui nous révèle que l'une des attributions du contrôle de gestion est d'aider l'organisation à atteindre ses objectifs en s'assurant de l'adéquation entre les objectifs stratégiques et les objectifs opérationnels tout en pilotant leurs réalisations.

La performance du contrôle de gestion pourrait donc induire celle de l'organisation, il est donc important et utile d'évaluer le dispositif de pilotage de la performance afin de pouvoir mener des actions correctives ou d'améliorer les points forts.

Après avoir formulé le problème nous avons eu des entretiens et rédigé un questionnaire pour les besoins de l'analyse de la performance du système de contrôle de gestion, au sein de l'HPD.

Dans l'analyse nous allons chercher à comprendre à travers le processus de contrôle, la mise en place et l'utilisation d'outils de pilotage, identifier les raisons de dysfonctionnement du système de contrôle de gestion dans la structure. Et ensuite sortir les forces et les faiblesses du système après pouvoir faire des suggestions pour l'amélioration de la performance.

En plus, à partir des informations qui sont à notre disposition et d'indicateurs que nous avons déterminé, nous allons procéder à l'analyse de la pratique du contrôle de gestion à l'HPD. Ceci nous permettra de démontrer que le contrôle de gestion à un grand impact sur la performance et l'accomplissement de la mission des EPS.

Compte tenu de l'indisponibilité des chefs de service, nous nous sommes limités aux services ci-après qui nous avaient reçus. Et qui avaient pu répondre aux questionnaires et aux entretiens.

- contrôle de gestion ;
- service de gestion des ressources humaines ;
- service matériel et logistique ;
- département information hospitalière ;
- agence comptable particulier

## 6.1. Analyse des résultats de l'étude

L'HPD étant organisé autour des diverses activités, nous allons d'une part procéder à mesurer la performance des composantes du contrôle de gestion à savoir : le système budgétaire, le système de la comptabilité de gestion et le système de mesure de la performance. Cette analyse se fera par rapport au modèle présenté au chapitre 3. Des questionnaires, observations et entretiens nous permettront ensuite de déceler les points forts et les points faibles de chaque composante.

D'autre part, mesurer la performance du système de contrôle de gestion dans sa globalité.

Des questionnaires (voir annexe n°1, page 92), observations et entretiens (guide d'entretien annexe n°2, page 100) nous permettront de vérifier si les composantes du système de contrôle de gestion répondent aux indicateurs de performances.

Les questionnaires administrés au contrôleur de gestion, aux chefs de service et chefs de cellule par manque de disponibilité, n'ont pas tous été retournés. C'est à partir de ces moyens que nous avons pu obtenir les données. Sur un effectif environ de 26, nous avons obtenu un taux de réponse de 90 % environ, soit 20 agents.

### 1) Système budgétaire

<b>Variables</b>	<b>Indicateurs</b>
	plan stratégique
Outil de prévision	plan opérationnel
	Budget

❖ plan stratégique

La première génération du projet d'établissement existe 2002-2006, et avait été évaluée, d'où un constat de certains des objectifs non atteints. Par contre le projet d'établissement de la deuxième génération (2014-2018) est entrain d'être élaboré.

Parmi les objectifs non atteints sur le projet d'établissement nous pouvons citer quelques exemples, (les montants sont en milliers de francs) :

- le sous projet pôle mère-enfant, c'est une partie intégrante du projet médical (secteur clinique) évalué .....à 705 MFCFA ;

- le sous projet rénovation des services ORL-Ophtalmologie, fait partie intégrante du projet des services chirurgicaux évalué.....à 415 MFCFA ;
- la chirurgie maxillo-faciale-stomatologie-odontologie, évaluée..... à 130M FCA.

❖ Plan opérationnel,

Le plan opérationnel ou plan d'action constitue un outil de prévision, il décrit les activités à mener pour atteindre les objectifs fixés.

❖ Budget

Actuellement comme le projet d'établissement n'est pas actualisé, le budget est basé sur les objectifs que l'hôpital se fixe. Car le projet d'établissement ne prend en compte que des objectifs généraux (gros investissements) avec un coût d'exécution très élevé.

❖ Comptabilité analytique

Jusqu'à présent l'HPD utilise la méthode des sections homogènes (coûts) que nous pensons obsolète, elle ne permet pas à l'hôpital de maîtriser les coûts.

L'utilisation des autres méthodes telles que ABC, ABM serait mieux puisque ces derniers viennent corriger les insuffisances constatées sur les calculs des coûts qui peuvent aussi bien aider l'hôpital à la prise de décision.

Concernant ces méthodes nous pouvons noter :

- ABC (activity based costing) ou la pertinence des coûts retrouvés est une méthode de calcul des coûts de revient complet née de : l'inadéquation croissante de la comptabilité analytique d'exploitation ; la nécessité stratégique du coût complet ;
- ABM (activity based management) ou le management de la performance se focalise sur le management des activités comme moyen d'améliorer la valeur reçue par le client et le profit qui est réalisé par l'entreprise en apportant cette valeur.

Ainsi ces deux (2) méthodes ABC et ABM forment un atout indissociable c'est la réconciliation entre système de gestion et management de la performance. Cette réconciliation s'articule autour des 3 leviers : réduire les coûts avec pertinence ; déployer la stratégie ; promouvoir une vision transversale.

❖ Tableau de bord

L'entretien réalisé montre que les services disposent d'un tableau de bord. Le service de gestion du personnel transmet son tableau de bord au contrôle de gestion pour élaborer un tableau de bord général.

Le tableau de bord au sein de l'HPD est combiné avec le reporting. Seulement nous pensons que ce tableau de bord utilisé ne permet pas efficacement à l'atteinte des objectifs.

La revue de littérature nous a révélé que la structure comme l'hôpital peut utiliser le tableau de bord stratégique ou le balanced scorecard basé sur les axes stratégiques.

Au regard des résultats des questionnaires, 100 % des chefs de service disent qu'ils ont un tableau de bord.

❖ Inexistence du benchmarking interne c'est-à-dire entre les services au sein de l'hôpital

Le benchmarking est nécessaire pour une amélioration de la performance globale, c'est le processus qui consiste à identifier, analyser et adopter. En adaptant, les pratiques des organisations les plus performantes en vue d'améliorer les performances de sa propre organisation. Il ne limite pas à la simple identification des meilleures pratiques, il va bien au-delà car il suppose un travail approfondi de mesure de ses propres performances, puis de celles des entités de références, et la mise en œuvre dans son organisation.

❖ Le reporting

C'est un outil qui assure la remontée des informations et qui aide à la prise de décision. Au sein de l'HPD, il est incorporé dans le tableau de bord.

❖ Inexistence du système de mesure de la performance du personnel.

❖ Le contrôleur de gestion trouve qu'il n'y a pas de chevauchement dans ses attributions qui sont d'ailleurs claires et précises avec celles des autres services. Il est souvent sollicité par les autres qu'il conseille et assiste dans l'élaboration des budgets.

De par sa position, il n'est pas souvent compris, ce qui parfois crée un climat de méfiance.

Les prestations qui sont souvent demandées au contrôleur de gestion de l'HPD, comme le montre le questionnaire sont : l'aide à la budgétisation, l'analyse et l'interprétation des résultats et des coûts ainsi que l'aide à la prise de décision.

Près de 75% de chefs de service affirment bénéficier souvent des prestations du contrôle de gestion surtout en matière de l'élaboration du budget.

Nous avons observés que les missions d'urgence confiées au service de contrôle de gestion, l'empêchent de réaliser ses activités programmées.

#### ❖ Les réalisations du service de contrôle de gestion

Les missions spéciales qui sont confiées au service contrôle de gestion par le médecin chef constituent les principales réalisations du contrôle de gestion de l'HPD. Il s'agit entre autres : de la coordination du processus de gestion budgétaire ainsi que la collecte des informations et la centralisation des expressions de besoins pour l'établissement du projet de budget, l'analyse des coûts de l'activité de l'hôpital.

Après avoir analysé le système de contrôle de gestion à l'HPD, nous évaluerons les risques encourus avant de passer aux propositions d'améliorations. Le tableau ci-dessous présente la synthèse de notre évaluation.

**Tableau 10 : Evaluation des risques encourus**

Variables	Principales insuffisance	Risques encourus
Projet d'établissement	en cours d'élaboration	lenteur d'anticiper l'avenir pas d'objectif précis
Tableau de bord	inexistence tableau de bord stratégique	pas de performance
Système d'évaluation de la performance du personnel	inexistence d'un système d'évaluation de la performance du personnel	démotivation du personnel ; frein à l'amélioration continue ; non atteinte des objectifs
Benchmarking	inexistence du benchmarking interne	manque d'amélioration des services offerts ; méconnaissance de meilleure pratique

**Source : nous même**

L'analyse du système du contrôle de gestion à l'HPD montre qu'il y'a plusieurs façons d'atteindre un objectif. Ce n'est qu'en analysant les avantages et les inconvénients de toute solution possible qu'on peut choisir et décider quelle est la meilleure, l'élément clé étant le coût. A notre avis, le contrôle de gestion devrait associer aux outils existants d'autres pour se faciliter le pilotage de la performance de l'hôpital.

Le contrôle de gestion ne doit pas perdre de vue l'aspect humain qui a aussi une incidence sur la performance de l'organisation. Il doit chercher à mettre à la disposition des services nécessaires pour l'accomplissement de leur mission car le capital humain doit être reconnu et valorisé à tout moment.

Après analyse, les résultats obtenus révèlent qu'au sein de l'HPD auprès des chefs des services, des chefs de section et des collaborateurs, nous pouvons dire que 75% des chefs de service reconnaissent le rôle de conseiller que joue le contrôle de gestion ; 70% confirment d'être souvent assisté par le contrôle de gestion ; 50% pensent que le contrôle de gestion les aide à être plus efficace ; 60% produisent les pré-budget et les tableaux de bord.

Par contre s'agissant des chefs de section et d'autres agents 80% disent ne pas connaître le rôle et la place du contrôle de gestion à l'HPD ; 50% déclarent qu'il y'a manque de communication qu'ils pensent ne pas être informé de tout ce qui se fait au sein de leurs

services : exemple les objectifs assignés dans le projet d'orientation, le pré-budget, l'existence du tableau de bord etc..., bref ils ne maîtrisent pas leurs relations avec le contrôle de gestion.

## 6.2. Synthèse des forces et faiblesses du processus du contrôle de gestion

Après avoir énumérer les points forts et les points faibles de chaque composantes, nous allons élaborer un tableau forces et faiblesses (cf. tableau n°11).

**Tableau 11 : Forces et faiblesses du processus du contrôle de gestion**

<b>Forces</b>	<b>Faiblesses</b>
<b>Outils de prévisions</b>	
Planification des objectifs	
<b>Outils de suivi des réalisations</b>	
Application du système comptable OHADA	<b>calcul des coûts par la méthode de section homogène</b> <b>tableau de bord traditionnel</b>
<b>Outils d'appui</b>	
<b>Budget basé sur zéro</b>	Inexistence du benchmarking
<b>Maîtrise du processus de contrôle</b>	
	Elaboration encours des procédures d'exécution des services
	Manuel de procédure achat non mise à jour
<b>système du contrôle interne</b>	
respect des principes budgétaires	Inexistence du système de contrôle de performance du personnel
<b>Restitution de l'information budgétaire</b>	
Existence de rapport d'activité	Indisponibilité de l'information en temps réel
<b>Maîtrise du système d'information hospitalière</b>	
Existence d'un département d'information hospitalière	disparité des données entre le service du contrôle de gestion et le DIH

**Source : nous-mêmes**

### **6.3. Recommandations pour l'amélioration du dispositif du contrôle de gestion**

A l'instar de tout chef d'entreprise, les préoccupations des responsables de l'HPD sont l'atteinte des objectifs fixés.

Nous pouvons saluer les bienfaits de la réforme hospitalière dans la gestion des hôpitaux particulièrement à l'HPD. Mais seulement comme toujours la réforme hospitalière selon nous a réduit le champ de travail du contrôle de gestion exemple sur la comptabilité générale qui devrait dépendre du service du contrôle de gestion.

#### **6.3.1. Recommandations au médecin chef Directeur de l'HPD**

Pour la mise en œuvre d'outils de pilotage :

- ❖ Les outils de prévision

Finaliser et valider le projet d'établissement de la deuxième génération.

- ❖ 2- Les outils de suivi des réalisations

Utilisation du tableau de bord stratégique qui est indispensable dans une organisation. Il est donc nécessaire d'ajouter à celui qui existe un tableau de bord stratégique dont nous proposons le modèle suivant :

**Tableau 12 : Proposition d'un tableau de bord stratégique**

<p><b><u>Axe finance</u></b></p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>-Objectifs:.....</p> <p>-Indicateurs :.....</p> <p>-Valeurs cibles : .....</p> <p>-Initiatives : .....</p> </div>	<p><b><u>Axe processus interne</u></b></p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>-Objectifs:.....</p> <p>-Indicateurs :.....</p> <p>-Valeurs cibles : .....</p> <p>-Initiatives : .....</p> </div>
<p><b><u>Axe client</u></b></p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>-Objectifs:.....</p> <p>-Indicateurs :.....</p> <p>-Valeurs cibles : .....</p> <p>-Initiatives : .....</p> </div>	<p><b><u>Axe apprentissage organisationnel</u></b></p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>-Objectifs:.....</p> <p>-Indicateurs :.....</p> <p>-Valeurs cibles : .....</p> <p>-Initiatives : .....</p> </div>

**Source : nous-même**

❖ Les outils d'appui

Dans la gestion hospitalière, pour des comparaisons inédites et efficaces le Directeur doit s'intéresser à savoir un certain nombre d'indicateurs de performance dans divers secteurs pour identifier le ou les 'activités qui doivent être réorganisées pour en améliorer les résultats.

Ainsi le contrôleur de gestion doit établir des indicateurs par rapport aux :

- activités hospitalières ;
- denrées alimentaires ;
- produits pharmaceutiques ;

séparer les charges ci-dessous dans la partie charge de fonctionnement par service dépensiers pour avoir des détails de chacune des charges

- consommation en carburant ;
- services extérieurs ;
- produits d'entretien.

Pour s'inscrire dans une démarche de Benchmarking, le directeur de l'HPD à travers le contrôle de gestion doit :

- quantifier et localiser les activités réalisées dans l'établissement ;
- identifier le ou les types d'activités qui doivent être réorganisées pour en améliorer ;
- analyser ses propres processus ou approches de même que les ratios de gestion
- entre ses différents services ou sites (le Benchmarking interne),
- avec les autres hôpitaux (le Benchmarking fonctionnel et concurrentiel)
- agir pour égaler ou dépasser les meilleurs.

Bien que le contrôle de gestion et le département information hospitalière utilisent les mêmes indicateurs mais la manière de traiter les informations n'est pas la même. Ce qui cause la disparité des données, donc nous suggérons la mise en place d'une méthode de consolidation des données, ou bien que ne le département information hospitalière ne dépende pas du contrôle de gestion, mais de mettre à la disposition du contrôle de gestion le tableau de bord au même moment que le médecin chef.

Ainsi le contrôle de gestion doit avoir les informations et en temps réel sur tout le fonctionnement de l'hôpital, pour assurer avec délicatesse son rôle d'aide à la prise de décision ce qui lui rendra plus performant.

### **6.3.2. Recommandations au contrôleur de gestion**

Le contrôle de gestion s'inspire dans une large mesure de la pratique traditionnelle. Les défis en la matière sont multiples certes, mais il convient de fournir les moyens nécessaires au contrôle de gestion pour lui permettre d'optimiser la gestion et de jouer pleinement son rôle d'assistance, de conseil, d'information, et de pilotage.

Pour jouer ces rôles le contrôleur de gestion a besoin de nouveaux outils car les pratiques traditionnelles ont montré leurs limites. Pour la mise en œuvre des nouvelles pratiques, il convient de faire des propositions d'améliorations.

Aussi, serait-il nécessaire pour le contrôleur de gestion de séparer le tableau de bord de celui du reporting pour aider la direction dans l'atteinte de ses objectifs. Par conséquent, il doit mettre en œuvre des diligences nécessaires pour :

- élaborer et présenter trimestriellement un rapport officiel aux autorités et aux acteurs intervenants dans le processus de fonctionnement de l'HPD ;
- définir et compléter les données financières relatives aux indicateurs de performance dans le cadre des soins.

Nous allons faire des propositions d'une part pour l'amélioration de la structure organisationnelle et d'autre part pour l'utilisation des différents outils.

❖ Amélioration de l'utilisation des outils du CDG

Dans le cadre du reporting, nous proposons un modèle de tableau de reporting ci-dessous qui serait spécifié pour chaque service et qui reste nécessaire pour le suivi des activités :

**Tableau 13 : Exemple d'outil de reporting**

N°	Activités prévues	Activités réalisées	Niveau d'exécution	Ecart observé	Recommandations
1					
2					
3					
Etc.					

**Source : nous-même**

Pour le suivi budgétaire, nous proposons au contrôle de gestion le modèle (voir tableau n°14) que chaque chef de service doit avoir pour lui permettre le suivi du budget alloué aux services.

**Tableau 14 : Exemple d'une fiche de suivi budgétaire**

FICHE DE SUIVI BUDGETAIRE			
Contrôle effectué	Oui	Non	Observation
Existence ligne budgétaire ?			
Dépassement budgétaire ?			
Enveloppe suffisante ?			
Conclusion			

**Source : nous même**

Pour la phase de suivi et d'exécution des budgets, ces derniers seront exécutés, ensuite suivis et actualisés en fonction des évolutions de l'environnement.

❖ Le système d'évaluation de la performance

L'HPD doit mettre en place un système d'évaluation de la performance du personnel afin de récompenser et motiver les meilleurs et sanctionner les négligeants. Ce système tiendra compte des facteurs de performance que sont : les attentes, l'environnement de travail, le feedback sur la performance, les moyens de travail, le savoir, la motivation, le soutien organisationnel, les aptitudes et les compétences.

Ainsi le contrôle de gestion élabore des fiches d'évaluation qui tiendront compte de tous ces aspects et seront mis à la disposition des supérieurs hiérarchiques pour l'évaluation de leurs subordonnés.

❖ Le benchmarking

L'idée d'apprendre chez les autres, d'aller à la recherche des meilleures pratiques est vitale pour toute organisation qui se veut pérenne.

De ce point l'analyse comparative constitue un outil incontournable d'amélioration de la performance. Il peut être utile pour légitimer les objectifs, motiver le personnel ou encore développer un partenariat avec d'autres entreprises d'un même secteur d'activité.

Organiser les réunions mensuelles avec les chefs des services, élargies aux chefs des cellules et sections pour mieux faire passer le message sur le rôle du contrôle de gestion dans une structure qui n'est pas celui du contrôleur « gendarmes ».

Le contrôleur de gestion ne doit plus se limiter à son bureau, mais il doit être un homme de terrain c'est-à-dire proche des opérationnels. Organiser des formations, des réunions pour faire connaître sa mission.

Dans le but de faire connaître le rôle du contrôle de gestion aux personnels, Le CDG doit animer des sessions internes de formations auprès du personnel, avec objectif de :

- développer la culture de gestion au sein de l'entreprise ;
- faire passer les messages clés de suivi de la performance ;
- initier le dialogue avec les opérationnels ;

- contribuer à donner une image positive de sa fonction ;
- communiquer.

L'analyse du système de CDG de l'HPD montre certaines insuffisances auxquelles nous avons apporté des améliorations. L'objectif de ces améliorations est de permettre à l'HPD d'intégrer les nouvelles pratiques de gestion et disposer d'un véritable outil de gestion.

Nous faisons une proposition d'un plan d'action à l'HPD pour la mise en œuvre des informations pour améliorer la performance du contrôle de gestion, dans le tableau ci-après :

**Tableau 15 : Plan d'action**

Stratégies	Activités/Taches	Délais de mise en œuvre	Acteurs
Le benchmarking	Effectuer des comparaisons périodiques entre les services	A partir de l'année 2014	Les services de l'HPD
Fiche de contrôle du personnel	Remettre aux chefs hiérarchiques des fiches des annotations des agents	A partir de l'année 2014	Les services de l'HPD
Fiche de suivi du budget		Après l'adoption du budget	Contrôle de gestion
Formation interne du personnel	Réunions, communication en interne avec le personnel de l'HPD	A partir de l'année 2014	Contrôle de gestion

**Source : nous même**

### **Conclusion chapitre 6**

Pour bien piloter la performance, il est nécessaire d'évaluer périodiquement ses activités et aussi il faut bien choisir les indicateurs de performance. C'est dans ce souci que ce chapitre s'est consacré à mesurer la performance du contrôle de gestion avec ses différentes composantes. Une analyse a été faite par rapport aux données collectées ce qui nous permis de faire des propositions sur les points à améliorer.

## **Conclusion de la deuxième partie**

Dans cette deuxième partie de notre étude nous avons tout d'abord présenté l'HPD, ses missions, son rôle en sa qualité de l'hôpital de référence au Sénégal ainsi que dans la sous-région.

Nous avons aussi fait la description du processus du contrôle de gestion dans cette structure et enfin de vérifier la performance du contrôle de gestion

Sur la base des dysfonctionnements constatés et l'identification de l'inexistence de certains indicateurs de performance, par rapport au dispositif existant, nous avons formulé des recommandations et fait des propositions pour que le contrôle de gestion soit plus performant.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**CONCLUSION GENERALE**

L'objectif principal de notre étude a été de vérifier si le contrôle de gestion constitue un outil de pilotage de la performance à l'Hôpital Principal de Dakar, en vue de formuler les recommandations devant aboutir à l'amélioration de cette fonction.

Les outils de traitement de l'information et les modèles de pilotage évoluent rapidement. Le CDG est devenu un élément essentiel du pilotage des sociétés, il faut pour bien faire, réinscrire le contrôle de gestion dans une perspective de pilotage stratégique. Il ne saurait se résumer à l'élaboration du budget, au suivi de sa bonne exécution ou non. Il doit être plus largement conçu comme une aide à la définition des orientations stratégiques et des mesures à mettre en œuvre pour les réaliser.

L'importance et la difficulté majeure de la mission du CDG augmentent avec deux rôles principaux : fournir la base du diagnostic, et construire les moyens de pilotage.

Pour fournir la base du diagnostic, le CDG doit s'appuyer sur les outils de mesure conçus aux fins d'analyse.

Les nouvelles technologies favorisent l'apparition d'un nouveau champ de compétences : la gestion du contrôle et des risques.

Le CDG doit faire vivre sa boîte à outils, l'enrichir s'il le faut, et surtout ne pas se contenter de plaquer en toutes circonstances les mêmes logiques ;

Il doit peser dans les décisions qui vont influencer les modalités d'exercice de son métier : sélection des partenaires, choix des outils de gestion, des systèmes d'information

Les démarches qu'il met en œuvre pour traduire les performances doivent être simples et abordables.

Il doit fournir également des outils de pilotage qui permettent de traduire les grands objectifs de la société à travers les opérationnels, le choix des règles de décisions et d'objectifs. C'est dans cette optique que doit s'inscrire l'HPD afin de mettre ses outils à jour, d'améliorer la qualité et la pertinence des informations de gestion pour une prise de décision rapide.

Toutefois les résultats auxquels nous sommes parvenus doivent être interprétés avec prudence compte tenu de la taille réduite de notre échantillon

Malgré cette limite, la présente étude conserve tout son intérêt parce qu'elle a permis de cerner les outils du CDG à travers l'analyse du système de l'HPD et à faire des recommandations. Pour son amélioration.

Par ailleurs cette étude ouvre la voie pour d'autres recherches plus poussées sur les dimensions spécifiques du Contrôle de gestion.

Ce modeste travail comporte des limites. Il n'a pas pu faire le tour de la question sur le contrôle de gestion outil du pilotage de la performance dans un Etablissement Public de Santé, cependant il est une étape de la réflexion dans ce domaine et gagnerait être approfondi.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**ANNEXES**

## Annexe 1 : Questionnaire

ADMINISTRE AUX CHEFS SERVICES ET AUTRES RESPONSABLES DE L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR (HPD)

### Renseignements sur l'enquêté

(Cocher seulement les cases vous concernant)

Chef de services administratifs et de gestion   
Chefs de services médico-sanitaire et d'appui technique   
Autre responsable

### LES RESPONSABLES FACE AU CONTROLE DE GESTION

#### 1- Quelle compréhension avez-vous du contenu de travail du contrôle de gestion ?

Un service de surveillance des autres services.....   
Un service de conseil auprès de la direction.....   
Un service d'appui et d'assistance des autres services...   
L'œil et l'oreille de la direction générale.....   
Autres (à préciser).....

#### 2-Demandez-vous des services au contrôle de gestion ?

Très souvent.....   
Assez souvent.....   
Souvent.....   
Pas du tout.....

#### 3- Quelle est la nature des services demandés ?

Appui dans la fixation des objectifs.....   
Assistance dans l'analyse et interprétation des résultats.....   
Aide à la prise de décision.....   
Autres (à préciser).....

#### 4- Bénéficiez-vous des services du contrôle de gestion ?

Très souvent.....   
Assez souvent.....   
Souvent.....   
Pas du tout.....

#### 5- Pensez-vous que le contrôle de gestion vous aide à améliorer vos prestations ?

Oui :  Non :

Si oui, comment ?

Si non, pourquoi ?

#### 6- Pensez-vous que le contrôle de gestion joue auprès de vous un rôle de :

Conseils ?   
Surveillance ?

Contrôleur ?

**7- Pensez-vous que le contrôle de gestion peut vous aider à être plus efficace ?**

Oui :

Non :

**LA PLANIFICATION**

8- L'HPD dispose-t-il d'une démarche de planification (projet d'établissement) ?

Oui :

Non :

Si oui, quels sont les différents niveaux de planification ?

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

9- Pouvez-vous nous décrire le processus ou la démarche de planification de l'HPD ?

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

10- Avez-vous été impliqué ou informé des axes majeures qui structurent la réflexion stratégique de l'HPD dans le cadre de son projet d'établissement ?

Oui :

Non :

11- Vos suggestions et remarques sur la planification stratégique de l'HPD

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

**LE BUDGET**

12- Que représente le budget pour vous à l'HPD ?

- Un contrat entre les responsables et la Direction :
- Une orientation rigide :
- Une simple prévision :
- Une orientation indicative :

13- Le budget de l'HPD est-il établi sur la base d'un plan ou programme d'action ?

Oui :

Non :

14- L'établissement du budget obéit-il à une démarche procédurale favorable à une bonne budgétisation ?

Oui :  Non :

15- Les prévisions budgétaires sont-elles faites sur la base d'une analyse objective des capacités opérationnelles des services ?

Oui :  Non :

16- Pouvez-vous nous décrire la procédure d'élaboration budgétaire que vous appliquez ?

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

17- Selon vous, cette procédure est – elle efficace ?

Oui :  Non :

Justifier votre réponse.....

.....

18- Avez-vous une comptabilité budgétaire ?

Oui :  Non :

19- Les écarts entre les prévisions et les réalisations sont-ils analysés ?

Oui :  Non :

20- Suite à ces analyses, des décisions sont-elles prises ?

Oui :  Non :

**LA COMPTABILITE DE MANAGEMENT**

21- Pouvez-vous nous décrire l'organisation et le fonctionnement de votre système de comptabilité analytique ?

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

22- Quelles sont les missions assignées à la comptabilité de management dans votre hôpital ?

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

23- Quels sont les besoins que la comptabilité analytique vous permet de satisfaire ?

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

24- La comptabilité analytique vous permet-elle d'établir les charges de fonctionnement de votre institution à partir des clés de répartition bien réfléchies ?

Oui :  Non :

25- Votre comptabilité analytique vous permet –elle de connaître aujourd'hui les unités d'œuvre et de les rapprocher aux tarifs pratiqués ?

Oui :  Non :

**LE TABLEAU DE BORD DE GESTION**

26- Votre institution dispose t-elle de tableaux de bord d'exploitation pour les différents responsables ?

Oui :  Non :

27- Avez-vous un tableau de bord financier qui vous donne de façon précise la situation de la trésorerie ?

Oui :  Non :

28- Votre structure sait-elle si sa capacité s'améliore ou se dégrade ?

Oui :  Non :

29- Votre tableau de bord de gestion est-il périodiquement mis à jour ?

Oui :  Non :

30- Pouvez-vous nous faire des suggestions relatives à la mise en place et au développement des tableaux de bord de gestion à l'HPD dans un contexte de réforme hospitalière ?

Oui :  Non :

31- Si oui, lesquelles ?.....

.....  
.....

32- Avez-vous conscience de l'utilité des tableaux de bord dans la gestion des organisations ?

Oui :  Non :

33- Si des tableaux de bord existent à l'HPD, êtes-vous satisfaits de leur mise en œuvre ?

Oui :  Non :

34- Si non, pourquoi ?.....  
.....

**L'EVALUATION DES PERFORMANCES**

35- Disposez-vous d'un système d'évaluation des performances ?

Oui :  Non :

36- Si oui, quels sont les critères de performance de vos services ?

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

37- Les responsables des services sont-ils associés à la définition d'objectifs et aux choix de critères de performance ?

Oui :  Non :

38- Le système actuel permet t-il d'analyser avec objectivité la performance des services ?

Oui :  Non :

39- Quelles sont vos suggestions par rapport à l'évaluation des performances de l'HPD ?

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

40- Le système de l'évaluation des performances est-il souvent mis à jour ?

Oui :  Non :

41- Si oui, à quand remonte la dernière date de mise à jour du système d'évaluation des performances ?

Oui :  Non :

**LE SYSTEME D'INFORMATION DE GESTION ET LE REPORTING**

42- Avez-vous un système d'information de gestion formel ?

Oui :  Non :

43- Si non, comment sont gérées les informations à l'HPD ?

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

44- Avez-vous connaissance des besoins réels de la Direction en matière d'information de gestion ?

Oui :  Non :

45- Pensez-vous que le système actuel peut satisfaire les responsables des services en matière d'information de gestion ?

Oui :  Non :

46- Les rapports d'activités, notes de service..... vous parviennent-ils à temps ?

Oui :  Non :

47- Avez-vous à l'HPD, la culture d'organiser des séances de « feed-back » ou retro-information à l'intention des responsables de services ?

Oui :  Non :

48- Si non, pourquoi ?.....

.....  
.....

49- Existe-t-il selon vous un responsable chargé de gérer le système d'information de l'HPD ?

Oui :  Non :

50- Si non, quels sont selon vous les inconvénients d'une telle situation ?

.....  
.....

51- Avez-vous l'habitude de réviser votre système d'information ?

Oui :  Non :

52- Si oui, à quand remonte la date de la dernière séance de révision du SIG de l'HPD ?

.....  
.....

53- Le système d'information de gestion de l'HPD est-il informatisé ?

Oui :  Non :

54- Des actions ou décisions sont-elles menées ou prises après exploitation des rapports d'activités des services ?

Oui :  Non :

55- Quelles sont vos suggestions et remarques sur le système d'information de l'HPD au profit de sa gestion actuelle ?

.....  
.....

**LE CONTROLE INTERNE**

56- Votre établissement dispose-t-il d'un manuel de procédures ?

Oui :  Non :

57- Si oui, ce manuel de procédures est-il respecté dans les opérations de gestion ?

Oui :  Non :

58- Si oui, ce respect est-il observé ?

Régulièrement :  Souvent :  Pas du tout :

59- L'HPD dispose-t-il d'un programme de contrôle interne dans son système de management ?

Oui :  Non :

60- Si oui, ce système de contrôle interne est-il soumis à l'évaluation périodique ?

Oui :  Non :

61- Selon vous, l'organigramme de l'HPD est-il bien précisé et connu de tous ?

Oui :  Non :

62- Les tâches et responsabilités professionnelles sont-elles définies à l'HPD selon les emplois ?

Oui :  Non :

63- Quelles sont vos suggestions sur le contrôle interne à l'HPD ?

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

**QUESTIONS ANNEXES**

1- Quels sont les principaux outils de contrôle de gestion que vous utilisez actuellement ?

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

2- Pensez-vous que ces outils vous permettent d'atteindre vos objectifs ?

Oui :

Non :

3- Quels sont, selon vous, les outils de contrôle de gestion dont vous avez connaissance, que vous n'utilisez pas, mais qui pourraient vous servir ou vous aider dans la réalisation de vos objectifs ?

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

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **Annexe 2 : Guide d'entretien avec le contrôleur de gestion**

### **❖ Les attributions du contrôle de gestion**

- 1- Pouvez-vous nous décrire les attributions qui vous sont assignées ?
- 2- Pensez-vous que vos attributions sont bien claires, précises et concises ? Justifiez votre réponse.
- 3- Existe-t-il à votre avis des chevauchements dans vos attributions avec d'autres services ? Lesquels ?

### **❖ La structure organisationnelle**

- 4- Pensez-vous que la structure organisationnelle actuelle de votre service vous permet de réaliser vos objectifs ? Pourquoi ? Quels reproches avez-vous à faire ?
- 5- Votre position actuelle de rattachement à la Direction Générale vous convient-elle ?
- 6- Quels sont les avantages et les inconvénients à la lumière de vos expériences pratiques ?
- 7- Pensez-vous que votre service jouit d'une autorité morale au sein de l'hôpital ? Donnez quelques éléments explicatifs.

### **❖ Les outils utilisés**

- 8- Quels sont les outils de contrôle de gestion que vous utilisez actuellement ?
- 9- Pensez-vous que ces outils vous permettent d'atteindre vos objectifs ?
- 10- Quels sont, selon vous, les outils de contrôle de gestion dont vous avez connaissance, que vous n'utilisez pas, mais qui pourraient vous servir ou vous aider dans la réalisation de vos objectifs ?
- 11- Faites-vous des rapports d'analyse ? Si non, pourquoi ?

### **❖ La planification**

- 12- Existe-t-il un système de planification au sein de l'hôpital ? Donnez les éléments indicateurs (existence de plans et programmes).
- 13- Quels sont les différents niveaux de planifications qui existent au sein de l'hôpital ?

14-Pouvez-vous nous décrire la démarche de planification ?

❖ **Le budget**

15-Pouvez-vous nous décrire le processus budgétaire en mettant en évidence votre rôle dans ledit processus ?

16-Le budget est-il établi sur la base d'un niveau d'activité préalablement défini ? découle-t-il d'un plan ou d'un programme d'action donné ?

17-Existe-t-il une comptabilité budgétaire ? Pouvez-vous nous décrire son organisation et son fonctionnement ?

18-Pouvez-vous nous décrire la procédure du contrôle budgétaire que vous appliquez ? Est-elle efficace selon vous ? Expliquez votre réponse.

❖ **La comptabilité de gestion**

19-Pouvez-vous nous décrire l'organisation et le fonctionnement de votre système de comptabilité de gestion ?

20-Quels sont les besoins que la comptabilité de gestion vous permet de satisfaire ?

21-Quel est le lien qui existe entre le système de comptabilité de gestion et la comptabilité générale ? Utilisez-vous les mêmes comptes ?

❖ **Le système d'information de gestion et le reporting**

22- Comment s'opère la gestion des informations au sein de l'hôpital ? Décrivez nous brièvement comment le SIG a été conçu, et quel rôle avez-vous joué dans sa conception et quel rôle jouez-vous dans le système ?

23-Avez-vous connaissance des besoins des opérations en matière d'informations de gestion ?

24-Pensez-vous que les opérationnels sont satisfaits des prestations que vous leur offrez (en matière d'informations de gestion) ?

25-Les rapports d'activités et comptes rendus divers des directions opérationnelles vous parviennent-ils à temps ? Sont-ils transmis à la Direction Générale ?

26-Révisiez-vous souvent le SIG et le système de reporting ? Quelle est la périodicité de mise à jour ? Est-il informatisé ?

❖ **L'évaluation de la performance**

27-Décrivez nous le système de la performance en vigueur, quel rôle y jouez-vous ?  
Comment a-t-il été conçu ?

28-Avez-vous associé les différents services à sa conception ?

29-Le système d'évaluation de la performance est-il mis régulièrement à jour ?  
A quand datent les dernières mises à jour ?

❖ **Le tableau de bord**

30-Les chefs de services disposent-ils de tableaux de bord ? Sont-ils informatisés ?

31-Appuyez-vous les opérationnels dans l'élaboration de leurs tableaux de bord ?

32-Donnez-nous les principaux éléments de tableau du directeur général. Quelle est la nature et la périodicité des différents indicateurs qui figurent ?

33-Quelle est la périodicité de mise à jour des tableaux de bord ?

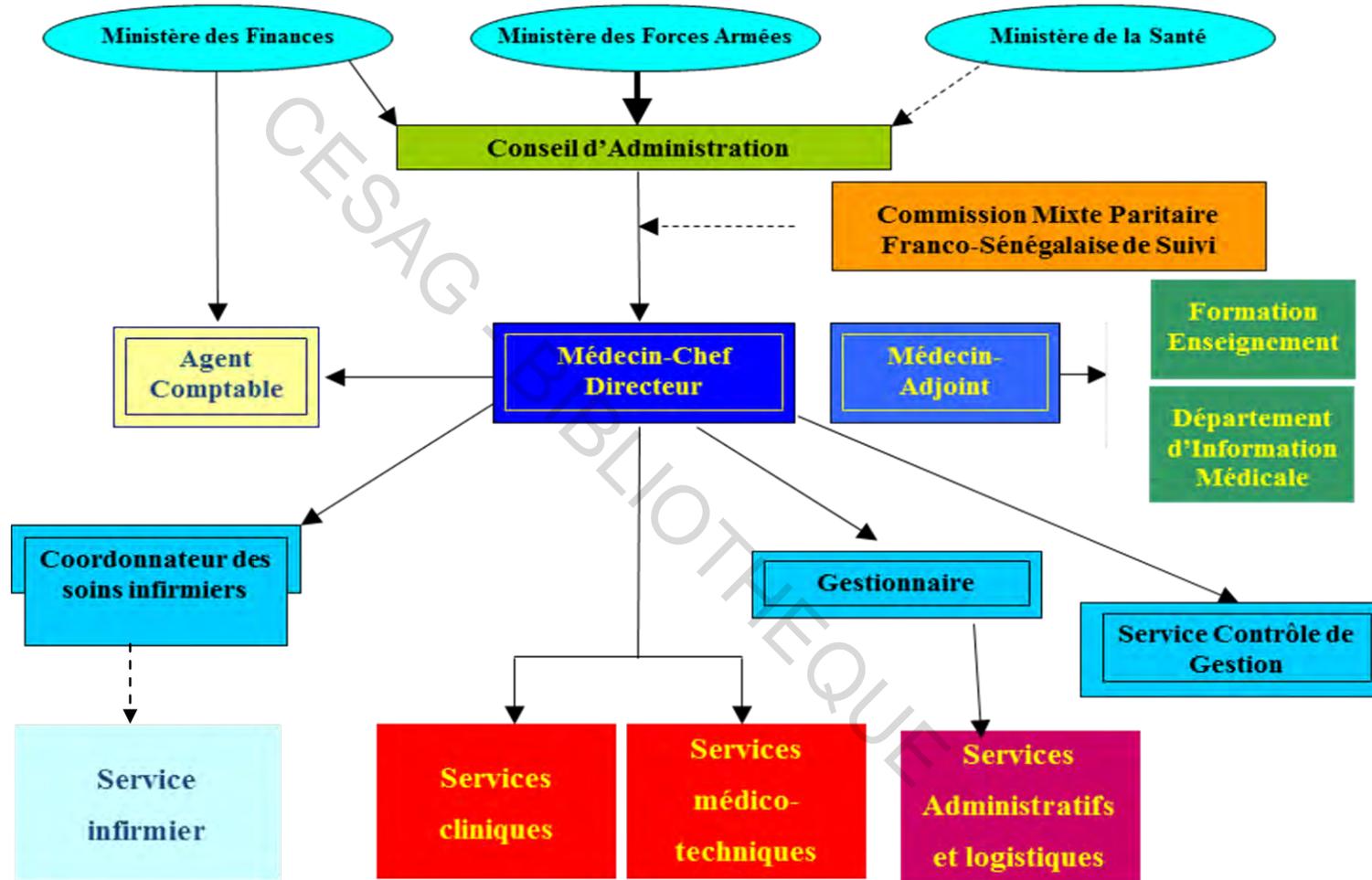
❖ **Liens avec le Direction Générale**

34-Etes-vous impliqués dans la définition des orientations stratégiques de la Direction Générale ? En quoi consiste cette implication ?

35-Quels sont les services que la Direction Générale vous demande ?

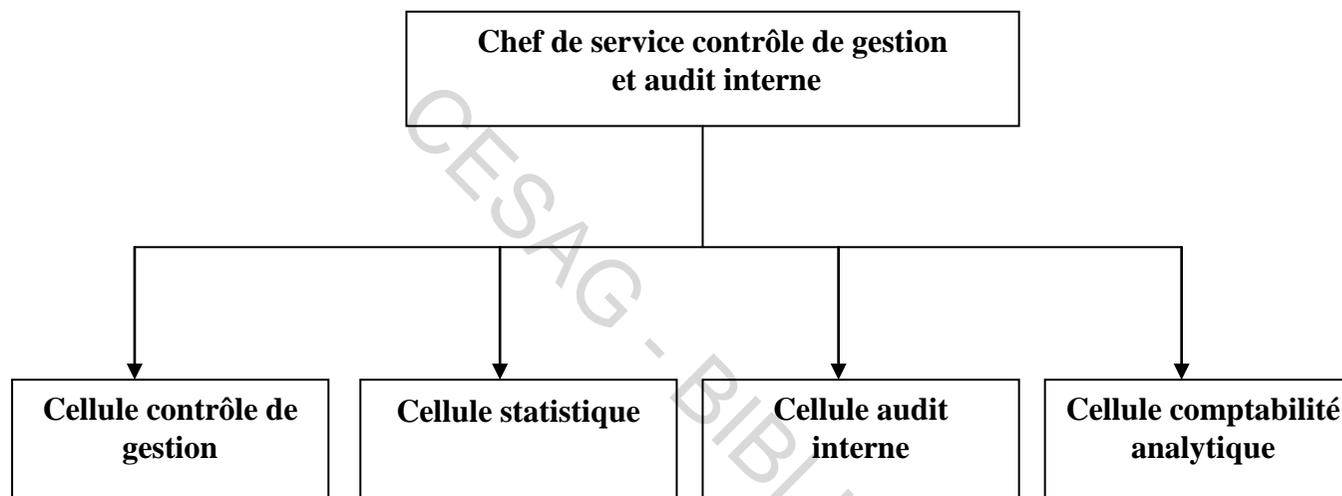
36-Pensez-vous que vous constituez le conseil de la Direction Générale ? Donnez quelques éléments indicateurs.

Annexe 3 : Organigramme de l'HPD



Source : HPD

**Annexe 4 : Organigramme du SCGAI**



Source : SCGAI

**BIBLIOGRAPHIE**

## Ouvrages

- 1- **BERLAND Nicolas (2009)**, *mesurer et piloter la performance*, 1<sup>ère</sup> édition, Edition Pearson Education, 523 pages
- 2- **BERLAND Nicolas (2011)**, *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales*, 1<sup>ère</sup> édition, Edition Pearson Education, 534 pages
- 3- **BOUIN Xavier (2009)**, *les nouveaux visages du contrôle de gestion*, 3<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 346 Pages
- 4- **BOUQUIN Henri (2008)**, *Contrôle de Gestion*, 8e édition, Editions Presses universitaires de France, 521 Pages
- 5- **DEMEESTERE René, Philippe Lorino, Nicolas Mottis (2002)**, *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*, 2<sup>ème</sup> édition, Edition Dunod, Paris, 306 Pages
- 6- **DORIATH Brigitte, LOZATO Michel et autres (2008)**, *Comptabilité et gestion des organisations*, 6<sup>ème</sup> édition, Editions Dunod, Paris 2008, 333 Pages
- 7- **FEISTHAMMEL Daniel (2005)**, *fondamentaux du pilotage de la performance*, Edition Afnor, 203 Pages
- 8- **FERNANDEZ Alain (2008)**, *les nouveaux tableaux de bord des managers*, 4<sup>ème</sup> édition, Editions Eyrolles, 465 Pages
- 9- **GERVAIS Michel (2000)**, *Contrôle de Gestion*, 7<sup>ème</sup> édition, Editions Economica, Paris, 699 Pages
- 10- **GIRAUD Françoise, Olivier SAULPIC et autres (2008)**, *Contrôle de Gestion et pilotage de la Performance*, 4<sup>ème</sup> édition, Editions Gaulino, Paris, 403 Pages
- 11- **GODARD Charles Edouard et Godard Séverine (2013)**, *le petit contrôle de gestion*, 4<sup>ème</sup> édition, Editions Dunod, Paris, 48 pages
- 12- **GRANDGUILLOT Béatrice et Francis GRANDGUILLOT(2013)**, *l'essentiel du contrôle de gestion*, 7ème édition, Editions Gualino, 134 Pages
- 13- **GUEDJ Norbert (1998)**, *le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, 2<sup>ème</sup> édition, Edition Organisation, 710 Pages
- 14- **HORNGREN Charles (2008)**, *contrôle de gestion et gestion budgétaire*, 4<sup>ème</sup> édition, Editions Nouveaux horizons, 420 Pages
- 15- **LÖNING Hélène (2008)**, *le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques*, 3<sup>ème</sup> édition, Edition Dunod, Paris, 304 Pages

- 16- **LORINO Philippe (2003)**, *Méthodes et pratiques de la performance*, 3<sup>ème</sup> édition, Edition Organisation, 521 Pages
- 17- **MERLIERE Yvon et KIEFFER René (1997)**, *le contrôle de gestion de l'hôpital, principes clés et outils nouveaux*, Edition Masson, Paris, 257 Pages
- 18- **MOLHO Denis & FERNANDEZ Dominique (2009)**, *tableaux de bord outils de la performance*, 1<sup>ère</sup> édition, Editions d'organisation, 200 Pages
- 19- **SELMER Caroline (2011)**, *concevoir le tableau de bord*, 3<sup>ème</sup> édition, Edition Dunod, 273 Pages,
- 20- **VOYER Pierre (2006)**, *tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance*, 2<sup>ème</sup> édition, Editions Presses de l'université Québec, 446 Pages

#### Articles et revues

- 21- **OCDE (2005)**, *la modernisation du secteur public : moderniser la responsabilité et le contrôle*, (n°5) : 4-5
- 22- **Echange (2004)**, *l'évolution des missions du contrôle de gestion de la surveillance au pilotage*, (n°216) : 12-13

#### Sources Internet

- 23- **BAMPOKY Boniface et MEYSSONNIER François (2010)**, *l'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises du Sénégal*, consulté le 24/04/2013 à 13h37
- 24- **CHOPIN Jean**, les hôpitaux du Sénégal : *situation actuelle, perspectives et Suggestions*, décembre 2000
- 25- **Conseil National de Lutte Contre le Sida (2010 à 2011)**, *rapport de situation sur la riposte nationale à l'épidémie de VIH/SIDA Sénégal* : ce-SN-Narrative-Report, consulté le 9/8/2013, à 16h40
- 26- **dhgygo.619.pdf**, *contrôle de gestion*, consulté le 17/10/2013 à 14h10
- 27- **Forum de la PERFORMANCE (2012)**, consulté le 1er /10/2013 à 10h10
- 28- **Groupement pour la modernisation du Système d'Information Hospitalier (2005)**, *pilotage\_des\_ES\_Enjeux\_du\_pilotage*, consulté le 26/07/2013 à 14h47
- 29- **Pilotage des Etablissement de Santé**, version 1.0, paris (2005) : consulté le 30/9/2013, à 11h00
- 30- **JORS, 18-3-2000**, 5913 : 295-299,1z00-02-07 ORGANFONCTHPD, consulté le 15/07/2013 à 00h50

- 31- **JORS, 5-2-2000**, 5904 : 61-63, 1y00-07 création d'EPS-HPD, consulté le 15/07/2013 à 00h51
- 32- **Journal Officiel n°6448** du 10 janvier 2009, ministère des forces armées, décret N°2008-1001 du 18 août 2008
- 33- **La performance dans le secteur public** : *outils, acteurs et stratégie*, consulté le 26/9/2013 écrit par Thierry LE NEDIC sept 2009
- 34- **La performance et l'efficience hospitaliers**, rapport Aristide BRIAND 2006-2008, consulté le 26/9/2013
- 35- **Madelmont François**, Module 1 : *présentation et nécessité de la fonction contrôle de gestion*, consulté le 19/9/2013 à 12h41
- 36- **Ministère de la santé** (1998), *réforme hospitalière : présentation, lois et décrets*
- 37- **Ministère de la Santé et de la Prévention** (2009), R242\_MOH\_SENEGAL\_2009\_NatHealthPl, consulté le 12/7/2013 à 15h02
- 38- **Neunreuther Bruno** (2004), *contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise*, CG\_CGSE\_Cefeb\_11\_01.pdf, consulté le 29/01/2013, à 13h27
- 39- **OCDE** (1996), le contrôle de gestion dans les administrations publiques modernes : Etudes comparatives des pratiques, n°.4 <http://dx.doi.org/10.1787/5kml6gb0k7q4-fr>, consulté le 9/9/2013, à 2h
- 40- **Revue Africaine de gestion**, revue\_GMP17\_Zampiccoli.pdf, consulté le 26/07/2013 à 11h37
- 41- **Revue des dirigeants financiers**, échanges, juin 2013, consulté le 23/10/2013 à 17h00
- 42- **Rubriques international** : l'hôpital de Dakar exemple de coopération hospitalière française, adsp n°33 décembre 2000, consulté le 9/10/2013 à 13h15
- 43- **Santé publique** 2011, volume 23, n°1, consulté le 15/07/2013 à 19h30
- 44- **SARR Boubacar**, situation sanitaire du Sénégal, consulté le 30/07/2013 à 16h19
- 45- **USAID**, Agence Américaine Pour le Développement International, décembre 2010