



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

CESAG BF – CCA
BANQUE, FINANCE, COMPTABILITE,
CONTROLE & AUDIT

MPCGF 1 - MPTCF

Promotion 11
(2012-2013)

Mémoire de fin de formation

THEME

**EVALUATION DE LA PERFORMANCE
DU CONTROLE DE GESTION : CAS DE
L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR
(HPD)**

Présenté par :

Ibra NDIAYE

Dirigé par :

Mme GAYE Mame Fatou Guèye

Contrôleur de gestion à l'Hôpital
Principal de Dakar

Octobre 2014

DEDICACE

Je dédie ce mémoire à :

- ✓ mon défunt père Modou NDIAYE ;
- ✓ ma mère Seynabou GUEYE, pour son amour et son aide sans faille ;
- ✓ ma tante Thioro GUEYE, pour son soutien durant tout mon cursus scolaire, elle ne cesse de me pousser vers la réussite dans mes études ;
- ✓ mes frères et sœurs pour leur soutien et conseils ;
- ✓ mon épouse Assia Arame NDIAYE, pour ses encouragements et ses conseils ;

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Je remercie tous ceux qui ont participé à l'élaboration de ce mémoire :

- ✓ mon encadreur Mme GAYE Mame Fatou GUEYE, chef du Service Contrôle de Gestion et d'Audit interne pour les contributions et les conseils qui ont œuvré à la réalisation de ce travail ;
- ✓ M. Boubacar WADE, Médecin-Chef Directeur de l'HPD pour m'avoir accordé un stage ;
- ✓ M. Moussa YAZI, Chef du Département Banque Finance, Comptabilité, Contrôle Audit du CESAG ;
- ✓ M. Papa Maguette Ndiaye, Agent Comptable Particulier de l'Hôpital Principal de Dakar (HPD) pour son soutien et ses conseils ;
- ✓ les chefs de cellule du Service Contrôle de gestion et d'Audit Interne de l'HPD pour leur soutien dans l'élaboration de ce mémoire ;
- ✓ l'ensemble des chefs de service de l'HPD qui ont répondu à mon questionnaire ;
- ✓ mes collègues de la 7^{ème} Promotion ;
- ✓ mes amis.

SIGLES ET ABREVIATIONS

ABC : Activity Based Costing

ABM : Activity Based Management

ACP : Agence Comptable Particulier

AOF : Afrique Occidentale française

CA : Conseil d'Administration

CDG : Contrôle de Gestion

CESAG : Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

DES : Direction des Etablissements de Santé

DIH : Département de l'Information Hospitalière

DRH : Direction des Ressources Humaines

EPS : Etablissement Public de Santé

GHM : Groupement Homogène Des Maladies

HPD : Hôpital Principal de Dakar

IRM : Imagerie à Résonance Magnétique

MCD : Médecin-Chef Directeur

MEF : Ministère de l'Economie et des Finances

MFA : Ministère des Forces Armées

RESHAOC : Réseau des Hôpitaux d'Afrique, de l'Océan Indien et des Caraïbes

RUM : Résumés d'Unités Médicales

SAGF : Service d'Administration Générale et Financière

SARH : Service de Gestion des Ressources Humaines

SCGAI : Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne

SHSE : Service Hospitalisation et des Soins Externes

SIB : Service Intérieur et Sécurité

SMT : Service Médico-Technique

SNIS : Système National d'Information Sanitaire

TDB : Tableau de Bord

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : effectif global de l'HPD au 31-08-2014.....	39
Tableau 2 : évolution des recettes de 2011 à 2013.....	40
Tableau 3 : procédure d'élaboration du budget de l'HPD.....	47
Tableau 4 : taux de satisfaction des clients du SCG de l'HPD	56
Tableau 5 : taux de performance de l'axe apprentissage organisationnel du contrôleur de gestion de l'HPD	58
Tableau 6 : bilan des forces et faiblesses	63
Tableau 7 : proposition d'un tableau de bord stratégique	66

LISTE DES FIGURES

Figure 1 : cheminement des coûts	17
Figure 2 : La chaîne de causalité au sein du Balanced Scorecard.....	25
Figure 3 : Modèle d'analyse.....	28
Figure 4: taux de satisfaction des clients internes du CDG.....	60
Figure 5 : histogramme des différents taux de compétence du CDG.....	61
Figure 6 : représentation des taux de performance global du SCG de l'HPD.....	63

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES ANNEXES

Annexe 1 : rattachement du CDG à la Direction Financière.....	72
Annexe 3 : rattachement du CDD en position râteau.....	73
Annexe 4 : prévision des dépenses de fonctionnement.....	73
Annexe 5 : prévision des dépenses d'investissement.....	74
Annexe 6 : Organigramme de l'hôpital Principal de Dakar - Janvier 2014.....	75
Annexe 7 : organigramme du SCGAI.....	76
Annexe 8 : présentation schématique pour l'élaboration du budget.....	77
Annexe 9 : logigramme d'élaboration du tableau de bord à l'HPD.....	79
Annexe 10 : guide d'entretien avec le contrôleur de gestion.....	80
Annexe 11 : compétences du contrôleur de gestion.....	82
Annexe 12 : questionnaire d'analyse de l'apprentissage organisationnelle adressé aux chefs de cellule.....	88
Annexe 13 : questionnaire adressé aux clients du contrôle de gestion.....	90
Annexe 15 : questionnaire de l'axe financier.....	93

TABLE DES MATIERES

DEDICACE.....	i
REMERCIEMENTS	ii
SIGLES ET ABREVIATIONS	iii
LISTE DES TABLEAUX.....	iv
LISTE DES FIGURES.....	v
LISTE DES ANNEXES.....	vi
TABLE DES MATIERES	vii
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE	7
CHAPITRE 1 : ETAT DES LIEUX DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION.....	9
1.1. Le contrôle de gestion.....	9
1.1.1. Définition	9
1.1.2. Objectifs du contrôle de gestion.....	11
1.1.3. Rôles d'un contrôleur de gestion.....	12
1.2. Positionnement du contrôle de gestion.....	13
1.2.1. Rattachement à la direction financière.....	13
1.2.2. Rattachement du contrôle de gestion à la direction générale	14
1.2.3. Rattachement du contrôle de gestion au même niveau que d'autres directions (position râteau).....	14
1.3. Les outils du contrôle de gestion	14
1.3.1. Le budget.....	15
1.3.2. La comptabilité de gestion	15
1.3.2.1. La méthode des coûts complets ou full costing	16

1.3.2.2.	La méthode des coûts partiels ou direct costing	17
1.3.3.	Le tableau de bord	17
1.3.4.	Le reporting	19
CHAPITRE 2 : MODELES D'EVALUATION DE LA PERFORMANCE DU CDG.....		20
2.1.	Notion de performance	20
2.2.	Différents critères d'appréciation de la performance	20
2.2.1.	L'économie.....	21
2.2.2.	L'efficacité	21
2.2.3.	L'efficience	21
2.3.	Présentation des modèles d'évaluation de la performance	22
2.3.1.	Le modèle d'évaluation de la fonction contrôle de gestion selon David AUTISSIER	22
2.3.1.2.	Le pôle compétence	23
2.3.1.3.	Le pôle organisation.....	23
2.3.1.4.	Le pôle clients	23
2.3.2.	Le modèle d'évaluation de la performance de contrôle de gestion selon ROUACH et NAULLEAU	23
2.3.2.1.	La qualité du système.....	23
2.3.2.2.	La cohérence du système	23
2.3.2.3.	La fiabilité des informations	24
2.3.2.4.	La rapidité et le respect des délais	24
2.3.3.	La Balanced Scorecard.....	24
2.3.3.1.	Axe Financier.....	24
2.3.3.2.	Axe clients	24

2.3.3.3.	Axe « processus internes ».....	25
2.3.3.4.	Axe « apprentissage organisationnel et innovation »	25
2.4.	Indicateurs de performance du contrôle de gestion	26
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE		27
3.1.	Modèle théorique d'analyse.....	27
3.2.	Techniques de collecte des données	29
3.2.1.	Entretien	29
3.2.2.	Questionnaire	29
3.2.3.	La revue documentaire	29
3.2.4.	Observation	30
3.3.	Analyse des données.....	30
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE		32
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DE L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR		34
4.1.	Historique	34
4.2.	Les missions assignées à l'HPD	35
4.3.	Les objectifs de l'Hôpital Principal de Dakar	35
4.4.	Les activités et produits de l'HPD.....	36
4.4.1.	Les activités de l'HPD.....	36
4.4.2.	Produit de l'HPD	36
4.5.	Organisation administrative de l'HPD	36
4.5.1.	Le Conseil d'Administration.....	36
4.5.2.	Le Médecin-chef Directeur	37
4.5.3.	Organes consultatifs	38

4.5.4. Services de l'Hôpital Principal de Dakar	38
4.6. Ressources financières.....	39
CHAPITRE 5 : DESCRIPTION DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION A L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR.....	41
5.1. Mission du service de contrôle de gestion.....	41
5.2. Positionnement hiérarchique et acteurs du Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne.....	45
5.3. Les clients du Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne	45
5.4. Les outils du système de CDG utilisés par le SCGAI	46
5.4.1. Le système budgétaire	46
5.4.1.1. Processus de préparation du budget à l'HPD.....	46
5.4.1.2. Le budget	47
5.4.2. Tableau de bord.....	50
5.4.3. la comptabilité analytique de gestion.....	52
5.4.4. Le système d'information de gestion hospitalière.....	52
CHAPITRE 6 : EVALUATION DE LA PERFORMANCE DU CONTROLE DE GESTION DE L'HPD	53
6.1. Evaluation du système de contrôle de gestion de l'HPD.....	53
6.1.1. Evaluation de l'axe financier.....	53
6.1.2. Evaluation de l'axe processus interne	54
6.1.3. Evaluation de l'axe satisfaction clients	55
6.1.4. Evaluation de l'axe apprentissage organisationnel	56
6.2. Analyse des résultats de l'évaluation.....	58
6.2.1. Analyse de l'axe Financier	59
6.2.2. Analyse de l'axe processus interne	59

6.2.3. Analyse de l'axe client	60
6.2.4. Analyse de l'axe apprentissage organisationnel.....	60
6.2.5. Evaluation de la performance globale du SCGAI de l'HPD.....	62
6.3. Recommandations pour l'amélioration du système de contrôle de gestion	64
6.3.1. Recommandation de l'axe finance	64
6.3.2. Recommandation de l'axe processus interne	64
6.3.3. Recommandation de l'axe client	65
6.3.4. Recommandation de l'axe apprentissage organisationnel.....	66
CONCLUSION GENERALE	69
ANNEXES	71
BIBLIOGRAPHIE	94

INTRODUCTION GENERALE

Dans les pays développés, à la fin des années 80 et durant la dernière décennie du 20^{ème} siècle, le développement des mécanismes d'amélioration de la qualité est venu répondre à la moitié des exigences du public et de ses représentants pour plus de traçabilité, d'efficacité et de transparence de la part des acteurs de la santé (Arce, 1998). On assiste à un développement des mécanismes pour l'amélioration de la qualité des soins dans les établissements hospitaliers et cela devenait de plus en plus intéressant. Cette période naissante des « hommes qualité » est importante. Les procédés qualité ont eu désormais une place non négligeable dans les centres hospitaliers qui ne sont plus remis en cause. Le phénomène s'élargit et devient l'affaire de tous. Ainsi, on constate aux années 90 qu'un nombre important de pays Africains commencent à adopter ce mécanisme pour mettre en œuvre une démarche qualité dans les hôpitaux (RESHAOC, 2005). La qualité des soins dans les établissements de santé est devenue une préoccupation africaine.

C'est dans cette optique que l'Etat du Sénégal a adopté depuis le 12 février 1998, une réforme hospitalière sous la loi 98-12 votée par l'Assemblée Nationale. La première loi est dénommée « la réforme hospitalière », entrée en vigueur depuis 1998. La seconde intitulée « loi relative à la création, à l'organisation et au fonctionnement des Etablissements Publics de Santé ». Cette réforme hospitalière confère essentiellement aux Etablissements Publics de Santé (EPS) une autonomie et une personnalité juridique morale afin d'améliorer la performance en leurs sein en terme de gestion et de qualité des soins de santé. Pour améliorer cette performance, les hôpitaux doivent s'imposer une rigueur de gestion efficace. Pour cela, la fonction contrôle de gestion semble être une solution parmi tant d'autres.

En effet, le contrôle de gestion joue un rôle décisif dans le fonctionnement des organisations. TELLER & al (2009: 18) définissent le contrôle de gestion comme : « un processus d'aide à la décision permettant une intervention avant, pendant et après l'action. C'est un système global d'information interne à l'entreprise qui permet la centralisation, la synthèse et l'interprétation de l'ensemble des données figurant les performances de chacune des activités ou fonction de l'entreprise ». La performance dans les organisations devient de plus en plus l'affaire de tous les dirigeants tant dans le secteur privé que public. C'est ainsi que GRANDGUILLLOT (2014 :13) définisse le contrôle de gestion comme « le 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 ».

Créé par la loi 2000-01 du 10 Janvier 2000, l'Hôpital Principal de Dakar (HPD) est un établissement public de santé à statut spécial dénommé « Hôpital Principal de Dakar ». Cette loi spécifie les missions, le régime financier, les organes d'administration, de tutelle et de contrôle. L'objectif visé par cette spécificité est de pouvoir garantir pour tous « un accès équitable aux soins de santé », des soins de meilleure qualité. Ceci pousse l'HPD à disposer de moyens nécessaires pour mettre en place les bonnes pratiques de management hospitalier afin de pouvoir corriger les écueils enregistrés depuis plusieurs années. Cela permettra donc à l'HPD de concilier sa performance en matière de gestion et l'accessibilité de la population aux soins par le recouvrement des coûts pertinents. Dans cette perspective, l'article 23 du décret 98-702 crée une cellule de contrôle de gestion (CDG). Cette dernière est chargée :

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

Malgré l'existence d'un service de contrôle de gestion, l'Hôpital Principal de Dakar rencontre certaines difficultés pour atteindre les objectifs qu'il s'est fixé pour devenir un hôpital de renommée internationale. Il s'agit :

- de l'indisponibilité de l'information à temps réel ;
- de l'obsolescence du système d'information ;
- de l'absence d'un système d'évaluation de la performance du personnel
- de l'absence de rentabilité de certaines prestations.
- du manque d'application des procédures.

L'analyse des problèmes énumérés ci-dessus montre que les causes sont les suivantes :

- un système d'information obsolète ;
- le manque de logiciel adéquat du SCGAI ;
- la non maîtrise de certaines charges fixes ;
- le manque de vision et de formation du personnel ;
- le coût exorbitant du tarif de certaines prestations ;
- l'absence d'un système d'évaluation de la performance de l'HPD.

Les conséquences qui peuvent en découler sont les suivantes :

- les décisions ne sont pas prises en temps réel ;
- le décalage d'information entre le SCGAI et le DIH ;
- le ralentissement de l'activité ;
- la perte de données.

Pour apporter des issues à ces conséquences, les solutions suivantes peuvent être envisagées:

- mettre à la disposition du SCGAI des logiciels de CDG adéquats ;
- changer le système d'information ;
- évaluer la performance actuelle du système contrôle de gestion avec le modèle balanced scorecard (BSC).

La dernière solution relative à l'évaluation de la performance actuelle du contrôle de gestion avec le modèle BSC nous paraît la plus pertinente. L'évaluation de cette performance du système de CDG pourrait inférer la deuxième solution qui est celle relative à changer de système d'information. La première solution est rejetée vue qu'elle ne couvre pas toutes les dimensions indispensables liées aux problèmes posés.

Le contrôle de gestion étant le socle de l'entreprise, la question principale à laquelle nous devons répondre est la suivante : comment évaluer la performance du contrôle de gestion avec le balanced scorecard ?

Pour résoudre cette question, nous allons apporter des solutions aux questions spécifiques suivantes :

- qu'est ce que le contrôle de gestion ?
- quelles sont les différentes composantes du contrôle de gestion ?
- quels sont les différents indicateurs de performance du BSC ?
- quel indicateur doit-devons nous utiliser pour mesurer la performance du contrôle de gestion ?
- comment rendre le service contrôle de gestion plus performant ?

La recherche de réponses à ces questions nous conduit au choix de notre thème de recherche qui s'intitule : « Evaluation de la performance du contrôle de gestion : cas de l'Hôpital Principal de Dakar ».

L'objectif principal de ce travail de recherche est d'évaluer la performance du contrôle de gestion de l'Hôpital Principal de Dakar à travers les objectifs spécifiques suivants :

- définir le contrôle de gestion et ses outils ;
- d'écrire les quatre (4) perspectives du BSC pour évaluer la performance du contrôle de gestion ?
- définir la démarche à entreprendre pour évaluer la performance du système de contrôle de gestion de l'HPD ;
- évaluer la performance du contrôle de gestion de l'HPD et formuler des recommandations pouvant contribuer à l'amélioration de la performance de celui-ci.

Nous essayerons de limiter notre étude à la cellule du contrôle de gestion à travers ses activités, son organisation et au fonctionnement dudit système.

Notre étude présente un triple intérêt :

- pour l'HPD :

Elle permettra aux dirigeants et responsables de se faire une idée sur la performance du contrôle de gestion afin de prendre des mesures correctives en vue de rendre plus performante le service du contrôle de gestion.

- pour nous même :

Ce mémoire sera pour nous, l'occasion d'appliquer une fois en entreprise les connaissances théoriques que nous avons acquises au cours de notre formation au CESAG.

Le mémoire s'articulera autour de deux (2) parties essentielles :

- ❖ la première partie consacrée au cadre théorique se compose de trois (3) chapitres. Nous serons amenés dans le premier chapitre à aborder le système de contrôle de gestion. Le deuxième chapitre abordera le balanced scorecard : modèle d'évaluation de la performance et enfin, le troisième chapitre abordera la méthodologie de l'étude.

- ❖ la deuxième partie appelée partie pratique comprend à son tour trois (3) chapitres. Il s'agira dans un premier chapitre de la présentation de l'Hôpital Principal de Dakar, ensuite nous procéderons au deuxième chapitre destiné à analyse situationnelle et descriptive du processus du contrôle de gestion de l'Hôpital Principal de Dakar et le dernier chapitre sera consacré à l'évaluation de la performance du système de contrôle de gestion de l'HPD par le modèle balanced scorecard.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PREMIERE PARTIE :
CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE

La stratégie d'une organisation est de maîtriser sa performance. Pour cela, la direction générale doit se fixer des objectifs à atteindre avec l'aide du service contrôle de gestion qui occupe parfois une place stratégique dans le processus de prise de décision.

Ainsi, la raison d'être du contrôle de gestion est sous-tendue par deux logiques (BOUQUIN, 2005 : 9) :

- la première est une logique économique et s'intéresse aux outils à mettre en œuvre, aux informations à fournir pour que les décisions soient prises en tenant compte de leurs impacts prévisibles sur la performance ;
- la seconde est une logique organisationnelle qui a pour objet la mobilisation des acteurs autour des objectifs visés, leur coopération, la convergence des buts. Chacune de ces logiques se retrouve dans les apports attendus des différents outils du contrôle de gestion.

Pour mener à bien ses activités, les professionnels du contrôle de gestion doivent connaître les outils de gestion pour pouvoir évaluer leur performance. La vocation du contrôle de gestion étant la réalisation des objectifs (ANTHONY, 1988 : 10), c'est-à-dire la performance. Il convient ainsi de maîtriser ses outils pour atteindre les objectifs de l'organisation.

Afin d'améliorer notre compréhension, il est nécessaire de voir dans un premier temps le système de contrôle de gestion qui nous permettra d'appréhender quelques concepts du CDG, dans le deuxième chapitre nous présenterons le balanced scorecard : modèle d'évaluation de la performance et enfin dans le troisième nous traiterons l'approche méthodologique utilisée.

CHAPITRE 1 : ETAT DES LIEUX DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION

Après une recherche préalable consistant à lire des ouvrages, mémoires et articles axés sur notre sujet, cette section passe en revue les écrits d'éminents spécialistes du contrôle de gestion. Elle traitera essentiellement des théories du contrôle de gestion. Pour cela nous allons cerner, dans la première section, les concepts du contrôle de gestion, dans la deuxième section, le positionnement du contrôle de gestion et enfin dans la troisième section les outils du contrôle de gestion.

1.1. Le contrôle de gestion

Selon BOUQUIN (1994 : 2), « l'apparition du contrôle de gestion, comme fonction spécifique au sein de l'entreprise, est concomitante avec le développement, dans les années 1920, des grandes entreprises aux États-Unis comme General Motors ou du Pont de Nemours. La taille de ces entreprises ne permettait plus le contrôle direct par le dirigeant ». Cette nouvelle fonction est née du besoin de contrôle par les responsables de ces grandes organisations (ALAZARD & SEPARI, 2004 : 13). Le terme de contrôle est une source très courante de confusion. Dans le langage courant, il fait référence à une vérification par une autorité chargée de la discipline, voire de la répression. Or l'expression « contrôle de gestion » est la traduction de l'anglo-américain management control qui signifie « pilotage, maîtrise de la gestion ». A cet égard, nous traiterons les différentes significations du contrôle de gestion tout au long de notre mémoire.

Ainsi, nous aborderons dans cette section la définition du contrôle de gestion, les objectifs du contrôle de gestion et enfin le rôle d'un contrôleur de gestion dans les organisations.

1.1.1. Définition

Le contrôle de gestion est perçu de façon différente selon les utilisateurs à savoir les journalistes, les professionnels de la comptabilité et de la finance etc. Cette incompréhension réside de l'utilisation du mot « contrôle » dans « contrôle de gestion » qui a selon le contexte ou la particularité que les auteurs veulent développer plusieurs significations : maîtriser, vérifier, processus, pilotage, planification, surveillance, etc.

Contrôler peut signifier « maîtriser » au sens anglo-saxon du verbe « to control » : le contrôle de gestion permet alors d'assurer la maîtrise des évolutions d'une entreprise. Par exemple les

managers d'une organisation doivent avoir la maîtrise de sa gestion de la même façon qu'un conducteur doit avoir la maîtrise de son volant.

Contrôler peut signifier aussi « vérifier » : le contrôle de gestion assure ainsi une mission de vérification de la conformité des actions à un corpus de règles. Il s'agit de vérifier que les comportements et les actions sont bien conformes à un référentiel de règle et de procédures mais aussi à des objectifs ou des standards budgétaires par exemple.

Mais aussi contrôler peut renvoyer à la notion de « processus ». Il peut être appréhendé comme un processus qui s'établit en trois temps : finalisation des objectifs, ajustement des actions (pilotage), évaluation des résultats.

ANTHONY (1965 : 17) le père incontesté de la discipline académique du contrôle de gestion le définit comme : « Le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente, pour la réalisation des objectifs de l'organisation ». Ici, seul l'aspect financier a été pris en compte. C'est dans cette même foulée que DESIRE-LUCANI & al. (2013 : 15) définissent le contrôle de gestion comme étant : « le contrôle de gestion consiste à vérifier en permanence que l'organisation se dirige bien vers les objectifs choisis par son ou ses dirigeants, tout en s'assurant que les ressources sont utilisées avec efficacité et efficience ». Cette définition met l'accent sur l'aspect économique c'est-à-dire la vision que les acteurs doivent rappeler aux autres que les ressources doivent être utilisées de façon rationnelle. Ce pouvoir émane de la direction générale qui détient l'autorité suprême mais aussi la DG peut déléguer ce rôle au contrôleur de gestion. Or, au delà de cette vision le contrôle de gestion comporte une dimension stratégique et managériale. C'est bien ce qu'a voulu traduire ANTHONY lorsque, bien plus tard en 1988 il donne une seconde définition du contrôle de gestion : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influence d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies ». A cet effet, BOISSELIER (2013 : 35) donne une définition plus large du contrôle de gestion qui englobe la presque totalité des définitions du CDG. C'est ainsi qu'il dit que « le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place les systèmes d'information destinés à guider le comportement des employés et managers et leurs permettre d'agir en réalisant la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisations. Il doit être considéré comme un outil de pilotage de l'entreprise, puisqu'il contrôle l'efficacité et l'efficacités des actions et des moyens (l'économie des ressources) pour réaliser les objectifs de l'organisation ».

A travers ces définitions, il apparaît clairement que le contrôle de gestion est un service d'assistance, de conseil, d'information et de pilotage. La participation active des responsables et leur rôle sont déterminants pour la mise en œuvre de cette fonction de contrôle de gestion.

1.1.2. Objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion voit le jour grâce au besoin de l'entreprise. On ne peut pas parler d'une entreprise sans pour autant parler des objectifs que celle-ci s'est fixés en amont pour atteindre le résultat. D'où l'importance de souligner comme le relate LONING (2013 : 15) : « pas de contrôle de gestion sans objectifs ». Il est important de souligner que le principal but du CDG est de faire amener l'entreprise vers l'objectif ultime de son organisation.

Sur cette même phase, LONING avance quelques difficultés du contrôle de gestion qui sont la multiplicité des objectifs qui sont parfois antagonistes, ambiguës et parfois présentant un caractère plus ou moins explicite selon leur domaine de définition. Elle prend l'exemple de la gestion par le maire d'une commune :

- des objectifs multiples et parfois contradictoires : ouvrir de nouvelles crèches, améliorer le logement social, créer de nouvelles installations sportives ou des infrastructures d'accueil et d'aide pour les personnes âgées et équilibrer le budget de la commune, stabiliser ou réduire les impôts locaux ;
- des objectifs non explicites dominants par rapport aux objectifs affichés.

Cette thèse vient de confirmer ce qu'on a avancé en début de définition : « amélioration du CDG avec l'évolution des organisations ». Avec l'évolution des organisations, le contrôle de gestion n'est plus seulement comptable mais il devient considérablement large et touche à toutes directions (ressources humaines, commercial, financier) des organisations.

C'est dans cette logique que BOISSELIER & al. (2013 : 19-23) résument les objectifs du contrôle de gestion en deux aspects que sont « le pilotage et la mise en place de systèmes d'information ». D'une part le CDG a pour objectif « d'installer les processus de contrôle permettant de vérifier que l'on se dirige bien vers les objectifs fixés, afin de pouvoir prendre des mesures correctives en cas de dérive. Dans sa fonction de pilotage, le contrôle de gestion apparaît comme un sous-système permettant d'organiser l'effet de rétroaction nécessaire. Il fournit des informations au « système entreprise » sur l'évolution de ses

composantes et son environnement. Il permet ainsi à celui-ci de se réguler et d'évoluer de manière harmonieuse ». Cette approche du contrôle de gestion est illustrée par la.

D'autre part, l'objectif du CDG est la mise en place d'un système d'information ; ce système d'information peut prendre différente forme en fonction du niveau des besoins des responsables et des acteurs de l'entreprise.

1.1.3. Rôles d'un contrôleur de gestion

« Le rôle du contrôleur de gestion est de la même nature que celui de l'agent de la circulation qui vérifie que les conducteurs respectent bien le code de la route » (ARNAUD & al. 2001 : 7, 8). Il joue un rôle d'aide pour les autres services (ressources humaines, marketing, supply chain, financier etc.) de l'organisation vu qu'il agit de façon transversale. Pour la Direction des Ressources Humaines (DRH), CAPPELLETTI Laurent (2013 : 152) avance que « le contrôleur de gestion joue un rôle d'assistance vers la DRH et vers les managers pour définir des indicateurs d'évaluation des performances et vérifier que le système d'incitations est bien autofinancé a priori ». Le contrôleur de gestion se base sur les rémunérations incitatives (éléments financiers et non financiers) qu'utilise une organisation pour booster les performances de ses membres et les récompenser : rémunération fixe, rémunération variable, stock-option, indemnités de départ, qualité des conditions de travail, avantages en nature.... Pour le service marketing, le rôle du contrôleur de gestion est de participer à l'élaboration des tarifs et des marges. Il contribue aussi à l'analyse des revenus et de la rentabilité par marché, par produit, par zone ainsi qu'au contrôle des coûts de distribution. Le contrôleur de gestion aide également au service marketing dans l'élaboration des plans marketing tels que la valorisation budgétaire, le retour sur investissement...

Avec son rôle transversal, le contrôleur de gestion agit dans tous les services de l'entreprise ; d'où l'occupation d'une position stratégique au sein de l'organisation. La direction générale est la première hiérarchie à bénéficier des services du contrôleur de gestion. Le contrôleur de gestion joue un rôle de conseil à la direction générale ; il est « l'œil et l'oreille » du directeur général. Les dirigeants des autres services sont en parfaite collaboration avec la cellule de contrôle de gestion qui active les processus de contrôle à travers la mise en œuvre d'un contrôle interactif. Ainsi, le contrôleur de gestion joue un rôle incontesté dans l'organisation, la préparation et l'animation des revues de performance. C'est dans cette logique que BARATAY et MONACO (2013: 10) affirme que « le contrôleur de gestion est un professionnel chargé essentiellement d'organiser efficacement les procédures de traitements

de l'information permettant un bon fonctionnement du mécanisme de régulation. Son travail est de faciliter le pilotage de l'entreprise. Pour cela, il accompagne le changement, il améliore les systèmes d'informations et les outils et il communique avec les autres services. Son rôle ne se cantonne pas uniquement à la surveillance, il a aussi un rôle de conseil ». Ainsi donc, nous allons voir sa position réelle dans l'organisation.

1.2. Positionnement du contrôle de gestion

Où se situe dans un organigramme la fonction contrôle de gestion ? Il faut noter qu'il n'y a pas de règles ni de normes pour positionner la fonction contrôle de gestion dans les organigrammes d'une organisation. Comme les organisations évoluent, son positionnement dépend de la taille des entreprises, de l'activité et de la nature du pouvoir. C'est dans cette logique que BARATAY et MONACO (2013: 10) confirment « la place du CDG dans l'organigramme de l'organisation n'est pas nettement définie. Il peut être rattaché au directeur financier (cela restreint son domaine de compétence), au directeur général (lien fort entre contrôle de gestion et stratégie de l'organisation), ou être autonome (mêmes pouvoirs que les autres directeurs) ».

Ceci étant dit, nous essayerons de voir les différents positionnements du contrôle de gestion dans les organisations sans perdre de vue que la liste n'est pas exhaustive.

1.2.1. Rattachement à la direction financière

Pour cette position le contrôleur de gestion est en parfaite dépendance au directeur financier (Annexe 1 page 72), ses missions et son champ d'action s'en trouvent donc diminués. Selon ALAZARD & al (2010: 31), « cette position illustre une certaine dépendance du contrôleur de gestion au directeur financier, ce qui peut nuire à la communication avec les autres services et restreindre son terrain à un domaine plus strictement financier, privilégiant des informations comptables au détriment des informations plus opérationnelles (qualité, délai...) ». On peut aussi souligner d'autres inconvénients suite à un rattachement à celle-ci :

- le directeur financier peut constituer un « écran » plus ou moins opaque entre le directeur général et le contrôleur de gestion
- le contrôleur de gestion 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.

1.2.2. Rattachement du contrôle de gestion à la direction générale

Ce positionnement (Annexe 2 page 72) se justifie par son vaste champ d'intervention, tant stratégique qu'opérationnel. Cela est un signal fort pour lier contrôle de gestion et stratégie et donner un pouvoir et une légitimité certaine. Selon DESIRE-LUCIANI & al. (2013 : 75), « Le contrôleur est positionné comme « bras droit » de la direction générale. C'est le positionnement qui semble donner le plus de poids à la fonction vis-à-vis des autres fonctions dans l'entreprise. C'est aussi celui qui donne la vision la plus large de l'entreprise au contrôleur de gestion ». Mais selon ROUACH et NAULLEAU (2012 : 81) l'inconvénient de ce rattachement est : « la limite de ce mode de rattachement est dans la perception que les services opérationnels peuvent avoir de la fonction, qui peut être assimilée à « l'œil de la direction », le danger étant alors que le service contrôle de gestion soit coupé du terrain ». Cependant il peut y avoir des conflits entre celle-ci et la direction financière en ce qui concerne la production et l'interprétation des chiffres mais aussi le directeur général ne va pas mettre son autorité en jeu à chaque fois qu'il ya un problème entre les deux directions parce que la direction financière peut ne pas donner les informations nécessaires au contrôleur de gestion pour faire correctement son travail.

1.2.3. Rattachement du contrôle de gestion au même niveau que d'autres directions (position râteau)

Le rattachement à ce niveau accorde une place égale à toutes les autres directions en dessous de la direction générale (Annexe 3 page 73). Ce qui peut faciliter les échanges avec les autres directions et accorder au contrôleur de gestion un pouvoir identique à celui des autres directeurs.

Quelle que soit sa position, le contrôleur de gestion doit pouvoir être sur le terrain, écouter et communiquer avec tous les services et tous les niveaux hiérarchiques, être le consultant interne de l'ensemble de l'organisation.

1.3. Les outils du contrôle de gestion

Pour faciliter le contrôleur de gestion à bien mener ses activités, la cellule de contrôle de gestion doit se munir de certains outils pour son bon fonctionnement.

1.3.1. Le budget

Le budget d'entreprise est établi pour atteindre un objectif. Ceci traduit une démarche volontaire de l'entreprise : elle vise un objectif quantifié à une date certaine. La finalité du travail de préparation budgétaire est de mettre au point un plan d'action qui permette d'atteindre l'objectif visé.

Selon DESIRE-LUCIANI (2013 : 147) « le Budget est un des moyens dont dispose la direction générale pour communiquer ses orientations stratégiques à l'ensemble de l'organisation. C'est donc un outil de mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise, participant à la définition de ce que l'on veut faire ». Ainsi, le budget est en quelque sorte une description du plan d'action général de l'organisation, il doit inciter à faire des choix, aussi bien au niveau de la préparation du budget qu'au niveau de son suivi. C'est un outil de communication en interne et vers l'externe. A cet effet, le Budget a de nombreuses fonctions pour chacun des acteurs :

- le Budget est d'abord un outil de prévision et de projection dans l'avenir. C'est un des moyens de définition des objectifs ;
- c'est ensuite un outil de mesure qui permet d'évaluer mois par mois si les réalisations sont conformes aux attentes ;
- c'est enfin un outil d'action, aussi bien au niveau de sa préparation, lorsqu'il s'agit de faire des choix au niveau des objectifs et des moyens nécessaires pour les atteindre, qu'au niveau du suivi mensuel et des réactions aux imprévus.

1.3.2. La comptabilité de gestion

Plus connue sous le nom de comptabilité analytique, elle permet de mieux connaître le coût des différentes activités ou production de l'entreprise et de déterminer, de façon détaillée, l'origine du résultat qui n'est connu que globalement en comptabilité générale.

La comptabilité analytique n'est pas obligatoire et les responsables peuvent (et doivent) l'adapter à leurs besoins sans se soucier des considérations juridiques et fiscales comme c'est le cas de la comptabilité générale.

La connaissance des coûts calculés de façon pertinente aide à la prise de décision et le suivi de leur évolution (voire la comparaison avec les coûts prévisionnels), elle permet aussi de juger des performances réalisées.

Selon DUBRULLE (2013 : 15) ; GRANDGUILLOT (2014 : 15) « la comptabilité de gestion est un mode de traitement des données ; elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer et à orienter les prises de décision destinées à améliorer la performance de l'entreprise.

Ses objectifs essentiels sont les suivants :

- connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;
- expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondants.
- établir les prévisions de charges et de produits d'exploitation (coûts préétablis et budgets d'exploitation, par exemple) ;
- en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et des budgets, par exemple).

D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision ». A cet égard, deux grandes méthodes sont généralement en comptabilité de gestion : la méthode des coûts complets ou full costing et la méthode des coûts partiels ou direct costing.

1.3.2.1. La méthode des coûts complets ou full costing

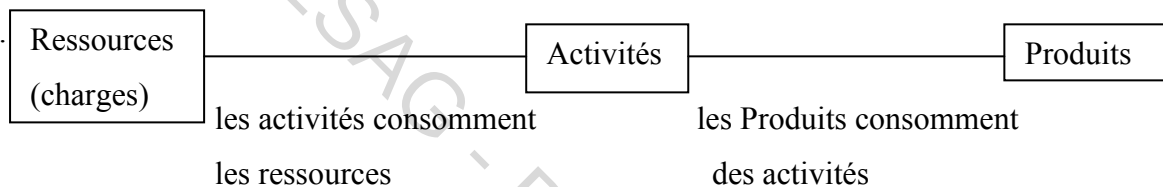
Selon GRANDGUILLOT (2013 : 41), « la méthode des coûts complets consiste à :

- calculer et comprendre la formation du coût de revient (coût complet) d'un objet de coût afin d'en analyser les différentes composantes ;
- comparer le coût de revient de chaque objet de coût à son prix de vente pour dégager son résultat et apprécier sa rentabilité ».

Malgré ses imperfections, la méthode reste encore solidement implantée dans les entreprises et la compréhension de ses principes est donc nécessaire.

Pour remédier à ses manquements, il est donc nécessaire d'utiliser des outils plus précis pour les analyser : c'est le but de la méthode « ABC » (« Activity Based Costing », ou méthode des coûts à base d'activités). Cette méthode s'appuie sur une approche transversale qui consiste à décomposer l'entreprise en activités créatrices de valeur. Cette vision transversale, par activité, s'oppose à la vision verticale, traditionnelle, par fonction, sur laquelle repose la modélisation de la méthode des « centres d'analyse ». Dans cette suite logique BARATAY et MONACO (2013 : 71) affirment que « dans la méthode ABC, qui est une méthode de coûts complets, l'analyse est transversale et part de l'articulation activité-produits. L'organisation est décomposée en différentes activités plutôt qu'en différentes fonctions (approvisionnement, production, distribution...) »

Figure 1 : cheminement des coûts



Source : BARATAY et MONACO (2013 : 71)

1.3.2.2. La méthode des coûts partiels ou direct costing

La notion de coûts partiels recouvre l'ensemble des coûts calculés dans une optique de décision à court/moyen terme. La plus part du temps les entreprises n'utilisent la méthode des coûts partiels, et notamment celle qui s'appelle « direct costing » que pour les aider en matière de prise de décision. C'est cette logique que DESIRE-LUCANI & al. (2013 : 205) affirment que « le calcul des coûts partiels a une préoccupation de prise de décision et est une affaire de gestionnaire, d'opérationnels ». Ainsi, les coûts partiels ne prennent pas en compte la totalité des charges. Le coût variable et le coût spécifique sont mobilisés en fonction du problème de gestion à résoudre.

1.3.3. Le tableau de bord

La mesure de la performance, tout comme la quête de l'information essentielle, est désormais une fonction vitale de l'entreprise. Le tableau de bord (TDB) est un « partenaire » incontournable. Il est un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention d'un responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les

objectifs de performance. C'est ainsi que BARATAY et MONACO (2013 : 231) définissent le tableau de bord comme étant « un document clair et synthétique qui regroupe un ensemble d'indicateurs significatifs indispensables au contrôle à court terme de la gestion de l'entreprise ou d'un centre de responsabilité ». Le tableau de bord vise le court terme avec une périodicité élevée (quotidienne, hebdomadaire, mensuelle), dans ce cas les responsables analysent rapidement l'évolution des indicateurs afin de prendre leur décision.

Ainsi, pour FERNANDEZ (2013 : 25) « le tableau de bord de pilotage n'est pas un simple panneau d'affichage présentant les derniers résultats. Il réduit l'incertitude de la décision en stabilisant l'information et contribue ainsi à une meilleure maîtrise du risque ». Donc le tableau de bord permet de déterminer rapidement des actions correctives et même d'anticiper l'événement.

Le tableau de bord :

- permet le contrôle de gestion en mettant en évidence les performances réelles et potentielles et les dysfonctionnements ;
- est un support de communication entre responsables ;
- favorise la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables, et la mise en œuvre des actions correctives ;
- peut être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux.

Le tableau de bord ne peut pas tout faire, il a des limites. BARATAY et MONACO (2013 : 233, 234) énumèrent quelques unes :

- le tableau de bord est souvent figé pendant des années, d'où un manque de réactivité, de possibles erreurs dans la prise de décision, etc.
- il n'est pas forcément personnalisé par centre de responsabilité.
- il est souvent utilisé pour uniquement contrôler et non pour aider à piloter les centres.
- il n'est pas forcément conçu en collaboration avec les acteurs concernés.
- enfin, il est tourné vers des indicateurs essentiellement financiers.

En cela, nous pouvons dire que le tableau de bord est un outil de contrôle et de comparaison, un outil de pilotage et d'aide à la décision, un outil de diagnostic et de réactivité, un outil de dialogue, un outil de motivation et de mesure des performances. Il permet d'informer le

manager sur des éléments qui sont hors de sa responsabilité directs mais qui sont nécessaires à une vision transversale de l'entreprise.

1.3.4. Le reporting

Il est un outil de contrôle, un outil central pour rendre compte de ce que l'on fait, ou de ce que l'on a fait, non seulement en interne, mais également à l'attention des diverses parties prenantes de l'Organisation. C'est dans cette suite logique que BOISSELIER & al. (2013 : 31) affirment que « le reporting est un procédé de retransmission des informations au niveau du siège ou du service chargé de centraliser les données comptables et financières du groupe. Il prend la forme d'un rapport standard dans lequel sont retranscrits un certain nombre d'éléments, tels que ratios, données brutes (chiffre d'affaires mensuel, charges ou produits spécifiques), coûts des produits, etc. ce qui permet aux managers de mesurer la performance des unités dont ils ont la responsabilité. Mais il faut noter que sa forme varie en fonction des besoins et de l'organisation comptable du groupe ».

Le reporting permet au supérieur hiérarchique direct ou à la direction générale d'effectuer un suivi soutenu du pilotage de la performance confié au responsable de chacune des unités de gestion (vérifiant la réalisation des objectifs, mesurer le poids des écarts, apprécier la pertinence des actions correctives et leurs résultats).

En dernière analyse, nous pouvons dire que la différence entre tableaux de bord et reporting est plus académique que réelle, mais elle sert à fixer les idées. Il ne faut pas perdre de vue que les éléments de reporting ont été historiquement les premiers tableaux de bord, lorsque ces derniers étaient d'essence uniquement financière, à destination d'un siège qui exigeait des dirigeants de division qu'ils prêtent attention à la dimension financière en plus des aspects strictement opérationnels.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis d'appréhender les contours du CDG à travers ses différentes définitions, ses objectifs, son positionnement dans l'organigramme et ses outils. Il faut noter que la configuration du contrôle de gestion dépend de la structuration de l'organisation à laquelle il est utilisé. Ainsi, le CDG s'appuie sur un certain nombre de critères pour apprécier la performance de l'organisation. Ce qui nous permet de passer dans notre second chapitre destiné au Balanced Scorecard comme modèle d'évaluation de la performance.

CHAPITRE 2 : MODELES D'EVALUATION DE LA PERFORMANCE DU CDG

La performance d'une organisation, en général, a plusieurs dimensions, complémentaires et souvent conflictuelles. Ainsi, la performance peut être définie de façon standard par toutes les organisations : elle dépend de nombreux facteurs spécifiques à chacune comme ses finalités, ses choix stratégiques, son histoire, sa culture etc. En cela, il existe deux méthodes de mesure de la performance à savoir les méthodes d'évaluation financières et les méthodes d'évaluations non financières. Les méthodes d'évaluation financières privilégient les grandeurs relatives, sous forme de ratio d'actualisation et de pondération. En ce qui concerne des méthodes d'évaluation non financières, des indicateurs de synthèses hiérarchiques seront calculés avec les méthodes d'aide multicritère à la décision. Ainsi, la méthode la plus connue aujourd'hui au niveau international est le Balanced Scorecard (BSC) ou tableau de bord prospectif. Ce dernier s'intéresse aux deux méthodes d'évaluation de la performance. Ainsi donc, la méthode non financière nous servira de guide vu que le contrôle de gestion est une fonction support de l'entreprise. Par conséquent, nous allons essayer d'éclairer les méthodes d'évaluation de la performance.

2.1. Notion de performance

La performance mesure la valeur ajoutée créée par un projet, un processus, un centre de profit, une fonction... Ainsi, la performance permet de vérifier que l'entreprise se dirige vers les objectifs définis par les dirigeants et de réorienter l'action en cas de dérive. Par là, nous dirons que la notion de « performance » est couramment utilisée dans les appréciations portées sur les organisations et, plus particulièrement, en contrôle de gestion. Suite à cette logique, BOURGUIGNON (2008 : 313), DORIATH et GOUJET (2011 : 174) affirment que « en matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels ». Ainsi, 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). Ainsi nous essayerons de développer les critères de performance.

2.2. Différents critères d'appréciation de la performance

La performance peut être mesurée selon différents critères. Par là, nous allons voir quelques critères d'appréciation de la performance. Selon SELMER (2014 : 14), la performance est l'addition de l'efficacité et de l'efficience.

Performance = efficacité + efficience

NARO et AUGÉ (2011 :10) vont plus loin que SELMER ; pour ces derniers, l'appréciation de la performance peut être appréhendée selon trois critères fondamentaux : l'économie, l'efficacité, l'efficience etc.

2.2.1. L'économie

L'économie désigne l'acquisition de ressources selon les critères suivants : coût moindre, quantité et qualité conformes aux normes établies, moment et lieu opportuns. Elle est définie par VOYER (2002 : 110-113) comme étant « l'acquisition de ressources financières, humaines et matérielles appropriées, tant sur le plan de la qualité que celui de la quantité au moment, au lieu et au coût le moindre ». L'économie des ressources peut se faire également dans l'utilisation des ressources afin d'éviter les gaspillages.

2.2.2. L'efficacité

L'efficacité représente la capacité à atteindre un résultat (un objectif) BOISSELIER & al. (2013 : 11). C'est dans cette suite logique que LONING & al (2013: 6) affirme que « l'efficacité est la capacité à atteindre l'objectif, c'est-à-dire à atteindre un résultat conforme à l'objectif ». Donc l'efficacité montre le degré d'atteinte de l'objectif fixé qui se traduit par l'obtention constante de résultats positifs.

$$\text{Efficacité} = \frac{\text{Resultat}}{\text{Objectifs visés}}$$

Nous allons voir le deuxième critère de mesure de la performance à savoir l'efficience.

2.2.3. L'efficience

Selon BOISSELIER & al. (2013 : 11), « l'efficience représente la capacité à minimiser les moyens mis en œuvre pour atteindre ce résultat ». LONING & al (2013: 6) abordent dans le même sens : pour eux « l'efficience est la mise en œuvre du minimum de ressource nécessaire pour le résultat obtenu ». L'efficience désigne donc l'obtention d'un extrant donné à partir d'un minimum d'intrants ; elle est l'utilisation rationnelle des mêmes moyens pour atteindre des résultats meilleurs ou de peu de moyens pour les mêmes résultats. Elle se mesure généralement à l'aide d'un ratio (un rapport entre deux grandeurs).

$$\text{Efficience} = \frac{\text{Résultat atteint}}{\text{moyen mis en oeuvre}}$$

2.3. Présentation des modèles d'évaluation de la performance

Selon Robert S. KAPLAN et David P. NORTAN (1998 : 63), « ce qui ne se mesure ne peut pas se gérer, mesurer est donc essentiel ». Pour cela, nous essayerons de présenter quelques modèles d'évaluation de la performance développés par les auteurs. Parmi ces modèles on peut citer :

- le modèle d'évaluation de la fonction contrôle de gestion selon David AUTISSIER ;
- le modèle d'évaluation de la performance de contrôle de gestion selon ROUACH et NAULLEAU ;
- le tableau de bord prospectif (balanced scorecard) développé par KAPLAN et NORTAN.

2.3.1. Le modèle d'évaluation de la fonction contrôle de gestion selon David AUTISSIER

Selon David AUTISSIER, la performance de la fonction contrôle de gestion peut être évaluée selon quatre axes d'activités. Ces quatre axes peuvent être analysés selon le modèle d'évaluation fonctionnel édifié autour des différents pôles à savoir le pôle activité, le pôle compétence, le pôle organisation et le pôle client.

2.3.1.1. Le pôle activité

Le pôle activité définit le « quoi » et ce que réalise la fonction support. Il est très difficile de s'interroger sur la performance d'une entité si l'on ne sait pas ce qu'elle est censée réaliser. Dans le domaine des fonctions supports, ces référentiels d'activité ne sont pas toujours présents ou, lorsqu'ils le sont, ils ne sont pas systématiquement mis à jour.

D'après AUTISSIER (2007: 25), l'objectif de ce pôle « est de définir l'ensemble des prestations et produits pouvant être réalisés par la fonction support. Dans ce pôle d'activité est listé ce que la fonction doit faire de façon théorique afin de confronter ce référentiel aux prestations réellement effectués et de traiter les écarts d'activités.

2.3.1.2. Le pôle compétence

C'est ce pôle compétence qui définit le « qui ». Le pôle évalue les ressources humaines à travers les compétences qui doivent être connues et maîtrisées par les personnes qui occupent les postes de fonction. Le pôle compétence liste l'ensemble des savoirs que les différents métiers de la fonction traitée doivent maîtriser.

2.3.1.3. Le pôle organisation

Le pôle organisation définit le « comment ». Il traite les moyens et les ressources mobilisées et/ou mis à disposition pour réaliser les activités. Ce pôle qualifie et évalue l'ensemble des moyens mis à disposition pour la réalisation de l'activité.

2.3.1.4. Le pôle clients

Ce dernier pôle définit le « pour qui » et le « pourquoi ». Ce pôle représente les objectifs qui sont assignés aux prestations de la fonction support vis-à-vis de clients clairement identifiés : du fait de leur intégration dans l'entreprise, les fonctions supports oublient parfois qu'elles doivent s'inscrire dans des relations client/fournisseur, même si les clients sont internes à l'entreprise.

2.3.2. Le modèle d'évaluation de la performance de contrôle de gestion selon ROUACH et NAULLEAU

Pour ces deux auteurs, le contrôle de gestion peut être évalué selon la qualité du système, la cohérence du système, la fiabilité des informations et la rapidité et le respect des délais.

2.3.2.1. La qualité du système

Cet axe fait allusion à la pertinence des informations que génère le système à destination des clients. Ces informations doivent être présentables, lisibles et rapides de compréhension afin que les destinataires puissent la comprendre sans difficulté.

2.3.2.2. La cohérence du système

Cette phase fait allusion au diagnostic ou à l'analyse générale de la fonction de l'organisation et des tâches effectuées par le système.

2.3.2.3. La fiabilité des informations

Elle est mesurée par le nombre de données erronées issues du contrôle de gestion. Les remarques de l'audit interne peuvent être utilisées pour procéder à la mesurer ce critère.

2.3.2.4. La rapidité et le respect des délais

Cette évaluation se fait par une comparaison des dates réelles d'envoi des divers documents aux utilisateurs aux objectifs de délais prévus auparavant (ROUACH & NAULLEAU, 2012 : 89-90).

2.3.3. La Balanced Scorecard

Balanced Scorecard ou tableau de bord prospectif, objet de notre modèle d'évaluation, est un système de mesure de la performance équilibré. Ces indicateurs peuvent être répartis en quatre (4) perspectives : Financier, Client, Processus internes et apprentissage organisationnel.

2.3.3.1. Axe Financier

Le Balanced Scorecard s'appuie toujours sur les indicateurs financiers pour évaluer efficacement les effets économiques quantifiables des actions passées. Il permet de déterminer si les intentions et la mise en œuvre de la stratégie contribuent à améliorer le résultat financier. Cet axe met l'accent sur le respect du budget de fonctionnement du Service Contrôle de Gestion, la diminution des coûts engagés, les conditions de rémunérations et le système d'intéressement dudit service.

2.3.3.2. Axe clients

Cet axe comprend généralement plusieurs indicateurs génériques de ce que doit être le résultat d'une stratégie clairement formulée et mise en œuvre avec rigueur. Ces indicateurs clés de résultat concernent la satisfaction et la fidélité des clients existants, l'extension de la base de clientèle, la rentabilité par catégorie de clients, la part de marché sur les segments ciblés.

La satisfaction des clients se fera, d'une part, par une production de qualité et dans les délais des tâches de base (reporting, budget, comptabilité analytique d'exploitation...) et, d'autre part par un apport déterminant en matière de pilotage et d'aide à la décision. La satisfaction des clients peut être calculée pour mesurer le degré de satisfaction des clients du CDG.

2.3.3.3. Axe « processus internes »

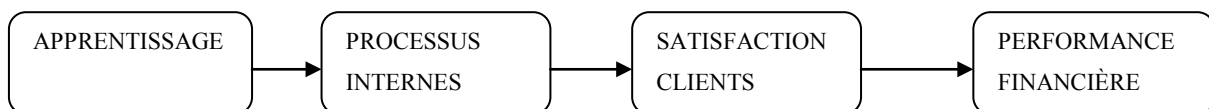
Pour mener à bien sa mission les dirigeants s'appuient sur « l'axe processus internes » pour identifier les processus clés de l'entreprise, ceux où cette organisation doit exceller. Cette partie se focalise sur l'efficacité (coût, qualité, délai) des processus traditionnels, la mise en place et la gestion des contrats de service, le partenariat stratégique avec les unités opérationnelles en matière de pilotage et d'aide à la décision et, enfin, faire des études d'opportunité d'investissement.

2.3.3.4. Axe « apprentissage organisationnel et innovation »

Le quatrième axe du TBP concerne les infrastructures que l'entreprise doit mettre en place pour améliorer la performance et gérer la croissance à long terme. Les axes « clients » et « processus internes » identifient les facteurs clés de la performance actuelle et future. L'apprentissage organisationnel a trois composantes : les hommes, les systèmes et les procédures. Cette axe « apprentissage organisationnel et innovation » prend en compte le plan de carrière, la formation continue fonctionnelle (budgétisation, reporting... avec les ERP) et transversale (informatique, langues, gestion de projet, comportementale), la compétence d'outils informatique et le climat social.

Ainsi les quatre perspectives du BSC ne sont pas en conflit, elles se complètent mutuellement. Selon GIRAUD & al (204 : 103), les quatre catégories d'indicateurs sont liées par une chaîne de causalité : la performance financière est considérée comme le but final, conditionné par la satisfaction des clients, elle-même dépendant de la bonne organisation des processus internes, qui reposent quant à eux sur une motivation suffisante des acteurs et des systèmes d'information performants.

Figure 2 : La chaîne de causalité au sein du Balanced Scorecard



Source : GIRAUD (2004 : 103)

2.4. Indicateurs de performance du contrôle de gestion

Un indicateur de performance est selon FERNANDEZ (2011 : 274), « une mesure ou un ensemble de mesures braquées sur un aspect critique de la performance global de l'organisation ». Un indicateur de performance ne laisse jamais le décideur indifférent. Lorsqu'il n'agit pas, c'est en toute conscience.

Selon AUTISSIER & DELAYE (2010 : 25), les principaux indicateurs de performance d'un service contrôle de gestion sont les suivants :

- L'indicateur de maîtrise, il détermine le niveau de compétence d'un service contrôle de gestion, la capacité des salariés de se service à disposer des savoirs pour réaliser les activités ;
- L'indicateur de support structurel, il évalue à la fois le niveau de ressources octroyées au service au regard de standards, l'appréciation par les collaborateurs des conditions de fonctionnement ;
- L'indicateur de satisfaction client qui s'obtient au terme d'une enquête sur la satisfaction des différents types de clients du service contrôle de gestion.
- L'indicateur d'activité qui mesure le pourcentage d'activité réalisées par ledit service par rapport à un référentiel théorique de ce même service ;
- L'indicateur de performance global, il représente la moyenne de tous les autres indicateurs afin de déterminer un taux unique auquel sera associée une échelle de performance pour le service étudié.

Conclusion

Au terme de ce titre, nous dirons que la performance du service contrôle de gestion est une notion difficile à cerner du fait de sa dimension qui couvre assez de domaines et varie selon le contexte d'utilisation. Le calcul des taux, l'analyse des points de vue etc. associés aux quatre axes du modèle Balanced Scorecard, nous permettront d'analyser la performance de la fonction contrôle de gestion

En cela, nous allons présenter dans le chapitre qui suit la méthodologie d'évaluation de la performance du service contrôle de gestion de l'HPD.

CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

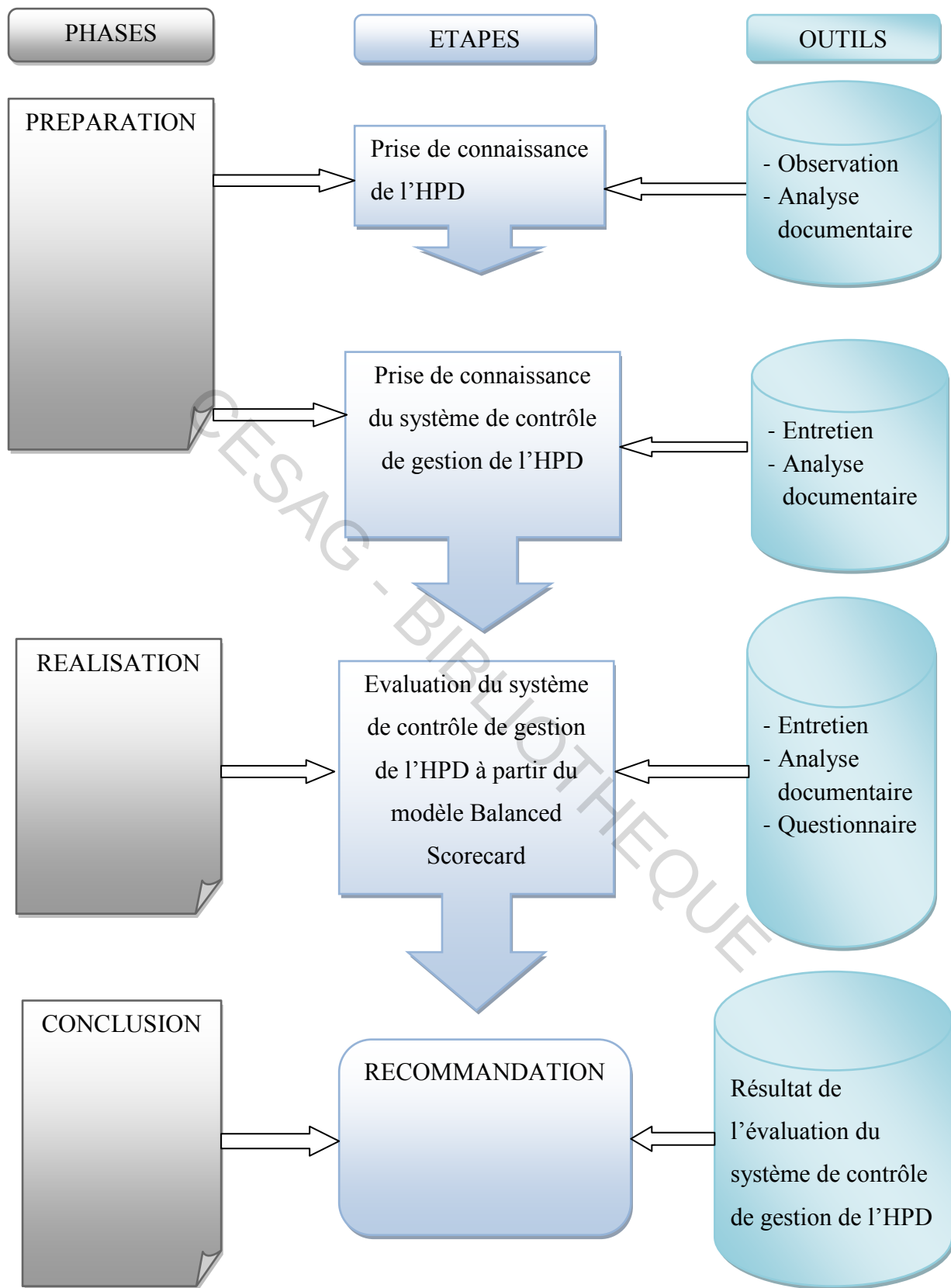
Pour mener à bien notre étude, la méthodologie de recherche consiste à mettre en œuvre une démarche, des outils et des techniques de collecte de données.

Dans ce troisième chapitre, il sera question de présenter le modèle d'analyse adopté pour l'évaluation de la performance du contrôle de gestion de l'Hôpital Principal de Dakar. Pour y parvenir, il est préférable d'aborder le modèle théorique d'analyse puis la collecte des données et enfin de procéder à leur analyse.

3.1. Modèle théorique d'analyse

Cette phase consiste à illustrer à partir du modèle d'analyse ci-dessous les moyens que nous avons déployés pour conduire notre étude.

Figure 3 : Modèle d'analyse



Source : nous-même

3.2. Techniques de collecte des données

Nous allons mettre en évidence dans cette phase la manière dont nous allons procéder pour la quête d'informations. Pour se faire, nous allons utiliser divers outils pour que notre évaluation ait une force probante. Face à cela les questions doivent être précises et concises. Ainsi, les outils suivants nous serviront de guide : les entretiens, les questionnaires, l'observation, et la revue documentaire.

3.2.1. Entretien

Le but d'un entretien est de collecter des informations de nos interlocuteurs relatives à l'activité et aux tâches qu'ils effectuent en vue de les analyser. Nous allons essayer de faire des entretiens avec le chef de la cellule de contrôle de gestion ; ce qui va nous permettre d'avoir des connaissances plus approfondies et plus pratiques sur le système de contrôle de gestion notamment sur l'organisation, les activités, les ressources humaines et la satisfaction des client internes de ladite cellule. Pour se faire, nous utiliserons le mode de l'entretien semi-directif (il permet de centrer le discours des personnes interrogées autour de différents thèmes définis au préalable par les enquêteurs et consignés dans un guide d'entretien) avec la cellule CDG.

3.2.2. Questionnaire

Le questionnaire est un outil qui nous permet d'évaluer la performance du contrôle de gestion. Il sera adressé au chef du service contrôle de gestion et aux chefs des services clients de ladite cellule afin de recueillir leur avis sur l'apport du CDG dans l'accomplissement de leur mission et leur degré de satisfaction vis à vis dudit service.

Ces questionnaires nous serviront après analyse de guide pour l'appréciation de la performance du système de contrôle de gestion de l'Hôpital Principal de Dakar.

3.2.3. La revue documentaire

Elle consiste à la consultation et à l'exploitation de tous les documents susceptibles de nous renseigner sur notre thème. A ce niveau, nous allons consulter et exploiter tous les documents sur le contrôle de gestion et sur le fonctionnement de l'HPD. Il a été mis à notre disposition les documents suivants :

- le recueil de procédures de gestion administrative ;
- le manuel de procédure du contrôle de gestion ;
- l'organigramme de l'HPD ;
- et d'autres documents

3.2.4. Observation

L'observation est une technique qui consiste à vérifier physiquement l'existence matérielle d'un actif afin d'en tirer des conclusions. Notre présence au sein de l'HPD nous permettra de connaître l'environnement et de participer à certaines activités du service de CDG. Cette étape nous aidera à obtenir des preuves probantes qui permettront de confronter la théorie à la réalité dans le processus et le fonctionnement du contrôle de gestion

3.3. Analyse des données

Après avoir collecté les données nécessaires, nous passerons à leur analyse. Dans le cadre de notre étude nous allons nous baser sur les questionnaires pour réaliser notre analyse. Cette dernière se fera via l'utilisation des quatre perspectives du modèle Balanced Scorecard. Ainsi, des opérations statistiques simples, tels que des pourcentages sont utilisées. Ces résultats vont être soumis à des tests de validité pour plus de rigueur afin de présenter des résultats concrets et conçus.

Conclusion

Nous avons eu à développer, dans ce chapitre, les trois principaux axes de la méthodologie que nous allons utiliser pour évaluer la performance du contrôle de gestion de l'HPD : le modèle d'analyse puis la collecte des données et enfin de procéder à leur analyse. Les outils de collecte et d'analyse permettent une bonne compréhension de l'environnement de l'entreprise et de ses activités.

Ainsi, cette partie dégage le modèle d'analyse qui sera notre guide que nous nous efforcerons à suivre tout au long de l'étude.

Conclusion première partie

La première partie de ce mémoire était entièrement consacrée d'une part à la théorie des concepts du contrôle de gestion, ensuite il a été question d'identifier les différents indicateurs d'évaluation de la performance du CDG et enfin la démarche que nous auront eu à suivre pour recueillir les informations qui nous permettrons de réaliser notre objectif.

Ainsi, nous allons passer à la deuxième partie de notre travail, objet principal de notre mémoire. Cette partie dénommée cadre pratique de l'étude sera composée de trois chapitres que nous aurons à développer dans cette dite partie.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE

La revue de la littérature que nous avons eu à développer dans la première partie nous a permis d'avoir d'une part un aperçu théorique sur le système de contrôle de gestion et d'autre part sur les différents critères d'évaluation de la performance du contrôle de gestion.

Ainsi, dans cette deuxième partie, nous présenterons les informations découlant de la prise de connaissance et du cadre physique de l'étude à travers la présentation de l'HPD. Nous parlerons aussi de la pratique du contrôle de gestion à l'Hôpital Principal de Dakar. Puis nous finirons notre étude par le dernier chapitre qui évoquera de l'évaluation de la performance du service contrôle de gestion afin de proposer des recommandations qui serviront de valeur ajoutée au SCGAI.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 4 : PRESENTATION DE L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR

Au capital social de trois milliard deux cent trente sept millions soixante dix mille deux cent cinquante huit mille de franc CFA (3 237 070 258), l'Hôpital Principal de Dakar (HPD) est un établissement hospitalier militaire créé par la loi n°2008-21 du 22 avril 2008 modifiant la loi n°2000-01 du 10 janvier 2000. L'HPD est l'hôpital d'instruction du service de santé des armées. Il participe au service public hospitalier national. L'Hôpital Principal de Dakar s'inscrit dans la carte sanitaire et participe au service public hospitalier garantissant à tous un accès équitable aux soins. Son siège social est au 1, Avenue Nelson Mandela de Dakar.

Ainsi donc, nous présenterons dans cette partie l'historique, les missions qui lui sont assignées, les objectifs, les activités et la structure organisationnelle de l'HPD.

4.1. Historique

Le projet de la construction de l'hôpital remonte à 1862 et les travaux débutent en 1880 avec la fermeture de l'hôpital de Gorée soupçonné d'entretenir le risque épidémique suite à la tragique épidémie de fièvre jaune de 1878 qui frappa Gorée et Dakar, puis Rufisque et Saint-Louis et qui avait fait 750 décès. Il est situé sur la presqu'île de Dakar, en bordure de l'anse Bernard et fût inauguré en août 1884.

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

En 2004, trois ans après le changement de statut, et conformément aux objectifs de l'accord de 1999, l'Hôpital Principal acquiert son autonomie avec ses avantages, mais aussi ses contraintes. La plupart des postes de chef de service et de chef de département sont maintenant tenus par des officiers sénégalais. Les personnels paramédicaux et des services communs sont essentiellement civils et sénégalais.

En 2006, l'hôpital a sécurisé son avenir. Les lignes budgétaires des subventions de l'Etat sont passées du ministère de la santé au ministère des forces armées sur ordre du Président de la République. 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. Il est intégré dans le groupe hospitalier militaire dakarois dont l'élément complémentaire est l'hôpital militaire de Ouakam.

L'Hôpital Principal de Dakar s'ouvre ainsi au troisième millénaire. Il trouvera sa pérennité dans ce concept original, unique et harmonieux d'hôpital d'instruction des armées du Sénégal avec sa composante biculturelle, vivier de formation et de coopération médicale francophone internationale.

4.2. Les missions assignées à l'HPD

Suite à l'article 2 de la loi n°98-08 du 2 mars 1998 portant réforme hospitalière des établissements publics de santé hospitalier au Sénégal, l'HPD a pour mission :

- d'assurer un rôle de références de formation des personnels et de soutien aux structures des Forces armées ;
- d'assurer les missions générales d'un établissement public de santé hospitalier ;
- d'assurer une vocation régionale dans les domaines de la formation, de l'expertise et du traitement des maladies tropicales.

4.3. Les objectifs de l'Hôpital Principal de Dakar

Les objectifs de l'Hôpital Principal de Dakar peuvent être classés en objectifs généraux et spécifiques :

Les objectifs généraux peuvent être répartis en trois grands objectifs :

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

Les objectifs spécifiques sont :

- disposer de personnels compétents et motivés ;
- doter l'hôpital d'équipements techniques performants ;
- promouvoir les activités de recherche ;

- préserver un climat social apaisé au sein de l'établissement ;
- entretenir, améliorer et moderniser les infrastructures ;
- disposer des médicaments usuels en qualité et en quantité.

4.4. Les activités et produits de l'HPD

Dans cette phase, nous parlerons des activités et des produits que nous trouvons dans l'hôpital Principal de Dakar.

4.4.1. Les activités de l'HPD

L'hôpital Principal de Dakar dispose de toutes les activités d'un hôpital moderne (les activités médicales, les activités chirurgicales, les activités administratives, financières et techniques). On y trouve également des activités d'enseignement et de formation (encadrement des étudiants, formation médicale...) mais aussi il ya des activités de recherche clinique (thèse, soutenance de mémoire).

4.4.2. Produit de l'HPD

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

4.5. Organisation administrative de l'HPD

Sur le plan administratif, L'hôpital principal de Dakar est structuré selon l'organigramme classique (Annexe 6 page 75). Il est dirigé par un Conseil d'Administration (CA) et un Médecin-Chef Directeur. Le Médecin-chef Directeur a le rang d'un directeur général d'un établissement public.

4.5.1. Le Conseil d'Administration

Le conseil d'administration est composé de douze membres et sa composition est fixée par décret. En cas d'irrégularité ou de carence, le CA peut être suspendu ou dissout par décret. La décision de suspension ou de dissolution désigne un conseil d'administration provisoire pour une durée maximale de six mois. Au terme de ce délai, un nouveau CA est constitué.

Ainsi, la loi autorise au Médecin-chef Directeur de l'HPD, le gestionnaire chef des services administratifs, financiers et logistique, l'Agent Comptable particulier (ACP), et un représentant des usagers d'assister aux séances du CA avec voix consultative.

4.5.2. Le Médecin-chef Directeur

Il est nommé par décret pour une durée de quatre ans renouvelable, parmi les médecins militaires, officiers généraux ou supérieurs, spécialistes ou agrégés des hôpitaux des armées, sur proposition du Ministre des Forces Armées (MFA). En cas de faute grave ou de mauvaise gestion, il peut être révoqué à tout moment sans préjudice des poursuites pénales ou disciplinaires qu'il peut encourir par ailleurs.

En cela, le Médecin-chef Directeur est seul responsable de la conduite l'hôpital. Il est ordonnateur du budget et il veille à son exécution tant en recettes qu'en dépenses. Le MCD est assisté dans ses fonctions par un Médecin-Chef Adjoint, le gestionnaire chef des services administratifs, financiers, des chefs de services cliniques et médico-techniques, un coordonnateur des soins, un Agent Comptable particulier et un contrôleur de gestion.

❖ Le Médecin-Chef Adjoint

Il est nommé par arrêté du MFA, parmi les médecins officiers supérieurs, spécialistes ou agrégés des hôpitaux des armées. Il assure l'intérim du MCD en cas d'absence. Il le seconde dans toutes ses attributions. Il peut recevoir une délégation pour traiter en son nom toute question en rapport avec les attributs précités.

❖ Le Gestionnaire

En application des dispositions du décret n° 2008-1001/PR /MFA du 18 août 2008 en son article 20, le gestionnaire de l'HPD est un officier supérieur du corps technique et administratif du service de santé des armées nommé par le Ministre chargé des Forces Armées. Il assume ses fonctions sous l'autorité directe du Médecin-Chef Directeur dont il est le conseiller principal dans les domaines de gestion et du personnel.

❖ Le Coordonnateur des soins infirmiers

Le chef du service des soins infirmiers est un sous-officier supérieur, technicien supérieur de soins infirmiers nommé, par le Médecin-chef Directeur de l'hôpital Principal de Dakar.

Sous l'autorité du MCD et en concertation avec les autres chefs de service, il assure 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.

❖ **L'Agent Comptable Particulier (ACP)**

Il a rang du chef de département, et est nommé par 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 comptabilité et de l'élaboration des états financiers de l'HPD. Ainsi, le décret 2011-540 du 7 avril 2011 exige une parfaite séparation des fonctions entre l'ordonnateur c'est-à-dire le Médecin-chef Directeur et l'Agent Comptable Particulier.

❖ **Le Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne (SCGAI)**

C'est une structure d'aide à la décision rattachée directement au Médecin-chef Directeur. En ce qui concerne ses fonctions, nous avons préféré les détailler au chapitre auquel elles se rapportent (cf. chapitre 5).

4.5.3. Organes consultatifs

L'Hôpital Principal de Dakar dispose de deux (2) organes consultatifs auxquels peuvent s'ajouter d'autres comités et commissions sur proposition de la direction ou de la tutelle dans l'intérêt de l'établissement hospitalier et des bénéficiaires. Ces comités et commissions organisés sur instruction du MFA.

4.5.4. Services de l'Hôpital Principal de Dakar

L'HPD est réparti en quatre services : services administratifs et techniques, services médicaux, services chirurgicaux et services médico-techniques. Ces services sont regroupés au sein de départements.

L'HPD, établissement militaire public de santé, emploie un personnel civil et militaire composé des personnels médicaux, des personnels paramédicaux et des personnels administratifs et logistiques. Selon le SCGAI, l'effectif global de l'HPD au 01-09-14 est de 1124 agents « tableaux 1 » (Civils, militaires, militaire S/officiers).

Tableau 1 : Effectif global de l'HPD au 31-08-2014

catégorie	Rubriques	nombre
Civils	CDI (Permanents)	749
	CDD (contractuels)	55
	Total civils	804
Militaires	Professeur agrégés	14
	Spécialistes	33
	Assistants	37
	Vétérinaires	1
	Pharmaciens	6
	Administratifs et autres	9
	Total officiers	100
Militaires S/officiers	Administratifs et logistiques	25
	Paramédicaux	90
	Gendarmes	6
	Hommes de troupes	20
Total sous-officiers		141
Total militaires		241
Total personnels (civils et militaires)		1045

Source : Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne (2014).

L'HPD fait aussi appel à des vacataires (79) si le besoin se présente. Ils peuvent intervenir à tous les domaines.

4.6. Ressources financières

Depuis 1971 l'Hôpital Principal de Dakar est doté d'une autonomie de gestion. La plus grande partie de son budget provient de ses activités hospitalières (consultations, soins, examens, radio et laboratoires).

Hormis cela, l'HPD peut recevoir des subventions de l'Etat (MEF), et recourir au financement extérieur, aux emprunts et aux concours des bailleurs de fonds après autorisation du Conseil

d'Administration. Le tableau 2 ci-dessous nous renseigne sur l'évolution des recettes de 2011 à 2013.

Tableau 2 : évolution des recettes de 2011 à 2013

Libellés	2011	Taux	2012	Taux	2013	Taux
HOSPITALISATION	2 821 573 888	-	3 176 060 327	13%	3 391 659 890	7%
SOINS EXTERNES	2 860 243 934	-	3 213 333 356	12%	3 531 046 487	10%
PRODUITS ACCESSOIRES	49 094 187	-	26 254 586	-47%	27 243 593	4%
PRODUITS ASSIMILES	1 148 900	-	1 553 500	35%	1 120 777	-28%
RECETTES PROPRES	5 732 060 918	-	6 417 201 769	12%	6 951 070 747	8%
SUBVENTION D'EXPLOITATIONS	1 695 167 720	-	1695 167 000	0%	1 695 767 000	0%
SUBVENTION D'INVESTISSEMENT	350 000000	-	100 000 000	-71%	-	- 100%
SUBVENTION EXEPTIONNELLE	40 000 000	-	40 655 098	2%	1 720 520 768	132%
TOTAL SUBVENTION	2 085 167 720	-	1 835 822 098	-12%	3 416 287 768	86%
TOTAL	7 817 228 638		8 253 023 867		10 367 358 515	

Source : Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne (2014).

Conclusion

En dernière analyse, nous constatons que ce chapitre nous a permis de comprendre le fonctionnement, les missions, l'organisation et la vocation de l'HPD. Ainsi la vision des dirigeants de cette structure ne cesse de se dessiner de jour en jour pour faire de l'hôpital une renommée international. En cela, nous allons passer au chapitre suivant qui nous parle du système de contrôle de gestion de l'Hôpital Principal de Dakar.

CHAPITRE 5 : DESCRIPTION DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION A L'HOPITAL PRINCIPAL DE DAKAR

Le système de contrôle de gestion est un processus de collecte, d'utilisation et de diffusion de l'information. Il constitue un ensemble de pratique pour une gestion efficace dans les organisations de toutes tailles. En cela, l'objectif du système de contrôle de gestion dans les organisations est d'améliorer la prise de décision pour une meilleure performance.

Ainsi donc, dans ce chapitre l'accent sera mis à la description du fonctionnement du système de contrôle de gestion au sein de l'HPD. C'est dans cette logique que nous aborderons les missions, son positionnement hiérarchique et la compétence de ses dirigeants, ses clients et les outils utilisés pour piloter ledit service.

5.1. Mission du service de contrôle de gestion

C'est la décision N° 3079/HPD/MC qui crée le Service de Contrôle de Gestion et d'Audit Interne (SCCAI) de l'Hôpital Principal de Dakar. Ainsi, cette décision stipule que le Service de Contrôle de Gestion et d'Audit Interne est dirigé par un officier du corps technique et administratif de service de santé ou un personnel civil de l'hôpital disposant des qualifications nécessaires et nommé à ce poste par le MCD sur proposition du gestionnaire.

Le SCGAI répond au besoin d'optimiser la gestion de tous les moyens mis à la disposition de la formation en vue de s'assurer que les ressources sont utilisées avec le maximum d'efficacité pour atteindre les objectifs fixés et en parfaite conformité avec l'état de droit de la réglementation en vigueur. Le Médecin-Chef Directeur assigne plusieurs missions au service contrôle de gestion. Les missions seront présentées suivant la répartition des postes au sein du service.

Le Chef de Service Contrôle de Gestion et de l'Audit Interne a pour supérieur hiérarchique le Médecin Chef Directeur (MCD). Il assure le fonctionnement du Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne. Il est chargé comme tâches :

- d'assurer l'élaboration du rapport annuel budgétaire ;
- de superviser les analyses de gestion confiées aux différents agents chef du service;

- de superviser l'élaboration des différents tableaux de bord nécessaires au Médecin-chef Directeur, au Directeur Adjoint, au Gestionnaire et à chaque chef de service (au besoin) afin de conduire leurs actions dans une optique d'aide à la prise de décision ;
- de superviser les missions confiées au service par la Direction ;
- de superviser les missions de contrôle et d'évaluation de l'activité sur demande des chefs de service ;
- de mettre à la disposition des médecins (au besoin) des statistiques de l'activité médicale ;
- de superviser la comptabilité analytique d'exploitation ;
- de jouer un rôle d'assistance et de conseil à la Direction et des différents services de l'hôpital ;
- de favoriser la formation des stagiaires reçus dans le cadre de leur mémoire de fin d'étude.

Par ailleurs, le service est composé de 5 postes que sont : le Chef de Service Contrôle de Gestion et de l'Audit Interne, le Chef Cellule Contrôle de Gestion, Chef Cellule Audit Interne, Chef Cellule Statistique et du Chef Cellule Comptabilité Analytique (Annexe 7 page 76). En cela, nous allons détailler leurs missions au sein dudit service.

Le Chef de la Cellule Contrôle de Gestion a comme supérieur hiérarchie le Chef du SCGAI. Il est chargé :

- du contrôle de la gestion de la caisse des menu-dépenses (dépense en régie pour les services de la restauration et du matériel) ;
- de définir et de mettre en œuvre des principes et des systèmes de contrôle de gestion ;
- de mettre à la disposition de la Direction et des chefs de service des informations financières et non financières nécessaires à la prise de décision ;
- de concevoir et de mettre en œuvre la gestion budgétaire qui consiste en partie :
 - au suivi des dépenses mandatées (payées et non encore payées) ;
 - au suivi des recettes encaissées (recettes propres et subventions) ;
 - à la mise à jour de la nomenclature budgétaire.
- d'établir le compte annuel de gestion administratif ;
- d'assurer toutes autres missions confiées par la Direction sur la base :
 - de lettre de mission ;

- du programme annuel d'activité du Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne.
- d'assurer la gestion financière de l'Hôpital sur demande des différents organes externes (Ministère de la Santé et de la Prévention, autres partenaires de l'hôpital).

Le Chef de la Cellule Audit Interne assure les missions d'audit et de contrôle interne. Ces derniers doivent faire l'objet de rapports rassemblant les observations faites, les propositions formulées et éventuellement un commentaire sur les responsabilités engagées. L'auditeur interne est chargé :

- de la réalisation des missions d'audit interne de l'hôpital. Il s'agit des missions :
 - inscrites sur le plan annuel d'audit du service ;
 - confiées par le Médecin-Chef Directeur portant sur l'identification des dysfonctionnements et sur l'analyse de leurs natures et de leurs causes.
- de la gestion de l'ensemble des procédures de l'hôpital visant la sauvegarde du patrimoine et la bonne circulation ainsi que la fiabilité des informations financières et comptables :
 - d'étudier la nécessité de la mise en place de nouvelles procédures et vérifier l'application de celles existantes ;
 - de la mise à jour des procédures pour tenir en compte des mutations de l'établissement.
- du recensement et du classement de l'ensemble des notes de services affectant l'organisation de l'Hôpital ;
- de l'organisation, du suivi et du contrôle des inventaires de fin d'exercice (stock, immobilisations...) ;
- d'être l'interlocuteur des commissaires aux comptes (organisation de leurs interventions).

Le chef de la Cellule Statistique est sous la responsabilité du chef de SCGAI. Il assure le fonctionnement de ladite cellule et est chargé :

- de concevoir et de mettre en œuvre la gestion budgétaire qui consiste en :
 - la gestion du processus budgétaire (de la conception du document budgétaire au service de l'exécution du budget) ;
 - au contrôle des dépenses (par service dépensier) dans le cadre des allocations des enveloppes budgétaires et des procédures en vigueur ;

- de la mise à jour de la nomenclature budgétaire ;
- au suivi de l'évolution des droits constatés (prestations facturées) de l'hôpital.
- du suivi de l'évolution des indicateurs de performance ;
- de la conception des tableaux de bord des différents services cliniques et médicaux techniques ;
- de la conception de tableaux de bord et reporting pour le Médecin-Chef Directeur ;
- de présenter un rapport trimestriel de l'activité de l'hôpital avec une analyse des écarts par rapport au budget voté ;
- de faire un regroupement mensuel des données statistiques entre le département Informatique Hospitalière, les données du logiciel de facturation « INTEGRALE » et les déclarations d'activités des médecins (d'expliquer éventuellement les différentes variations et écarts de l'activité) ;
- de faire une évaluation périodique de la situation journalière des malades (reçus en hospitalisation ou en soins externe) ;
- de présenter le rapport annuel de l'activité de l'Hôpital ;
- de faire le suivi ponctuel des malades non en règle par service ;
- du contrôle de la gestion de la caisse des menu-dépenses (dépenses en régie pour le Service de la Pharmacie Hospitalière et du Département d'Ingénierie Bio Médicale) ;
- d'assurer toutes autres missions confiées par la Direction sur la base :
 - de lettre de mission ;
 - du programme annuel d'activité du Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne.

Sous la supervision du chef de SCGAI, le Chef de la Cellule Comptabilité Analytique est chargé :

- de faire des études de coût et les analyses financières qui s'imposent ;
- de faire l'établissement de fiches de stock et de leur suivi pour chaque type de produits afin de faciliter le contrôle inopiné des magasins et de permettre une gestion rationnelle des produit mis en stock ;
- de mettre en place la comptabilité de gestion qui correspond aux différents points suivants :
 - la mise ne place et le fonctionnement du système de comptabilité analytique ;
 - le calcul des coûts au niveau des services et des prestations ;
 - les analyses de coût et de rentabilité ;

- la maîtrise des coûts, notamment le suivi en permanence de l'évolution des effectifs, de la masse salariale et des ressources consommées ;
- d'assurer l'élaboration du rapport annuel de comptabilité analytique ;
- d'assurer le suivi mensuel de l'évolution des effectifs et de la masse salariale ;
- d'assurer toutes autres missions confiées par la Direction sur la base :
 - de lettre de mission ;
 - du programme annuel d'activités du service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne.

5.2. Positionnement hiérarchique et acteurs du Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne

Le service contrôle de gestion de l'Hôpital Principal de Dakar dépend directement du Médecin-Chef Directeur (Annexe 6 page 75). Il a les mêmes pouvoirs que les autres Services ; ce qui facilite les relations avec les autres services pour la collecte d'informations dont il a besoin dans le cadre de ses fonctions.

Pour la bonne marche de ses activités, le Médecin-Chef Directeur a affecté à ce service une ressource humaine qualifiée, composée de cinq (5) personnes : un chef de service et ses collaborateurs (Chef de cellule). Le chef de service dispose d'un diplôme de DESS en audit et contrôle de gestion mais aussi d'une expérience de plus de 10 ans dudit service.

5.3. Les clients du Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne

Le service contrôle de gestion et d'audit interne vient en appui à tous les services de l'HPD ; donc le service joue un rôle transversal au sein de l'hôpital. Les prestations du SCGAI portent sur l'élaboration de budget sectoriel, l'élaboration de tableau de bord, le suivi des effectifs et la masse salariale... Le médecin-chef Directeur est le principal bénéficiaire des ces prestations. Le SCGAI est confronté à certains problèmes tels que la disponibilité de l'information à temps réel, la dissymétrie dans la manière d'interpréter l'information surtout avec le Département d' Information Hospitalier (DIH).

5.4. Les outils du système de CDG utilisés par le SCGAI

Le SCGAI utilise dans la pratique un certain nombre d'outils pour l'exécution de ses missions. Parmi ces outils, on peut citer : le système budgétaire, le tableau de bord, la comptabilité analytique, le système d'information.

5.4.1. Le système budgétaire

Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus, une boucle. Il s'agit d'un cycle à plusieurs étapes. Il existe tout un processus pour élaborer le budget, de la préparation à la phase d'exécution.

5.4.1.1. Processus de préparation du budget à l'HPD

La procédure pour l'élaboration du budget de l'HPD comprend plusieurs étapes qui se résument sur le tableau ci-dessous :

Tableau 3 : procédure d'élaboration du budget de l'HPD

Tâches	Responsables	Périodes
Envoie d'une lettre d'orientation aux différents services et départements	-Médecin-Chef Directeur	Juillet
Envoie d'une note de service aux responsables de département et service	- Médecin-Chef Directeur	Août
Réception des prévisions budgétaires et envoi les projets de budget aux services :	- Secrétariat Direction	Août
Centralisation et consolidation des différents projets de budgets des services	- SCGAI	Septembre
Agrégation des prévisions d'activité de l'année N+1 des services. Rapprochement du budget de l'année N+1, de l'année N et les activités réalisées sur les trois dernières années	- SCGAI	Septembre
Estimation en grande masse les résultats possibles pour l'année à budgétiser	- SCGAI	Octobre
Arbitrage ou négociation budgétaire avant validation par la Direction et les chefs de service concerné	- Médecin-chef - Contrôle de gestion - Chefs de service	Octobre
Elaboration, consolidation et établissement du projet de budget de l'hôpital	- SCGAI	Octobre
Amendement et adoption du projet de budget	- Conseil d'Administration	Octobre
Correction du budget en tenant compte des amendements	- SCGAI	Novembre
Envoie du document budgétaire final au MFA et au MEF pour autorisation d'exécution	-Conseil d'Administration - Médecin-Chef	Décembre
Approbation du budget de l'HPD	- MFA	Décembre
Exécution du budget	- Tous les services	A partir de janvier de l'exercice N+1
Suivi budgétaire	SCGAI	Toute l'année

Source : Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne (2014).

5.4.1.2. Le budget

En référence du décret N° 2011-540 du 26 avril 2011 portant régime financier et comptable des établissements publics, des agences et autres organismes publics similaire en son article 4,

« le budget ou les comptes prévisionnels est le document dans, et par lequel, sont prévues, élaborées et autorisées, pour une année civile donnée, les opérations financières (recettes, trésorerie notamment) par lesquelles les organismes publics réalisent les missions qui leur sont confiées ». Ainsi, en application de l'article 2, le présent décret précise les principes, 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 fonctionnement des services financiers et comptables.

Chaque année l'HPD élabore son budget annuel pour le bon fonctionnement de la structure. Pour cela, il doit respecter la procédure établie ci-dessus. Ainsi, le budget est subdivisé en budget de "fonctionnement" et en budget "d'investissement", équilibré en recettes et en dépenses. La comptabilité de l'établissement est tenue selon les règles du système comptable en vigueur au Sénégal (art.7 de la loi n°98-08 du 2 mars 1998).

Ainsi donc, nous constatons que le budget de fonctionnement du Service de l'Administration Général 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 de l'année 2014) Annexe 4 page 73.

En ce qui concerne les prévisions d'investissements, l'HPD dispose de fonds propres pour financer ses investissements. Ainsi, l'Hôpital Principal de Dakar dispose des ressources générées par ses activités ainsi que celles qui lui sont affectées par l'Etat (subvention d'exploitation et subvention d'investissement de l'année 2014) Annexe 5 page 74.

❖ Principes budgétaires

Toutes les opérations financières des organismes doivent être prévues dans leurs budgets ou comptes prévisionnels et aucune opération financière ne peut être exécutée si elle n'a pas été

prévue, élaborée et autorisée dans les conditions prévues par le décret portant régime financier et comptable des établissements publics, des agences et autres organisations publiques similaires.

Les prévisions de recettes 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.

En cela, un logigramme d'élaboration du budget de l'HPD plus détaillé est mis en place par le service contrôle de gestion (Annexe 8 page 77).

❖ Exécution du budget

L'exécution du budget de l'HPD s'analyse par un engagement des dépenses ou ressources et une constatation des recettes ou produits. Elle commence dès l'ouverture de l'exercice ou de l'année budgétaire. Pour être exécuté, le budget doit être approuvé par le Conseil d'Administration de l'hôpital. C'est après validation que le service Contrôle de Gestion assure le suivi de l'exécution du budget par les différents services de l'HPD. Connaissant les budgets de chaque service et le budget général, il veille à ce que l'exécution soit effectuée dans les règles prévu par les procédures budgétaires pour d'éventuels réaménagements.

❖ Suivi du budget

L'enregistrement permanent et correct des opérations permet de connaître à n'importe quel moment la situation réelle du budget. Le suivi du budget est effectué par le service contrôle de gestion grâce à 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 en compte du tableau de bord de la trésorerie envoyé par l'ACP.

❖ Contrôle du budget

Le service contrôle de gestion informe le Médecin-chef Directeur du degré d'avancement réel du budget grâce au contrôle budgétaire. Pour mener à bien ce travail, le contrôle de gestion utilise 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 sortir des pourcentages d'avancements de l'activité des services et d'en informer le MCD qui prend des mesures correctives.

❖ **Modification du budget**

Les prévisions budgétaires initiales peuvent être modifiées en cours d'années 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 constatation d'erreurs de prévisions ayant entraîné la surévaluation ou la sous-évaluation des crédits alloués pour certaines dépenses ;
- la survenance de faits importants et imprévus entraînant des dépenses nouvelles ;
- etc.

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 celles d'ouvertures de crédits nouveaux. Ces dernières sont possibles qu'en cas de constatation de plus-values globales et définitives ou d'économies définitives sur certains postes budgétaires. Elles doivent être contenues dans la limite des plus-values ou des économies réalisées. Les modifications peuvent également revêtir la forme de virements de crédits. Ils consistent à diminuer les crédits d'une ou plusieurs rubriques budgétaires pour augmenter d'autant une ou plusieurs rubriques budgétaires.

5.4.2. Tableau de bord

En ce qui concerne le tableau de bord de l'HPD, le Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne procède de la manière suivante :

- le SCGAI fait une extraction du logiciel Intégral de l'activité mensuelle des différents services qui composent l'hôpital. Elle concerne l'activité en termes de journées d'hospitalisation, de soins externes et d'actes. En général, cette activité est comparée

avec celle de l'année précédente et celle budgétisée aux périodes par service hospitalier ou technique ;

- le SCGAI fait une extraction du logiciel budget du niveau de fonctionnement, d'investissement, de la situation des dettes fournisseurs et virements effectués ;
 - les dépenses de fonctionnement sont obtenues à partir du logiciel budget, elles renseignent sur le niveau d'engagement des dépenses du mois m-1, permettent de suivre leur évolution et de calculer l'écart par rapport à une référence qui peut être l'année précédente ou bien ce qui a été budgété à la même date ;
 - les dépenses d'investissement sont obtenues de la même manière que les dépenses de fonctionnement ;
 - les dettes fournisseurs concernent ce que l'hôpital doit à ses différents fournisseurs, une comparaison est effectuée mensuellement afin d'avoir le niveau d'endettement de l'hôpital ;
 - les virements permettent à l'hôpital d'avoir les montants virés au profit de ses fournisseurs et de les suivre périodiquement ;
- le SCGAI fait une extraction du logiciel Intégral du niveau des créances clients. L'état des créances à la date (t) du mois en cours est comparé à celui à la date (t-1) du mois précédent. Cette comparaison permet d'avoir non seulement le niveau de créance des clients mais également une validité sur les paiements effectués par les clients ;
- le SCGAI enregistre les données reçues :
 - de l'Agence Comptable Particulier (ACP) : le journal des recettes ;
 - du Service Hospitalisation et des Soins Externes (SHSE) : les prestations facturées qui sont le chiffre d'affaire de l'hôpital, elles sont fournies mensuellement ;
 - du Service de Gestion des Ressources Humaines (SGRH) : qui fournit l'effectif à la fin de chaque mois et qui est comparé à celui du mois précédent afin de suivre son évolution par rapport au budget ;
- élaboration du document final avec les ratios d'indicateurs de performances ;
- le document final est envoyé à la Direction pour décision.
 - si la décision est défavorable, la Direction renvoie le document final au SCGAI pour les mesures correctives ;
 - si la décision est favorable, le SCGAI archive le dossier.

Ainsi le logigramme d'élaboration du tableau de bord à l'HPD est mis en place par ledit service (Annexe 9 page 79).

5.4.3. la comptabilité analytique de gestion

La détermination des coûts des prestations à l'HPD se fait par la méthode des sections homogènes (coûts 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 ». Ainsi, la comptabilité analytique tient compte de toutes les charges telles que les charges d'exploitation, les charges non incorporables et les charges supplétives pour la détermination du résultat analytique.

L'objectif de cette comptabilité analytique est de :

- déterminer le tarif unitaire moyen pour chaque prestation ;
- faire des analyses prévisionnelles pour de nouveaux investissements ;
- prendre des décisions stratégiques.

En cela, le chef de service élabore un rapport annuel d'analyse des coûts complets, des coûts de la journée d'hospitalisation, des coûts moyens de consultation et d'acte etc. Ce rapport est destiné au Médecin-chef Directeur qui peut le mettre à la connaissance des chefs de services, du CA et même au président de la république selon le degré d'importance du rapport.

5.4.4. Le système d'information de gestion hospitalière

Le Département de l'Information Hospitalière (DIH) est dirigé par un médecin colonel. Le DIH a pour mission de piloter les deux cellules qui le composent : la cellule information médicale et la cellule informatique. 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.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis de décrire le fonctionnement du système de contrôle de gestion de l'Hôpital Principal de Dakar à travers ses missions, son positionnement, ses clients et ses outils. Il nous a aussi permis de voir les différentes étapes de planification, d'élaboration et de suivi budgétaire. Ainsi, nous essayerons de passer à notre sixième et dernier chapitre.

CHAPITRE 6 : EVALUATION DE LA PERFORMANCE DU CONTROLE DE GESTION DE L'HPD

Toute activité nécessite une évaluation la plus stricte. Les organisations, pour être pérennes, doivent mener une gestion efficace et efficiente. C'est dans cet ordre d'idées que les entreprises évaluent leur performance voire même chaque service de l'organisation. Les établissements publics de santé n'en demeurent pas moins suite à la réforme hospitalière qui les oblige à améliorer leur performance à tous les niveaux. C'est dans cette suite logique que nous allons essayer d'évaluer la performance du contrôle de gestion de l'Hôpital Principal de Dakar.

Ainsi, nous allons nous servir des questionnaires, des entretiens, des analyses documentaires et des observations développés dans le chapitre 3 pour analyser la performance du contrôle de gestion. Pour cela, nous diviserons cette partie en deux sections. La première section portera sur l'évaluation de la performance du contrôle de gestion et la deuxième partie abordera les recommandations que nous allons formuler.

6.1. Evaluation du système de contrôle de gestion de l'HPD

Dans cette partie nous évaluerons le contrôle de gestion selon les quatre axes de la BSC développés par Kaplan et Norton. Ainsi nous évaluerons l'axe financier, l'axe processus interne, l'axe satisfaction clients et l'axe apprentissage organisationnel.

Le contrôle de gestion est une fonction support dans l'entreprise, il faut dire qu'il est plus facile de mesurer la performance d'une entreprise de façon globale avec les indicateurs du BSC qui ne sont pas applicable à la fonction support car ne produisant pas de chiffre d'affaire.

Ainsi, les questionnaires destinés aux clients du contrôle de gestion, aux personnels dudit service nous permettront de calculer un taux de satisfaction pour chaque axe de la BSC.

6.1.1. Evaluation de l'axe financier

Pour mesurer cet axe il est impératif de se focaliser sur des indicateurs financiers tels que le degré de réduction du budget, le degré de maîtrise des coûts, les conditions de rémunération et le système d'intéressement. Ces indicateurs seront élaborés sous forme de questionnaire (Annexe 15 page 95) destinés aux personnels du Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne.

Les réponses aux questions que nous avons élaborées sont structurées en quatre (4) catégories : on attribue un nombre de points pour chaque type de réponse. Ainsi, nous avons 4 points pour les réponses « Globalement satisfait », 3 point pour les réponses « moyennement satisfait », 2 points pour les réponses « insatisfaisantes » et 1 point pour les réponses « Indéfini » ; ce qui nous permet d'obtenir une moyenne pour chaque partie.

Pour l'axe « perspectif financier » un taux supérieur ou égal à 75% veut dire que le système contrôle de gestion ayant une « très bonne performance » ; ce qui signifie que l'axe financier correspond aux attentes de l'organisation et de son personnel. Un taux « perspectif financier » compris entre 75% et 50% est considéré comme un axe financier performant, un contrôle de gestion en plein expansion. Si le taux de support financier se situe entre 25% et 50% nous dirons que le contrôle de gestion est confronté à un certain nombre de difficultés pour se développer ; ce qu'on peut qualifier un système déficient. Un taux « perspectif financier » inférieur à 25% sera considéré comme un perspectif financier de contrôle de gestion à risque c'est-à-dire un contrôle de gestion pas du tout performant. Dans cette situation, le contrôleur de gestion et son équipe doivent être remplacés par une autre équipe. La formule de calcul est la suivante :

Taux pour l'axe Financier = (Score obtenu pour les affirmations répondues dans le questionnaire d'évaluation de l'axe financier / Score total du nombre de questions du questionnaire) * 100

6.1.2. Evaluation de l'axe processus interne

Cette phase consiste d'une part à s'assurer que le processus interne mis en place par le contrôle de gestion est efficace. Pour cela, il est nécessaire de se baser sur des indicateurs de délai de réalisation des taches, les indicateurs des coûts de la mesure et de la prévention, les indicateurs d'évolution des capacités, des indicateurs d'efficacité (sanction), des indicateurs de pilotage et d'aide à la décision etc. Ces indicateurs seront élaborés sous forme de questionnaire pour plus de visibilité sur cet axe.

Un taux de satisfaction sera déterminé pour mesurer le degré de satisfaction de ce processus. Ainsi, les taux seront interprétés de la façon suivante :

- si le taux d'efficacité de l'axe processus interne est compris entre 100% et 80%, on parle de contrôle de gestion exhaustif c'est-à-dire que le CDG couvre largement l'étendue du système.
- si le taux est compris entre 80% et 50%, on parlera de système de contrôle de gestion développé ; ce qui veut dire qu'il existe des activités du CDG à prendre encore en compte.

Lorsque le taux de satisfaction « perspectif processus interne » est inférieur à 50%, on parlera de système de contrôle de gestion restreint ; toutes les activités nécessaires au pilotage ne sont pas couvertes.

La formule de calcul est la suivante :

Taux pour l'axe processus interne = (Score obtenu pour les affirmations répondues dans le questionnaire d'évaluation de l'axe processus interne / Score total du nombre de questions du questionnaire) * 100

6.1.3. Evaluation de l'axe satisfaction clients

Cette phase consiste à évaluer la satisfaction des clients internes du contrôle de gestion c'est-à-dire la satisfaction des services utilisant les prestations du SCGAI. Il faut noter que nous n'avons pas pu sillonner tous les services de l'HPD de même nous n'avons pas pu nous entretenir avec le Médecin-chef. Ceci est dû au manque de temps de ces derniers.

Les taux obtenus nous permettront d'évaluer la performance du SCGAI à offrir aux autres services des prestations plus adaptées à leur besoins.

Ainsi, l'évaluation du questionnaire nous permettra de déterminer un taux de satisfaction qualitative des clients dudit service. Pour les réponses, nous avons 4 points pour les réponses « très satisfait », 3 point pour les réponses « satisfait », 2 points pour « peu satisfait » et 1 point pour « non satisfait ».

Tableau 4 : taux de satisfaction des clients du SCG de l'HPD

Clients	Taux (%)
MEDECIN INTERNE ET PNEUMOLOGIE	100
SAGF	98
SHSE	92
DIH	88
Taux de performance global	95

Source : nous même

La formule de calcul dans ce cas est suivante :

Taux pour chaque client = (Score obtenu pour les affirmations répondues dans le questionnaire d'évaluation de la satisfaction client / Score total du nombre de questions du questionnaire) * 100

Ensuite :

Taux global de satisfaction = $\sum$ des taux de chaque activité / 4

Si le taux de satisfaction est compris entre 100% et 75%, nous dirons que le SCGAI est attentif au besoin de ses clients. Lorsque le taux est compris entre 75% et 50%, nous considérerons les prestations du SCGAI comme non pertinentes. Enfin si le taux inférieur à 50%, nous parlons de rupture entre le SCGAI et ses clients.

6.1.4. Evaluation de l'axe apprentissage organisationnel

Dans un premier temps nous évaluerons la compétence des collaborateurs du contrôleur de gestion à savoir les chefs du service. Cette évaluation se fera avec l'aide d'un questionnaire (Annexe 12 page 90). Ce dernier tiendra en compte tous les aspects liés à l'axe apprentissage organisationnel, développement ou capacité stratégique et innovation.

Pour cela, nous allons nous référer sur des indicateurs de réorientation des compétences, des indicateurs de capacité des systèmes d'information et des motivations, des indicateurs de responsabilisation, des indicateurs de mesure des positions comparées (benchmarking), le taux d'absentéisme, des indicateurs de climat social etc.

L'évaluation des réponses se fera de la même façon que celle retenue pour l'évaluation des compétences du contrôleur de gestion.

Si le taux de satisfaction est compris entre 100% et 75%, on dira que les chefs de cellule du SCGAI sont dans l'ensemble « Très satisfaits » de « l'axe apprentissage organisationnel ». Lorsque le taux est compris entre 75% et 50%, nous aurons « Satisfait ». Si le taux est compris entre 50% et 25%, nous aurons « Peu satisfait » et en deçà de 25%, nous aurons « Non satisfait ».

La formule de calcul est la suivante :

Taux pour l'axe apprentissage opérationnel = (Score obtenu pour les affirmations répondues dans le questionnaire d'évaluation de l'axe apprentissage organisationnel / Score total du nombre de questions du questionnaire) * 100

Dans un second temps nous exploiterons le questionnaire en annexe 11 page 82. Cela nous permettra d'évaluer « l'axe apprentissage organisationnel ». L'analyse de cet axe nous permettra de d'apprécier les connaissances et la maîtrise dont dispose le chef de Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne.

Les compétences d'un contrôleur de gestion peuvent être évaluées selon les indicateurs ci-dessous regroupées en quatre catégories :

- compétences stratégiques : à quoi sert le contrôle de gestion et pourquoi en fait-on ?
- compétences méthodologique : quelles sont les grandes missions du contrôle de gestion ?
- compétences outils : quelles sont les techniques à maîtriser ?
- compétences informatiques : quels sont les outils informatiques à maîtriser pour faire du contrôle de gestion ?

Si la réponse est « je n'y arrive pas », on aura 1 point, si la réponse est « j'ai des difficultés » on aura 2 points, si la réponse est « ça peut aller » on aura 3 points et si la réponse est « je maîtrise », on aura 4 points. Si le score global :

- se situe entre 100% et 80%, le contrôleur de gestion est qualifié d'expert et il ne lui manque que la pratique sur certains sujets.
- se situe entre 80% et 50%, le contrôleur de gestion est qualifié de senior et il doit lister les points à améliorer

- se situe en deçà de 50%, le contrôleur de gestion est qualifié de junior et il doit améliorer ses compétences

Tableau 5 : taux de performance de l'axe apprentissage organisationnel du contrôleur de gestion de l'HPD

Clients	Taux (%)
Compétences Stratégiques	92
Compétences Méthodologiques	91
Compétences Outils	78
Compétences Informatiques	61
Taux de performance globale	80,5

Source : nous même

La formule de calcul est la suivante :

Taux pour l'axe apprentissage opérationnel = (Score obtenu pour les affirmations répondues dans le questionnaire d'évaluation / Score total du nombre de questions du questionnaire) * 100

Ensuite :

Taux global de satisfaction = $\sum$ des taux de chaque activité / 4

6.2. Analyse des résultats de l'évaluation

L'objectif de cette dernière partie est d'analyser la performance du CDG de l'HPD selon les quatre axes de la Balanced Scorecard développés par R. Kaplan et D. Norton. D'abord nous analyserons l'efficacité de l'axe financier, ensuite nous procéderons à l'évaluation du processus interne, en outre nous analyserons la satisfaction des clients interne du SCGAI et enfin le processus apprentissage organisationnel, développement ou capacités stratégiques et innovation.

Un taux global sera calculé pour avoir une vision plus claire sur la performance du contrôle de gestion ; ce qui nous permettra de positionner la fonction contrôle de gestion de l'HPD. Ainsi, l'interprétation de ce taux se fera de la façon suivante :

- si on a un taux qui se situe entre 100% et 75%, on parlera d'un système de contrôle de gestion ayant une « très bonne performance ».
- entre 75% et 50% la performance du système de contrôle de gestion est considéré comme satisfaisant ;
- lorsque le taux est compris entre 50%, et 25%, nous dirons que nous sommes en présence d'un système dont la performance est à améliorer ;
- un taux de performance global en dessous de 25% nous met en présence un système de contrôle de gestion à risque.

6.2.1. Analyse de l'axe Financier

Toute stratégie a pour objectif d'assurer une rémunération durable et satisfaisante. Le questionnaire élaboré nous servira de guide pour l'analyse de cette perspective finance. Ainsi, le service contrôle de gestion veille au maximum au respect du budget alloué aux différents services pour qu'il n'y ait pas de dépassement budgétaire. En ce qui concerne la politique de réduction des coûts, des missions d'audit sont recommandées par le chef du service CDG. La fin de chaque mission est sanctionnée par des recommandations qui donnent des orientations afin de réduire les manquements inexpliqués dans certains services. Mais pour que ces missions soient plus efficaces, il faut une motivation des acteurs de ce domaine. Il s'avère qu'il n'y a pas de système d'intéressement (pour 40% des agents du service) et que les conditions de rémunération sont moyennement satisfaisantes pour 60% des agents et insuffisantes pour les 40% restants. Dans l'ensemble le SCGAI enregistre un taux de performance de 75%, ce qui donne une très bonne satisfaction de cet axe finance.

6.2.2. Analyse de l'axe processus interne

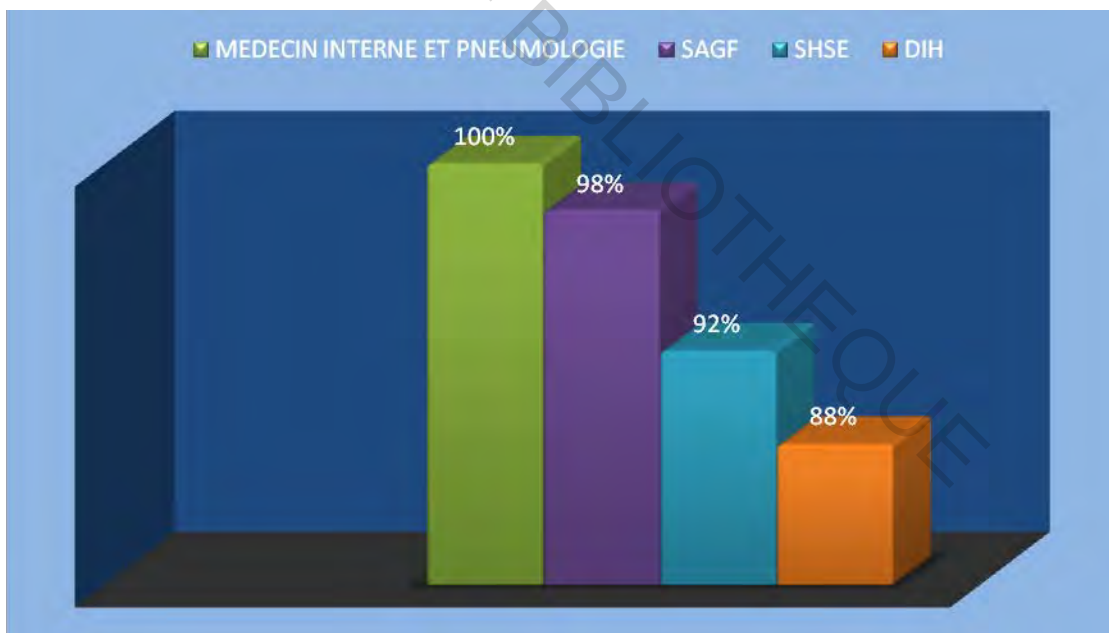
Le questionnaire qui a été élaboré pour l'axe processus internes nous servira de guide pour analyser cette perspective. Nous notons que le système mis en place est par le service contrôle de gestion est manuel. Il faut donc la mécanisation de certaines tâches afin de diminuer le travail manuel pour une plus grande fiabilité des résultats, un gain de temps mais également du processus interne. Il est donc nécessaire d'identifier les processus clés susceptibles d'améliorer les prestations au sein du service par exemple un système de suivi qualité mais également au sein de l'hôpital par exemple un dispositif d'analyse de la performance des agents. Avec tout cela, on constate que l'axe processus interne enregistre un taux de performance de 81%, ce qui contribue étroitement à la création de la valeur.

6.2.3. Analyse de l'axe client

Les questionnaires envoyés dans les différents services sont tous répondus ; donc un taux de réponse à 100% a été obtenu. Le graphique ci-dessous montre que les chefs de service répondant à notre questionnaire ont tous reconnu que le service contrôle de gestion les assiste dans l'accomplissement de leurs tâches surtout à l'élaboration du budget (Figure 4). Ils sont tous « très satisfait » du rôle que joue ce service contrôle de gestion au sein de l'HPD. Un taux global de 95% montre que le service contrôle de gestion fournit des prestations de qualité aux autres services clients dudit service ; ce qui signifie que les prestations répondent à leurs besoins. Il ne faut pas perdre de vue que ce taux n'est pas exhaustif car l'étendue de notre étude n'est pas très large.

Nous disons que ce taux est compris entre 100% et 75%. Ceci qui implique un service de contrôle de gestion attentif aux besoins de ses clients.

Figure 4 : taux de satisfaction des clients internes du CDG



Source : nous même à partir de l'annexe 13

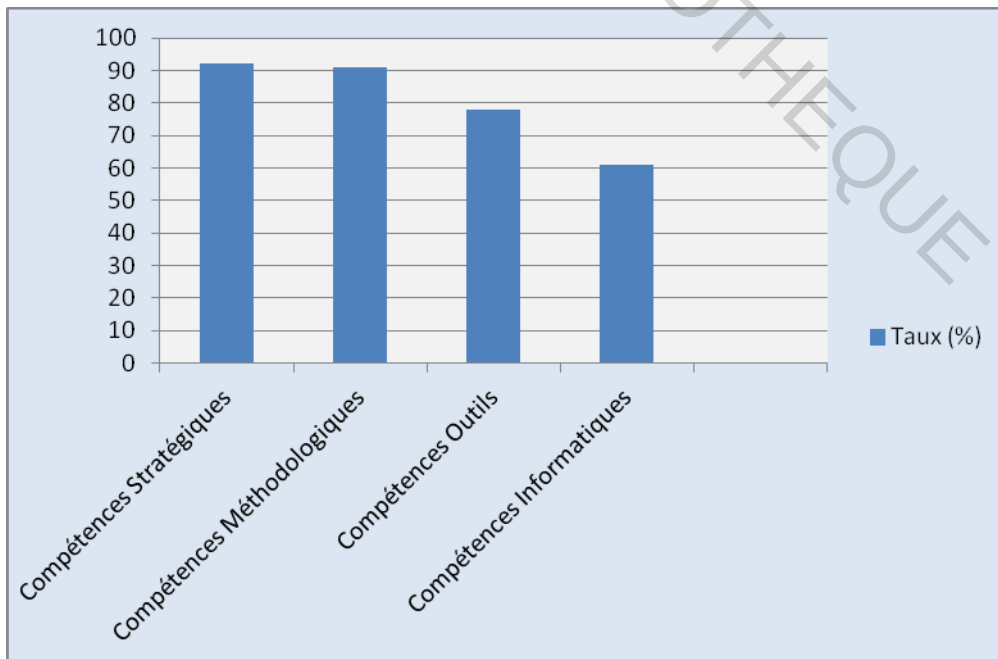
6.2.4. Analyse de l'axe apprentissage organisationnel

Cet axe repose sur deux volets : l'un concerne le chef de service contrôle de gestion et l'autre volet concerne les chefs de cellule.

Concernant le chef de SCGAI, nous constatons que son positionnement est très stratégique par ce qu'il est recommandé par beaucoup d'auteurs du fait qu'il lui offre plus de légitimité. Le taux de performance enregistré est 92% ; ce qui témoigne cela. Nous constatons que cette position lui confère son vrai rôle de contrôleur de gestion ; ce qui permet au CDG d'être « l'œil et l'oreille du Médecin-chef Directeur en terme de pilotage et d'aide à la décision. En ce qui concerne les compétences méthodologiques, nous dirons que le chef du SCGAI a toutes les compétences nécessaires pour piloter le service. Le taux de 91% nous sert de preuve. Pour ce qui est des outils de contrôle de gestion, le taux de performance est de 78%. Cela signifie que le contrôleur de gestion maîtrise les outils de travail mais cela ne signifie aucunement que le CDG n'a plus des compétences à améliorer (Annexe 12 page 90). En dernière analyse nous enregistrons un taux de performance de 61% en termes de compétences informatiques. Le contrôleur de gestion peut se référer au questionnaire 6 pour voir ce qu'il doit améliorer.

L'évaluation de ces quatre taux nous donne un taux d'apprentissage organisationnel de 80,5%, ce qui fait dire que le contrôleur de gestion est qualifié de senior et il doit lister les points à améliorer.

Figure 5 : histogramme des différents taux de compétence du CDG



Source : nous même à partie de l'annexe 11

Le second volet concerne l'analyse globale de « l'axe apprentissage organisationnel » de la BSC des agents du SCGAI. Cet axe met en exergue le plan de carrière, la formation continue fonctionnelle et transversale des agents, la compétence d'outils informatiques et le climat social au sein dudit service.

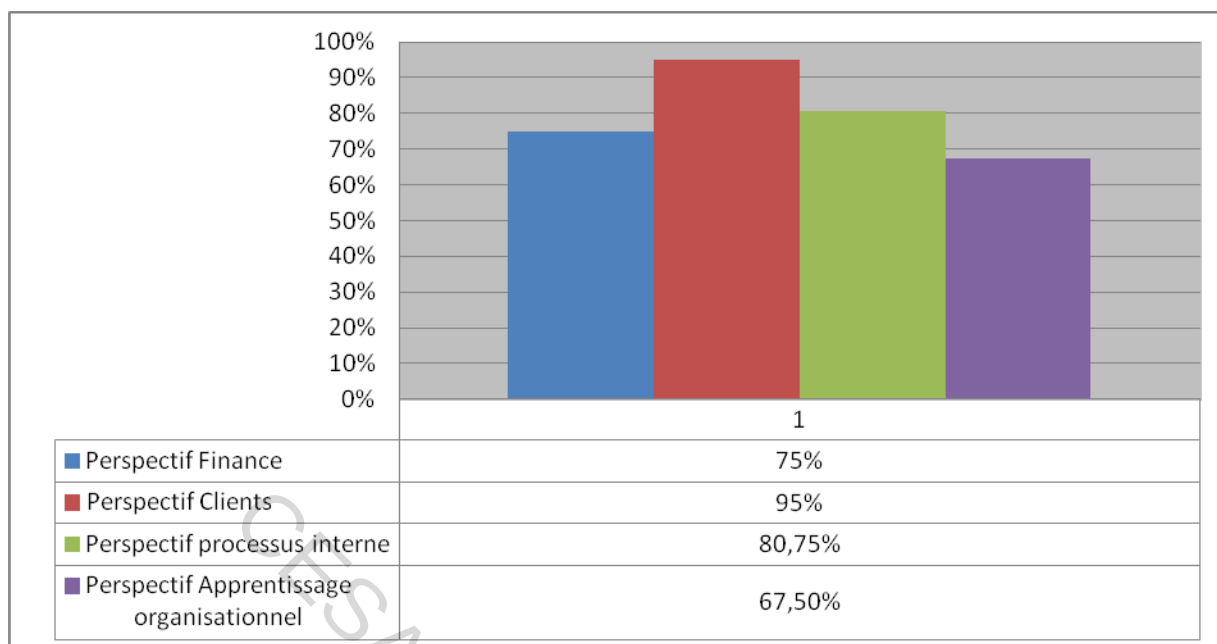
Dans ce service, le plan de carrière n'est pas tenu en compte c'est à dire qu'il n'existe presque pas d'évolution en terme de carrière professionnelle. Il n'existe pas de formation continue fonctionnelle (en budgétisation, reporting... les ERP) et transversale (langue, gestion de projet, comportementale, informatique de gestion...) des agents du service, ce qui peut les désapprendre vue que les technologies évoluent de façon rapide. Pour ce qui est du climat social du service, l'ensemble des agents du service sont très satisfait du climat très fraternel qui règne au sein du service (Chef du service et les chefs de cellule). En cela un taux de 67,5% a été enregistré, ce qui signifie que cet axe est satisfait.

Dans l'ensemble un taux de satisfaction de 74% $[(80,5\% + 67,5\%)/2]$ a été enregistré. Cela signifie que le « perspectif apprentissage organisationnel » du Balanced Scorecard est dans l'ensemble satisfait. Par là, nous dirons que le SCGAI est assez outillé pour jouer son véritable rôle de contrôle de gestion même s'il reste quelques domaines à améliorer.

6.2.5. Evaluation de la performance globale du SCGAI de l'HPD

Un taux de performance de global du service contrôle de gestion de l'HPD est obtenu en faisant la moyenne des 4 axes de la Balanced Scorecard, ce qui nous donne un taux de 80%. Ce taux de performance global enregistré montre que le service contrôle de gestion est très performant. Cette performance s'explique par son rattachement direct au Médecin-chef et par l'implication de tous les agents du service dans l'atteinte des objectifs qui leurs sont assignés malgré un système de travail manuel.

La figure suivante illustre nos propos :

Figure 6 : représentation des taux de performance global du SCG de l'HPD


Source : nous même

Ainsi les différents axes cités ci-dessus nous permettront de sortir les points forts et les points faibles du service contrôle de gestion.

Tableau 6 : bilan des forces et faiblesses

AXES	FORCES	FAIBLESSES
PERSPECTIF FINANCE	- le SCG veille au respect du budget par tous les services ; - conditions de rémunération moyennement satisfaisantes pour 60% des agents du service.	- non maîtrise des charges dans certains services ; - conditions de rémunération insuffisantes pour 40% des agents du service
PERSPECTIF PROCESSUS INTERNE	- partenaire stratégique avec les opérationnels en matière de pilotage et d'aide à la décision ; - efficacité de la qualité des prestations.	- pas de réunion formelle au sein du service ; - Calcul des coûts par la méthode des sections homogènes ; - pas de sanction positive ou négative au sein du service.

PERSPECTIF CLIENTS	• disponibilité du SCG pour ses clients ; • satisfaction des chefs de service pour l'apport du SCG lors de l'élaboration du budget.	• non disponibilité de l'information à temps réel pour permettre le contrôleur de gestion de prendre des décisions à temps réelles ; • disparité des informations entre le SCG et le DIH.
PERSPECTIF APPRENTISSAGE OPERATIONNELLE	• le SCG dispose de toutes les compétences indispensables pour mener à bien la mission • le climat social du service est très fraternel.	• il n'y a pas de plan de carrière évolutif et limpide au sein du service ; • il n'ya pas de formation continue fonctionnel depuis 5 ans.

Source : nous-même

6.3. Recommandations pour l'amélioration du système de contrôle de gestion

Dans cette dernière phase de notre mémoire nous allons formuler des recommandations qui permettront au service contrôle de gestion de mieux maintenir le taux de performance globale issue de notre étude. Ces recommandations se feront dans les quatre axes de la balanced scorecard.

6.3.1. Recommandation de l'axe finance

Nous recommandons au chef du contrôle de gestion de veiller davantage à la mise en place du budget. En effet nous constatons que les crédits accordés à certaines lignes budgétaires s'épuisent en cours d'année alors que d'autres présentent des excédents ; ce qui est à l'origine de réaménagement budgétaire au cours de l'année.

6.3.2. Recommandation de l'axe processus interne

Dans cet axe nous recommandons à l'HPD de revoir le processus interne de son système d'informations qui est devenu obsolète. Il n'y pas de sauvegarde des données informatiques externe et des problèmes de virus sont très récurrents. Ce qui fait qu'on rencontre très souvent

de bugs du système informatique. On constate aussi que beaucoup de tâches sont manuelles dans le service CDG (montage du budget, comptabilité analytique, tableau de bord...). Il faut donc informatiser ces tâches, ce qui doit pousser l'hôpital vers les ERP (Entreprise Resource Planning : progiciel de gestion intégré) pour plus d'efficacité dans l'élaboration de l'information à temps réel. Ce progiciel peut couvrir l'ensemble du système d'information de l'HPD et que l'information est mise à mise à temps réel dans l'ensemble des autres module associés. En cela, l'ERP permettra de garantir l'unicité des informations. Ce qui va permettre d'éviter la disparité de l'information entre le service contrôle de gestion et la DIH.

Nous recommandons aussi le transfert des données de la production informatique à la fin de chaque journée vers une autre structure pour plus de sécurité car il y a des risques de vol d'incendie etc.

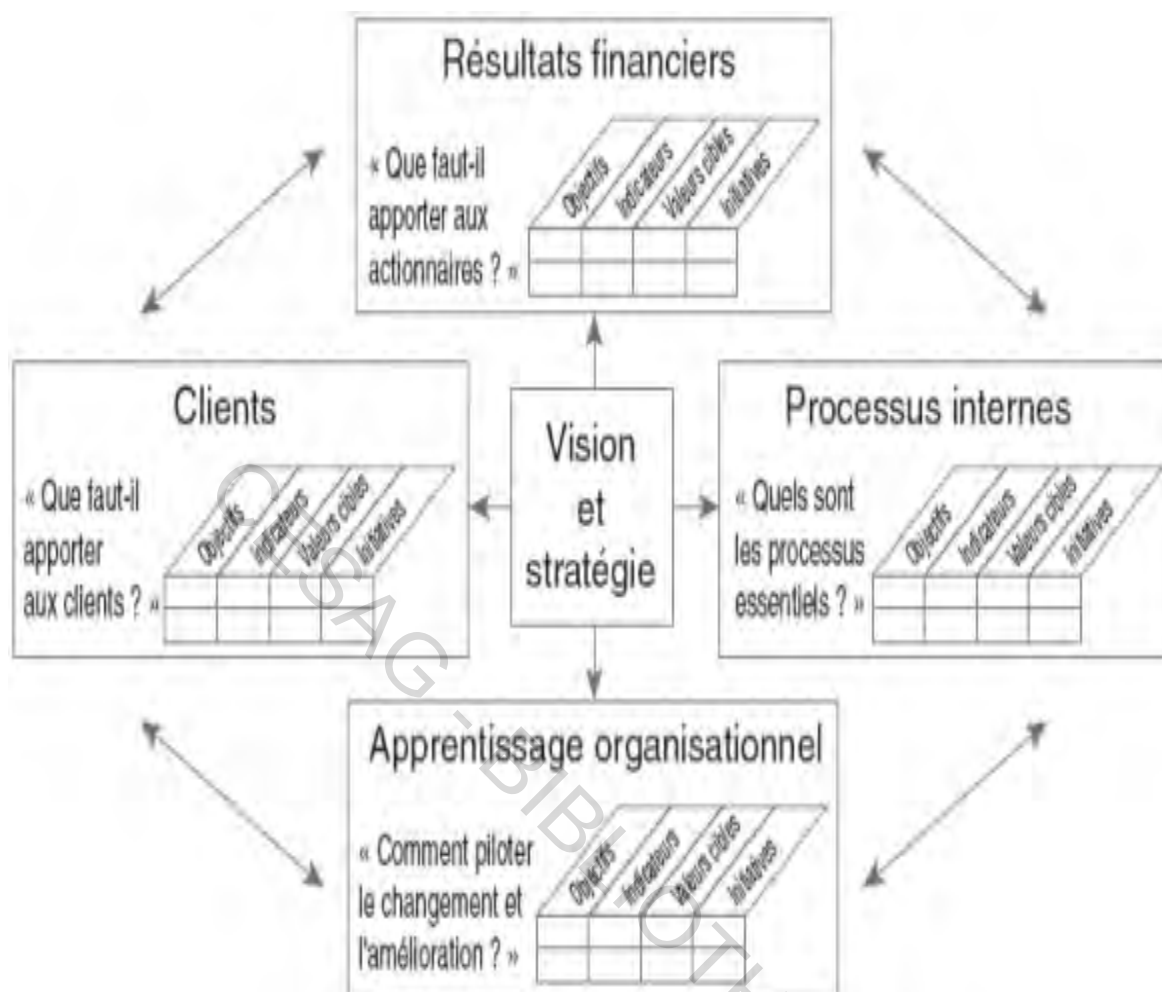
Des réunions mensuelles doivent être tenues au sein du SCGAI pour faire l'état des lieux de l'avancement des tâches qui ont été assigné à tout un chacun.

Pour résoudre les problèmes de non respect des recommandations qu'octroi le service contrôle de gestion, un dispositif de contrôle et d'évaluation de la performance des employés doit être mis en place afin de sanctionner ce qui ne respectent pas les instructions et de récompensé et de motiver les méritants.

6.3.3. Recommandation de l'axe client

Nous recommandons au service contrôle de faire des études de benchmarking vers les autres services internes, vers d'autres structures de la place et même dans les pays développés. Cela pourrait apporter plus de technicités et de compétences des agents du service. Avec l'aide du Médecin-chef, nous proposons au SCG de procéder à l'élaboration d'un tableau de bord stratégique (Tableau 7). Ce tableau de bord stratégique semble être la meilleure articulation entre le contrôle de gestion et la stratégie.

Tableau 7 : proposition d'un tableau de bord stratégique



Source : Norton et Kaplan (1998 : 21)

6.3.4. Recommandation de l'axe apprentissage organisationnel

Pour ce qui est de cet axe, nous avons noté qu'il n'existe pas de plan de carrière. Cela ne motive pas le personnel qui aspire à évoluer dans l'avenir. Tous les agents dudit service dénoncent cette politique décourageante. Ainsi le chef du service contrôle de gestion étant l'œil et l'oreille du Médecin-chef doit mener une politique pour la résolution définitive de cette situation qui n'arrange aucun agent. Cette politique entraîne une démotivation continue des employés source de non performance.

Concernant la formation continue, il a été constaté que depuis 5 ans le personnel du service contrôle de gestion n'a presque reçu aucune formation. Il est noté que 75% des employés aspire à faire une formation pour être plus compétent dans le travail recommandé. Donc le

chef de service doit veiller à cela par ce que le monde avance très vite. Il faut sortir du système de contrôle de gestion traditionnel et former les agents aux nouveaux progiciels de contrôle de gestion. Cela encourage l'innovation et apporte un plus dans le travail.

Conclusion

Dans ce dernier chapitre nous avons évalué le système de contrôle de gestion et sa performance. Les différentes performances évaluées avec le modèle Balanced Scorecard nous ont permis de ressortir un taux de performance de 80%.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion deuxième partie

La présente partie de ce mémoire nous a permis de présenter la l'Hôpital Principal de Dakar à travers son historique, sa mission, ses activités et son organisation. Après cela, nous avons procédé à la présentation du service contrôle de gestion dans le chapitre 5 ; ce qui nous a permis de recueillir toutes les informations nécessaires afin de pouvoir l'évaluer. En dernière analyse, nous l'avons évalué selon le modèle retenu dans notre troisième chapitre (modèle Balanced Scorecard). Après analyse de ce système, un taux de performance de 80% a été constaté. Ceci nous pousse à dire que le système de contrôle de gestion de l'hôpital Principal de Dakar enregistre une très bonne performance même si le contrôle de gestion s'inspire dans une large mesure de la pratique traditionnelle avec des manquements qui reste à améliorer.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

Le principal but de notre étude a été d'évaluer la performance du contrôle de gestion de l'Hôpital Principal de Dakar afin de proposer des recommandations susceptibles d'apporter des modifications sur le système de contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion a pour mission de piloter, de s'assurer et d'améliorer la qualité de gestion dans les organisations. Il doit évoluer pour suivre le rythme d'évolution des entreprises. Pour cela, sa boîte à outils doit être moderne pour s'adapter à l'évolution mais aussi pour réussir une belle performance dans un environnement de plus en plus hostile. C'est dans cette logique que nous nous sommes efforcées à évaluer la performance du contrôle de gestion de l'Hôpital Principal de Dakar.

Pour cela, nous avons élaboré dans la première partie de notre mémoire la revue de la littérature afin d'éclairer d'une part les notions de base d'un système de contrôle de gestion et d'autre part le modèle d'évaluation de la performance développé par certains auteurs. Ceci nous a permis de ficeler le modèle d'analyse de la performance qui est axé sur quatre perspectives développées par NORTON et KAPLAN. Dans une seconde partie de notre mémoire, nous avons fait une large présentation de l'Hôpital Principal de Dakar et de son service de contrôle de gestion et enfin nous avons procédé à l'analyse des résultats de notre étude.

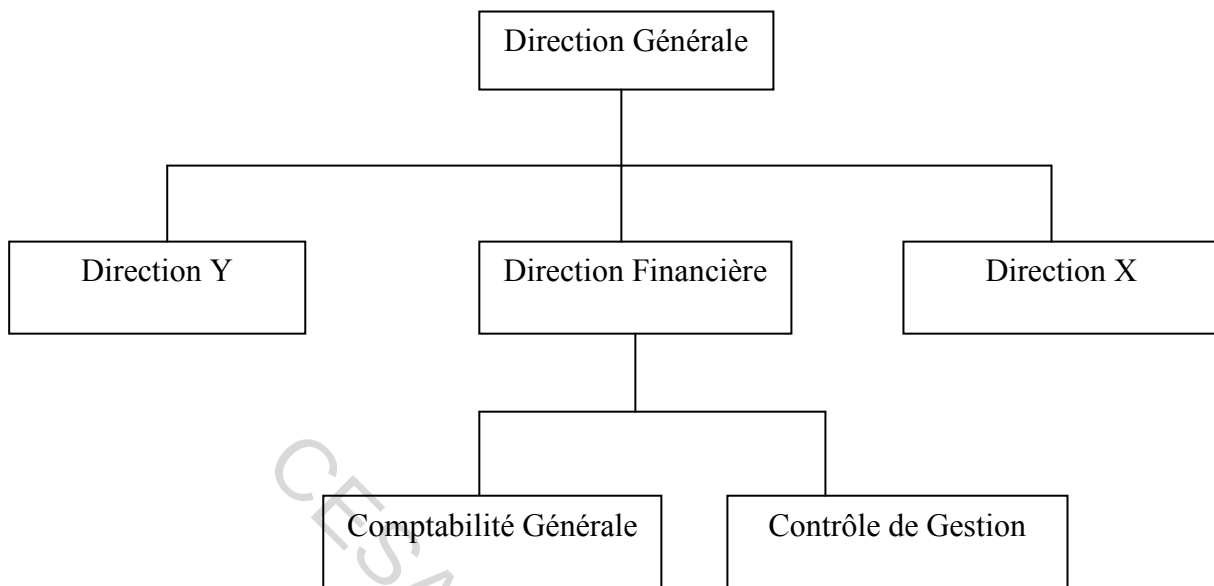
Ainsi, à l'issue de notre étude, nous avons trouvé différents taux de performance. Il est de 75% pour la perspective finance, 95% pour le perspectif client, 80,75% pour le perspectif processus interne et 67,50% pour le perspectif apprentissage organisationnel.

La moyenne de ces quatre axes nous donne un taux global de performance du système de contrôle de gestion de l'Hôpital Principal de Dakar s'élève à 80%. Vu que le taux de performance se situe entre 100% et 75%, on dira que le système de contrôle de gestion de l'HPD enregistre une « très bonne performance ». Ceci peut être expliqué au fait que le chef du service contrôleur de gestion capitule une expérience de 8 ans en tant que chef du SCGAI.

Après cela, des recommandations ont été proposées aux dirigeants. Ces recommandations couvrent les quatre perspectifs de la Balanced Scorecard de NORTON et KAPLAN.

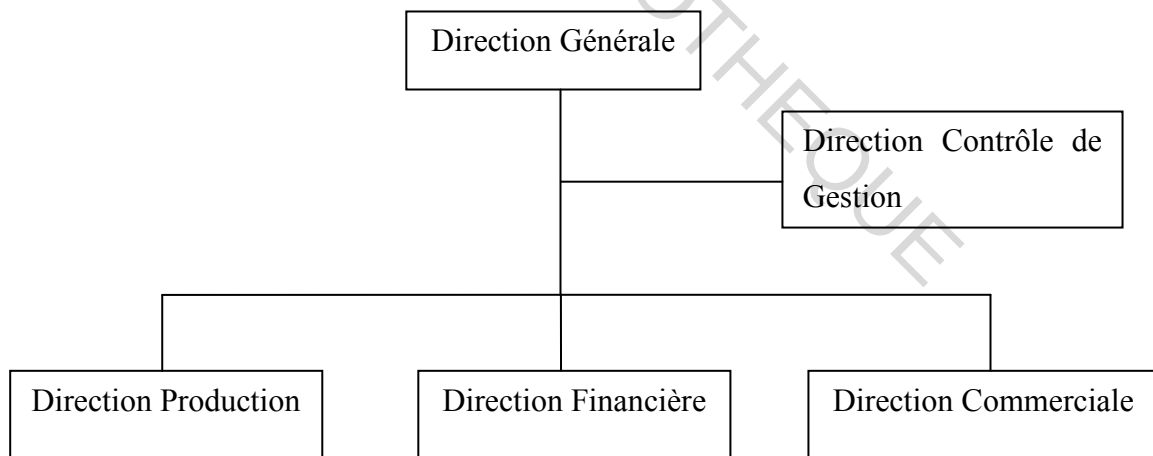
ANNEXES

Annexe 1 : rattachement du CDG à la Direction Financière



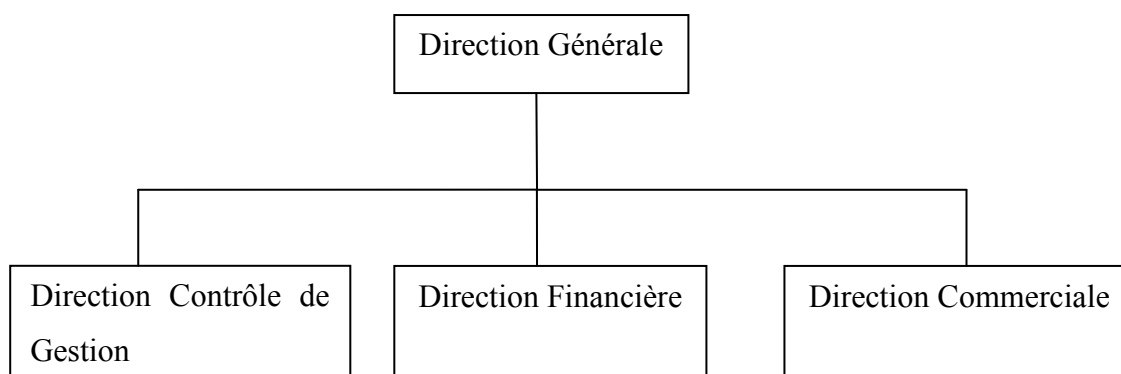
Source : BOUIN (2009 : 51)

Annexe 2 : rattachement du CDG à la Direction Générale



Source : BOUIN (2009 : 51)

Annexe 3 : rattachement du CDD en position réseau



Source : BOUIN (2009 : 52)

Annexe 4 : prévision des dépenses de fonctionnement

Libellés	Budget 2013	Taux	Budget 2014	Taux
SAGF	6 519 263 279	68,35	6 387 554 152	68,95
Restauration	412 112 600	4,35	392 448 000	4,22
Matériel	553 754 507	5,85	525 778 260	5,33
Pharmacie	1 508 500 000	15,91	1 489 371 740	16,14
Bio maintenance	526 226 237	5,55	498 357 330	5,36
Total	9 519 856 623	100	9 293 509 482	100

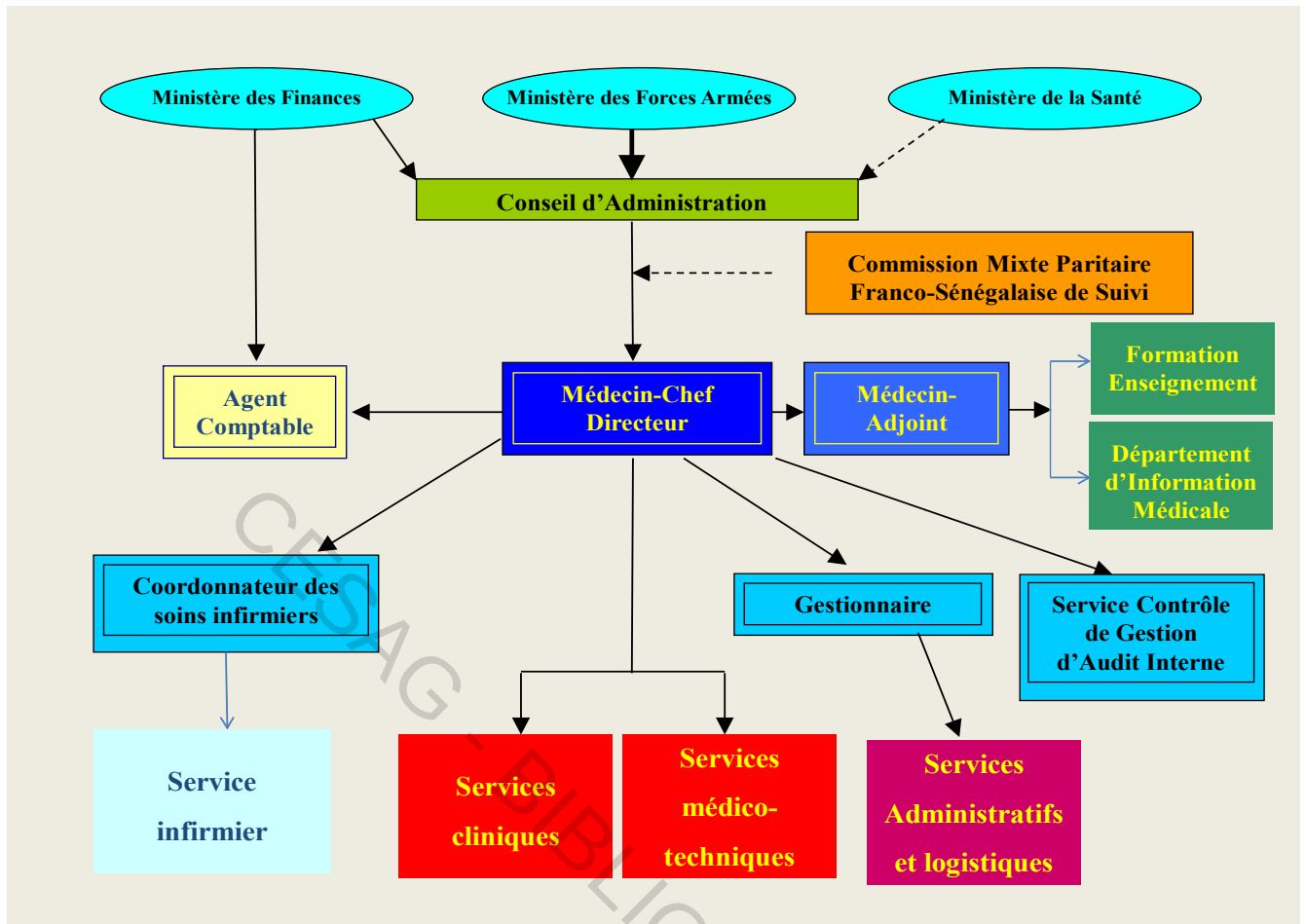
Source : Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne (2014).

Annexe 5 : prévision des dépenses d'investissement

Libellés	Budget 2014	Taux
Logiciel	0	0,00
Matériel informatique	30 400 000	8,04
Matériel et outillage Bio Médical	95 719 938	25,31
Matériel d'exploitation	95 000 000	25,12
Mobilier de bureau	50 000 000	13,22
Matériel de Bureau	3 000 000	0,79
Travaux Bâtiment	64 300 000	17,00
Matériel de Transport	39 800 000	10,52
Total investissement	378 219 938	100

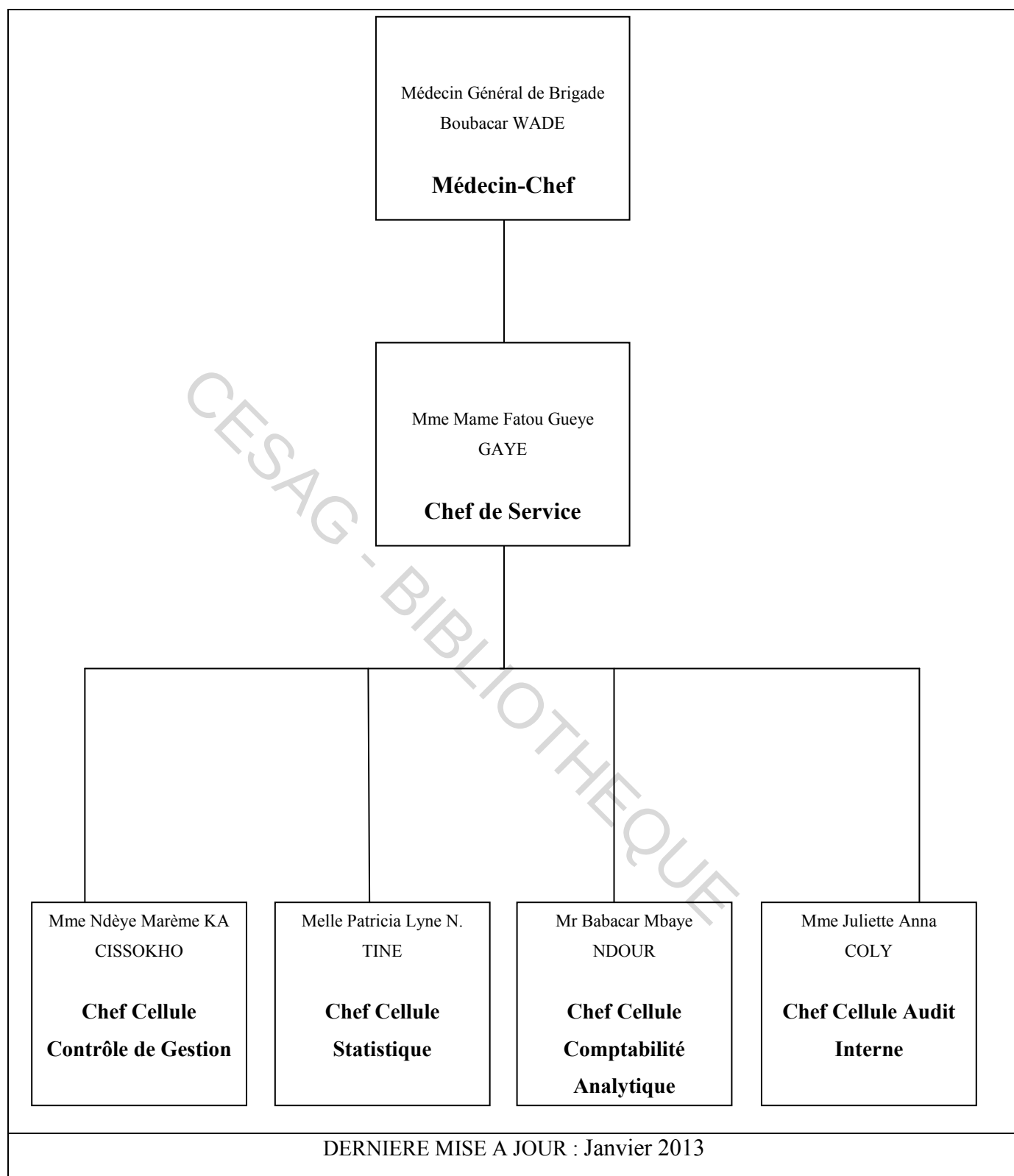
Source : Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne (2014).

Annexe 6 : Organigramme de l'hôpital Principal de Dakar - Janvier 2014



Source : Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne (2014).

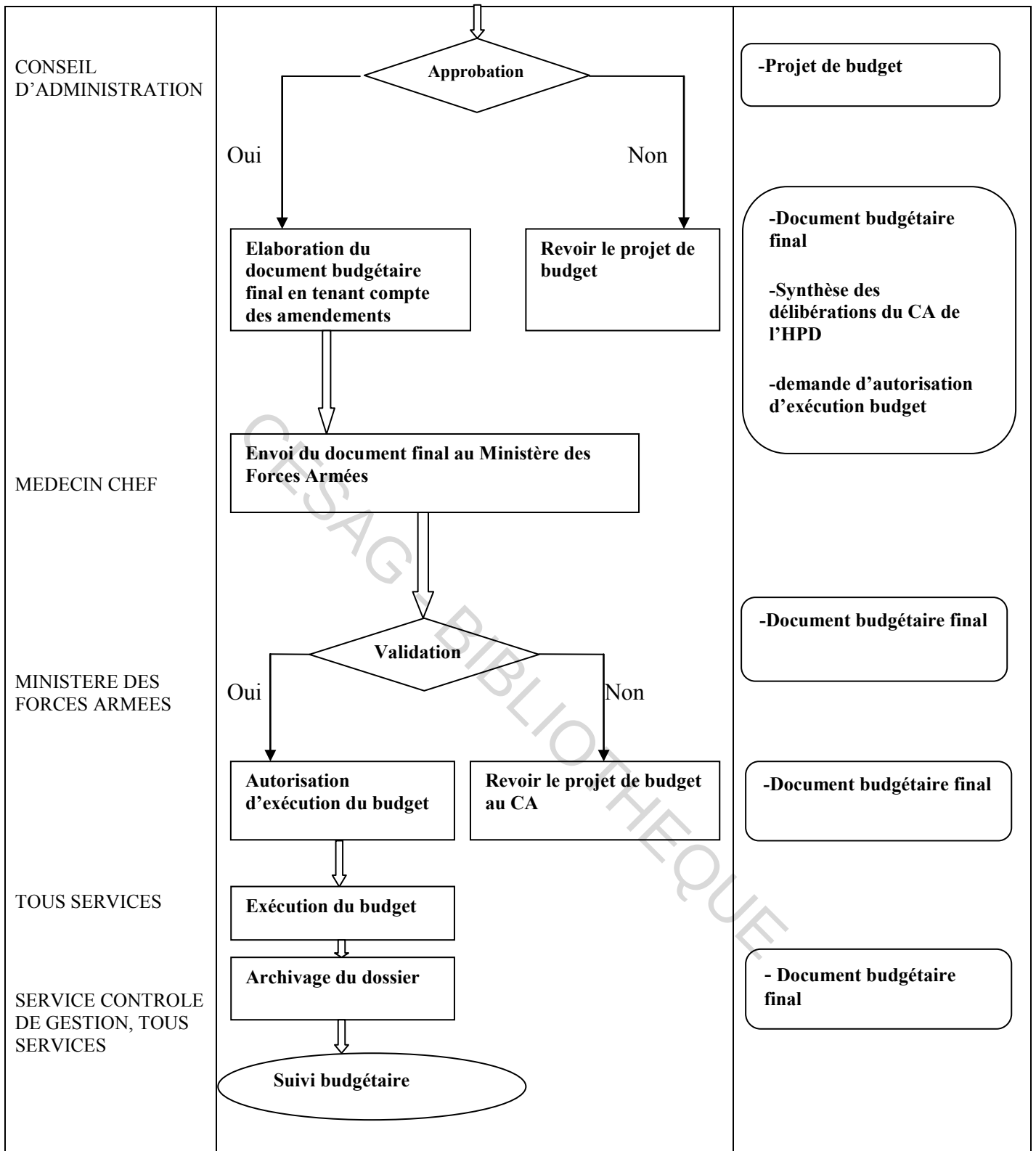
Annexe 7 : organigramme du Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne 2014



Source : Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne (2014)

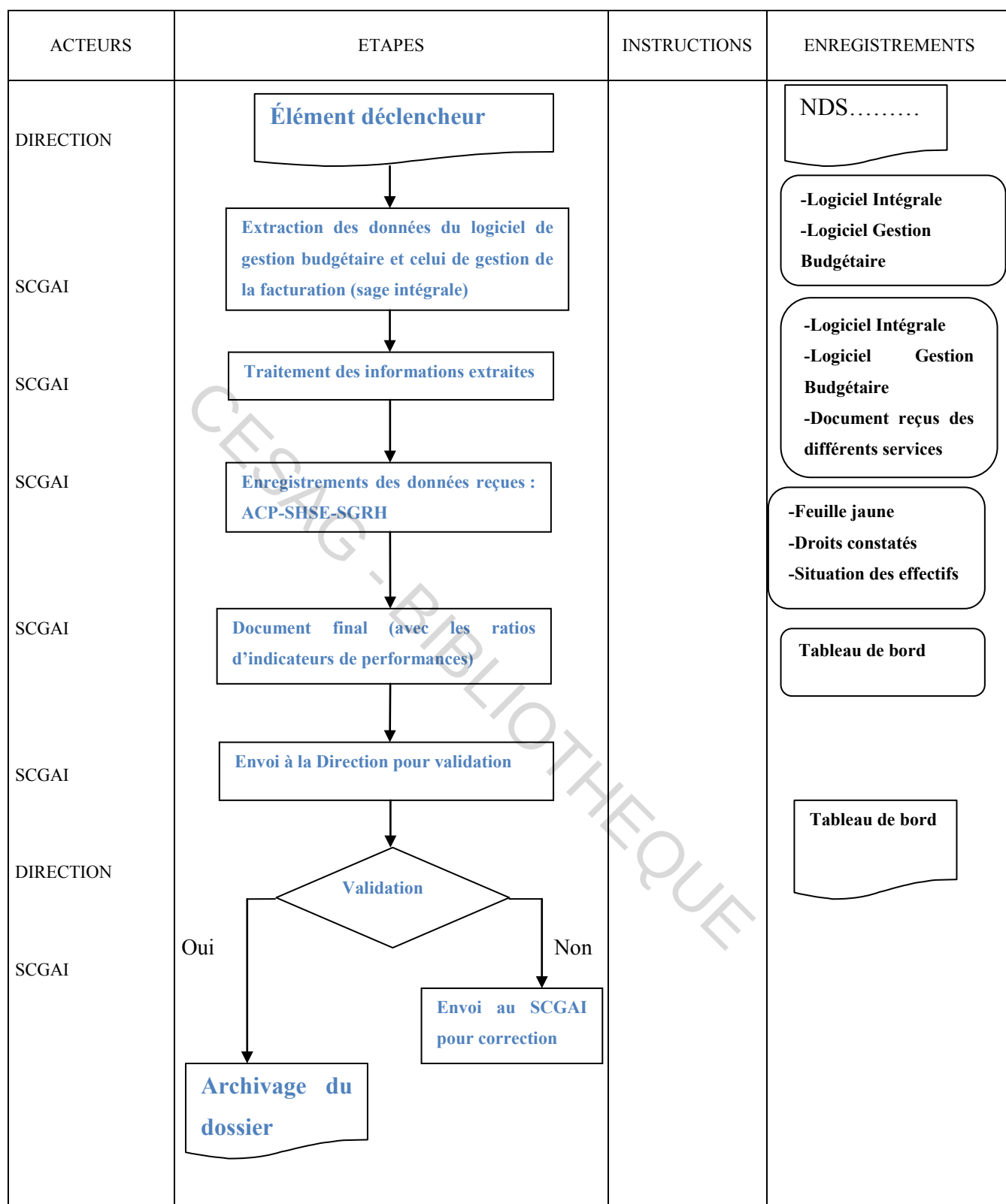
Annexe 8 : présentation schématique pour l'élaboration du budget

ACTEUR	TÂCHE	DOCUMENTS
MEDECIN CHEF		-Lettre d'orientation du 30/07/2013 -Note de service N°1774/HPD/MC -Canevas élaboration du budget
CHEF DE SERVICE	Prévisions d'activité sectorielle	-Rapport prévisions budgétaire des services
SECRETARIAT DIRECTION	Réception des prévisions budgétaires des services	-document du budget prévisionnel original
SECRETARIAT DIRECTION	Transmission des projets de budget des différents services à : GEST-DIBM-DIH-DL-MCA-CG	-Copie des documents budgétaires des services
CÔNTRÔLE DE GESTION	Traitement des documents reçus	-Fiche récapitulative des objectifs budgétaires des différents services
CÔNTRÔLE DE GESTION	Agrégation des prévisions d'activités des services pour l'année N+1, rapprochement avec le budget de l'année N et activité réalisée sur les 3 dernières années	-Rapport prévisions budgétaire des services
CÔNTRÔLE DE GESTION	Pré budget des services	-Rapport prévisions budgétaire des services - document du budget prévisionnel original
MEDECIN CHEF, CHEF DE SERVICE, CÔNTRÔLE DE GESTION, STAFF DIRECTION	Réunion d'arbitrage	-Rapport prévisions budgétaire des services - document du budget prévisionnel original
CONTROLE DE GESTION	Elaboration Projet de budget	-Projet de budget



Source : Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne (2014)

Annexe 9 : logigramme d'élaboration du tableau de bord à l'HPD



Source : Service Contrôle de Gestion et d'Audit Interne (2014).

Annexe 10 : guide d'entretien avec le contrôleur de gestion

1. Pouvez-vous nous d'écrire votre niveau d'étude, celle de votre équipe ainsi que vos expériences en CDG ?
2. Pouvez-vous nous décrire les tâches qui vous sont assignées ?
3. Pensez vous que vos tâches sont claires et précises ?
4. Rencontrez-vous des difficultés avec autres directions ? Lesquelles ?
5. Quels sont les problèmes que rencontre l'HPD pour améliorer certaines prestations et aussi pour atteindre ses objectifs ?
6. Quels en sont les causes et les conséquences ? Quelles solutions suggérez-vous pour résoudre ces problèmes ?
7. Quelle est le positionnement du CDG au sein de l'HPD ? Cette position vous convient t-elle ?
8. Quelles sont les avantages et les inconvénients de votre positionnement au sein de la structure ?
9. Quels sont les outils de contrôle de gestion que vous utilisez actuellement ?
10. Pensez vous que ces outils vous permettent d'atteindre votre objectif ?
11. Existe-il un système de planification au sein de l'HPD. Donnez les éléments indicateurs (existence de plan et programme) ?
12. Quels sont les différents niveaux de planification qui existe au sein de l'HPD ?
13. Pouvez nous décrire la démarche de planification de l'HPD ?
14. Pouvez-vous nous décrire le processus budgétaire en mettant en évidence votre rôle dans le dit processus ?
15. Existe-t-il une comptabilité budgétaire ? Si oui décrivez nous son fonctionnement ?
16. Quel est la procédure budgétaire appliquée au sein de l'HPD ? Est-elle efficace ?
17. Respectez-vous le budget de fonctionnement alloué à vos services ?
18. Comment s'opère la gestion des informations au sein de l'HPD ?
19. Quel rôle avez-vous joué dans sa conception et quel rôle jouez-vous actuellement dans le système ?
20. Révisiez-vous souvent le système d'information de gestion et le système de reporting ?
21. Est-il informatisé ? Quelle est la période de mise à jour ?
22. Les chefs de services disposent-ils de TDB ? Sont-ils informatisés ?
23. Appuyez-vous les autres services dans l'élaboration de leurs TDB ?
24. Quelle est la date de mise à jour des TDB ?
25. Quels sont les services que le DG vous demande ?

26. Pensez-vous être l'œil et l'oreille de DG ? Donnez quelques éléments indicateurs.
27. Décrivez nous le système de performance en vigueur, quel rôle vous y jouez-vous ?
Comment a-t-elle était conçu ?
28. Avez-vous associez les différents services à sa conception ?
29. Le système d'évaluation de la performance est-il régulièrement à jour ?
30. A quel jour date la dernière mise à jour ?
31. Quel rôle jouez-vous pour de meilleurs résultats en matière de préservation de l'environnement de l'HPD

Source : nous-même

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 11 : compétences du contrôleur de gestion

COMPETENCES STRATEGIQUES	
1. Les différents modèles de gestion et leurs outils	• Je maîtrise ✓ Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
2. Une définition de la notion de contrôle	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
3. La mesure de la performance	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
4. Les différents modes de coordinations	• Je maîtrise ✓ Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
5. Dimensionnement et positionnement d'une cellule de contrôle de gestion	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
6. Les missions d'un contrôleur de gestion	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
Total	Score = 26/ 24 Soit 92%
COMPETENCES METHODOLOGIQUES	
1. Faire des études d'opportunité d'investissement	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas

2. Faire des analyses de risque	• Je maîtrise ✓ Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
3. Mettre en place une démarche qualité	• Je maîtrise • Ça peut aller ✓ J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
4. Mettre en place des contrats de gestion	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
5. Faire une analyse des besoins de pilotage	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
6. Mettre en place une comptabilité analytique	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
7. Faire une étude de fixation de prix	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
8. Mettre en place un système de pilotage stratégique	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
Total	Score = 28/32 Soit 91%
COMPETENCES OUTILS	
1. Faire un calcul de coût en direct costing	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés

	• Je n'y arrive pas
2. Calculer un seuil de rentabilité	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
3. Calculer un coût complet par la méthode des sections homogènes	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
4. Calculer un coût complet par la méthode de l'imputation rationnelle	• Je maîtrise • Ça peut aller ✓ J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
5. Calculer un coût complet par la méthode ABC	• Je maîtrise • Ça peut aller ✓ J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
6. Faire une analyse de la chaîne de valeur d'une entreprise	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés ✓ Je n'y arrive pas
7. Mettre en place un management ABM	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés ✓ Je n'y arrive pas
8. Mettre en place un dispositif budgétaire	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
9. Faire un budget des ventes	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
10. Faire un budget des approvisionnements	• Je maîtrise • Ça peut aller

	• J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
11. Faire un budget du personnel	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
12. Faire un budget d'investissement	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
13. Faire un budget de trésorerie	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
14. Calculer des écarts de rendements	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
15. Calculer des écarts de prix	• Je maîtrise ✓ Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
16. Calculer des écarts de volume	• Je maîtrise ✓ Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
17. Faire des études de benchmarking	• Je maîtrise ✓ Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
18. Faire des études de Yield Management	• Je maîtrise ✓ Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
19. Faire des simulations probabilisées	• Je maîtrise

	✓ Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
20. Faire des statistiques et des échantillonnages	• Je maîtrise ✓ Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
21. Calculer un Goodwill	• Je maîtrise ✓ Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
22. Faire des calculs d'EVA	• Je maîtrise ✓ Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
23. Définir des indicateurs de pilotage	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
24. Faire une analyse sur les résistances et la perception des utilisateurs des productions du contrôle de gestion	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés ✓ Je n'y arrive pas
25. Faire un tableau de bord social	• Je maîtrise ✓ Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
26. Faire du « target costing »	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés ✓ Je n'y arrive pas

27. Faire le reporting	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
28. Faire une mission de « cost killing »	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés ✓ Je n'y arrive pas
29. Faire un tableau de bord prospectif	• Je maîtrise ✓ Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
Total	Score = 91 /116 Soit 78%
COMPETENCES INFORMATIQUES	
1. Mettre les productions du contrôle de gestion sous un intranet	• Je maîtrise • Ça peut aller ✓ J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
2. Créer un datawarehouse de gestion	• Je maîtrise • Ça peut aller ✓ J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
3. Informatiser un dispositif budgétaire sous Excel	• Je maîtrise • Ça peut aller ✓ J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
4. Faire du contrôle de gestion avec un ERP	• Je maîtrise • Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
5. Analyser les ressources informationnelles d'un SI	• Je maîtrise ✓ Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas

6. Etre maîtrise d'ouvrage gestion pour des projets de système d'information	• Je maîtrise ✓ Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
7. Savoir utiliser des outils de datamining et des EIS	• Je maîtrise ✓ Ça peut aller • J'ai des difficultés • Je n'y arrive pas
Total	Score = 17/28 Soit 61%

Source : D. AUTISSIER

Annexe 12 : questionnaire d'analyse de l'apprentissage organisationnelle adressé aux chefs de cellule

APPRENTISSAGE ORGANISATIONNELLE	
1. Plan de carrière dans votre service	☐ Très satisfait ☐ Satisfait ☐ Peu satisfait ✓ ☐ Non satisfait
2. Formation continue fonctionnel (budgétisation, reporting.... avec des ERP) et transversale (langue, gestion de projet, comportementale...)	☐ Très satisfait ☐ Satisfait ✓ ☐ Peu satisfait ☐ Non satisfait
3. Climat social du service	✓ ☐ Très satisfait ☐ Satisfait ☐ Peu satisfait ☐ Non satisfait
4. Connaissance du projet de votre service	✓ ☐ Très satisfait ☐ Satisfait ☐ Peu satisfait ☐ Non satisfait

5. Connaissance des fonctions des chacun	☐ Très satisfait ☒ Satisfait ☐ Peu satisfait ☐ Non satisfait
6. Précision et clarté des objectifs de votre travail	☒ Très satisfait ☐ Satisfait ☐ Peu satisfait ☐ Non satisfait
7. Existence d'innovation dans votre travail	☐ Très satisfait ☒ Satisfait ☐ Peu satisfait ☐ Non satisfait
8. Moyens matériel (informatique, mobilier...)	☐ Très satisfait ☒ Satisfait ☐ Peu satisfait ☐ Non satisfait
9. Accompagné et soutenu dans votre travail	☐ Très satisfait ☒ Satisfait ☐ Peu satisfait ☐ Non satisfait
10. Existence de réunion au sein du service	☐ Très satisfait ☐ Satisfait ☒ Peu satisfait ☐ Non satisfait
11. Programme d'intégration des nouveaux au sein du service	☐ Très satisfait ☐ Satisfait ☐ Peu satisfait ☒ Non satisfait
Total	Score = 27/ 40 Soit 67,5%

Source : nous même

Annexe 13 : questionnaire adressé aux clients du contrôle de gestion

SATISFACTION CLIENTS	
1-Le contrôle de gestion réussit à me fournir les informations correspondant à mes besoins	☐ Très satisfait ☐ Satisfait ☐ Peu satisfait ☐ Non satisfait
2-Le contrôle de gestion réussit à me fournir les analyses correspondant à mes besoins	☐ Très satisfait ☐ Satisfait ☐ Peu satisfait ☐ Non satisfait
3-Par ses recommandations pertinentes, le contrôle de gestion m'aide à atteindre mes objectifs financiers	☐ Très satisfait ☐ Satisfait ☐ Peu satisfait ☐ Non satisfait
4-Par ses recommandations pertinentes, le contrôle de gestion m'aide à atteindre mes objectifs non-financiers	☐ Très satisfait ☐ Satisfait ☐ Peu satisfait ☐ Non satisfait
5-Le volume des informations reçues du contrôle de gestion est adapté à mes besoins	☐ Très satisfait ☐ Satisfait ☐ Peu satisfait ☐ Non satisfait
6-Les informations reçues du contrôle de gestion sont facilement compréhensibles	☐ Très satisfait ☐ Satisfait ☐ Peu satisfait ☐ Non satisfait
7-Les informations fournies par le contrôle de gestion sont fiables	☐ Très satisfait ☐ Satisfait ☐ Peu satisfait ☐ Non satisfait

8-Le contrôle de gestion m'apporte un apport déterminant en matière de pilotage et d'aide à la décision	☐ Très satisfait ☐ Satisfait ☐ Peu satisfait ☐ Non satisfait
9-Le délai d'obtention des informations est adapté aux besoins	☐ Très satisfait ☐ Satisfait ☐ Peu satisfait ☐ Non satisfait
10-Le temps nécessaire pour participer au processus de contrôle de gestion est raisonnable	☐ Très satisfait ☐ Satisfait ☐ Peu satisfait ☐ Non satisfait
11-Le contrôle de gestion s'intéresse personnellement à mon activité	☐ Très satisfait ☐ Satisfait ☐ Peu satisfait ☐ Non satisfait
12-Le contrôle de gestion prend à cœur mes intérêts principaux	☐ Très satisfait ☐ Satisfait ☐ Peu satisfait ☐ Non satisfait
13-Je peux partager mes idées avec le contrôle de gestion	☐ Très satisfait ☐ Satisfait ☐ Peu satisfait ☐ Non satisfait
Taux de maîtrise de la satisfaction clients	Score = X/48 Soit 95%

Source : nous même

Annexe 14 : questionnaire sur le processus interne

PROCESSUS INTERNES	
1. Existe t-il des procédures écrites dans votre service ?	☒ Oui tout à fait ☐ Oui en partie ☐ Non ☐ Non et c'est dommageable
2. Pensez vous que les moyens matériels sont de bonne qualité ?	☐ Oui tout à fait ☒ Oui en partie ☐ Non ☐ Non et c'est dommageable
3. Est ce que les taches qui vous sont déléguées sont toujours accomplies à échéance ?	☐ Oui tout à fait ☒ Oui en partie ☐ Non ☐ Non et c'est dommageable
4. Êtes vous un partenariat stratégique pour les opérationnels en matière de pilotage et d'aide à la décision ?	☒ Oui tout à fait ☐ Oui en partie ☐ Non ☐ Non et c'est dommageable
5. Existe-t-il des indicateurs ou système de suivi dans votre service.	☐ Oui tout à fait ☒ Oui en partie ☐ Non ☐ Non et c'est dommageable
6. Pensez vous que l'effectif de votre service est suffisant pour faire correctement le travail ?	☐ Oui tout à fait ☒ Oui en partie ☐ Non ☐ Non et c'est dommageable
7. Existe-t-il un système de sanction dans votre service ?	☐ Oui tout à fait ☐ Oui en partie ☒ Non ☐ Non et c'est dommageable
8. Existe-t-il une revue annuelle des processus dans votre service	☒ Oui tout à fait ☐ Oui en partie ☐ Non

	• Non et c'est dommageable
9. Existe-t-il un dispositif d'audit pour l'amélioration de ce processus interne ?	• Oui tout à fait • Oui en partie ✓ Non • Non et c'est dommageable
Total	Score = 29/ 36 Soit 81%

Source : nous même

Annexe 15 : questionnaire de l'axe financier

AXE FINANCIER	
1. Respect du budget de fonctionnement des services par le SCGAI	✓ Globalement satisfait - Moyennement satisfaisant - Insatisfait - Indéfini
2. Politique de réduction des coûts	✓ Globalement satisfait - Moyennement satisfaisant - Insatisfait - Indéfini
3. Condition de rémunération du personnel du SCGAI	- Globalement satisfait ✓ Moyennement satisfaisant - Insatisfait - Indéfini
4. Système d'intéressement vous paraît-il de qualité par rapport à votre contribution dans le service	- Globalement satisfait - Moyennement satisfaisant - Insatisfait ✓ Indéfini
Total	Score total = 12/16 Soit 75%

Le «Indéfini » signifie n'existe pas dans le service SCGAI

Source : nous même

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES :

- 1- ALAZARD Claude et SEPARI Sabine (2013), *DCG 11-manuel et application*, 3^{ème} édition, Edition Dunod, Paris, 781 Pages.
- 2- ALCOUFFE Simon (2013), *Contrôle de gestion sur mesure : industrie, grande distribution, banque, secteur public, culture*, Edition Dunod, Paris, 225 Pages.
- 3- ALCOUFFE Simon (2013), *Le contrôle de gestion interactif, commercial-supply chain-RH-environnement*, Edition Dunod, Paris, 224 Pages.
- 4- AUGÉ Bernard (2013), *Mini manuel de comptabilité de gestion*, Edition Dunod, Paris, 224 Pages.
- 5- AUTISSIER David (2007), *Mesurer la performance du contrôle de gestion*, Edition d'organisation, Paris, 196 Pages.
- 6- BARATAY Christelle, MONACO Laurence (2013), *Contrôle de gestion : les carrés DCG*, Edition Gualino, Paris, 257 Pages.
- 7- BERNARD & al. (2013), *Le contrôle interne*, 4^{ème} édition, Edition maxima, Paris, 332 Pages.
- 8- BOISSELIER Patrick & al. (2013), *Le contrôle de gestion*, Edition Vuibert, Paris, 672 Pages.
- 9- BURLAUD Alain & al. (2012), *DCG 11, contrôle de gestion*, Edition Foucher, Paris, 640 Pages.
- 10- CAPPELLETTI Laurent (2012), *Le contrôle de gestion de l'immatériel : une meilleur approche du capital humain*, Edition Dunod, Paris, 198 Pages.
- 11- CORDEN Frédéric et LEBEGUE Daniel (2013), *Gestion des risque et contrôle interne de la conformité à l'analyse décisionnelle*, Edition Vuibert, Paris, 299 Pages.
- 12- DELHON BUGARD Annick (2013), *L'essentiel du contrôle de gestion*, Edition Eyrolle, Paris, 202 Pages.
- 13- DEMESTRERE René (2013), *Le pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion*, 5^{ème} édition, Edition Dunod, Paris, 409 Pages.
- 14- DORIATH Brigitte & al. (2012), *Comptabilité et gestion de organisations*, 8^{ème} édition, Edition Dunod, Paris, 373 Pages.
- 15- DORIATH Brigitte, GOUJET Christian (2011), *Comptabilité de gestion*, 5^e édition, Edition Dunod, Paris, 308 Pages.
- 16- DUBRALLE Louis et JOURDAIN Didier (2013), *la comptabilité analytique de gestion*, 6^{ème} édition, Edition Dunod, Paris, 508 Pages.

- 17-FERNANDEZ Alain (2013), *L'essentiel du tableau de bord*, 4^{ème} édition, Edition Eyrolle, Paris, 255 Pages.
- 18-GIRAUD Francis (2008), *Contrôle de gestion et pilotage de performance*, 3^{ème} édition, Edition Gualino, Paris, 401 Pages.
- 19-GRANDGUILLOT Béatrice, GRANDGUILLOT Francis (2012), *L'essentiel du contrôle de gestion*, 6^{ème} édition, Edition Gualino, Paris 138 Pages.
- 20-GRANDGUILLOT Béatrice, GRANDGUILLOT Francis (2013), *La comptabilité de gestion : coûts complets et méthode ABC, coûts partiels, couts préétablis et coûts cibles, analyse des écarts*, 14^{ème} édition, Edition Gualino, Paris, 242 Pages.
- 21-GRANDGUILLOT Béatrice, GRANDGUILLOT Francis (2014), *L'essentiel du contrôle de gestion*, 8^{ème} édition, Edition Gualino, Paris, 135 Pages.
- 22-LEBELLE Bernard (2013), *Construire un tableau de bord pertinent sous excel*, Edition Eyrolle, Paris, 353 Pages.
- 23-LECLERE Didier (2011), *L'essentiel de la comptabilité analytique*, 5^{ème} édition, Edition d'organisation, Paris, 209 Pages.
- 24-LECLERE Didier (2012), *L'essentiel de la gestion budgétaire*, 2^{ème} édition, Edition Eyrolle, Paris, 178 Pages.
- 25-LECRERE Didier (2012), *L'essentiel de la gestion budgétaire*, Edition Eyrolle, Paris, 178 Pages.
- 26-LONING H & al. (2013), *Le contrôle de gestion, des outils de gestion aux pratiques organisationnelles*, 4^{ème} Edition, Edition Dunod, Paris, 330 Pages.
- 27-LUCIANI désiré & al. (2013), *Le grand livre du contrôle de gestion*, Edition Eyrolle, Paris, 586 Pages.
- 28-MOTTIS Nicolas (2006), *collection « pratique d'entreprise », le contrôle de gestion*, 2^{ème} édition, Edition EMS, Paris, 141 Pages.
- 29-NARO Geral et AUDE Bernard (2011), *Mini manuel de contrôle de gestion*, Edition Dunod, Paris, 237 Pages.
- 30-ROUACH Michel et NAULLEAU Gérard (2012), *Contrôle de gestion bancaire et direction financière*, 6^{ème} édition, Edition RB, Paris, 402 Pages.
- 31-SELMER Caroline (2013), *La boîte à outil du contrôle de gestion*, 2^{ème} Edition, Edition Dunod, Paris, 191 Pages.
- 32-SEPARI Sabine & al. (2014), *DSCG 3 - management et contrôle de gestion*, 5^{ème} édition, Edition Dunod, Paris, 185 Pages.