



C E S A G Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

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

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

**Promotion 18
(2006-2007)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**Evaluation du processus des ventes dans un établissement
public de santé : cas de l'Hôpital Général de Grand Yoff**

Présenté par :

Nabi Youssouf Soumah

Dirigé par :

**Mr. Pape Yankhoba Diop
Auditeur interne**

DEDICACES

Avant tout je rends grâce à **ALLAH Le Tout-Puissant et le Tout Miséricordieux** et je prie sur le **Très Saint Prophète Mohamed** qui est le meilleur des hommes.

Je rends hommage à mon père **Mamadou Soumah**. Si aujourd'hui j'ai pu faire cette formation c'est grâce à toi. Tu es certes parti mais tu restes à jamais dans mon cœur et mes prières. Puisse ALLAH Le Tout-Puissant et le Tout Miséricordieux t'accueillir dans son Paradis.

A

Ma chère mère qui, sans nul doute, est la meilleure des mamans.

A

Mes frères et sœurs pour les encouragements et l'aide sans cesse renouvelés.

REMERCIEMENTS

Cette page de remerciements est réservée à tous ceux qui nous ont apporté leur soutien.

Il s'agit de :

- monsieur Papa Yankhoba DIOP qui a accepté de nous superviser dans la réalisation de ce mémoire. Je vous remercie personnellement pour la diligence avec laquelle vous avez traité ma demande, la pertinence de vos conseils et la qualité de votre encadrement ;
- monsieur Saliou DIALLO, ancien Directeur Général de l'HOGGY, sans qui le stage n'aurait pas été possible ;
- monsieur Léon Ngor DIOP, chef du service de recouvrement, pour la disponibilité et les explications fournies.
- monsieur DIOUF, chef du bureau des contrôles, pour la disponibilité et la qualité des informations fournies ;
- tous les agents des différents guichets, pour leur disponibilité et les explications fournies ;
- tous les agents des différents services où j'ai eu à travailler, pour la courtoisie et la disponibilité dont ils ont fait preuve face à mes diverses sollicitations ;
- tout le corps professoral du DESS Audit pour la qualité de l'enseignement.

LISTE DES SIGLES ET DES ABREVIATIONS

ACP : Agence Comptable Particulière
AMF : Autorité des Marchés Financiers
AR : Avis de Recouvrement
AT : Accident du Travail
BH : Billet d'Hôpital
BT : Billet à Terme
CA : Conseil d'Administration
CME : Commission Médicale d'Etablissement
CNCC : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
CSS : Caisse de Sécurité Sociale
CTE : Commission Technique d'Etablissement
COSO: Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CTO : Centre de Traumatologie et d'Orthopédie
EPS : Etablissement Public de Santé
ER : En Règle
HOGGY : Hôpital Général de Grand-Yoff
IB : Imputation Budgétaire
IPM : Institut de Prévoyance Maladie
LG : Lettre de Garantie
PAF : Particulier A leurs Frais
PAFNR : Particulier A leurs Frais Non en Règle
PDIS : Plan de Développement Intégré de la Santé
PNDS : Plan National de Développement Sanitaire
PV : Procès Verbal
PwC : PricewaterhouseCoopers
SAF : Service Administratif et Financier
SCI : Système de Contrôle Interne
SONES : Société Nationale des Eaux du Sénégal

LISTE DES FIGURES ET TABLEAUX

FIGURES

Figure 1 : Les fonctions clés de la logistique commerciale	12
Figure 2 : Modèle d'analyse	34

TABLEAUX

Tableau 1 : Cadre de référence du processus des ventes	14
Tableau 2: La capacité d'accueil de l'HOGGY	49
Tableau 3 : Etat de rapprochement prévisions et réalisations	57
Tableau 4 : Résultats des tests de conformité.....	70
Tableau 5: Tests pour la facturation.....	74
Tableau 6: Echantillon de dossiers non facturés.....	76
Tableau 7 : Synthèse des forces et faiblesses du sous processus de facturation de l'HOGGY.....	77
Tableau 8: Test sur l'enregistrement des factures et leur annulation	79
Tableau 9 : Rapprochement AR/FC/RD/RA.....	81
Tableau 10: Synthèse des forces et faiblesses du processus de recouvrement de l'HOGGY.....	83
Tableau 11 : Synthèse des points forts et des insuffisances du processus d'agrément.....	86

TABLE DES MATIERES

Dédicaces.....i

Remerciements ii

Liste des sigles et des abréviations..... iii

Liste des figures et des tableauxiv

INTRODUCTION GENERALE1

Problématique3

PREMIERE PARTIE : Le cadre théorique de l'étude8

Introduction de la première partie.....9

CHAPITRE I : Le processus des ventes et le milieu hospitalier10

1.1. Présentation du processus des ventes10

1.2. Les sous processus clés du cycle des ventes13

1.3. Les dispositifs de contrôle interne du processus des ventes14

1.3.1. Définition du contrôle interne15

1.3.2. Les composantes du contrôle interne16

1.3.2.1. Les objectifs16

1.3.2.2. Les moyens.....17

1.3.2.3. Le système d'information et le pilotage18

1.3.2.4. L'organisation19

1.3.2.5. Les méthodes et procédures20

1.3.2.6. La supervision20

1.3.3. Le contrôle interne des ventes et le milieu hospitalier.....20

1.3.3.1. Les objectifs du cycle des ventes20

1.3.3.2. Les moyens22

1.3.3.3. Le système d'information et de pilotage22

1.3.3.4. L'organisation du cycle des ventes en milieu hospitalier22

1.3.3.5. Les méthodes et les procédures du cycle des ventes24

1.3.3.5.1 La budgétisation des ventes24

1.3.3.5.2. L'agrément des entreprises	25
1.3.3.5.3. La facturation des soins	26
1.3.3.5.4. Le recouvrement des factures	26
1.3.3.6. La supervision	27
CHAPITRE II : Méthodologie et outils d'évaluation d'un processus	28
2.1. Méthode d'évaluation du contrôle interne	28
2.2. Les techniques et outils d'évaluation	29
2.2.1. La prise de connaissance du système	29
2.2.2. L'évaluation du système	30
2.2.3. La restitution des informations	31
CHAPITRE III : L'approche méthodologique de l'évaluation des procédures du cycle des ventes de l'HOGGY	33
3.1. Le modèle d'analyse.....	33
3.2. La prise de connaissance	35
3.2.1. La prise de connaissance générale de l'HOGGY.....	35
3.2.2. La prise de connaissance spécifique	35
3.2.2.1. Le cadre opérationnel du processus des ventes de l'HOGGY	35
3.2.2.2. Le cadre administratif du processus des ventes de l'HOGGY	36
3.3. Le contrôle d'existence	37
3.4. L'évaluation préliminaire	37
3.4.1. L'évaluation préliminaire de la budgétisation	38
3.4.2. L'évaluation préliminaire de l'agrément des clients	39
3.4.3. L'évaluation préliminaire de la facturation	39
3.4.4. L'évaluation préliminaire du recouvrement	40
3.4.5. Les outils et méthodes utilisés lors de l'évaluation préliminaire	41
3.5. Le contrôle du fonctionnement du système	41
3.5.1. La procédure d'échantillonnage	42
3.5.2. Les tests de confirmation des points forts.....	42
3.6. L'évaluation définitive.....	42

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE.....	44
DEUXIEME PARTIE : Le cadre pratique de l'étude.....	45
Introduction de la deuxième partie	46
CHAPITRE IV : Présentation de l'HOGGY	47
4.1. L'HOGGY	47
4.1.1. Le contexte de création.....	47
4.1.2. Les services existants et les prestations offertes.....	47
4.2. L'environnement de l'HOGGY.....	49
4.2.1. L'environnement externe	49
4.2.1.1. Le cadre géographique	49
4.2.1.2. L'offre de soins et la population couverte par l'HOGGY.....	50
4.2.1.3. La compétitivité de l'HOGGY par rapport aux autres structures	51
4.2.2. L'environnement interne	51
4.2.2.1. Le cadre spatial et architectural.....	51
4.2.2.2. L'organisation interne de l'HOGGY	52
CHAPITRE V : Présentation de l'organisation des ventes de l'HOGGY.....	53
5-1 Les acteurs.....	53
5.1.1. La Direction Générale	53
5.1.2. Le Service Administratif et financier (SAF).....	53
5.1.3. Le contrôle de gestion	54
5.1.4. La division du recouvrement	54
5.1.5. Les guichets	55
5.2. Les sous processus de l'HOGGY	55
5.2.1. La budgétisation des ventes	56
5.2.2. L'agrément des clients.....	57
5.2.3. La facturation.....	57
5.2.3.1. La facturation en consultation externe	58
5.2.3.2. La codification des actes et le report journalier de l'activité	60
5.2.3.3. La particularité du guichet des urgences.....	61
5.2.3.4. La facturation des malades hospitalisés.....	64

5.2.3.4.1. L'hospitalisation par les urgences	64
5.2.3.4.2. L'hospitalisation par billet à terme	64
5.2.4. Le recouvrement	65
CHAPITRE VI : L'évaluation des procédures	68
6.1. La vérification de l'existence du système.....	68
6.2. Présentation des points forts et des insuffisances	71
6.2.1. La facturation	71
6.2.1.1. Les points forts théoriques de la facturation.....	72
6.2.1.2. Les insuffisances de la facturation	72
6.2.1.3. Les tests de permanence et vérifications relatifs à la facturation.....	72
6.2.2. Le recouvrement	78
6.2.2.1. Les points forts théoriques du recouvrement.....	78
6.2.2.2. Les insuffisances du processus de recouvrement	78
6.2.2.3. Les tests de permanence	78
6.2.3. La budgétisation.....	84
6.2.3.1 Les points forts du sous processus de budgétisation.....	84
6.2.3.2 Les insuffisances du sous processus de budgétisation	84
6.2.4 L'agrément des clients.....	84
6.2.4.1. Les points forts théoriques du processus d'agrément des clients.....	85
6.2.4.2. Les insuffisances du sous processus d'agrément des clients	85
6.2.4.3. Les vérifications relatives aux points forts théoriques du sous processus d'agrément des clients	85
CHAPITRE VII ANALYSES ET RECOMMANDATIONS	87
7.1 Analyse du processus de facturation de l'HOGGY	87
7.1.1 Analyse des axes de progrès de la facturation de l'HOGGY	87
7.1.2. Analyse des insuffisances du processus de la facturation de l'HOGGY	88
7.1.3. Les recommandations relatives au sous processus de facturation de l'HOGGY ..	93
7.2 Analyse du processus de recouvrement de l'HOGGY	94
7.2.1. Analyse des axes de progrès du processus de recouvrement de l'HOGGY.....	94

7.2.2 Analyse des insuffisances du processus de recouvrement de l'HOGGY	96
7.2.3. Les recommandations relatives au processus de recouvrement de l'HOGGY	98
7.3. Analyse du processus de budgétisation de l'HOGGY	98
7.3.1. Analyse des axes de progrès du processus de budgétisation de l'HOGGY	98
7.3.2. Analyse des insuffisances du processus de budgétisation de l'HOGGY.....	100
7.3.3. Les recommandations relatives au processus de budgétisation de l'HOGGY.....	102
7.4. Analyse du processus d'agrément de l'HOGGY	103
7.4.1 Analyse des axes de progrès du processus d'agrément de L'HOGGY	103
7.4.2 Analyse des insuffisances du processus d'agrément de l'HOGGY	104
7.4.3 Les recommandations relatives au processus d'agrément l'HOGGY	106
CONCLUSION GENERALE.....	108
ANNEXES	110
BIBLIOGRAPHIE	126

INTRODUCTION
GENERALE

Au cours de ces dernières années, l'environnement de l'entreprise a beaucoup évolué. En effet, il y a eu des avancées techniques et technologiques auxquelles s'est ajoutée une mondialisation du monde des affaires soutenue par la révolution des nouvelles technologies de l'information et de la communication. Le principal effet induit de cette évolution globale est l'obligation, pour le management plus particulièrement le management public, de souscrire à des standards plus élevés dans la conduite des activités.

C'est dans cet environnement nouveau que l'hôpital sénégalais doit aujourd'hui jouer sa partition en tant qu'élément essentiel du secteur de la santé qui représente un levier important pour toute économie moderne plus particulièrement celle des pays en développement.

En effet, un Etat ne peut prétendre atteindre la modernité sans un système sanitaire performant couvrant les besoins de sa population. C'est pourquoi le gouvernement du Sénégal, face à la situation sanitaire difficile, ne pouvait faire l'économie d'une réforme du secteur de la santé notamment par la conception et la mise en œuvre d'un plan national de développement sanitaire (PNDS) soutenu par un plan intégré de la santé (PDIS).

Cette réforme a surtout concerné les hôpitaux sénégalais qui, naguère, étaient plus considérés comme des services rattachés au Ministère de la Santé sans autonomie aucune. En effet, le mode de gestion utilisé jusqu'alors dans les hôpitaux sénégalais ne favorisait pas la performance. Ce constat amer est que, malgré les efforts entrepris, la plupart des hôpitaux sénégalais souffrent d'énormes problèmes de gestion, soit du fait de la qualité des ressources humaines, soit du fait de l'absence d'outils modernes de gestion.

Même si les résultats, sept ans plus tard, semblent mitigés, l'arrivée de la réforme a constitué pour l'hôpital sénégalais un tournant important permettant de dégager un nouveau profil. En effet, à une plus grande autonomie dans la gestion, s'est ajoutée une recherche d'équilibre entre la performance et le rôle social que chaque hôpital doit jouer.

Dans le cadre d'un hôpital la notion de performance paraît bridée d'autant qu'un rôle de service public doit être tenu. Toutefois, dans l'entendement d'un service public, l'atteinte d'un niveau acceptable de performance fait intervenir la maîtrise d'un concept important à savoir : la notion de risque plus précisément dans la gestion des processus. Cela passe nécessairement par l'évaluation des dispositifs existants dans l'optique de donner un niveau d'assurance raisonnable sur : la protection du patrimoine, la fiabilité des informations et la réalisation et l'optimisation des opérations, gage d'un meilleur niveau de performance.

PROBLEMATIQUE

Durant la deuxième moitié des années 90, les hôpitaux du Sénégal ont du faire face à de multiples problèmes de gestion qui se sont intensifiés. A cette époque, le rapport du docteur BALIQUE (1996 :02) présentait les hôpitaux sénégalais, comme des organisations fonctionnant selon les principes fondamentaux d'une administration. Leur logique était d'ordre réglementaire, et ne faisait aucune référence à la notion de performance. Face à ce constat, l'Etat du Sénégal, en collaboration avec les différents acteurs de la santé, entreprit une réflexion globale dont l'aboutissement permit d'entreprendre, et de mettre en œuvre la réforme hospitalière du 12 Février 1998. Le principal objectif de cette réforme visait à conférer un nouveau statut à l'hôpital sénégalais, notamment en l'affranchissant partiellement de la tutelle étatique, sur la base d'un renforcement de l'autonomie de gestion. Cette nouvelle organisation, résultant du passage de l'hôpital « Administration » à l'hôpital « Entreprise », devait permettre l'atteinte des objectifs suivants :

- l'amélioration de la santé des populations, par une offre de soins de qualité ;
- le développement des ressources humaines, par la formation initiale et la formation continue ;
- le développement de la recherche, et la vulgarisation des résultats issus de la recherche.

Toutefois, 10 années après la réforme, force est de constater que la situation des hôpitaux du Sénégal reste difficile. En effet, le constat est que plusieurs maux gangrènent le bon fonctionnement des structures sanitaires. Ces maux ont pour nom : rupture de l'approvisionnement en médicaments, faiblesse du plateau technique, déficit en personnel qualifié, problèmes de gestion, plan sésame, problèmes de trésorerie, de rupture de produits essentiels pour des interventions chirurgicales, etc.

Pour résumer, il est possible d'affirmer qu'aujourd'hui, l'hôpital sénégalais fait face à une situation de raréfaction des ressources financières, matérielles, et humaines. Par conséquent, et dans un contexte pareil, le processus des ventes mérite qu'on lui accorde une plus grande attention, d'autant que les soins sont considérés comme le résultat d'un processus de production, et que les usagers ne sont plus considérés comme de simples bénéficiaires, mais comme des personnes capables d'exprimer une demande.

En effet, le processus des ventes a un réel impact sur la pérennité de toute entreprise, et intervient toujours après un processus d'accumulation de coûts. Par conséquent, lorsque le

client est défaillant, ou qu'il y a des détournements et autres, la perte se traduit par une non couverture de ces frais, et les recours ne peuvent être exercés que par voie judiciaire.

Barry (2004 : 81) constate qu'au niveau des entreprises, tant du secteur public, que du secteur privé national, les opérations de ventes et de suivi/recouvrement des créances ne font pas l'objet de la part des organes délibérants (comités de direction, conseil d'administration) d'une surveillance aussi soutenue que celle exercée sur les dépenses. C'est ainsi, qu'il n'y pas une surveillance périodique :

- du niveau de l'encours clients ;
- de la rotation du poste clients ;
- de la qualité du portefeuille clients.

En général, les organes délibérants se limitent à plafonner les crédits pouvant être octroyés, et cette mesure demeure insuffisante, en cela que les prérogatives conférées aux dirigeants demeurent très larges.

Un autre constat tient au statut des entreprises, surtout celles du secteur public. En effet, ces entreprises sont régies par des textes à forte connotation administrative et juridique. Dès lors, pour tous les processus en général, et pour le cycle des ventes en particulier, le système de contrôle interne y est inadapté, car l'accent est plutôt mis sur la réactivité, plutôt que sur l'anticipation des problèmes. Or la gestion d'une entreprise est avant tout prévisionnelle.

A cela s'ajoute le fait que dans un passé récent, les entreprises au niveau africain n'avait pas à faire face à la mondialisation, ni à la régionalisation, qui nécessitent aujourd'hui de répondre efficacement au double défi de la satisfaction globale du client, et de la création de valeur, par la mise en place de processus de gestions transversaux, dont l'un des plus stratégiques a pour objectif : l'optimisation du cycle client (pilotage des flux commerciaux et financiers allant de la prise de commande à l'encaissement).

A l'instar des autres hôpitaux sénégalais, l'HOGGY fait face à de nombreuses difficultés qui trouvent leur source dans le manque de moyens financiers. En effet, l'hôpital n'arrive pas à équilibrer ses comptes en ayant plus de charges que de ressources. A cela, s'ajoute le fait que l'hôpital fait face à un encours clients élevé lié à de nombreuses créances dues par les particuliers et les entreprises. Face à cette situation, l'initiative la plus évidente est d'analyser le système de recouvrement, pour permettre à l'hôpital de disposer de davantage de ressources

pour équilibrer ses comptes. Toutefois, le processus de recouvrement n'est qu'un pan d'un processus plus global qu'est celui des ventes, et reste directement lié à la qualité de l'organisation de ce processus global des ventes. En effet, un travail fiable à titre d'exemple dans le choix des clients, ou dans le processus d'agrément, ou les conditions de crédits etc. permet de supposer un allègement du volume des recouvrements à effectuer, et l'atteinte d'un taux de recouvrement satisfaisant. Ainsi, dans la quête de solutions face à ce problème de raréfaction des ressources, d'autres pistes de solutions peuvent être explorées :

- l'analyse du système d'information ;
- la révision des tarifs : notamment par le calcul des coûts ;
- la restructuration du personnel ;
- l'évaluation des dispositifs de contrôle interne du processus des ventes de l'HOGGY.

De toutes les solutions exposées, la dernière nous semble la plus appropriée. En effet, le périmètre de l'évaluation nous semble être le cadre idéal pour un faire état des lieux, et répondre à la question principale de notre problématique qui peut être formulée comme suit : quelle est l'efficacité du processus des ventes de l'HOGGY ?

Aussi, pour atteindre cet objectif, nous envisageons de résoudre trois questions spécifiques :

- l'organisation générale du processus des ventes est t'elle cohérente, et permet t'elle de disposer d'un processus efficient et sécurisé ?
- l'environnement de contrôle participe t'il à sécuriser le processus des ventes ?
- la culture du personnel de l'HOGGY est t'elle en adéquation avec les objectifs de contrôle interne du processus des ventes de l'HOGGY ?

Ce qui justifie notre thème : « L'évaluation du processus des ventes dans un établissement public de santé : cas de l'HOGGY ».

L'objectif de ce mémoire est de vérifier si le contrôle interne aide l'HOGGY à avoir une bonne maîtrise, et une bonne organisation de son processus des ventes. De façon spécifique, il s'agira pour nous de développer une approche méthodologique pour :

- identifier les insuffisances du processus des ventes, lesquelles entacheraient la fiabilité de l'information financière, ou entraîneraient des détournements, des pertes d'actifs, des créances non recouvrées qui pourraient compromettre la pérennité de l'HOGGY ;
- déterminer les procédures clés à mettre en place, pour remédier à ces insuffisances, et assurer raisonnablement, de ce fait, la maîtrise de l'organisation des ventes.

Autrement dit, évaluer le contrôle interne du processus vente de l'HOGGY sur deux niveaux :

- la conception du système : c'est-à-dire faire une comparaison entre « l'existant » et « ce qui devrait se faire », afin de s'assurer de sa cohérence, et de proposer éventuellement des recommandations pour mieux sécuriser le processus des ventes, et le rendre plus performant. Et à cet effet, la principale méthode de recherche retenue est l'observation du processus des ventes de l'HOGGY ;
- l'application des axes de progrès : c'est-à-dire vérifier par le biais de tests, que les points forts sont appliqués de manière permanente et universelle, c'est-à-dire à tous les niveaux.

Toutefois, l'étude se limite aux aspects opérationnels du processus des ventes, sans prise en compte du contrôle des comptes.

Ce mémoire est divisé en deux parties : une partie théorique et une partie pratique. Tout d'abord, la première partie est consacrée à la revue de littérature. Nous y exposerons les différents concepts de cycle des ventes, de contrôle interne, et l'approche méthodologique de l'évaluation des procédures du cycle des ventes de l'HOGGY.

Ensuite, la deuxième partie sera axée sur :

- la description de l'existant : avec la mise en avant des points d'amélioration, ou dysfonctionnements, et l'identification des axes de progrès au sein des sous processus du cycle vente de l'HOGGY ;
- la réalisation de tests pour confirmer les points forts ;
- et l'analyse des résultats.

Pour conclure, nous formulerons des recommandations, et des mesures correctives pour les cas d'écarts.

L'étude dégage les centres d'intérêts suivants :

Pour l'HOGGY

Ce travail aura pour avantage de faire une revue des procédures du cycle vente de l'HOGGY, permettant éventuellement d'appliquer les recommandations, et de sensibiliser le personnel sur la notion de risque, et sur les bonnes pratiques permettant de le réduire.

Pour nous même :

Cette étude nous permettra d'approfondir nos connaissances sur l'évaluation du cycle des ventes dans une entreprise à caractère social et de nous en approprier les différentes spécificités.

Pour le CESAG :

Il aura en sa possession un document sur le cycle des ventes dans un hôpital, et qui pourrait servir aux autres stagiaires.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PREMIERE PARTIE :
LE CADRE THEORIQUE
DE L'ETUDE

INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE

Les hôpitaux occupent une place importante dans la politique de santé des Etats. A ce titre, ils disposent de plusieurs atouts, notamment d'importantes ressources financières et humaines. Dans le système de soins, les hôpitaux constituent d'abord les établissements de référence des postes et centres de santé, sur lesquels reposent en grande partie, la mise en œuvre de la politique de santé d'un pays. Ils constituent ensuite, le lieu de formation clinique des médecins, et des agents paramédicaux, et déterminent les conduites de l'ensemble du personnel soignant, qu'il travaille dans le secteur public ou privé. Ils représentent enfin le socle scientifique sur lequel repose l'avenir de la médecine d'un pays.

La réforme hospitalière a consisté à la mise en place d'un nouveau type d'hôpital, qui joue un rôle social tout en ayant une certaine rationalité économique. Et dans ce contexte, le processus des ventes pour l'HOGGY est très important. En tant que processus global, le cycle des ventes est composé d'un ensemble de sous processus, pour lesquels des procédures sont mises en place. L'objectif de ces procédures est d'obtenir une maîtrise raisonnable du processus des ventes. Toutefois, il demeure des risques pouvant mettre en cause la fiabilité du processus des ventes. Ainsi, dans le cadre de cette étude, nous avons décidé d'examiner les procédures du cycle des ventes de l'HOGGY.

Il s'agira pour nous de définir tout d'abord les contours du processus des ventes dans le contexte d'un établissement public de santé. Et la méthodologie d'évaluation du processus des ventes.

Cette première partie comporte trois chapitres : le premier est consacré au processus des ventes, le deuxième s'appesantit sur la méthode, et les outils d'évaluation d'un processus, et le troisième concerne le cadre méthodologique du processus des ventes de l'HOGGY.

CHAPITRE I : Le processus des ventes et le milieu hospitalier

Dans le cadre de ce chapitre, nous allons présenter les contours de la fonction des ventes, et le système de contrôle interne. Nous allons aussi présenter, de manière succincte, l'organisation des ventes dans le milieu hospitalier

1.1. Présentation du processus des ventes

Le terme de processus désigne une « Chaîne d'activités », et est utilisé pour les grandes opérations recouvrant les fonctions essentielles des départements : production, vente, paie/personnel etc. A un niveau de détails plus important, il est question de « Procédures », pour désigner la déclinaison de ces processus en une série de suites logiques d'activités réalisées par un groupe ou par un individu. Un processus renferme ainsi des familles de microprocessus ou de procédures. A titre d'exemple, le processus de facturation recouvre entre autres des procédures d'enregistrement, et de mise à jour de la consommation du client.

Selon l'Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières (2004 : 39), un processus est un ensemble d'opérations qui utilise des ressources pour transformer des éléments entrants en éléments sortants. Un processus se caractérise par:

- des éléments entrants ;
- des éléments de sorties conformes à des critères d'acceptation ;
- un caractère reproductible /répétitif : d'où la notion de cycle;
- une valeur ajoutée.

SCHAEL (1997 : 10) complète cette définition en soulignant que les processus présentent deux caractéristiques importantes : ils ont des clients qui sont les destinataires internes ou externes du produit du processus, et ils traversent les barrières organisationnelles qui séparent les unités fonctionnelles des organisations hiérarchisées.

Selon BARRY (1994) et BATUDE (1997), le cycle ventes/clients regroupe toutes les fonctions ou services relatifs aux ventes, et aux créances d'amont en aval. GUAY & al. (1993) complètent cette définition en insistant sur la complexité du cycle des ventes, et les risques y afférents. En effet, ils soulignent que le cycle ventes constitue un domaine complexe. Il se situe au confluent du marketing, de l'administration (ou management), et de la gestion des ressources humaines. Ce domaine ne se résume à aucun des sous-ensembles d'activités énumérés précédemment, mais il les comprend tous. C'est sans doute, l'un des systèmes les plus imposants, et les plus complexes de l'entreprise, notamment en raison de la

diversité de ses opérations entachées de plusieurs risques, de la quantité considérable de personnes auxquelles il fait appel, et de la position même du vendeur en tant qu'intermédiaire entre l'entreprise et la clientèle.

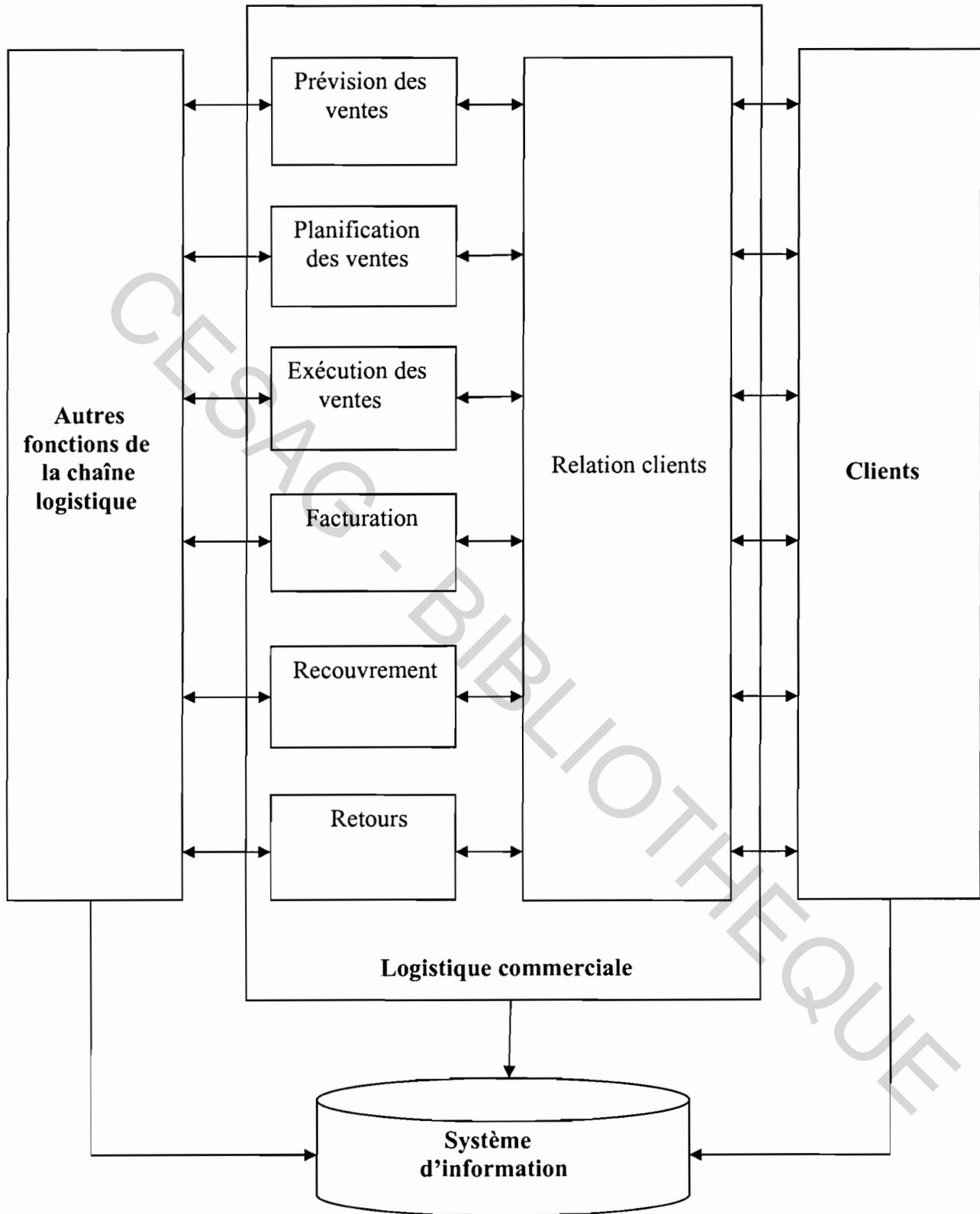
BECOUR & al. (1996 : 215) précisent que : la fonction des ventes, dans une économie de marché hautement concurrentielle, demeure la priorité absolue des entreprises. Par contre, dans les collectivités de caractère public, elle est remplacée par la notion de service public, à caractère plus ou moins obligatoire, voire gratuit si l'on exclut la charge d'impôt subie par le consommateur, ou d'un prix sans aucun rapport avec le prix de revient.

LIN & SHAW (1998) définissent la logistique commerciale ou le processus des ventes, comme l'ensemble des processus permettant de gérer le flux de commandes, et d'administrer la relation clientèle. La logistique commerciale constitue pour le client, l'interface opérationnelle unique vis-à-vis de la chaîne logistique, depuis l'expression de ses attentes (la commande), jusqu'à l'encaissement, et le traitement d'éventuelles réclamations. Les travaux de LAURE ET LEBASCLE (1998) permettent d'identifier 7 domaines constitutifs de la logistique commerciale :

- la relation client ;
- les prévisions de ventes ;
- la planification des ventes ;
- l'exécution des ventes ;
- la facturation ;
- le recouvrement ;
- et les retours.

La figure de la page suivante présente les fonctions clés de la logistique commerciale :

Figure 1 : Les fonctions clés de la logistique commerciale



Source : LAURAS & al. (2005: 02)

Pour chacun de ces domaines, il existe des sous processus clés d'un service de logistique commerciale.

1.2. Les sous processus clés du cycle des ventes

A partir des propositions de LAURE & LEBASCLE (1998) et LEFEBURE & VENTURI (2005), il est possible d'identifier, pour chaque domaine cité précédemment, les processus clés d'un service de logistique commerciale :

- prévision des ventes : animation des prévisions de ventes, traitements sur les prévisions (agrégation / désagrégation, intégration, etc.), coordination avec les autres services des chaînes logistiques (chefs de produits notamment) ;
- planification des ventes : évaluation du disponible à vendre, déploiement des stocks dans le réseau de distribution, coordination avec les autres services des chaînes logistiques (production, approvisionnements notamment) ;
- exécution des ventes : analyse et gestion du portefeuille de commandes (substitution, décalage temporel, livraison partielle, etc.), exécution des flux de commandes, coordination avec les autres services des chaînes logistiques (ventes, distribution notamment) ;
- facturation : édition et contrôle des factures (contrôle des conditions commerciales, documentation légale (douanes...)) ;
- recouvrement : gestion de l'encaissement, gestion de l'encours clients et du risque clients (statique et dynamique) ;
- la gestion de la relation clientèle : prise en charge du contact clients (téléphonie, dossiers clients, traçabilité), traitement de l'après ventes et des litiges ;
- le système d'information : la gestion des données élémentaires (clients, produits), l'administration des outils informatiques (côté utilisateur).

Selon MORLEY (2002), Trois grandes catégories de processus peuvent être identifiées :

- le processus de management ou de pilotage : il organise les activités de pilotage à l'intérieur d'un domaine ;
- le processus de réalisation ou opérationnel : il a pour but d'accomplir une mission dans un domaine. Il met souvent en jeu plusieurs fonctions de l'entreprise. Des acteurs externes au domaine peuvent avoir une visibilité sur ce type de processus ;
- le processus de soutien ou support : le processus support n'est pas au cœur du métier : l'accomplissement de son but n'est pas une mission du domaine. Mais le résultat produit est nécessaire pour le processus métier.

La combinaison entre les 3 catégories de processus de MORLEY, et les propositions de LAURE & LEBASCLE (1998) et LEFEBURE & VENTURI (2005), permet de classer les sous processus clés du cycle des ventes, et de définir un cadre de référence représenté dans le tableau ci-dessous :

Tableau 1 : Cadre de référence du processus des ventes

Processus	Sous processus	Activités
Processus de pilotage	Prévisions des ventes Planification des ventes	Animation des prévisions de ventes ; traitements sur les prévisions (agrégation / désagrégation, intégration...), évaluation du disponible à vendre, déploiement des stocks dans le réseau de distribution.
Processus opérationnel	Exécution des ventes Facturation Recouvrement Gestion de la relation clientèle	Analyse et gestion du portefeuille de commandes (substitution, décalage temporel, livraison partielle, etc.), exécution des flux de commandes, édition et contrôle des factures (contrôle des conditions commerciales, documentation légale), gestion de l'encaissement, gestion de l'encours clients et du risque clients (statique et dynamique), prise en charge du contact clients (téléphonie, dossiers clients, traçabilité) ; traitement de l'après ventes et des litiges.
Processus de soutien	Système d'information	la gestion des données élémentaires (clients, produits), l'administration des outils informatiques (côté utilisateur).

Source : Par nous même à partir de MORLEY (2002) ; LAURE & LEBASCLE (1998) ; LEFEBURE & VENTURI (2005)

1.3. Les dispositifs de contrôle interne du processus des ventes

Dans une organisation, il existe un ensemble de d'actions ou de tâches spécifiées et articulées. L'enchaînement de ces actions forme des processus. Ces processus ont d'autant

plus de chances de bien se dérouler, qu'ils sont appuyés par des dispositifs cohérents : c'est-à-dire des systèmes.

Dans le cas du processus des ventes, le contrôle interne est un système mis en place pour le bon déroulement du processus. Selon PRICEWATERHOUSECOOPERS (PwC), le système de contrôle interne (SCI) est un outil de gestion important pour une entreprise. A cet effet, NGUYEN (1999 : 89) affirme que : « C'est depuis une dizaine d'années, que le contrôle interne a connu une évolution sans précédent pour permettre aux dirigeants de satisfaire aux nouvelles exigences de la société ».

En tant que système, il englobe des entrants, des sortants, des ressources, et est soumis à des procédures. Il traite des documents et des éléments d'origine interne ou externe au système (eux-mêmes d'origine interne ou externe à l'entreprise). Les qualités attendues d'un système sont :

- l'adéquation aux besoins ;
- la pertinence ;
- l'efficacité et l'efficacé ;
- l'existence d'une documentation précise et à jour, explicitant sa conception, son organisation, et son fonctionnement, qui permet de le comprendre et de le contrôler.

1.3.1. Définition du contrôle interne

Les définitions du contrôle interne sont nombreuses, et ont principalement comme auteurs, des organisations professionnelles de comptables. Toutefois, nous retenons la définition du COSO en 1992, que BERNARD & al. (2006 : 22) retient comme une approche actuelle. Notamment, par le fait que le contrôle interne est considéré comme un processus global concernant d'une part des aspects techniques et des dispositifs de sécurité, mais aussi plaçant d'autre part le personnel de l'entreprise au cœur du contrôle interne. La définition du COSO est la suivante :

« Le Contrôle Interne est un processus intégré mis en œuvre par les responsables et le personnel d'une organisation et destiné à traiter les risques et à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de l'organisation, des objectifs généraux suivants :

- réalisation et optimisation des opérations
- fiabilité des informations financières
- conformité aux lois et réglementations en vigueur »

Selon COOPERS et LYBRAND (2000 : 24), cette définition du COSO est large, et renferme des concepts fondamentaux pouvant être considérés comme les objectifs du contrôle interne.

1.3.2. Les composantes du contrôle interne

Selon PwC, les exigences imposées au SCI ont été décrites dans divers référentiels, dont le plus célèbre s'intitule «Internal Control Framework – COSO». Le COSO subdivise le contenu et la structure d'un SCI en composants dont l'interaction doit permettre de réaliser les objectifs du SCI.

En s'inspirant du COSO, COOPERS & LYBRANDS (1998) et PwC définissent 5 composantes d'un SCI : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication, et la surveillance. A contenu équivalent, RENARD (1998), quant à lui, parle de dispositifs. Et de manière plus détaillée, définit 6 dispositifs d'un SCI : les objectifs, les moyens, le système d'information et le pilotage, la surveillance, l'organisation, les méthodes et procédures, et la supervision. Ainsi, la synthèse entre ces deux approches permet de définir les dispositifs ou composants d'un SCI.

1.3.2.1. Les objectifs

Selon l'AMF (2007), le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures, et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui :

- contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations, et à l'utilisation efficiente de ses ressources ;
- doit lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité.

De manière plus synthétique, MADERS & al. (2006 : 7) souligne que l'objectif visé par le contrôle interne est « Une meilleure maîtrise de l'environnement, une sécurisation renforcée et une visibilité ». La déclinaison de l'objectif général fait intervenir la réalisation d'objectifs spécifiques.

Selon COOPERS & LYBRAND (1998 : 27), les objectifs spécifiques du contrôle interne sont étroitement liés à ceux de l'entreprise, et sont classés en trois catégories : opérationnels,

informations financières, et conformité. Ainsi, selon l'AMF (2007), le contrôle interne doit aider à :

- la conformité aux lois et règlements ;
- l'application des instructions et des orientations fixées par la Direction Générale ;
- un bon fonctionnement des processus internes, notamment ceux concourant à la sauvegarde des actifs ;
- une fiabilité des informations financières.

Comme caractéristiques, les objectifs doivent être :

- mesurables c'est-à-dire quantifiables ;
- temporels c'est-à-dire inscrits dans le temps ;
- spécifiques c'est-à-dire uniques dans leur genre ;
- réalistes et réalisables par la prise en compte des réalités de l'environnement, tout en n'étant pas au dessus des capacités de l'entreprise.

Toujours selon l'AMF (2007), le contrôle interne ne se limite donc pas à un ensemble de procédures, ni aux seuls processus comptables et financiers. Il ne recouvre pas non plus toutes les initiatives prises par les organes dirigeants, ou le management comme par exemple : la définition de la stratégie de la société, la détermination des objectifs, les décisions de gestion, le traitement des risques ou le suivi des performances.

1.3.2.2. Les moyens

Ce sont essentiellement les moyens humains, financiers et techniques. C'est ainsi que RENARD (1998) souligne qu'il est indispensable de mobiliser les moyens humains, financiers et techniques adaptés.

- Les moyens humains :

Selon le COSO, Ils désignent :

- l'intégrité tant personnelle que professionnelle, et les valeurs éthiques des responsables et du personnel, en ce compris un état d'esprit constructif à l'égard du contrôle interne, en tout temps et à travers toute l'organisation ;
- l'engagement à un niveau de compétence : selon COOPERS & LYBRAND (2000 : 41), le management doit préciser les niveaux de compétence requis à l'accomplissement des tâches

requis à chaque poste. Cela passant par un compromis entre les compétences souhaitées, et le coût ;

- les politiques et pratiques en matière de ressources humaines.

- **Les moyens financiers :**

Ce sont les ressources financières de l'organisation. Elles doivent être en accord avec les budgets de fonctionnement et d'investissement élaborés en ligne avec les objectifs fixés.

- **Les moyens techniques :**

C'est le savoir faire, pris dans son acceptation la plus large possible (outils, technologies, connaissance etc..).

1.3.2.3. Le système d'information et le pilotage

Selon RENARD (2000 :146), les systèmes d'information et de pilotage concernent toutes les activités, et doivent être construits pour en permettre la maîtrise : c'est l'objectif du contrôle interne. En effet, les voies d'information et de communication doivent être définies, de manière que les collaborateurs disposent des informations dont ils ont besoin, pour effectuer les contrôles nécessaires. Pour cela, les systèmes d'information doivent garantir que toutes les informations importantes sont collectées de manière fiable et ponctuelle, et diffusées convenablement. C'est le seul moyen, pour les personnes compétentes, d'assumer leurs responsabilités.

Et selon COOPERS et LYBRAND (2000 : 95), les systèmes de contrôle interne doivent faire l'objet d'un suivi destiné à en vérifier la qualité au fil du temps. Le système de pilotage concerne :

- le suivi de l'exactitude et de l'exhaustivité des données résultant du système d'information, ou le pilotage permanent ;
- les activités de contrôles intermittents qui permettent de s'assurer que le pilotage des activités quotidiennes est bien mené.

Ce suivi peut s'opérer au moyen d'activités de routine, par des évaluations ponctuelles, ou encore en combinant un pilotage permanent et des évaluations ponctuelles.

1.3.2.4 L'organisation

Lors d'une contribution, parue dans l'édition Hors Série N° 20 de SCIENCES HUMAINES, MINTZBERG a défini une organisation, comme un ensemble de personnes entreprenant une action collective à la poursuite de la réalisation d'une action commune. Et il a ajouté qu'une organisation se structurait sur des éléments de base que sont :

- la division du travail ;
- et les moyens de trouver la forme de coordination entre les différentes tâches.

Pour HELLRIEGEL & al. (1997 :394), l'organisation doit satisfaire trois besoins :

- informer par la facilitation de la circulation de l'information ;
- définir clairement l'autorité, et la responsabilité attachée aux postes et unités de travail ;
- instaurer le degré d'intégration souhaité entre les départements.

En se référant au COSO, il est dit que : la communication par niveau occupe une place particulière. Pour ce qui est du SCI, les collaborateurs doivent connaître leur rôle et leur responsabilité, ainsi que les imbrications avec d'autres unités organisationnelles. Dans le même ordre d'idée, RENARD (2000) soutient que l'organisation doit obéir à trois principes que sont :

- l'adéquation entre l'entreprise, et ses activités, son personnel, ses instructions et règlements ;
- l'objectivité ;
- la sécurité ou la séparation des tâches.

C'est ainsi que pour le COSO, l'organisation englobe toute une série d'activités, orientées vers la détection et la prévention, aussi diverses que:

- les procédures d'autorisation et d'approbation;
- la séparation des fonctions (autorisation / traitement / enregistrement / vérification) ;
- les contrôles portant sur l'accès aux ressources et aux documents ;
- les vérifications, les réconciliations, les analyses de performance opérationnelle, les analyses d'opérations, de processus, et d'activités, la supervision (affectation, analyse et approbation, directives et formation).

Les organisations doivent atteindre un équilibre adéquat entre les activités de contrôle orientées vers la détection, et celles qui visent la prévention. Des actions correctives sont un complément indispensable aux activités de contrôle en vue de la réalisation des objectifs.

1.3.2.5. Les méthodes et procédures

Ce sont les principales instructions, consignes d'exécution des tâches, les documents utilisés, leur contenu, leurs canaux de distribution et leur conservation. On y ajoute les activités d'autorisation et d'approbation. Le COSO classe les méthodes et procédures dans la catégorie des activités de contrôle, qu'il définit comme l'application des normes et procédures qui contribuent à garantir la mise en œuvre des orientations provenant du management.

1.3.2.6 La supervision

MINTZBERG (1998 :20) a écrit que : « La supervision directe est le mécanisme de coordination par lequel une personne se trouve investie de la responsabilité du travail des autres ». Elle consiste pour le supérieur hiérarchique, à guider les employés en leur expliquant le bien fondé de l'action, tout en contrôlant, au moyen d'activité de routine, ou périodique, la régularité des opérations.

1.3.3. Le contrôle interne des ventes et le milieu hospitalier

Le SCI du processus des ventes est constitué de composants dont l'interaction doit permettre de réaliser les objectifs du SCI. Toutefois, Selon PwC, en raison de l'hétérogénéité des conditions et des objectifs, les exigences en matière de système de contrôle interne ne sont pas les mêmes pour toutes les entreprises. Ainsi, le SCI du processus des ventes aura pour dispositifs : des objectifs, des moyens, un système d'information et de pilotage, une organisation, des méthodes et procédures, et une supervision.

1.3.3.1. Les objectifs du cycle des ventes

Comme tout processus d'une organisation, le processus des ventes doit répondre à des objectifs généraux et spécifiques. Dans le cadre général, BECOUR & al. (1996 : 46) mentionnent que pour tous les processus d'une entreprise, 5 résultats sont recherchés :

- la pertinence des politiques et des objectifs ;
- l'efficacité : c'est la capacité à atteindre les objectifs ;
- l'économie : c'est de se procurer les ressources à moindre coût ;
- l'efficience : c'est le non gaspillage des ressources ;
- et la sécurité : c'est-à-dire la préservation des ressources par l'entreprise.

Les notions d'économie, d'efficience et d'efficacité peuvent être regroupées sous le même vocable de « Performance ». C'est ainsi que : pour tous les processus de l'entreprise en

général, et de celui des ventes en particulier, il est possible de retenir trois objectifs généraux que sont :

- la pertinence des politiques et des objectifs ;
- la sécurité ;
- et la performance.

Toujours selon BECOUR & al. (1996 : 47), ces objectifs présentent :

- un caractère d'universalité : c'est-à-dire qu'ils s'appliquent à toutes les actions menées dans l'entreprise ;
- et un caractère permanent donc appliqués de manière constante.

En associant le cadre de référence du processus des ventes, et les 3 objectifs généraux d'un processus, il est possible de définir les objectifs spécifiques du processus des ventes :

- **la performance :**

- le traitement rapide des commandes ;
- l'édition et la transmission rapide des factures aux clients ;
- le recouvrement rapide et exhaustif des créances ;
- les commandes sont bien étudiées ;
- un système d'information permettant d'avoir l'accès rapide à une information fiable et exhaustive.

- **la sécurité :**

- le respect des procédures et directives de la direction ;
- le respect des lois et règlements ;
- le coffre fort est bien sécurisé ;
- le dépôt des fonds en banque est rapide ;
- le contrôle des factures ;
- l'analyse et la gestion de l'encaissement, de l'encours client, et du risque client ;
- la prise en charge du contact client ;
- la séparation des fonctions ;
- l'exhaustivité des enregistrements ;
- les règlements des clients sont bien enregistrés dans les comptes concernés ;
- toutes les ventes enregistrées correspondent à des émissions de factures ;
- la protection des données informatiques.

- **la pertinence des politiques et des objectifs :**

- la prévision des ventes ;
- l'estimation des ajustements de la force de vente, des coûts commerciaux, des politiques et des méthodes de vente ;
- la politique d'agrément des clients ;
- l'évaluation des politiques de prix, de remises, rabais, ristournes et de règlements clients.

1.3.3.2. Les moyens

Pour la bonne marche du système, le processus des ventes doit disposer de moyens humains, financiers et techniques adaptés.

- Les moyens humains : Le processus des ventes doit disposer d'un personnel suffisant et de qualité. Et les qualités attendues de ce personnel sont : l'intégrité tant personnelle que professionnelle, les valeurs éthiques, et la compétence.
- Les moyens techniques : selon BECOUR & BOUQUIN (1996), ce sont toutes les techniques de gestion, et les techniques commerciales, en plus de l'outil informatique.
- Les moyens financiers : En ligne droite avec les objectifs, c'est tout le financement nécessaire à la bonne marche du processus des ventes.

1.3.3.3. Le système d'information et de pilotage

C'est la transmission de l'information depuis l'activité de budgétisation jusqu'à celle de recouvrement. Le but recherché est de fournir des informations exhaustives, fiables, et à temps pour la maîtrise du cycle. A ce titre, le système d'information doit donner l'assurance de :

- l'évaluation correcte des factures et avoirs ;
- la comptabilisation exhaustive des factures ;
- l'élimination des risques de double comptabilisation ;
- la détection facile des erreurs d'enregistrement.

1.3.3.4. L'organisation du cycle des ventes en milieu hospitalier

Contrairement aux entreprises privées, il n'y a pas de service commercial au sein d'un hôpital. Les différents services et acteurs intervenants dans la mise en œuvre, et l'application de la procédure du cycle des ventes se présentent comme suit :

- la direction générale : elle planifie les orientations en termes de volume d'activités. Elle dépend directement du conseil d'administration qui lui indique les grandes orientations à prendre ;
- le contrôle de gestion : son rôle est d'assister la direction générale dans la budgétisation des ventes. Mais aussi, il est chargé de suivre les écarts entre les prévisions et les réalisations tout en essayant d'expliquer les écarts ;
- l'audit interne : son rôle consiste à évaluer et à améliorer les procédures relatives au cycle des ventes, et à veiller la qualité du système d'information ;
- le service financier : il organise l'administration des ventes notamment par la gestion des différents guichets mis en place et collabore avec les services comptables ;
- le service comptable : Il est chargé de l'enregistrement comptable des opérations du cycle des ventes ;
- les agents d'accueil et de guichet : ce sont les premiers intermédiaires dans la relation avec la clientèle. Ils ont un rôle de conseil voire d'orientation et ils ont aussi la charge de facturer les malades et d'encaisser les paiements ;
- les médecins : ce sont les dépositaires de l'activité de base d'un hôpital. En effet, ce sont eux qui assurent les prestations médicales. Le volume d'activités et la qualité des services sont intimement liés à leur niveau de performance ;
- les secrétariats médicaux : ils sont chargés d'organiser l'activité médicale. C'est sur leurs instructions que le malade peut avoir accès au médecin ;
- l'ensemble du personnel médical : ce sont les infirmiers, les majors, etc. Ils sont en contact direct avec les patients, et sont garants de la qualité des prestations, donc du niveau de satisfaction de la clientèle.

Le cycle des ventes respecte le principe de séparation des tâches. Selon BENEDICT & KERAVEL (1996 : 25), il y a 5 fonctions ou tâches incompatibles qui sont :

- la fonction de décision (autorisation, approbation) ;

- la fonction de détention des biens ou réception ;
- la fonction de détention des valeurs ;
- la fonction d'enregistrement ;
- la fonction de contrôle.

1.3.3.5. Les méthodes et les procédures du cycle des ventes

Selon BARRY (1994), LAURE & LEBASCLE (1998), et LEFEBURE & VENTURI (2005), le cycle des ventes, va de la budgétisation des ventes jusqu'au recouvrement des créances. Chaque domaine fait intervenir des sous processus eux-mêmes composés de procédures. C'est ainsi que le cycle des ventes, fait intervenir des méthodes (type de vente au comptant, à crédit, à terme, sous condition suspensive etc..), et des procédures (consignes d'exécution des tâches, principales instructions). Et nécessite des documents, des canaux de diffusion, et un archivage.

Pour chacun des sous processus du cycle des ventes, des objectifs de contrôle interne existent.

1.3.3.5.1. La budgétisation des ventes

Le processus budgétaire a toujours été au centre des réformes administratives visant à accroître la performance du secteur public. Il y a plusieurs raisons à cela : d'abord, aucun autre processus de décision publique ne peut autant inciter les unités administratives (direction, département, service, etc.) à améliorer leur gestion. Ensuite, l'élaboration du budget a toujours été, et sera toujours le moment où, systématiquement, les questions d'efficience et d'efficacité sont posées. Puis, les finances sont un puissant incitatif lorsqu'il s'agit d'obtenir des résultats. Et finalement, de par leur fonction transversale, les directions et autres services des finances, sont les seuls à pouvoir stimuler et inspirer les autres directions dans l'amélioration de leur performance (SCHICK 1966 ; CAIDEN 1998).

Selon WILDAVSKY (1978 : 502), quatre éléments caractérisent la procédure budgétaire traditionnelle :

- la procédure est annuelle, c'est-à-dire qu'elle se répète chaque année ;
- elle est incrémentale, car l'allocation budgétaire varie marginalement par rapport au budget précédent ;
- elle est conduite sur une base financière, et le budget énonce les crédits demandés/alloués sans référence à une contrepartie en termes de prestations ;
- le budget est construit et alloué ligne par ligne, par nature de dépenses et de recettes.

La budgétisation des ventes reprend les opérations de prévisions des ventes (données quantitatives et prix) mensuelles et sur l'année. Pour ce qui est des ventes, l'objectif est d'assurer un contrôle budgétaire efficace, par un rapprochement efficace des ventes réelles par rapport aux ventes prévisionnelles, suivi d'une explication des écarts. (BARRY, 2004 :82).

C'est ainsi qu'il est nécessaire de :

- définir des critères précis : prévisions d'évolution des ventes à court terme, l'évaluation des effets attendus des actions promotionnelles engagées, ou des mesures générales prises par l'Etat, pour maintenir et/ou accroître le niveau de la demande exprimée par les agents économiques ;
- mensualiser le budget des ventes, pour ensuite rapprocher périodiquement les prévisions et les réalisations, et expliquer les écarts.

1.3.3.5.2. L'agrément des entreprises

Ce sont toutes les opérations d'autorisation des crédits par la direction générale et les responsables concernés. La procédure d'agrément permet la prise en charge automatique du personnel, et des membres de toute entreprise bénéficiaire, pour des soins et autres prestations médicales, sans obligation d'un règlement préalable. L'hôpital devra se charger d'évaluer le montant des prestations, et de transmettre la facture à l'entreprise bénéficiaire qui devra payer la facture dans les délais convenus.

En s'inspirant des écrits de BARRY (2004 :84), qui lui traite de l'entreprise en général, et en les adaptant au contexte de l'hôpital, il est possible d'affirmer qu'en matière d'agrément, l'objectif est de s'assurer que l'accord de crédit, entre l'hôpital et les entreprises, n'impacte pas sur la situation financière de l'hôpital. Notamment, par une dégradation de la qualité du portefeuille clients, se traduisant par une insolvabilité des clients, et susceptible de perturber gravement le fonctionnement de l'hôpital.

De cet objectif principal, découlent des objectifs secondaires que sont :

- la fixation de critères précis et rigoureux pour l'acceptation des clients : cela implique, en premier lieu, de définir les organes ou services habilités à accorder l'agrément. Et en deuxième lieu, de catégoriser le niveau d'autorisation en fonction de l'importance des montants en cause ;
- l'examen préalable par les services compétents de la solvabilité présente et future du client, de son honorabilité, sans préjudice des garanties à constituer nécessairement ;

- l'évaluation à posteriori, par examen des dossiers, pour s'assurer que les procédures ont été respectées.

1.3.3.5.3. La facturation des soins

Ce sont les opérations d'établissement et de transmission des factures aux clients, et aux services concernés de l'hôpital (service recouvrement et service comptable).

En s'inspirant des écrits de BARRY (2004 :85), qui lui traite de l'entreprise en général, et en les adaptant au contexte de l'hôpital, il est possible d'affirmer qu'au niveau de ce sous processus, l'objectif principal est, d'une part, d'évaluer de manière sincère et exhaustive l'ensemble des actes pratiqués. Et d'autre part, de s'assurer que l'édition et la transmission des factures, aux clients et services concernés, se fait dans les plus brefs délais. De cet objectif, global découlent des objectifs secondaires que sont :

- l'existence d'une documentation précise et régulièrement mise à jour concernant les différentes conditions générales, relatives aux prestations, et aux clients (ristournes, rabais, etc.) ;
- la communication en temps réel de toute modification de la structure tarifaire ;
- la mise en place d'une organisation cohérente et performante concernant le circuit d'approbation des factures ;
- la vérification régulière de l'activité journalière des prestations par rapport à celle d'établissement des factures ;
- le suivi et le contrôle de la facturation par le biais d'une numérotation des factures ;
- le contrôle du contenu des factures, par le biais d'un contrôle arithmétique, et d'un contrôle de conformité entre le tarif et l'acte pratiqué.

1.3.3.5.4. Le recouvrement des factures

Cela concerne les opérations de surveillance des échéances de règlement, de relance des clients en cas de retard, et de déclenchement des actions judiciaires à l'encontre des clients défaillants. L'objectif principal consiste, d'une part, à veiller à ce que l'hôpital puisse obtenir le paiement de toutes les prestations qu'elle a fournies. Et d'autre part, de garantir la qualité du portefeuille client de l'hôpital. Ainsi, selon BARRY (2004 : 89), les objectifs secondaires de ce sous processus sont :

- l'enregistrement systématique et exhaustif, dans un fichier, de tous les clients à recouvrer;
- le suivi des clients par le biais d'une balance « âgée » régulièrement mise à jour ;

- la relance systématique des clients retardataires ;
- des ressources humaines et des moyens logistiques suffisants ;
- la mise à jour périodique de la liste des clients défailants ;
- la définition de critères précis concernant le niveau d'alerte pour lequel, tout client retardataire, se voit placé dans la liste rouge de l'hôpital, entraînant de ce fait le gel de toutes les relations avec ce client.

1.3.3.6. La supervision

Chaque responsable des différents niveaux que traverse le cycle des ventes doit superviser ses employés. Et cela passe par une coordination des activités à chaque niveau.

Conclusion du chapitre

Dans le cadre de ce chapitre, nous avons présenté les contours du cycle des ventes qui se présente comme un cycle complexe englobant de larges domaines. Et nous avons aussi pu aborder le système de contrôle interne qui encadre le processus des ventes à travers ses différentes composantes. La prise en compte de l'environnement hospitalier, a permis de déterminer les aspects du processus des ventes à prendre en compte dans le cadre de notre étude. Dans le chapitre suivant, nous allons procéder à la revue de littérature concernant la méthodologie, et les outils d'évaluation d'un processus, ce qui permettra de définir notre approche d'évaluation du cycle des ventes de l'HOGGY.

CHAPITRE II : Méthodologie et outils d'évaluation d'un processus

Selon BECOUR & al. (1996), les processus et les systèmes ont les mêmes objectifs. Par conséquent, l'évaluation d'un processus peut se faire par le biais du système mis en place pour sa bonne marche. La fiabilité du système de contrôle interne permet d'avoir une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise d'un processus. Ainsi, dans ce chapitre, nous nous focaliserons sur la méthode d'évaluation du contrôle interne, et sur les outils nécessaires à cette évaluation.

2.1. Méthode d'évaluation du contrôle interne

L'appréciation du contrôle interne est une norme établie par les instances professionnelles (Guides ATH, 1991 : 139). Elle est aussi une nécessité pour l'audit.

Toutefois, il n'existe pas de normes d'audit indiquant quelle quantité de contrôles directs doit être menée en fonction de la bonne ou mauvaise qualité des procédures de contrôle interne, l'auditeur est seul juge en la matière. Toutefois, l'auditeur doit réunir les éléments probants suffisants et adéquats pour parvenir à des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion (IFACI, 1996).

La méthode d'analyse du contrôle interne s'oriente autour :

- **d'une approche par cycle** : qui consiste en une identification des cycles significatifs, et une décomposition des cycles par fonctions. Dans le cas de ce mémoire, le cycle considéré sera celui des ventes :

- **et d'une approche par les risques** :

Dans le cadre de ce mémoire, seule l'approche par cycle est prise en compte. Et dans le cas d'un cycle, la démarche générale va se traduire par les étapes suivantes :

- **la description du système** : selon COLLINS & VALLIN, (1992 : 39), c'est l'étape de prise de connaissance du système de contrôle interne. La prise de connaissance du dispositif du contrôle interne a pour objet de permettre une bonne appréhension du système de traitement des opérations du cycle ;

- **la compréhension du système** : c'est le test de conformité. L'objectif est d'éviter de décrire le système de contrôle interne du cycle, sur des bases de données théoriques fausses. C'est un test unique permettant de s'assurer de la conformité de la procédure. Il ne sert pas à prouver l'application des procédures mais d'en contrôler uniquement l'existence. Le procédé

de ce test consiste à choisir au hasard une ou deux opérations déjà réalisées et de vérifier s'il n'existe pas de rupture dans le cheminement décrit. Il permet en définitive de corriger deux types d'erreurs : les erreurs d'incompréhension et les inexactitudes dans les informations utilisées ;

- **l'évaluation de la conception du système** : c'est l'étape de détermination des forces et faiblesses du système, permettant d'avoir une appréciation définitive de l'état du système, et de formuler des recommandations. L'évaluation consiste en une appréciation des procédures du cycle, et aboutit à la détermination de points forts théoriques, et des faiblesses de conception. Les points forts théoriques donnent lieu à un test de permanence, et les insuffisances donnent lieu à des FRAP. Le résultat du test de permanence est combiné aux faiblesses constatées pour permettre l'évaluation définitive de l'état du contrôle interne.

2.2. Les techniques et outils d'évaluation

Selon les étapes d'évaluation d'un SCI, il existe un ensemble de techniques et d'outils de collecte des données, et de traitement des résultats.

2.2.1. La prise de connaissance du système

Durant cette phase, les outils et techniques sont les suivants :

- l'inspection physique et l'observation : l'observation physique est le moyen de contrôle le plus direct pour s'assurer de l'existence d'un élément comptabilisé par l'entreprise, et jouit d'une force probante particulièrement élevée ;
- l'interview : c'est un entretien avec une personne en vue de l'interroger sur ses actes, ses idées etc. Et de divulguer la teneur de l'entretien. C'est une technique primordiale d'audit ;
- l'analyse des organigrammes et du manuel de procédures de contrôle interne ;
- la prise de connaissance, si aucun problème de confidentialité ne se pose, des dossiers des auditeurs précédents (MIKOL, 1999) ;
- les informations verbales obtenues des dirigeants et salariés de l'entreprise : de nombreuses informations résultent de raisonnements non écrits. Toutefois, l'information verbale présente la particularité d'avoir la force probante la plus faible dans l'échelle des éléments de preuve même si elle est la plus simple.

2.2.2. L'évaluation du système

Selon MIKOL (1999), la technique la plus fréquemment utilisée, pour évaluer les risques dus à la conception des systèmes, repose sur l'utilisation du questionnaire de contrôle interne. A cela peut s'ajouter :

- les tests de permanence : les points forts théoriques donnent lieu à un test de permanence. Le test de permanence a pour objectif de vérifier que les points forts théoriques ont fonctionné de manière permanente. Cela passe par des tests, par sondages, portant sur les contrôles de prévention et les contrôles de détection. Les tests sur les contrôles de prévention concernent le bon fonctionnement des dispositifs qui empêchent les erreurs de se produire. En général, ces dispositifs fonctionnent lors du traitement des opérations, couvrent une opération individuelle, sont matérialisés par des visas, signatures, et ont une force probante faible. Les tests sur les contrôles de détections concernent les dispositifs qui permettent d'identifier, et de corriger des erreurs qui se sont produites, malgré les contrôles de prévention. En général, ces contrôles fonctionnent après le traitement des opérations, couvrent un ensemble d'opération, sont matérialisés par des états, rapprochements et ont une force probante ;
- la Feuille de Révélation et d'Analyse de Problèmes (FRAP) : c'est un document divisé en cinq parties :
 - le problème : traité en dernier lieu après avoir épuisé toutes les autres rubriques, c'est un énoncé de quelques lignes qui reprend sous forme synthétique, le constat, les causes et les conséquences ;
 - le constat : c'est la présentation du fait ou du dysfonctionnement sous la forme d'un énoncé bref et synthétique, évitant tout début d'analyse des causes ;
 - les causes : c'est la recherche des causes du dysfonctionnement, à un niveau très détaillé, avec l'utilisation d'outils éprouvés d'analyse tels que le diagramme d'Ishikawa, etc. ;
 - les conséquences : Il s'agit d'une estimation du préjudice subi ou de l'impact négatif sur l'activité en général. C'est une analyse difficile car il se pose un problème de subjectivité et de proportions, notamment dans le classement entre ce qui est essentiel, et ce qui ne l'est pas. On distingue plusieurs formes de conséquences : celles financières, juridiques, économiques, techniques etc. ;
 - les recommandations : c'est impérativement l'exacte contrepartie de la cause. Dès lors la qualité de la recommandation dépend du niveau de détail de l'analyse causale.
- les contrôles arithmétiques : ce sont toutes les opérations de contrôles arithmétiques proprement dits, de vérifications des reports, de contrôle des centralisations, et de recherche

des égalités fondamentales entre les divers documents (total journal/total mouvements de la balance) ;

- les analyses, les estimations, rapprochements et recoupements : ce sont des opérations qui permettent de vérifier une certaine cohérence entre :
 - les chiffres des comptes annuels et les réalités traitées en comptabilité ;
 - les chiffres des comptes annuels d'une part, l'activité de l'entreprise, son passé et les prévisions, d'autres part ;

- les examens analytiques : les procédures analytiques comprennent la comparaison des informations financières de l'entité avec par exemple :
 - les informations comparables des exercices précédents ;
 - les résultats escomptés de l'entité, tels les budgets ou prévisions ou des évaluations ;
 - les informations sur un secteur d'activité similaire, telles que la comparaison du ratio ventes/créances clients de l'entité par rapport à la moyenne du secteur ou d'autres entités de taille comparable opérant dans le même secteur (IFACI, 1996) ;
 - la confirmation directe ou circularisation : la confirmation directe est une procédure de révision habituelle qui consiste à demander à un tiers, ayant des liens d'affaires avec l'entreprise auditée, de confirmer directement au commissaire aux comptes des informations concernant l'existence d'opérations, de soldes, ou autres renseignements(CNCC).

2.2.3. La restitution des informations

A la suite de la collecte des informations, et préalablement à toute analyse, l'auditeur doit restituer les informations collectées. Cela peut se faire par différents procédés :

- **la narration** : c'est la mise au propre des notes d'interview, c'est un type de modélisation simple, naturel, et efficace. Toutefois, elle apporte peu de valeur ajoutée par rapport au manuel de procédure ;

- **le diagramme sommaire de circulation des documents** : Le flow-chart ou diagramme de circulation est un outil qui permet de retracer les modes opératoires d'un processus ou d'une fonction sous la forme de représentation de symboles (RENARD, 2004 : 156). Le diagramme donne une vision d'ensemble, permet d'analyser des fonctions, facilite la mise en évidence des forces et des faiblesses. En définitive, le diagramme vient corroborer l'interview, et confirmer la compréhension. Toutefois, il est fondamental qu'un diagramme ne reflète que les

informations significatives pour l'auditeur, et celles, moins significatives, mais qui permettent la compréhension de l'enchaînement des opérations (ATH, 1991).

- **l'algorithme** : c'est une représentation ordonnée d'un processus mettant en évidence les différents embranchements logiques de la résolution d'un problème. Toutefois, il est nécessaire de s'assurer d'une compréhension fidèle des informations reçues, d'où la nécessité d'un test de conformité.

Conclusion du chapitre

Les processus et les systèmes sont liés, et différentes approches sont possibles pour évaluer un processus. Quelle que soit l'approche retenue, une méthodologie est appliquée pour garantir la fiabilité et la pertinence des conclusions. La démarche de l'évaluateur consiste à évaluer la conception ou l'organisation du système, pour ensuite vérifier l'application de certains principes tels que la séparation des fonctions, l'universalité, la permanence etc. Durant chaque étape de l'évaluation, plusieurs outils et techniques peuvent être utilisés pour recueillir les données, et les restituer, mais aussi pour asseoir les conclusions de l'évaluateur. A l'issue de ce chapitre, qui conclue la revue de littérature, nous avons les bases nécessaires qui nous permettent de définir, dans le chapitre suivant, l'approche méthodologique de l'évaluation des procédures du cycle des ventes de l'HOGGY

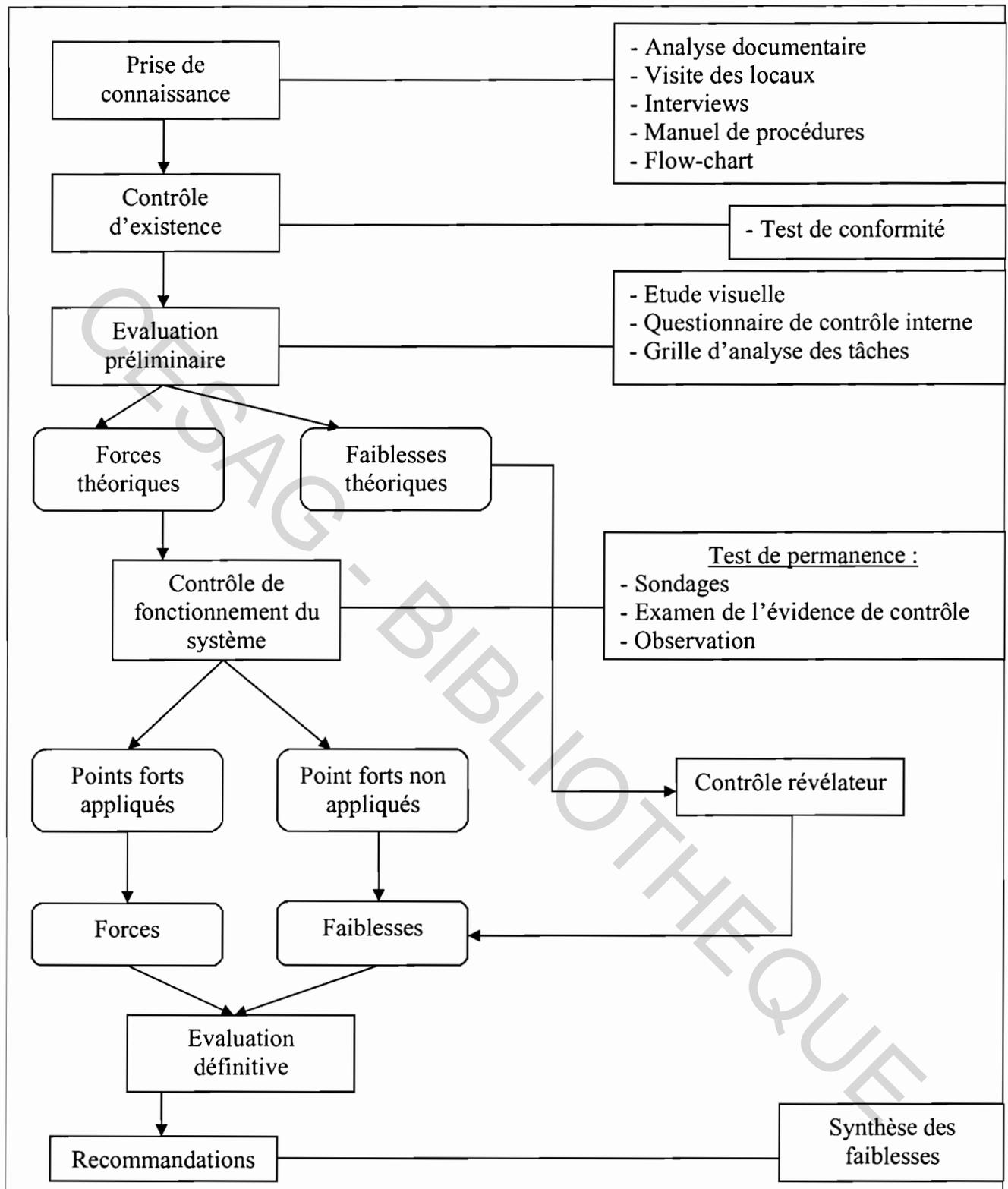
CHAPITRE III : L'approche méthodologique de l'évaluation des procédures du cycle des ventes de l'HOGGY

Lors des deux précédents chapitres, nous avons pu appréhender les contours du cycle des ventes, de même que la méthodologie d'évaluation d'un processus. Dans le cadre de ce chapitre, nous allons procéder à la définition de notre approche pour évaluer le cycle des ventes de l'HOGGY, en ayant comme cadre de référence : la revue de littérature des chapitres précédents.

3.1 Modèle d'analyse

Sur la base de la revue de littérature des chapitres I et II, et plus particulièrement les étapes d'évaluation du contrôle interne, le modèle d'analyse retenu est schématisé dans la page suivante :

Figure 2 : Modèle d'analyse



Source : Nous même

3.2. La prise de connaissance

Elle consiste à une prise de connaissance générale de l'hôpital, c'est-à-dire sa fiche signalétique, et une prise de connaissance spécifique du processus des ventes de l'HOGGY qui concerne le thème de ce mémoire.

3.2.1. La prise de connaissance générale de l'HOGGY

Elle passe par la réunion des principales données significatives sur l'hôpital. Ces données concernent :

- le contexte de la création de l'HOGGY ;
- les services existants et les prestations offertes ;
- l'environnement interne et externe de l'HOGGY.

Pour réaliser la prise de connaissance de l'activité de l'HOGGY, nous avons utilisé les outils suivants :

- l'interview du responsable de l'audit interne, et du contrôleur de gestion ;
- la consultation des documents internes et externes à l'HOGGY (organigramme, site web, etc.) ;
- la visite des locaux et des services.

3.2.2. La prise de connaissance spécifique

Elle a consisté à la prise de connaissance de l'organisation générale du processus des ventes au sein de l'HOGGY notamment par :

- l'identification des sous processus existants et leur classification ;
- la présentation des acteurs du processus et leur rôle respectif ;
- la description des procédures au sein de chaque sous processus.

Pour réaliser la prise de connaissance du processus des ventes de l'HOGGY, nous avons défini un niveau opérationnel et un niveau administratif.

3.2.2.1. Le cadre opérationnel du processus des ventes de l'HOGGY

C'est l'interface mise en place par l'hôpital pour gérer la relation clientèle. Ce rôle est assuré par les guichets et les secrétariats médicaux, qui sont chargés de la gestion des formalités administratives, et financières permettant au malade d'accéder au médecin. Pour la

collecte des informations, nous avons suivi le circuit du malade. Ainsi, nous avons identifié quatre guichets :

- le guichet des services de consultations externes ;
- le guichet des urgences ;
- le guichet de la radio ;
- le guichet de la kinésithérapie.

Pour chacun des guichets respectifs, nous avons disposé d'une période de trois jours durant laquelle nous avons procédé à :

- la visite des locaux pour observer le cadre environnemental à savoir : l'organisation spatiale, et les supports de travail existants (format des factures, coffre fort, téléphone, calculatrice etc.) ;
- l'entretien avec les agents de guichets pour l'explication des procédures ;
- l'observation du travail quotidien pour assurer une meilleure compréhension de la procédure ;
- l'observation du comportement des agents.

A l'issue des différents passages au sein des guichets, nous avons procédé à la rédaction des procédures de facturation selon le type de prise en charge, le type de malade (interne ou externe), etc.

3.2.2.2. Le cadre administratif du processus des ventes de l'HOGGY

C'est la partie de l'organisation du processus qui ne participe pas directement à la réalisation de la vente ou du service. A la suite de la prise de connaissance spécifique, nous avons identifié comme acteurs : le contrôleur de gestion, le bureau des contrôles et le service de recouvrement. C'est ainsi que pour la collecte de l'information, nous avons procédé à l'interview du :

- contrôleur de gestion ;
- chef du bureau de contrôle ;
- chef du service de recouvrement qui est aussi en charge de l'agrément des clients.

Chaque chef de service a expliqué le fonctionnement général de son service, et son rôle spécifique dans le processus des ventes. Pour chacun des responsables, nous avons aussi établi un questionnaire spécifique auquel ils ont répondu.

Pour finir, nous avons procédé à la consultation de l'ensemble de la documentation interne relative au cycle des ventes de l'HOGGY.

A l'issue de cette étape, nous avons procédé à une confrontation entre les données collectées au niveau des guichets, et celles obtenues au niveau du bureau de contrôle qui les supervise. L'objectif étant de réduire la marge d'erreur quant à la description des procédures. Pour la restitution des informations, nous avons utilisé la narration.

3.3. Le contrôle d'existence

Il consiste à l'étude de quelques transactions. Ainsi, nous avons choisi trois transactions allant de la facturation au recouvrement en passant par le contrôle. Pour chaque étape, nous avons dressé les éléments censés les composer, et nous en avons vérifié l'existence.

3.4. L'évaluation préliminaire

Elle consiste à dresser les points forts ou axes de progrès théoriques, et les faiblesses ou insuffisances du processus des ventes de l'HOGGY. Cette étape s'intéresse particulièrement à la conception du système. C'est ainsi que comme critères d'évaluation, nous avons retenu entre autres :

- la cohérence des procédures : c'est le principe de séparation tâches : c'est-à-dire la nette séparation entre les tâches d'approbation, d'exécution, d'enregistrement et d'analyse. Et c'est aussi le principe de l'organisation des procédures : c'est-à-dire la bonne conception de la procédure ;
- la pertinence des contrôles : cela concerne l'intégration des contrôles dans les activités opérationnelles, les rapprochements, et les contrôles de vraisemblance ;
- et l'environnement : c'est la culture de contrôle interne du personnel de l'HOGGY. Notamment, l'intégrité tant personnelle que professionnelle des responsables et du personnel, leur valeur éthique, et l'adhésion aux codes de conduites en vigueur.

Sur la base du cadre de référence, pour le processus des ventes, préalablement défini dans le chapitre I, nous avons distingué, pour l'HOGGY, 2 types d'activités : les activités de pilotage et les activités opérationnelles. Pour les activités de pilotage nous avons retenu : la budgétisation et l'agrément des clients, et pour les activités opérationnelles nous avons retenu : la facturation, et le recouvrement.

3.4.1. L'évaluation préliminaire de la budgétisation

Pour rappel, les objectifs spécifiques de la budgétisation sont les suivants :

- la définition des prévisions de ventes et des critères d'évaluation des actions promotionnelles ou des mesures prises par l'ETAT ;
- la définition des moyens par service ;
- la mensualisation du budget des ventes par service ;
- le suivi budgétaire par un rapprochement entre les ventes réelles et les ventes prévisionnelles ;
- la prise en compte des écarts et la mise en œuvre de réajustements.

Pour ce qui concerne le processus de budgétisation, nous avons convenu que l'évaluation devait porter, d'une part, sur la procédure budgétaire, et d'autre part, sur le système d'information. Pour ce qui est de la procédure budgétaire, nous avons utilisé l'ensemble de la documentation relative à la procédure de budgétisation, combiné à une interview avec le contrôleur de gestion. C'est ainsi que nous avons déterminé :

- le type de budgétisation pratiqué à l'HOGGY : autoritaire ou mixte ;
- les outils d'aide à la budgétisation : c'est à dire, ceux utilisés par les services. En effet, nous nous sommes intéressés au format de présentation de ces outils pour vérifier si le couple « moyens et objectifs » est pris en compte, et pour vérifier le niveau de détails.

L'objectif est de déterminer si l'organisation de la budgétisation prend en compte les objectifs spécifiques de contrôle interne notamment en facilitant le suivi budgétaire.

Pour ce qui concerne le système d'information nous avons pris connaissance des modalités de transmission de l'activité des services. C'est-à-dire :

- la période de transmission,
- les responsables en charge de la transmission,
- le support utilisé et le format de présentation des données,
- et le type de données transmises.

L'objectif est de vérifier si l'information transmise est exploitable c'est-à-dire pertinente, et si le délai de transmission est opportun. Pour cela, nous avons demandé auprès du contrôleur de gestion, l'ensemble des rapports d'activités et autres documents dont nous en avons étudié le contenu. Nous avons retenu comme période d'étude l'année 2008.

Pour finir, nous avons vérifié l'existence d'un rapprochement entre les prévisions et l'activité réelle, et les modalités de sa mise en œuvre.

3.4.2. L'évaluation préliminaire de l'agrément des clients

Les objectifs spécifiques à la procédure d'agrément sont :

- la définition de critères précis pour l'acceptation des clients ;
- la détermination des responsabilités : pour l'évaluation des demandes et en fonction de l'importance de la prise en charge ;
- la révision périodique des critères d'acceptation ;
- la définition de critères précis pour les interdictions.

Pour l'évaluation préliminaire, nous avons pris connaissance de l'existence ou non d'un manuel des procédures pour vérifier que la procédure est formalisée. Par la suite, sur la base de la documentation existante, et de l'interview du chef du recouvrement et du chef du SAF, nous avons évalué la conception de la procédure. C'est-à-dire :

- la séparation des fonctions ;
- la procédure d'évaluation des demandes
- l'existence d'un contrôle a posteriori ;
- l'existence d'une révision des critères ;
- l'existence d'un niveau d'autorisation par pallier ;
- l'existence de critères d'interdiction des clients non en règle.

Cette étude de la conception permet alors de déterminer les points forts théoriques et les insuffisances.

3.4.3. L'évaluation préliminaire de la facturation

Les objectifs spécifiques de la facturation sont les suivants :

- l'existence d'une documentation précise et mise à jour, concernant les conditions générales relatives aux prestations et aux clients
- la communication en temps réels de toute structure tarifaire ;
- le rapprochement de l'activité de facturation ;
- la numérotation des factures pour le suivi ;
- l'exhaustivité de la facturation : c'est-à-dire la bonne totalisation et la bonne comptabilisation des factures.

Dans le cadre de la facturation nous avons déterminé deux niveaux :

- la facturation au niveau des guichets : c'est-à-dire celle effectuée en temps réels avant la prestation de service;

- et la facturation a posteriori : c'est-à-dire la facturation effectuée après les prestations de service.

Pour la facturation au niveau des guichets l'évaluation préliminaire a porté sur les critères suivants :

- la séparation des tâches de facturation et d'encaissement ;
- la documentation disponible ;
- le cadre de travail ;
- les contrôles intégrés ;
- et le respect et l'application des procédures.

Pour cela, nous avons utilisé comme méthode d'investigation l'observation. C'est ainsi que nous avons procédé à la visite de l'ensemble des guichets, pour lesquels nous avons pris connaissance des différentes procédures, et observé le travail journalier et le cadre de travail. Par la suite, nous avons déterminé les forces théoriques et les insuffisances.

Pour la facturation à posteriori, l'évaluation préliminaire a porté plus précisément sur la qualité du système d'information. En effet, nous avons considéré qu'à ce niveau, l'objectif principal ne se résumait pas uniquement à la bonne cotation des actes, mais plutôt à la collecte exhaustive, objective et à temps opportun de l'ensemble des actes. L'évaluation a donc porté sur le bureau des entrées, le guichet des urgences et les services médicaux. Ainsi, nous avons retenu les critères suivants :

- la séparation des fonctions incompatibles ;
- l'exhaustivité dans la collecte des informations ;
- la mise en œuvre de rapprochement pour permettre un contrôle à posteriori.

Pour réaliser l'évaluation préliminaire, nous avons consulté l'ensemble de la documentation interne, plus précisément les éléments de transmissions et le manuel de procédure. De plus nous avons réalisé une interview avec le chef du bureau des entrées. A l'issue de l'évaluation préliminaire, nous avons dressé les points forts théoriques et les insuffisances.

3.4.4. L'évaluation préliminaire du recouvrement

Les objectifs spécifiques du recouvrement sont les suivants :

- l'enregistrement systématique et exhaustif de tous clients à recouvrer ;

- le suivi des clients par le biais d'une balance « Agée » ;
- la relance des clients retardataires.

Pour ce qui est du processus de recouvrement, nous nous sommes d'abord intéressés aux moyens logistiques, financiers et humains dont dispose le service de recouvrement. C'est ainsi, qu'il y a eu une première identification du cadre de travail c'est-à-dire :

- le nombre d'agents
- le format de traitement de l'information ;
- le niveau d'informatisation ;
- les véhicules et autres moyens de transport disponibles.

Pour cette étape nous avons utilisé l'observation et l'interview du chef de recouvrement. Ensuite, l'évaluation préliminaire a porté sur la vérification des critères suivants :

- l'existence d'un fichier client ;
- l'enregistrement exhaustif des clients à recouvrer ;
- la séparation des tâches ;
- la mise à jour en temps de la situation clients à l'issue d'un règlement ;
- l'existence ou non d'une balance « Agée » ;
- l'existence de critères précis pour la relance des clients, et l'engagement des poursuites judiciaires.

3.4.5. Les outils et méthodes utilisés lors de l'évaluation préliminaire

Durant l'évaluation préliminaire, les outils et méthodes utilisés sont les suivants :

- le questionnaire de contrôle interne qui est adressé : au chef du bureau de contrôle, à celui du recouvrement et au contrôleur de gestion ;
- la grille d'analyse des tâches pour vérifier le principe de division du travail et les incompatibilités ;
- l'observation : durant le passage au niveau des guichets, le comportement et la manière de travailler du personnel a été étudié. De même, qu'au niveau administratif.

La restitution des informations est faite sous la forme narrative, suivi d'un tableau récapitulatif présentant les forces et les faiblesses théoriques.

3.5. Le contrôle du fonctionnement du système

Cette étape consiste à évaluer l'effectivité de l'application des points forts théoriques retenus lors de l'évaluation préliminaire.

3.5.1. La procédure d'échantillonnage

Pour la facturation, nous avons choisi au niveau de l'ensemble guichets, et dans un ordre aléatoire, un ensemble de 27 transactions, selon que ce soit une transaction:

- PAF
- LG
- IB
- AT
- SESAME

Pour le recouvrement, nous avons choisi un ensemble de 20 factures pour lesquelles nous avons consulté les fiches clients correspondantes, et un ensemble de 19 arrêts de recouvrement (AR) pour procéder à un rapprochement entre les différents registres tenus par le service de recouvrement.

3.5.2. Les tests de confirmation des points forts

A l'issue de la détermination des points forts théoriques, nous en avons vérifié la permanence et l'universalité. L'objectif étant de s'assurer que dans la réalité, les points forts sont constamment appliqués et à tous les niveaux. L'outil principal utilisé est le test de permanence qui consiste à vérifier que les points forts sont appliqués de manière universelle et permanente. A cela, peut s'ajouter, comme outils de test, des sondages, et rapprochements pour confirmer ou infirmer les points forts théoriques retenus.

A la suite des tests, les points forts théoriques non confirmés, sont reversés dans la liste des insuffisances.

3.6. L'évaluation définitive

C'est la présentation finale des axes de progrès et des insuffisances du système. Les différents résultats obtenus lors des travaux seront analysés de la manière suivante :

- nous allons montrer ce qu'apporte les axes de progrès à l'HOGGY ;
- pour chaque faiblesse nous allons procéder à une analyse et des recommandations.

Conclusion du chapitre

Dans le cadre de ce chapitre, nous avons défini une approche pour évaluer le processus des ventes de l'HOGGY, et ainsi pouvoir répondre à la question principale de notre problématique. Ainsi, en nous basant sur la revue de littérature, nous avons personnalisé une démarche prenant en compte la particularité du cycle des ventes dans un environnement hospitalier, de même que nous avons retenu les différents outils nécessaires à chaque étape.

Cette approche est notre fil conducteur sur le terrain et nous permet d'aborder la partie pratique de ce mémoire

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

Les différents chapitres de cette première partie nous ont permis d'appréhender la fonction des ventes dans le cadre d'un service public et de présenter le système de contrôle interne. Dans le dernier chapitre, il a été nécessaire d'envisager une approche méthodologique propre à notre thème. Cette revue de littérature, nous a permis de cerner la singularité de la vente en milieu hospitalier, et de nous préparer au mieux à aborder la partie pratique de notre travail.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

DEUXIEME PARTIE
LE CADRE PRATIQUE DE
L'ETUDE

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE

Le concept de gratuité des soins étant aujourd'hui dépassé, il appartient aux hôpitaux de s'organiser autrement pour répondre aux besoins essentiels de l'ensemble de la population, et proposer un environnement médical de haut niveau. Dans cette perspective, la maîtrise du processus des ventes devient un enjeu important, d'où la nécessité d'évaluer les procédures de contrôle interne de cette fonction des ventes.

Dans la première partie de l'étude, nous avons fait une revue de littérature concernant la vente et le contrôle interne. La deuxième partie est consacrée à l'application pratique de l'évaluation du processus des ventes au sein de l'HOGGY, et comprend 4 chapitres :

- le chapitre 4 est la présentation de l'HOGGY qui va nous amener à faire son historique, une analyse situationnelle, et une description de son organisation ;
- le chapitre 5 est la présentation de l'organisation des ventes de l'HOGGY ;
- le chapitre 6 est la présentation des résultats issus de l'évaluation préliminaire et des tests;
- et le chapitre 7 est la présentation des analyses et des recommandations.

CHAPITRE IV : PRESENTATION DE L'HOGGY

La loi 98-12 du 12 février 1998 qui stipule que : «Les EPS sont des personnes morales de droit public spécialisé, dotées d'un patrimoine propre dont l'objet consiste à prendre en charge des patients, à produire des soins et services, à former des personnels et à effectuer de la recherche », fait de l'HOGGY, Un EPS hospitalier à vocation nationale développant la haute spécialisation en médecine, chirurgie, obstétrique et en psychiatrie.

4.1. L'HOGGY

Aucun expert, ni de l'intérieur, ni de l'extérieur de l'entreprise, ne peut prétendre lancer une étude d'audit sans avoir investi du temps dans une étape d'information générale sur l'entreprise (Collins & al, 1992). L'objet de ce chapitre vise à donner un aperçu général de l'HOGGY.

4.1.1. Le contexte de création

L'HOGGY est la continuation de l'ex Centre de Traumatologie et d'Orthopédie (C.T.O). En effet le CTO fut un centre spécialisé dans le traitement des accidents domestiques, du travail et de la voie publique et appartenant à la Caisse de Sécurité Sociale. Suite à des difficultés rencontrées dans la gestion notamment avec un cumul des dettes allant de 3 à 6 milliards sur cinq ans d'exercices et de lourds contentieux sociaux, la Caisse de Sécurité Sociale fut obligée de rétrocéder l'hôpital à l'Etat du Sénégal, le 08 janvier 1996. Dès cette date le CTO change d'appellation pour devenir l'Hôpital Général de Grand Yoff mais aussi évolue pour devenir un hôpital à vocation généraliste avec une diversification des prestations proposées. Par la suite, à la faveur de la réforme hospitalière du 12 février 1998, l'HOGGY devient un EPS hospitalier ayant trois objectifs stratégiques :

- améliorer la santé des populations par des prestations de soins de qualité ;
- développer les ressources humaines par la formation initiale et la formation continue ;
- développer la recherche et la vulgarisation de ses résultats.

4.1.2. Services existants et prestations offertes

En tant qu'EPS de troisième niveau à vocation nationale qui développe la haute spécialisation en médecine, chirurgie, obstétrique et en psychiatrie, l'HOGGY compte en son sein différents services médicaux que sont :

- le Service des Consultations Externes

- le Laboratoire d'Analyse de Biologie Médicale
- le Service de la Pharmacie
- le Service de Radiologie
- le Service des Urgences
- le Service Gynécologie Obstétrique
- le Service de Traumatologie
- le Service d'Orthopédie
- le Service d'Urologie et d'Andrologie
- le Service de Rééducation Fonctionnelle et de Kinésithérapie
- le Service de la Médecine du Travail, de l'Hygiène et de la Sécurité
- le Service d'Ophtalmologie
- le Service d'Odontostomatologie
- le Service de la Réanimation
- le Service du Bloc Opératoire
- le Service de Santé Publique
- le Service des Spécialités
- le Service de la Médecine Interne
- le Service de la Pédiatrie
- les Services Administratifs et Techniques.

La capacité d'accueil de la structure se répartit comme suit dans le tableau de la page suivante:

Tableau 2: La capacité d'accueil de l'HOGGY

Service	Capacité
Urgences	10
Spécialités	25
Réanimation -Brûlés	16
Orthopédie	25
Traumatologie	27
Pédiatrie	23
Médecin- Interne	23
Santé Publique	20
Maternité- Gynéco	56
Ophtalmologie	04
Uro - Andrologie	13
TOTAL	242

Source : HOGGY (2009)

N B : Il faut en plus ajouter 58 lits non fonctionnels : les locaux qui les abritaient sont occupés par des services administratifs, s'ils ne sont pas transformés en bureaux médicaux.

4.2. L'environnement de l'HOGGY

L'étude de l'environnement de l'HOGGY concerne l'étude du cadre interne et du cadre externe.

4.2.1. L'environnement externe

L'objectif de cette partie vise à donner un aperçu sur l'environnement sanitaire du Sénégal et à définir l'ensemble des facteurs externes influant sur le fonctionnement de l'HOGGY.

4.2.1.1. Le cadre géographique

L'HOGGY se trouve dans la commune d'arrondissement de Grand-Yoff qui est située dans la partie nord de la ville de Dakar. Elle est limitée (décret 96/10 du 22-03-1996) :

- au nord par l'autoroute menant à l'aéroport Léopold Sedar. Senghor (commune d'arrondissement de Patte d'Oie) ;
- au sud par la route du Front de Terre et Liberté VI (commune d'arrondissement de Dieupeul Derklé et Sicap Liberté) ;
- à l'Est par l'autoroute Patte d'oie et l'échangeur de Hann (la commune d'arrondissement de Hann Bel Air) ;
- à l'ouest par la voie de dégagement nord (la commune d'arrondissement de YOFF).

La commune d'arrondissement de Grand Yoff couvre une superficie de 8km et sa population est estimée à 200 000 habitants en 2005. Elle s'étend sur les sols Dior et dans une cuvette par rapport aux communes voisines. Cette situation géographique et son relief lui confèrent naturellement un rôle assez particulier et pathétique, celui d'abriter la zone de captage des eaux pluviales de Dakar et leur infiltration en vue de l'alimentation de la nappe phréatique.

Par rapport à cet environnement les différents facteurs qui influencent le fonctionnement de l'HOGGY sont :

- l'enclavement et l'éloignement : qui rendent difficile l'accessibilité géographique de l'HOGGY par rapport aux autres hôpitaux de Dakar ;
- les nuisances persistantes de l'environnement immédiat de l'hôpital : il s'agit du canal de la zone de captage de la SONES, des champs de maraîchage, et du bac d'évacuation des ordures du quartier de Grand-Yoff.

4.2.1.2. L'offre de soins et la population couverte par l'HOGGY

L'offre de soins se présente à l'heure actuelle comme suit :

- l'Hôpital Principal ;
- l'Hôpital Aristide Le Dantec ;
- le Centre Hospitalier de Fann ;
- l'Hôpital d'Enfant Albert Royer ;
- 17 cliniques allant de l'accouchement à la chirurgie spécialisée ;
- 278 cabinets tenus par des médecins de spécialités diverses ;
- 10 laboratoires d'analyses médicales ;
- 8 cabinets privés de radiologie.

L'analyse de la provenance des malades permet de constater que l'HOGGY est surtout fréquenté par les populations qui viennent de l'environnement immédiat de l'établissement. Cette zone géographique couverte par l'HOGGY est relativement bien circonscrite. Il s'agit essentiellement de :

- Dakar-Nord, avec une population de 364.706 habitants pour une superficie de 27 km² ;
- Pikine, Guédiawaye, Grand-Mbao et Rufisque, pour une population de 1.706.902 habitants et une superficie de 443km².

4.2.1.3. La compétitivité de l'HOGGY par rapport aux autres structures

Un premier facteur affectant la compétitivité de l'HOGGY est l'enclavement et l'éloignement qui rendent difficile l'accessibilité géographique de l'HOGGY par rapport aux autres hôpitaux de Dakar. De plus les prestations à l'HOGGY sont réputées ne pas être à la portée de toutes les bourses.

Parmi toutes les structures présentes, l'Hôpital Principal draine le plus de monde ; cela s'explique par une forte fréquentation des fonctionnaires de l'Etat (60% de la clientèle), la signature de conventions notamment avec les ambassades et les entreprises privées. Toutefois, dans l'actualité de l'HOGGY il est possible de souligner l'existence de partenariats. Ils se font surtout avec :

- les districts qui réfèrent au niveau de l'HOGGY ;
- la Caisse de Sécurité Sociale : partenaire privilégié du fait de l'histoire de l'HOGGY ;
- les hôpitaux étrangers : l'hôpital est jumelé au groupe Hospitalier de Chartres ;
- la sous région : l'hôpital reçoit des malades de la Mauritanie, de la Guinée, du Mali, de la Sierra Léone et d'autres pays africains ;
- les institutions de Prévoyance Maladie.

4.2.2. L'environnement interne

Dans cette partie il sera fait état du cadre spatial et de l'organisation interne de l'HOGGY.

4.2.2.1. Le cadre spatial et architectural

Situé à l'entrée de la Presqu'île du Cap-Vert, l'HOGGY s'étend sur 3ha 5 et offre une belle allure architecturale.

L'intérieur comprend des cours et jardins bien aménagés. Cependant, il faut souligner que la disposition des bâtiments ne permet pas un bon éclairage diurne.

4.2.2.2. L'organisation interne de l'HOGGY

La loi 98-08 du 12 février 1998 dispose que les EPS sont soumis à une double tutelle technique (Ministère chargé de la Santé) et financière (Ministère chargé de l'Economie et des Finances). Ils dépendent de la Direction des Etablissements de Santé. Ainsi l'hôpital continue de recevoir des subventions de l'Etat et des directives émanant du Ministère de la Santé. De même, le Ministère des Finances a un droit de regard sur l'utilisation des fonds alloués par l'intermédiaire de l'Agence Comptable Particulière. Le Conseil d'Administration définit la politique générale de l'établissement par voie de délibérations.

Le Directeur Général applique les décisions du Conseil d'Administration et assure la gestion générale de l'Etablissement.

Conclusion du chapitre

La présentation de l'HOGGY permet de définir le cadre général de notre travail et participe à la prise d'informations générales sur l'entreprise.

Conformément à l'approche méthodologique, nous allons procéder, dans le chapitre suivant, à la prise d'informations spécifiques sur le cycle des ventes de l'HOGGY.

CHAPITRE V : Présentation de l'organisation des ventes de l'HOGGY

La fonction des ventes concerne essentiellement les acteurs et les sous processus de l'organisation. L'activité de base est pratiquée par le corps médical, tandis que les services administratifs sont en charge de la traduction en termes monétaires des actes, séjours, et traitement médicaux dont bénéficient les malades. Cette collaboration se fait selon plusieurs sous processus dont l'enchaînement, dans le cadre d'un processus global, constitue l'organisation des ventes de l'HOGGY.

5.1. Les acteurs

Les différents acteurs du processus des ventes de l'HOGGY sont :

5.1.1. La Direction Générale

Le Directeur Général assure la gestion de l'établissement, il est l'ordonnateur et l'administrateur des crédits, et il dépend du Conseil d'Administration de l'HOGGY. Dans le cadre des ventes, la Direction Générale est sollicitée pour :

- l'approbation du budget ;
- l'approbation des factures avant leur transmission au service de recouvrement et à l'ACP ;
- l'agrément des clients.

Notons que dans son fonctionnement, l'organisation générale de l'HOGGY est très centralisée sur la Direction Générale qui possède le pouvoir de signature donc d'engagement. Et la fonction des ventes n'échappe pas à cette réalité.

5.1.2. Le Service Administratif et financier (SAF) :

C'est un service composé des divisions suivantes : la Division des Finances, la Division de l'Economat, la Division de la Promotion et des Relations avec les Collaborateurs Extérieurs.

Dans l'organisation des ventes, le SAF joue le rôle :

- de contrôle et de supervision des différents guichets : cette mission est dévolue au Bureau de Contrôle qui se trouve au sein de la division financière ;
- d'édition des factures et de tenue du grand livre des opérations.

5.1.3. Le contrôle de gestion

Dans le cadre de l'organisation des ventes, il a deux rôles :

- assister la Direction Générale dans la budgétisation des ventes ;
- donner son approbation concernant les factures établies par le SAF.

5.1.4. La division du recouvrement

Comme son nom l'indique, c'est la division de l'Agence Comptable Particulière qui est chargée du recouvrement des créances. L'une des spécificités de l'HOGGY est la double tutelle dont elle fait l'objet. En effet, elle dépend du Ministère de la Santé pour le volet médical, et du Ministère des Finances pour le volet financier. Au sein de l'HOGGY, l'ACP est chargée de gérer les rentrées et les sorties d'argent. L'Agent Comptable Principal dépend directement du Ministère des Finances qui est son seul chef. Il est donc indépendant et autonome. L'ACP regroupe trois divisions que sont :

- la Division du Recouvrement et du Contentieux ;
- la Division des Caisses ;
- la Division de la Comptabilité.

La division du Recouvrement et du Contentieux est constituée de quatre agents opérationnels et d'un chef de division. Les agents du service de recouvrement sont assez mobiles. En effet, chaque jour ouvrable, des équipes sont constituées, et vont sur le terrain pour le recouvrement. Cela se fait sur la base d'un programme de sortie (voir annexe 6) fait par les agents en collaboration avec le chef du recouvrement. Et à l'issue de leurs sorties, chaque agent établit un compte rendu d'activité.

Le chef de la division du recouvrement est aussi en charge du suivi des clients. Pour les clients défaillants, plus particulièrement les sociétés, et personnes morales, il émet un avis de suspension soumis à l'approbation de la Direction Générale. De plus, il travaille en étroite collaboration avec la division de la comptabilité : en fournissant des éléments extracomptables permettant de régulariser les comptes clients, mais aussi en requérant dans certains cas des éléments de la comptabilité susceptibles de faciliter le travail de recouvrement.

5.1.5. Les guichets

Ce sont les acteurs journaliers de la fonction des ventes. Ils jouent un rôle d'accueil, de conseil, et d'orientation, auprès de la clientèle. Au sein de l'HOGGY, il y a quatre guichets mis à la disposition des malades externes. Chaque guichet centralise un certain nombre de services médicaux. Ce dispatching est opéré pour faciliter le processus de facturation, en évitant de créer des engorgements. Généralement, les guichets n'acceptent pas les clients des autres services, et les orientent vers le guichet correspondant.

Au niveau de chaque guichet, on retrouve un agent administratif qui dépend de l'administration de l'hôpital, et un caissier qui dépend de l'ACP. Une nette séparation des tâches est donc faite concernant la facturation et l'encaissement. L'ensemble de ces guichets correspond à la cellule Consultation Externe qui regroupe en son sein :

- a) le guichet des services de consultations externes ;
- b) le guichet des urgences ;
- c) le guichet de la radio ;
- d) le guichet de la kinésithérapie.

Les guichets travaillent en collaboration avec les secrétariats respectifs des différents services médicaux de l'hôpital. En effet, chaque service médical dispose d'un secrétariat qui est chargé d'organiser : le déroulement des prestations et la tenue des dossiers patients. Ainsi, avant toute consultation, le malade doit s'orienter vers le secrétariat médical du service sollicité qui lui délivre un index patient, et lui fixe un rendez-vous avec le médecin. C'est sur la base du rendez-vous que le patient peut accéder au médecin, et bénéficier de soins. Toutefois, des exceptions existent quant à la démarche de prise de rendez-vous, notamment lors des cas d'urgences.

5.2. Les sous processus de l'HOGGY

En se référant à la première partie du mémoire, les sous processus de la fonction des ventes de l'HOGGY peuvent être classifiés en deux catégories d'activités :

- des activités de pilotage : la budgétisation et l'agrément des clients ;
- et des activités opérationnelles ; la facturation et le recouvrement ;

5.2.1. La budgétisation des ventes

Les principaux acteurs de ce sous processus sont : le contrôleur de gestion, l'auditeur interne et les différents chefs des services administratifs, médicaux, et techniques. En effet, le contrôleur de gestion, assisté de l'auditeur interne, établit un pré budget ou lettre d'orientation budgétaire sur la base duquel, il demande aux différents chefs de service d'établir leur budget de service conformément aux objectifs de l'hôpital. Notons que le pré budget est présenté sous une forme valorisée sans plus de détails. Pour les prévisions des ventes, la procédure est la suivante : le contrôleur de gestion, aidé de l'auditeur interne, estime en grandes masses les produits de l'hôpital, pour l'année à venir, à partir des rapports mensuels du service financier. Durant cette étape, il utilise diverses techniques que sont : les extrapolations, l'analyse des tendances par la méthode des moindres carrés, etc. A l'issue de cette première étape, le contrôleur de gestion établit les prévisions en grandes masses des produits de l'hôpital. Sur la base des prévisions en grandes masses, chaque chef de service inscrit ses prévisions de revenus sur des fiches budgétaires (voir annexes 1 et 4) spécialement conçues à cet effet. Notons que :

- les prévisions de produit sont faites sans tenir compte des types de clients qui sont facturés, ce qui conduit à appliquer le même tarif pour chaque client;
- il y a une absence de correspondance entre les prévisions de vente, et d'exploitation du service ;
- mention n'est pas faite sur le niveau d'activité des services.

Pour finaliser le budget, le contrôleur de gestion procède à un arbitrage entre les instructions budgétaires, les fiches budgétaires, et les contraintes financières de l'HOGGY. Généralement, il n'y a pas de négociation réelle, durant la phase de consolidation et d'harmonisation des budgets. En effet, les chefs de service campent sur les propositions initialement faites, poussant ainsi le contrôleur de gestion à agir de manière unilatérale.

Pour ce qui concerne le contrôle budgétaire, le service de contrôle de gestion procède au suivi des réalisations sur la base de supports appropriés. En effet, il établit un tableau de rapprochement mensuel entre les réalisations et les prévisions, pour permettre un suivi et procéder à des actions correctives.

Le tableau est présenté dans la page suivante :

Tableau 3 : Etat de rapprochement prévisions et réalisations

Produits	Prévisions		Réalizations	Taux de réalisation°	Ecart	Observations
	Annuel	Ramené à la période				

Source : HOGGY (2009)

Commentaires :

La colonne désignation comporte le libellé du produit. La colonne budget annuel reprend le budget de l'hôpital. La colonne budget ramené à la période est égale à la fraction du budget supposé qui a été utilisée jusqu'à la période de référence. La colonne réalisations comporte les produits réalisés. Le taux de réalisation est le rapport des réalisations au budget ramené à la période. L'écart est la différence entre la colonne réalisations et la colonne budget ramené à la période. Toutes les remarques expliquant les causes des écarts sont contenues dans la colonne « Observations ».

Chaque trimestre, le contrôleur de gestion, le SAF, l'ACP et le staff technique, se retrouvent pour analyser les écarts constatés.

5.2.2. L'agrément des clients

Les principaux acteurs de ce sous processus sont : le service de recouvrement de l'ACP et le SAF.

La demande d'agrément d'un nouveau client est acceptée après enquête menée, par la division recouvrement et le SAF, sur la solvabilité du client et sous réserve de la présentation par ce dernier d'une lettre de garantie en deux exemplaires. Notons que l'HOGGY a deux partenaires privilégiés que sont : l'Etat du Sénégal qui est le principal bailleur de l'établissement, et la Caisse de Sécurité Sociale qui a un lien historique avec l'hôpital.

5.2.3. La facturation

La spécificité du processus de prise en charge hospitalière, est particulièrement complexe du fait de la conjonction de deux éléments : variété des modes et des modalités de prises en charge et variabilité de chaque type de prise en charge (MINVIELLE, 1996).

Selon STRAUSS (1997), cette double caractéristique trouve sa traduction dans le concept de trajectoire. En effet, le patient suit au sein du système hospitalier une trajectoire propre qui ne se réduit pas au cours naturel de la maladie. Elle est plutôt la résultante complexe des interactions des différents acteurs participant à la prise en charge de la maladie, et des actions qu'ils entreprennent, pour tenter d'en maîtriser le déroulement et l'évolution naturelle.

Au niveau de l'hôpital, il y a 2 catégories de patients :

- le patient en consultation interne ;
- et le patient hospitalisé.

Selon la catégorie à laquelle appartient le malade, le processus de facturation est spécifique.

5.2.3.1. La facturation en consultation externe

Elle est prise en charge par les guichets de l'hôpital. Elle se fait selon le procédé suivant.

Etape 1 : le malade se présente avec une carte de rendez vous : lorsque le malade se présente à l'hôpital, il est accueilli soit par le service des urgences, soit par le service d'accueil. Dans les cas graves nécessitant une intervention immédiate, le malade est reçu par le surveillant des urgences qui le consulte, et lui administre les soins d'urgences. Par la suite, il mentionne sur une fiche de renseignements (voir annexe 7), tous les actes dont a bénéficié le malade, et oriente ce dernier ou son accompagnant vers le guichet des urgences. Dans les cas ne nécessitant pas d'intervention d'urgence, le malade est reçu par le service d'accueil qui lui fixe un rendez-vous en fonction de la gravité de son affection. Le rendez vous du malade est ensuite confirmé par le secrétariat médical du service devant le prendre en charge. Durant cette étape, le secrétariat médical constitue un dossier pour le malade et lui attribue un numéro de dossier qui l'identifie, et qui sera utilisé à chaque fois qu'il sollicitera les services de l'hôpital.

Etape 2 : l'agent de guichet vérifie la date de rendez vous et le service médical concerné : c'est l'étape de l'acceptation des demandes de soins. Si la date du carnet de rendez vous ne correspond pas à celle du jour de présentation de la carte, alors l'agent de guichet n'accepte pas de facturer le malade. En ce qui concerne le service médical concerné, nous rappelons que chaque guichet centralise un certain nombre de services médicaux. Ce dispatching est opéré pour faciliter le processus de facturation, en évitant de créer des engorgements. Généralement, les guichets n'acceptent pas les clients des autres services, et les orientent vers le guichet correspondant.

Etape 3 : l'agent de guichet prend connaissance du mode de paiement : en effet, pour le paiement, il y a deux types de patients : ceux qui se prennent en charge, c'est les clients PAF et ceux qui disposent d'un tiers payant, ce sont les clients bénéficiant soit d'une IB, soit d'une LG, soit d'une AT. Les LG concernent les entreprises par le biais des IPM, les IB concernent les fonctionnaires de l'Etat et leurs familles, et les carnets d'AT sont délivrés par la Caisse de Sécurité Sociale.

❖ Pour le cas du malade bénéficiant d'une LG, l'agent de facturation vérifie :

- la date de validité de la lettre ;
- les types de soins couverts par la lettre ;
- l'aval de la Direction quant à l'acceptation du tiers payant prenant en charge le malade.

❖ Pour le cas du malade bénéficiant d'une IB, l'agent de facturation vérifie :

- la validité de l'IB : l'hôpital n'accepte que les IB courant sur le mois de la consultation ;
- le tampon du ministère duquel dépend le bénéficiaire : la présence du tampon est obligatoire ;
- le type de couverture de l'IB : totale ou partielle.

❖ Pour le cas du malade disposant d'un carnet d'AT, l'agent de guichet vérifie :

- le tampon de l'hôpital sur le carnet ;
- la disponibilité d'assez de volets dans le carnet.

Etape 4 : l'agent de guichet valorise les actes contenus dans le carnet de rendez vous et communique le cout des soins au malade : le système de facturation de l'hôpital a fait l'objet d'une informatisation partielle. En effet, l'ensemble des guichets, à l'exception de celui des urgences, dispose d'un progiciel de facturation. Lorsque le malade se présente à son rendez vous, il se présente tout d'abord au service d'accueil qui lui délivre un numéro d'identification. Ce numéro correspond aussi à son numéro de dossier informatisé qui est alors enregistré dans la base de données de l'hôpital. Par la suite, il se rend au guichet de facturation correspondant, et l'agent de guichet introduit dans son ordinateur, le numéro d'identification du patient. L'enregistrement étant déjà fait par le service d'accueil, l'ordinateur de l'agent d'accueil affiche immédiatement le nom du client et ses références. L'agent de facturation définit alors le type de prise en charge, et saisit les actes dont bénéficie le patient. Le progiciel de facturation procède alors à la valorisation, et la totalisation des actes qui sont communiquées au patient. En cas d'accord, l'agent de facturation procède à l'édition de la facture en deux exemplaires. Pour ce qui concerne le progiciel de facturation, chaque agent de facturation dispose d'une session et d'un code d'entrée. A chaque édition de factures, le nom de l'agent est imprimé sur les volets de facturation. Aucune annulation n'est possible

dès lors que les données sont entrées. Par conséquent, en cas d'erreur, les agents procèdent à une annulation manuelle, c'est-à-dire directement sur les volets déjà édités. L'ensemble des transactions est centralisé au niveau du service de facturation, et les interventions sur le système ne sont possibles que pour une seule personne qui se trouve être le chef du bureau de facturation.

Etape 5 : l'agent de facturation procède à la facturation du patient : le client PAF se voit remettre 2 volets de factures avec lesquels il se présente au niveau de l'agent de trésorerie du même guichet. Après le paiement de la facture, l'agent de trésorerie remet un reçu au patient qui se rend auprès du médecin, pour se faire traiter.

Le client muni d'un carnet d'AT se voit remettre un volet de facturation, et un volet du carnet d'AT. L'agent de facturation lui rend aussi le carnet d'AT. En effet, l'agent de facturation, sur la base de la carte de rendez vous, détermine le montant des actes avant de l'inscrire dans le carnet d'AT.

Le client bénéficiant d'une LG reçoit un volet de facturation, et l'agent de facturation conserve la lettre de garantie. Le client LG ne passe pas par la caisse.

Le client muni d'une IB avec prise en charge totale, se voit remettre un volet de facturation, et se rend directement chez le médecin. Par contre, le client muni d'une IB avec prise en charge partielle, se voit remettre 2 volets, et procède au paiement au niveau de l'agent de trésorerie qui lui remet un reçu. Dans les deux cas, la lettre d'IB est toujours conservée par l'agent de facturation.

5.2.3.2. La codification des actes et le report journalier de l'activité

Il existe une codification des actes pratiqués (voir annexe 3) par les médecins. A chaque code correspond un tarif : à titre d'exemple, pour une consultation le code C3 est utilisé, et correspond à un tarif de 5000 FCFA.

Toute consultation fait l'objet d'un paiement. En effet, pour diagnostiquer le mal dont souffre un malade, une première consultation est faite. Et préalablement à cette première visite, le malade s'acquitte d'un montant correspondant au prix de la consultation. Pour les rendez-vous suivants, le secrétariat médical mentionne toujours dans la carte de rendez-vous, les actes devant être pratiqués.

Pour chaque guichet, à l'exception de celui des urgences, les agents de guichets sont tenus de reporter, journalièrement, l'ensemble de leur activité. Cela débute par un retour des volets factures et reçus correspondants tenus par le caissier. L'agent de guichet répertorie alors par services médicaux, et selon le type de prise en charge du patient, l'ensemble des montants générés par l'activité. Le report journalier est directement adressé au bureau de facturation qui procède à son enregistrement, alimentant ainsi le système d'information de l'hôpital.

5.2.3.3. La particularité du guichet des urgences

Le guichet des urgences est différent des autres guichets, par conséquent, le processus de facturation y est modifié. Lorsque le malade se présente en urgence, il doit être rapidement pris en charge par les médecins. Il est donc identifié par une fiche de renseignements, que lui fournit l'agent de facturation, et fixé sur les conditions de la prise en charge. Par la suite, il est reçu par le surveillant des urgences qui :

- lui prodigue les premiers soins ;
- remplit un bulletin de demande d'analyses ou d'examens en deux (02) exemplaires, et délivre une ordonnance si nécessaire ;
- mentionne tous les actes prodigués au malade sur la fiche de renseignements (voir annexe 7), et demande à ce dernier, ou à son accompagnant de retourner la fiche au guichet.

La fiche de renseignements comprend les informations suivantes :

- les noms et prénoms du malade ;
- les coordonnées du malade, et accessoirement les coordonnées de son accompagnateur ;
- le mode de prise en charge ;
- l'heure d'arrivée du malade ;
- un index patient ;
- et une rubrique destinée au médecin traitant qui y inscrit les actes qui seront pratiqués.

En concordance avec l'établissement de la fiche de renseignements, l'agent de facturation inscrit le malade dans le registre du guichet des urgences. Dans ce registre, l'agent de guichet attribue un numéro d'arrivée au malade qui sera aussi son numéro d'index patient, inscrit les noms, prénoms, et adresse du malade, et accessoirement le type de prise en charge (numéro de la lettre de garantie ou de l'IB etc.), et le nom de l'accompagnateur. Toujours dans le registre, deux rubriques pour les actes réalisés et la situation d'interne ou d'externe du malade sont prévues, et ces deux rubriques seront remplies au fur et à mesure de l'évolution de la situation

du malade. Les informations contenues dans la fiche de renseignements et le registre sont identiques.

Contrairement aux autres guichets, ou toute consultation préalable fait l'objet d'un paiement à l'avance, au niveau du guichet des urgences le malade, ou un de ses accompagnateurs, n'est tenu de laisser en dépôt qu'une pièce de garantie, à savoir une Carte d'Identité Nationale, ou un Passeport. Dès le dépôt de la garantie, le malade muni de sa fiche de renseignements, se rend au niveau du service médical des urgences pour se faire consulter.

Il y a deux cas lorsqu'un malade se présente aux urgences : soit il est hospitalisé, soit il subit des analyses, et un traitement adéquat pour ensuite rentrer chez lui.

Le processus de facturation au sein du guichet des urgences est manuel, et il s'effectue comme suit :

- la procédure PAF : établissement d'une facture en quatre exemplaires : un pour le malade, un pour l'agent de caisse, un pour le secrétaire médical, et le dernier conservé comme souche.

Après réception des trois volets, le malade passe à la caisse pour procéder au règlement de la facture. Ainsi, le malade remet les trois volets de facturation au caissier qui en conserve les deux, et lui remet l'autre volet accompagné d'un reçu d'encaissement.

- la procédure LG : en général, le client ne paie rien. Toutefois, il se présente au niveau du guichet de facturation qui vérifie :

- la date de validité de la lettre ;
- les soins couverts par la lettre de garantie ;
- la date de rendez vous et le service concerné;
- l'aval de la Direction quant à l'acceptation du tiers payant prenant en charge le malade ;
- la nature des actes mentionnés dans le carnet de rendez vous.

Après toutes les vérifications, et si tout est normal, l'agent de facturation procède à la facturation, en déterminant la valeur des actes. Suite à cette évaluation, l'agent de facturation prend soin de bien noter, sur la facture, les références de la Lettre de Garantie : la date, le numéro, le nom de la personne morale, et établit quatre factures. Deux volets sont remis au client, qui ne passe pas par la caisse, et le troisième volet est conservé en plus de la lettre de garantie.

- la procédure IB : dans le cas où c'est la totalité des frais qui sont pris en charge, le traitement est le même que pour la Lettre de Garantie. Par contre, lorsque la prise en charge est partielle, le traitement s'apparente à celle d'une facturation PAF.

En effet, lorsque le patient se présente devant l'agent de facturation, muni d'une IB, ce dernier vérifie :

- la validité de l'IB : l'hôpital n'accepte que les IB qui courent sur le mois de la consultation. Si le mois est dépassé, la lettre est rejetée ;
- le tampon du Ministère duquel dépend le bénéficiaire à savoir le patient ;
- le type de couverture de l'IB : totale ou partielle.

Dans le cas où la couverture est totale, l'agent de facturation établit quatre factures en ayant pris soin au préalable de noter le nom du Ministère concerné, la date de la lettre d'imputation, et le numéro de matricule de l'agent bénéficiaire. Toutes ces informations sont préalablement consignées dans la lettre d'imputation budgétaire. Une fois la facturation achevée, notamment sur la base des actes réalisés, l'agent de facturation remet deux volets au patient qui ne passe pas par la caisse. La lettre d'imputation est conservée avec le troisième volet, le quatrième étant une souche.

Dans le cas où la couverture est partielle, le client est obligé de passer à la caisse pour le montant dont il a la charge. Par conséquent, après l'enregistrement de toutes les références de la lettre d'IB, l'agent de facturation détermine le montant à payer globalement, et déduit le montant supporté par le malade. L'agent de facturation établit alors quatre factures, et remet trois volets au malade qui passe à la caisse. Le caissier conserve deux volets, encaisse le paiement, et remet alors un reçu au patient pour preuve de son paiement.

La lettre d'imputation budgétaire est toujours conservée par l'agent de facturation quelque soit le mode de prise en charge.

- la procédure AT : lorsque le patient se présente muni d'un carnet d'AT, l'agent de facturation détermine le montant des actes, avant de l'inscrire dans le carnet d'AT. Par la suite, l'agent de facturation établit quatre factures dont deux volets sont remis au patient. Ce dernier, muni des deux volets visés par l'agent de facturation, se rend directement au niveau du service médical sans passer par la caisse. L'agent de facturation se retrouve alors avec un volet de facturation, et un autre volet tiré du carnet d'AT, qu'il réunit et conserve à l'attention du Bureau de Contrôle. Le carnet d'AT est toujours rendu au malade après facturation des actes.

5.2.3.4. La facturation des malades hospitalisés

C'est la division des hospitalisations qui a en charge tous les aspects relatifs à l'hospitalisation des malades.

Ainsi, tous les pavillons d'hospitalisation, par le biais des Majors, travaillent en étroite collaboration avec le service des entrées. Des fiches de liaisons sont utilisées à cet effet, et ce sont :

- la fiche de situation journalière ;
- la fiche de collecte des actes du bloc opératoire ;
- l'autorisation d'admission ;
- l'autorisation de transfert ;
- la demande d'exeat ou de sortie pour malade insolvable ;
- la fiche de traitement pharmaceutique à joindre à la facture définitive.

Au sein de l'HOGGY on distingue deux types d'admission :

- a) par les urgences ;
- b) ou par billet à terme.

5.2.3.4.1. L'hospitalisation par les urgences

Quand un malade arrive aux urgences, l'agent de facturation s'assure de son identification par l'attribution d'un numéro d'index et l'établissement d'une fiche de renseignements. Lorsque la gravité de son cas nécessite une hospitalisation il y a un transfert de sa prise en charge par le biais du bureau des entrées. Dès lors la première étape consiste à régulariser la situation du malade notamment par la détermination de sa prise en charge ou de sa solvabilité financière. Deux cas sont possibles : soit un tiers s'engage à supporter les frais, soit le malade dépose une caution. La prise en charge par tiers peut être faite par imputation budgétaire, par lettre de garantie, ou par le versement d'une caution par un tiers accompagnateur. Dans le cas où le malade n'est pas solvable et n'est pas dans les dispositions financières pour payer les prestations il fait l'objet dans les 48h, qui suivent le constat, d'une procédure d'exeat ou de sortie suivant avis du médecin.

5.2.3.4.2. L'hospitalisation par billet à terme

La procédure concerne le bureau des entrées, le guichet de facturation et le major du service médical.

a) Le bureau des entrées

Il reçoit le patient, vérifie son bulletin d'admission, sa carte de rendez vous et le titre de garantie avant d'orienter le patient vers le bureau de facturation. De retour du service de facturation, le bureau des entrées établit un bulletin d'hospitalisation en quatre exemplaires, enregistre l'hospitalisation et oriente le patient vers le service médical concerné. Lors de la sortie du malade c'est le bureau des entrées qui procède à la valorisation et à la codification des actes. Si le malade est en règle, le bon de sortie est signé avec la mention « en règle ». Si le malade n'est pas en règle, le service de recouvrement est automatiquement saisi avant toute autorisation de sortie.

b) Le guichet facturation

Il établit un devis estimatif et oriente le patient vers le bureau des entrées pour l'établissement du bulletin d'hospitalisation.

c) Le major du service médical (hospitalisation)

Il reçoit le malade avec un volet de l'autorisation d'admission pour hospitalisation et intervention et établit une fiche de situation journalière dès le lendemain matin vers 8h30. La fiche de situation journalière permet d'informer le bureau des entrées de la situation qui prévaut dans le service mais aussi a pour but de permettre un rapprochement avec le registre des mouvements des malades.

Au terme du séjour d'hospitalisation, il établit un bon de sortie pour le patient et le transmet au bureau des entrées. Le bon de sortie est accompagné de la carte de rendez vous, de l'autorisation d'admission (et de transfert) précédemment établie, et de la fiche de traitement des pharmacies visée par le chef de la pharmacie.

Il existe certaines différences selon le mode de paiement du malade. En effet dans le cas d'une hospitalisation par billet au comptant la procédure est la même sauf qu'avant d'être hospitalisé le malade s'acquitte d'une caution correspondant au montant. Les provisions sont renouvelables si besoin est ou remboursables.

5.2.4. Le recouvrement

C'est la division du recouvrement qui se charge de présenter les factures au client, et de procéder au suivi des règlements des clients. En effet, au niveau du service de recouvrement,

pour chaque client, il existe une fiche de suivi (voir annexe 5) contenant les rubriques suivantes:

- la date ;
- le libellé ou nom du client ;
- le numéro de la facture ;
- le montant au débit et au crédit ;
- le solde débiteur et créditeur ;
- et les observations.

Lorsque le client est ancien, c'est-à-dire qu'il a déjà fait l'objet d'une facturation et dispose donc d'une fiche client, le pointage ou la mise à jour de sa situation se fait directement sur la base de sa fiche client déjà constituée. Dans le cas d'un client nouveau, une nouvelle fiche lui est éditée. Toute facturation fait l'objet d'une inscription dans la fiche client.

Les règlements des clients peuvent se faire de trois manières différentes :

- par espèces ;
- par chèques ;
- ou virement.

Pour les règlements, le service de recouvrement détient un carnet d'avis de recouvrement. Et dès lors que le client s'acquitte en partie ou totalement de sa dette, l'agent de recouvrement inscrit, le montant payé dans le carnet de recouvrement avant d'inscrire les références, c'est-à-dire le numéro du carnet dans la colonne des observations de la fiche du client concerné.

Les agents du service de recouvrement sont assez mobiles. En effet chaque jour ouvrable, des équipes sont constituées et vont sur le terrain pour le recouvrement. Cela se fait sur la base d'un programme de sortie fait par les agents en collaboration avec le chef du recouvrement et à l'issue de leurs sorties chaque agent établit un compte rendu d'activité.

De plus, consécutivement aux différentes sorties, il y a chaque jour un état des sommes recouvrées. La fiche d'état des recouvrements (voir annexe 10) contient les éléments suivants :

- la raison sociale du client ;
- le numéro de compte client ;
- la référence de la facture réglée ;

- les références du règlement ;
- le montant reçu ;
- les références de l'avis de recouvrement édités à cet effet ;
- et les observations soulignant un règlement partiel ou total de la dette.

L'état journalier des sommes recouvrées fait l'objet d'une édition en cinq exemplaires adressés tous les jours :

- au chef du bureau de recouvrement ;
- à la Direction ;
- à la comptabilité ;
- au secrétariat ACP.

Notons que pour les chèques reçus, il y a un registre d'entrée et de sortie tenus par les agents de recouvrement, où l'on note tous les chèques reçus des clients et les sorties de chèque. Le registre fait l'objet d'une consultation journalière par la Direction Générale.

Le chef de la division du recouvrement est chargé du suivi des clients notamment des recouvrements des créances. Pour les clients défaillants, plus particulièrement les sociétés, et personnes morales, il émet un avis de suspension soumis à l'approbation de la Direction générale. De plus, il travaille en étroite collaboration avec la division de la comptabilité en fournissant des éléments extracomptables permettant de régulariser les comptes clients, mais aussi en requérant dans certains cas des éléments de la comptabilité susceptibles de faciliter le travail de recouvrement.

Conclusion du chapitre

La présentation du cycle des ventes de l'HOGGY a permis de présenter l'organisation et les acteurs du cycle des ventes. C'est aussi l'étape de prise de connaissance du dispositif de contrôle interne du processus des ventes de l'HOGGY, permettant ainsi une bonne appréhension du système de traitement des opérations du processus. Nous avons pu appréhender la spécificité du processus de prise en charge hospitalière et l'incidence de la vocation de service public sur l'organisation du processus des ventes. Après la définition du cadre général et spécifique de l'étude, nous allons procéder, dans le chapitre suivant, à l'évaluation des procédures en nous basant sur l'approche méthodologique retenue.

CHAPITRE VI : L'évaluation des procédures

Dans ce chapitre nous allons procéder à la description des points forts et des insuffisances du système. Cette étude est composée d'un test d'existence et suivie de tests de permanence et autres vérifications pour les points forts.

6.1. La vérification de l'existence du système

Les tests de conformité ou tests d'existence du système ont pour objectif de vérifier que la description de la procédure est conforme à la réalité. Pour procéder au test de conformité, nous avons d'abord procédé à un découpage de la procédure globale des ventes. C'est ainsi que nous avons catégorisé les processus selon la classification suivante :

- la facturation immédiate (FI) : elle concerne la procédure PAF, l'IB non entièrement pris en charge et le billet d'hospitalisation au comptant ;
- la facturation à terme (FT) : elle comprend la procédure LG, l'IB entièrement pris en charge, la procédure d'AT, et le billet d'hospitalisation à terme.
- la facturation définitive (F);
- l'agrément des clients (AC);
- le recouvrement et le suivi des clients (RC).

Pour chaque procédure, nous avons tout d'abord choisi au hasard trois transactions, et nous avons ensuite appliqué des tests désignés par lettres alphabétiques suivantes :

- pour la facturation immédiate (FI)

a = vérifier la signature de l'agent de facturation

b = vérifier la signature du caissier

c = vérifier la signature conjointe du directeur général, du SAF, et du contrôleur de gestion

d = vérifier l'existence de la liasse comprenant la facture et le reçu correspondant

- pour la facturation à terme (FT)

e = vérifier la signature de l'agent de facturation

f = vérifier la signature du bureau de contrôle

g = vérifier la signature conjointe du directeur général, du SAF et du contrôleur de gestion

h = vérifier l'existence de la liasse comprenant la facture accompagnée des justificatifs

- pour l'agrément des clients (AC)

i = vérifier l'existence de la liasse comprenant la facture et les documents de garantie

- pour la facture définitive (F)

j = vérifier la présence conjointe de la signature de la direction générale, du contrôle de gestion, et du SAF, sur la facture définitive

- Pour le recouvrement (RC)

k = vérifier l'établissement du relevé compte client

Les résultats du test de conformité sont donnés par le tableau de la page suivante :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLEAU 4 : RESULTATS DES TESTS DE CONFORMITE

Etapes N° de Transactions	FI				FT				AC		F		RC		
	N°	Tests				N°	Tests				N°	test	N°	test	test
		a	b	c	d		e	f	g	h		i		j	k
1	00135692	+	+	+	+	00133179	+	0	+	+	00133177	+	09/3635	+	+
2	00136665	+	+	+	+	00132097	+	0	+	+	00133385	+	09/0346	+	+
3	00136977	0	+	+	+	00133264	+	0	+	+	00136949	+	09/2638	+	+

Légende :

+ : signifie que l'élément recherché existe

o : signifie que l'élément ou la mention recherchée n'existe pas

Source : nous même

Commentaires :

Au vu des résultats du tableau nous remarquons que :
pour l'ensemble des transactions, il n'y a pas de visa du bureau de contrôle en ce qui concerne la facturation à terme. Cela s'explique par le fait que le bureau de contrôle est un détachement du SAF par conséquent la signature du SAF représente de facto celle du bureau de contrôle. Pour l'ensemble des autres transactions, le processus a suivi son cours jusqu'à son terme. Par conséquent, nous pouvons dire que les procédures décrites sont conformes à la réalité.

6.2. Présentation des points forts et des insuffisances

A la suite de la prise de connaissance, et de l'évaluation préliminaire, nous avons défini les points forts et les insuffisances pour chaque sous processus :

6.2.1. La facturation

Pour ce qui concerne la procédure de facturation, nous avons considéré deux niveaux :

- les guichets des consultations externes ;
- et le bureau des entrées et celui des urgences (dans les cas d'hospitalisation).

Pour chaque niveau, nous retenons des axes de contrôle spécifiques. Pour les guichets des consultations externes, il y a :

- une facturation à terme : c'est le cas de toute facturation impliquant un encaissement, et cela concerne : les PAF, 1/5 de l'IB et le ticket modérateur payé par le patient muni d'une lettre de garantie ;
- et une facturation à posteriori : c'est le cas de l'IB totalement prise en charge, de la lettre de garantie, et des AT.

Les guichets s'occupent des patients externes, c'est-à-dire, qui ne nécessitent pas d'hospitalisations. Ainsi, au niveau des guichets, les opérations sont ponctuelles et donnent lieu soit : à des encaissements immédiats, ou à des prises en charge entraînant un paiement différé. Par conséquent, nous avons conclu que la qualité attendue au niveau des guichets est le respect des procédures (PAF, LG, IB, AT). A cela, s'ajoute la nécessité d'avoir un bon environnement de travail, et une attitude professionnelle de la part du personnel.

Dans le cas du bureau des entrées et de celui des urgences (pour les hospitalisations), la facturation est globale. Elle intervient après un processus d'accumulation de coûts notamment, les actes et autres traitements dont bénéficie le malade. Par conséquent, nous avons conclu que l'objectif principal est : le recensement exhaustif des actes (information

exhaustive), et d'avoir des informations détaillées quant à l'identité du malade, sa localisation, pour permettre de procéder à son recouvrement. Nous avons décidé de ne pas nous appesantir sur la bonne cotation et la bonne totalisation des actes. Ce choix s'explique par le fait que les factures sont contrôlées par le bureau des entrées, et par le bureau des contrôles. Ce qui donne deux niveaux de contrôle. Par conséquent, nous avons conclu que le risque d'erreur concernant la cotation et la totalisation est considérablement réduit.

A l'issue de l'évaluation préliminaire, nous avons retenu les points forts théoriques et les insuffisances suivantes.

6.2.1.1. Les points forts théoriques de la facturation

- La séparation des tâches
- Les visas et tampons sur les factures
- Le respect de la procédure concernant les conditions générales relatives aux prises en charge : LG, IB, AT
- L'exhaustivité de la facturation
- Le report journalier de l'activité par les agents de guichets
- L'identification des patients, de leurs accompagnants, et la rétention des pièces de garantie lors de leur passage au niveau des urgences

6.2.1.2. Les insuffisances de la facturation

- Un environnement de travail inadapté pour les guichets
- La culture de contrôle interne limitée du personnel
- L'absence d'un manuel des procédures adapté aux activités actuelles de l'HOGGY
- L'absence de transfert d'informations ou de documents suffisant, formalisé, systématique et fiable entre la facturation et les services techniques prestataires de service hospitalier
- L'absence de contrôle de cohérence et de vraisemblance par le biais de rapprochements
- L'instabilité du système informatique due aux délestages intempestifs, à l'absence d'antivirus régulièrement mis à jour, et à l'absence d'onduleurs

6.2.1.3. Les tests de permanence et vérifications relatifs à la facturation

Les tests de permanence ont pour objectif de nous assurer que les points forts théoriques, décelés lors de l'évaluation préliminaire, se vérifient, en pratique, de façon permanente. En nous basant sur notre modèle d'analyse, et l'approche méthodologique retenue, nous avons choisi au niveau de l'ensemble guichets, et dans un ordre aléatoire un ensemble de 27

transactions. A ces transactions, nous avons associé un type de facturation, selon que ce soit une transaction:

- PAF
- LG
- IB
- AT
- SESAME

Les tests suivants ont été réalisés et désignés par les lettres alphabétiques suivantes :

A = effectuer un rapprochement entre la liasse de facture et le montant reporté dans la fiche d'activité journalière : l'objectif est de vérifier si le montant reporté est exact et que l'imputation au service médical l'est aussi ;

B = vérifier l'existence de tampon et visa permettant d'une part, d'identifier l'agent de facturation et le caissier. Par cette occasion, la séparation entre les tâches d'encaissement, et de facturation est démontrée. Et d'autre part, cela permet de vérifier que le paiement est matérialisé ;

C= rapprochement entre la facturation et les éléments de prise en charge ; vérification de la validité des éléments de prise en charge. L'objectif est de vérifier que pour chaque facture avec prise en charge, que le justificatif est présent et valable (c'est-à-dire respecte les conditions de validité à savoir que : l'agrément existe, les tampons existent, et la date de validité est bonne), et que la cotation des actes est exacte ;

D = rapprochement entre le reçu et la facture, c'est-à-dire vérifier qu'il y a concordance entre le numéro de la facture encaissé et qui est mentionné dans le reçu / le numéro de dossier ou l'index patient / le montant payé / et la cotation des actes.

E = bonne identification du patient : cela consiste en un rapprochement entre les informations contenues dans le registre du guichet des urgences / les fiches de renseignements / et les états transmis au bureau de contrôle. L'objectif est de vérifier que les actes, les informations personnelles du patient, les informations des accompagnants, contenus dans le registre, sont les mêmes que dans la fiche de renseignements et dans les états transmis au bureau de contrôle.

Le tableau de la page suivante présente le résultat des tests :

Tableau 5 : Tests pour la facturation

Facture	Type de facturation	Date	Guichet	A	B	C	D	E
00135593	IB	19/10/09	CE	+	+	+	+	0
00135555	PAF	19/10/09	CE	+	-	0	+	0
00135666	SESAME	19/10/09	CE	+	+	+	+	0
00135832	SESAME	19/10/09	CE	+	+	+	+	0
00135866	LG	19/10/09	CE	+	+	+	+	0
00135624	LG	19/10/09	CE	+	+	+	+	0
00135813	PAF	19/10/09	CE	+	+	0	+	0
00135650	LG	19/10/09	CE	+	+	+	+	0
00135838	IB (1/5)	19/10/09	CE	+	+	+	+	0
00135554	PAF	19/10/09	CE	+	+	0	+	0
00135747	PAF	19/10/09	CE	+	+	0	+	0
0046044	PAF	15/10/09	URG	+	+	0	+	+
0046043	PAF	15/10/09	URG	+	+	0	+	+
0046042	LG	15/10/09	URG	+	+	+	+	+
0046040	IB	15/10/09	URG	+	+	+	+	+
0046038	IB	15/10/09	URG	+	+	+	+	+
0047649	PAF	15/10/09	URG	+	-	0	+	+
0046015	LG	15/10/09	URG	+	+	+	+	+
0047627	PAF	15/10/09	URG	+	-	0	+	+
00132077	IB	16/10/09	KINE	+	+	+	+	0
00132235	IB	16/10/09	KINE	+	+	+	+	0
00132230	SESAME	16/10/09	KINE	+	+	+	+	0
00132284	PAF	16/10/09	KINE	+	-	0	-	0
00132467	AT	16/10/09	KINE	+	+	+	+	0
00132278	AT	16/10/09	KINE	+	+	+	+	0
00132187	AT	16/10/09	KINE	+	+	+	+	0
00132290	AT	16/10/09	KINE	+	+	+	+	0

Légende :

+ : l'élément ou la mention recherchée a été trouvé

- : l'élément ou la mention recherchée n'a pas été retrouvé

0 : pas nécessaire

Commentaires :

Au vu des résultats du tableau, nous notons les observations suivantes :

- pour la facture F00132284 la facturation est incomplète. Du fait d'une difficulté technique, le montant facturé n'apparaît pas, de même que les actes. Toutefois, le caissier s'est basé sur l'index du patient et les indications de l'agent de facturation pour procéder à l'encaissement ;

- pour les factures F00135555, F0047649, F0047627 et, F00132284, il n'y pas de tampon apposé pour marquer l'encaissement ;

- sur 27 transactions contrôlées, nous avons noté que 5 transactions ont posé des problèmes. Dans certains cas, cela s'est expliqué par des oublis pour les tampons et visas, et dans d'autres cas, cela s'est expliqué par des difficultés techniques. Nous pouvons donc conclure qu'au niveau des guichets de consultation externe de l'HOGGY, la procédure est globalement respectée. Les points forts théoriques ont été confirmés.

Pour ce qui concerne les hospitalisations, durant notre passage au niveau du bureau des entrées, et du service des urgences, nous avons fait les constats suivants :

- l'existence d'un stock important des impayés PAFNR (plus d'un milliard FCFA) qui ne cesse d'augmenter ;

- l'existence d'un nombre important de dossiers de patient détenus au bureau des entrées et non facturés. Comme élément de preuve, nous proposons l'échantillon à la page suivante

Tableau 6: Echantillon de dossiers non facturés

Num ordre	Année	Index patient	Montant	Observations
1	2001	01/3696	946254	Provision 500000 FCFA S/C Dr Joseph Mendy
2	2005	07/08887	250677	IPM AMA Sénégal ; absence de prise en charge
2	2006	05/26197	407563	MEN absence BH
3	2006	06/18114	251390	Provision 53500 sans justificatifs
1	2007	07/13962	796893	PAF (provision 300000 FCFA sans justificatifs)
2	2007	07/26058	300342	PAF (provision 200000 FCFA sans justificatifs)
3	2007	07/19008	73215	Rejeté car nom patient ≠ nom prise en charge
4	2007	Sans index	462825	Prévoyance assurance, absence de prise en charge
5	2007	07/6961	74670	PAF
6	2007	07/21721	167891	PAF
7	2007	07/7227	81960	Tiers payant
8	2007	07/7756	1655699	PAF (provision 500000 sans justificatif)
9	2007	07/545	95798	S/C personnel HOGGY
10	2007	07/19472	227446	PAF provision 80000 FCFA sans justificatifs
11	2007	07/12459	120544	Tiers payant : médecine interne
12	2007	06/1979	212175	Tiers payant
13	2007	07/17379	80000	PAF
14	2007	Sans index	169349	Règlement 110000 FCFA justifié sur pièce
15	2007	Sans index	121260	Provision 30000 FCFA PAF
16	2007	07/5461	502539	S/C Maimouna IPM
Total			6998490	

Commentaires :

Cet échantillon de 16 dossiers cumule un montant de prestations, et d'actes réalisés non facturés de : 6 998 490 FCFA ;

- le 15/07/08, le bureau des entrées a transmis à la division facturation, 96 dossiers renfermant des actes et prestations réalisés et non facturés d'un montant de 20 221 010. Ces actes ont été tous réalisés en 2007, et ont été laissés en rade au bureau des entrées ;

- 12 dossiers renfermant des actes et prestations réalisés en 2006, et non facturés pour une valeur de 1 592 096 FCFA ont été transmis à la division facturation par le chef du bureau des entrées. Ces dossiers ont été retenus à tort au niveau du bureau des entrées

L'ensemble de ces statistiques permet d'affirmer que la facturation au niveau des hospitalisations, n'est pas exhaustive. Aussi, nous avons noté que la fiche de situation journalière des malades, établie au sein des différents services hospitaliers, respectivement par les majors, et par les infirmiers (es), ou sages femmes, sont signées par ces derniers. Ces fiches ne sont pas contresignées par le médecin responsable, alors qu'une partie y est réservée pour la signature de ce dernier. Par ailleurs, c'est le major du service médical, qui codifie lui-même les actes dont a bénéficié le malade, avant de transférer les informations au bureau des entrées qui les enregistre et les valorise. Il se pose alors un problème quant à l'exhaustivité de la facturation, d'autant qu'aucun rapprochement n'est fait par rapport aux informations transmises par les majors, et par les infirmiers(es), ou sages femmes. Par conséquent, le point fort théorique de l'exhaustivité est infirmé, et devient une insuffisance. A la suite des différents tests réalisés, et des différentes observations, nous pouvons faire la synthèse des forces et insuffisances au niveau de la facturation de l'HOGGY :

Tableau 7 : Synthèse des forces et faiblesses du sous processus de facturation de l'HOGGY

PROCESSUS ACCUEIL DES MALADES ET FACTURATION	
AXES DE PROGRES	INSUFFISANCES
<ul style="list-style-type: none"> - La séparation des tâches - Les visas et tampons sur les factures - Le respect de la procédure concernant Les conditions générales relatives aux prises en charge : LG, IB, AT - Le report journalier de l'activité par les agents de guichets - L'identification des patients, de leurs accompagnants, et la rétention des pièces de garantie lors de leur passage au niveau des urgences 	<ul style="list-style-type: none"> - La non exhaustivité de la facturation - Un environnement de travail inadapté pour les guichets; - La culture de contrôle interne limitée du personnel - L'absence d'un manuel de procédures adaptées aux activités actuelles de l'HOGGY - L'absence de transfert d'informations ou de documents suffisant, formalisé, systématique, et fiable entre la facturation et les services techniques prestataires de service hospitalier - L'absence de contrôle de cohérence et de vraisemblance par le biais de rapprochements - L'instabilité du système informatique due aux délestages intempestifs, à l'absence d'antivirus régulièrement mis à jour, et à l'absence d'onduleurs

6.2.2. Le recouvrement

A l'issue de l'évaluation préliminaire, nous avons retenu les points forts théoriques et les insuffisances du recouvrement au sein de l'HOGGY.

6.2.2.1. Les points forts théoriques du recouvrement

La liste des points forts théoriques du processus de recouvrement est la suivante :

- l'enregistrement exhaustif des factures clients reçues du bureau de facturation ;
- l'annulation des factures déjà enregistrées ;
- le suivi des règlements opérés par les clients et qui est matérialisé par une mise à jour automatique de leur situation ;
- la séparation des tâches d'encaissement et d'établissement d'AR ;
- l'organisation d'équipes chargées d'aller sur le terrain pour procéder au recouvrement des clients ;
- la présentation d'un rapport journalier des équipes concernant les activités sur le terrain.

6.2.2.2. Les insuffisances du processus de recouvrement

La liste des insuffisances du processus de recouvrement est la suivante :

- le caractère manuel du travail, par l'utilisation de fiches en papier comme support ;
- l'absence d'une balance « âgée » ;
- l'insuffisance des ressources matérielles, logistiques, et humaines pour la bonne marche du service ;
- la non informatisation de la procédure ;
- la difficulté d'exploitation des fiches clients ;
- le transfert d'informations insuffisant avec l'ACP, et qui est dans un certain cas incohérent.

6.2.2.3. Les tests de permanence

Pour confirmer les points forts théoriques du recouvrement, nous avons retenu les tests suivants :

A= vérifier que les factures sont enregistrées de manière exhaustive.

B= vérifier que la facture enregistrée a été annulée, ou comporte une indication montrant qu'elle a été déjà enregistrée.

Pour les tests A et B, nous avons pris 19 factures, pour lesquelles nous avons consulté les fiches clients correspondantes.

C= Rapprochement entre : l'arrêt de recouvrement (AR) contenu dans la fiche journalière transmise à l'ACP / le registre de départ (RD) / le registre d'arrivée (RA) / et la fiche client (FC)

Pour le test C, l'objectif est de vérifier : qu'il y a concordance entre les numéros d'AR, les références du paiement, le montant payé, et que le règlement a fait l'objet d'une mise à jour au niveau de la fiche client. Cela permet de prouver qu'il y a une séparation des tâches d'encaissement et d'établissement d'AR, et qu'il y a une mise à jour systématique de la situation des clients, en cas de règlements. Cette vérification se fera au niveau des registres (arrivée et départ), de la fiche journalière, et des fiches client.

Tableau 8: Test sur l'enregistrement des factures et leur annulation

N° Facture	Références factures	Test A	Test B
002245	AMSA ASSURANCE CPTÉ 4130100152	+	+
002238	ASECNA REPRESENTATION CPTÉ 4130100005	+	+
002239	ASSEMBLEE NATIONALE CPTÉ 4130100009	+	+
002240	ARMEMENT PECHE IPM CPTÉ 4130100012	+	+
002241	AMERGER N CHALUCAP CPTÉ 4130100019	+	+
002243	ARCHIDIOCESE DE DAKAR CPTÉ 4130100041	+	+
002244	ANCAR DAKAR CPTÉ 4130100110	+	+
002337	ASECNA AFFAIRES SOCIALES CPTÉ 413010054	-	+
07/6266	MINISTERE DES AFFAIRES ETRANGERES CPTÉ 4130804143	+	+
076267	MINISTERE DE L'INTERIEUR CPTÉ 4130804146	+	+
008807	PAF CPTÉ 4120010926	+	+
008808	PAF CPTÉ 4120010916	+	+
008809	PAF CPTÉ 4120010913	+	+
008810	PAF CPTÉ 4120010875	+	+
008811	PAF CPTÉ 4120010873	+	+
008786	PAF CPTÉ 4120010844	+	+
008787	PAF CPTÉ 4120010840	+	+
008856	PAF CPTÉ 4120009849	+	+
008871	PAF CPTÉ 4120020532	+	+

Légende

- + : l'élément recherché a été trouvé
- : l'élément recherché n'a pas été retrouvé

Commentaires :

Pour la facture 002337 de l'ASECNA, nous avons noté une référence inexacte concernant la date de la facture qui est inscrite au niveau de la fiche client. L'explication reçue de l'agent de facturation nous renvoie à un problème relevant de la division de la facturation. Toutefois, nous avons noté que les autres factures ont été éditées selon le même format. Par conséquent, la mauvaise retranscription de la date de la facture est liée à une erreur humaine, que d'ailleurs l'agent de recouvrement a automatiquement corrigée suite à notre remarque.

Pour les factures PAF, nous avons noté qu'il y a des différences concernant l'identification et les renseignements personnels des clients. Par conséquent, nous avons conclu que cet aspect ne fait pas l'objet d'une formalisation avec la demande d'informations standards.

Pour les annulations, nous notons que les signes, montrant que la facture est enregistrée, varient d'un agent à l'autre. Certains utilisent des croix, d'autres des traits. Pour cet aspect, des lettres spécifiques doivent être utilisées pour lever toute équivoque. Aussi, nous notons que l'agent qui procède à l'enregistrement n'est pas identifié. Ce qui ne permet pas de situer les responsabilités.

Tableau 9 : Rapprochement AR/FC/RD/RA

AR	CLIENT : N°COMPTE	REFERENCE FACTURE ET REFERENCE REGLEMENT	FC	RA	RD
7163	Cndl – eleves : 4130300152	F 09/2725 du 31/08/09 de 49250 fcfa/ ch : cls n°863346 du 28/10/09	✓	✓	✓
7164	Cndl – enseignants : 4130300062	F 09/0608 du 31/08/09 de 134525 fcfa. F09/2726 du 31/08/09 de 112250. F09/0579 du 31/07/09 de 49250. / Ch : cls n° 8633455 du 28/10/09 de 296025fcfa	✓	✓	✓
7166	Ipm cls : 4130300031	F 09/1058 du 31/01/09 de 50000 fcfa. F08/0775 du 31/12/08 de 101250 fcfa. / Ch : cls n°8181809 du 05/10/09 de 151250 fcfa	✓	✓	✓
7168	Ccis : 4130300155	F 09/1800 du 30/04/09 de 8000 fcfa. F 09/2113 du 31/05/09 de 800 fcfa. F 09/0442 du 30/06/09 de 206357 fcfa. F 09/2471 du 31/07/09 de 8000 fcfa. / Ch : attij cbaos n°9239806 du 04/11/09 de 230357 fcfa	✓	✓	✓
7169	Ipm njaboot : 4131400002	F 07/5390 du 31/03/07 de 20000 fcfa. F 07/5617 du 30/04/07 de 23000 fcfa. F 07/6068 du 30/06/07 de 46000 fcfa. F 07/ 7361 du 31/08/07 de 64500 fcfa. F 07/7585 du 30/09/07 de 326720./ Ch cs n°8080455 du 05/11/09 de 480220 fcfa	✓	✓	✓
7171	Agemac : 4130100127	F 09/0236 du 30/06/09 de 8000 fcfa. / Ch : ecobank n°4417574 du 26/10/09	✓	✓	✓
7151	Ipm ca rochette : 4130300020	F09/2524 du 31/07/09 de 26250 fcfa. / Ch : sgbs n°6486043 du 31/10/09	✓	✓	✓
7175	09/1673 : client paf s/c nsia	F 09/19266 du 25/09/09 de 43500 fcfa. / Ch : icb 0124013 du 26/10/09 de 43500 fcfa	✓	✓	✓
7176	07/13711 sc/nsia	C3 du 22/01/09 de 43500 fcfa. / Ch : i.c.b n°0124008 du 26/10/09 de 8000 fcfa	✓	✓	✓
7162	Paf : 4130300134	F 09/2955 du 30/09/09 de 16000 fcfa. / Numéraire facture n°21209 de 16000 fcfa	✓	✓	✓
7160	09/12838	Hp 29/07 du 03/08/09 de 1000743 fcfa. / Numéraire facture n°21071 de 20000 fcfa : 2 ^{ieme} acompte	✓	✓	✓
7159	09/17795	Hp 18/10 du 28/10/09 de 134744 fcfa. / numéraire facture n° 21067 de 30000 fcfa : 2 ^{ieme} acompte	✓	✓	✓
7167	Ipm filfili : 413060002	F 09/ 2496 du 31/07/09 de 8000 fcfa. /Ch : bicis n°6468404 de 8000 fcfa	✓	✓	✓
7170	Nsia : 4131400015	F 09/0261 du 31/03/09 de 525568 fcfa. / Ch : icb n°0124007 du 2/10/09 de 52500 fcfa : acompte	✓	✓	✓

Suite du tableau

AR	CLIENT : N° COMPTE	REFERENCE FACTURE ET REFERENCE REGLEMENT	FC	RA	RD
7174	Archidiocese : 4130100041	F 09/0365 du 31/05/09 de 61090 fcfa. / Ch : sgbs n°6371438 du 28/10/09 de 61090 fcfa	✓	✓	✓
7173	ARCHIDIOCESE : 4130100041	F 09/2430 du 31/07/09 de 69250 fcfa. F 09/0508 du 31/07/09 de 208758 fcfa. / Ch : sgbs n°6371439 du 28/10/09 de 278008 fcfa	✓	✓	✓
7172	ARCHIDIOCESE : 4130100041	F 09/2700 du 31/08/09 de 78098 fcfa. / Ch : sgbs n°6371440 du 28/10/09 de 78098 fcfa	✓	✓	✓
7161	PAF : 09/16004	HP du 12/09/09 au 17/09/09 de 133320 fcfa. / Numéraire : facture n°21076 : de 25000 fcfa : accompte	✓	✓	✓
7151	LONASE : 4131200001	F 08/2250 de 8000 fcfa. F 08/2230 de 8000 fcfa. F 08/2455 de 2500 fcfa. F08/356 de 24000 fcfa. F 08/954 de 16000 fcfa. F 09/1105 de 57500 fcfa. F 08/1442 de 67000 fcfa. F 09/1358 de 8000 fcfa. F 09/1602 de 108500 fcfa. F 091855 de 95500 fcfa. F 09/2318 de 30500 fcfa. / Ch : brs n° 0307524 du 28/10/09 de 425500 fcfa	✓	✓	✓

Légende :

Ch : cheque

C3 : consultation

FC : Fiche client

HP : hospitalisation

RA : Registre arrivée

RD : Registre départ

✓ = la mention recherchée a été retrouvée

X = la mention recherchée n'a pas été retrouvée

Commentaires :

Les états journaliers, établis par les agents de recouvrement, sont directement transmis à l'ACP qui les enregistre. Par conséquent, il représente un document comptable utilisé pour faire des rapprochements.

Pour l'ensemble des AR, nous avons trouvé les références correspondantes. Toutefois, nous avons eu des difficultés pour retrouver les références au niveau de la fiche client. En effet, l'agent de recouvrement enregistre le règlement à la suite des autres enregistrements. C'est ainsi que les règlements et les créances sont enregistrées de manière chronologique sur la fiche client. Et dans les cas où le client apure plusieurs dettes, il est nécessaire de parcourir la fiche client pour rechercher les références des factures correspondantes.

A l'issue des contrôles et des tests, nous pouvons faire la synthèse des forces et des faiblesses au niveau du recouvrement.

Tableau 10: Synthèse des forces et faiblesses du processus de recouvrement de l'HOGGY

PROCESSUS DE RECOUVREMENT	
AXES DE PROGRES	INSUFFISANCES
<ul style="list-style-type: none"> - L'enregistrement exhaustif des factures clients reçues du bureau de facturation - L'annulation des factures déjà enregistrées - Le suivi des règlements opérés par les clients, qui est matérialisé par une mise à jour automatique de leur situation - La séparation des tâches d'encaissement et d'établissement d'AR - L'organisation d'équipes chargées d'aller sur le terrain pour procéder au recouvrement des clients - La présentation d'un rapport journalier des équipes concernant les activités sur le terrain 	<ul style="list-style-type: none"> - Le caractère manuel du travail par l'utilisation de fiches en papier comme support - L'absence d'une balance « âgée » - L'insuffisance de ressources matérielles, logistiques, et humaines, pour la bonne marche du service - La non informatisation de la procédure - La difficulté d'exploitation des fiches clients - Le transfert d'informations insuffisant avec l'ACP, et qui est dans un certain cas incohérent - L'absence d'une définition précise des responsabilités concernant l'enregistrement des factures, et les régularisations

6.2.3. La budgétisation

Pour ce qui concerne la budgétisation, la collecte des informations s'est d'abord fait par le biais d'un entretien avec le contrôleur de gestion. Durant cet entretien, nous avons pu prendre connaissance :

- du processus de budgétisation des ventes ;
- du système d'information existant pour le suivi des réalisations, et la manière dont il est alimenté ;
- du processus de suivi des réalisations.

Par la suite, nous nous sommes aussi basés sur les travaux précédemment effectués par l'auditeur interne concernant le processus budgétaire de l'hôpital.

Ainsi, au niveau de la budgétisation, il y a des axes de progrès et des insuffisances.

6.2.3.1 Les points forts du sous processus de budgétisation

La liste des points forts du sous processus de budgétisation est la suivante :

- le budget des ventes n'est pas réalisé à posteriori : en effet, il y a une définition préalable des objectifs de ventes. Cela permet de constater si les objectifs sont atteints ou pas ;
- les rapports mensuels du SAF présente les niveaux d'activités des services par type de client, et selon la prise en charge ;
- le suivi trimestriel des ventes : par un rapprochement entre les prévisions et les réalisations, suivi de mesures correctives.

6.2.3.2 Les insuffisances du sous processus de budgétisation

La liste des insuffisances du sous processus de budgétisation est la suivante :

- les produits prévus sont établis sur la base des rapports mensuels par simple extrapolation ;
- Il n'y a pas de correspondance entre les prévisions de vente, et la capacité prévisionnelle d'exploitation des services ;
- le processus budgétaire est autoritaire c'est à dire descendant ;
- le suivi n'est réalisé que sur des éléments valorisés ;
- la faible culture de contrôle de gestion des chefs de service.

6.2.4 L'agrément des clients

Pour ce qui concerne la procédure d'agrément, la principale source de renseignements a été le chef de la division du recouvrement, avec qui nous avons eu un entretien, suivi du

contrôleur de gestion, et du chef de la division des finances. Concernant l'agrément des clients, il existe des points forts et des insuffisances.

6.2.4.1. Les points forts théoriques du processus d'agrément des clients

La liste des points forts théoriques du sous processus d'agrément des clients est la suivante :

- la visite des locaux des entreprises postulantes, l'établissement d'un procès verbal de visite, et la nécessité pour ces dernières de présenter une lettre de garantie en deux exemplaires. ;
- l'évaluation des demandes d'agrément est faite par deux services différents que sont : le service de recouvrement et le SAF ;
- Il y a un suivi de la situation des clients agréés, et la possibilité de la suspension de l'agrément en cas de manquements dans le paiement des factures.

6.2.4.2. Les insuffisances du sous processus d'agrément des clients

La liste des insuffisances du sous processus d'agrément des clients est la suivante :

- le double rôle joué par le service de recouvrement, qui d'une part donne un avis sur l'acceptation d'un agrément client, et d'autre part est chargé du recouvrement et du suivi des clients agréés ;
- l'absence de critères standards concernant l'éligibilité et l'acceptation d'une demande ;
- l'insuffisance en matière de documents de garantie à fournir ;
- l'absence de révision périodique des standards.

6.2.4.3. Les vérifications relatives aux points forts théoriques du sous processus d'agrément des clients

A la suite des entretiens avec le contrôleur de gestion, et le chef du recouvrement, nous avons cherché à consulter un échantillon de dossiers d'agrément, pour vérifier la permanence des points forts théoriques. Suite à notre requête, nous avons été orientés au niveau du SAF, et de la facturation. Nous y avons uniquement trouvé que les lettres d'acceptation d'agrément. Suite à un bref entretien, le responsable du SAF nous a informé que le rôle joué par son service se limitait à recevoir les demandes, et à envoyer les réponses. En d'autres termes, le rôle de la direction du SAF se limite à un rôle de secrétariat. Par la suite, nous avons été orientés au niveau de la division des finances, qui est une cellule du SAF. C'est à la suite de l'entretien avec le responsable de la division des finances, qu'il a été porté à notre

connaissance la procédure suivante, qui est celle réellement appliquée : les demandes d'agréments sont adressées au niveau du SAF, qui les transfère au niveau de la division des finances pour acceptation. En général, cette dernière accepte d'office les demandes, et c'est le SAF qui se charge d'écrire une réponse accompagnée des tarifs, et des conditions de l'accord. Les seuls cas où une enquête est réalisée concernent les demandes présentant des incohérences (adresse incomplète ou imprécise, absence de visibilité), et généralement, cette enquête consiste à demander un complément d'informations. A la suite d'une réponse favorable, ce qui est presque systématique, les entreprises bénéficiaires, ou leur IPM correspondants, sont tenues de fournir une lettre de garantie en 2 exemplaires. Et ce n'est qu'après cette dernière étape, que leurs patients sont acceptés par l'hôpital. Toutefois, un suivi est réalisé concernant leur situation client. En effet, dès qu'elles sont bénéficiaires d'un agrément, les entreprises sont tenues de procéder au règlement des factures qu'elles reçoivent de l'hôpital. Pour cela, un délai de 2 mois leur est accordé. Tout cas de manquements, ou de retards, par rapport à ce délai, entraîne automatiquement la suspension de l'entreprise. Nous avons noté que cette suspension se fait en interne, c'est-à-dire au niveau de l'hôpital, et aucune correspondance n'est envoyée à l'entreprise suspendue.

Suite à ce constat, il apparaît que certains points forts théoriques retenus ne sont pas confirmés, voire même n'existent pas. C'est ainsi que la synthèse des points forts et des faiblesses du processus d'agrément est la suivante :

Tableau 11: Synthèse des points forts et des insuffisances du processus d'agrément

PROCESSUS D'AGREMENT	
FORCES	FAIBLESSES
<ul style="list-style-type: none"> - Il y a un suivi de la situation des clients agréés, et la possibilité de la suspension de l'agrément en cas de manquements dans le paiement des factures 	<ul style="list-style-type: none"> - Pas d'enquêtes pertinentes sur les entreprises postulantes - Pas de constitution de dossiers clients - L'absence de critères standards concernant l'éligibilité et l'acceptation d'une demande ; - L'insuffisance en matière de documents de garantie à fournir ; - L'absence de révision périodique des standards

CHAPITRE VII : Analyses et recommandations

Les résultats issus de l'évaluation ont révélé des forces et des faiblesses. Dans le cadre de ce chapitre, nous allons, pour chaque sous processus composant la fonction des ventes de l'HOGGY :

- d'abord analyser les forces, et dire en quoi elles constituent un avantage pour l'HOGGY ;
- ensuite, analyser les faiblesses en présentant les causes, et les risques qu'elles peuvent entraîner ;
- pour finir, formuler des recommandations en vue de l'amélioration du système existant.

7.1 Analyse du processus de facturation de l'HOGGY

Pour la facturation au sein de l'HOGGY, nous avons déterminé deux niveaux : la facturation en consultation externe qui concerne l'ensemble des guichets, et la facturation pour les hospitalisations. A la suite de nos investigations, nous avons déterminé des forces et des faiblesses.

7.1.1 Analyse des axes de progrès de la facturation de l'HOGGY

La liste des forces du sous processus de la facturation est la suivante :

- la séparation des tâches;
- les visas et tampons sur les factures ;
- le respect de la procédure concernant les conditions générales relatives aux prises en charge : LG, IB, AT ;
- le report journalier de l'activité par les agents de guichets ;
- l'identification des patients, de leurs accompagnants, et la rétention des pièces de garantie lors de leur passage au niveau des urgences.

A- la séparation des tâches

La séparation des tâches obéit au principe selon lequel certaines tâches sont incompatibles, et doivent être séparées. Au sein de l'HOGGY, nous soulignons que cette séparation est avant tout structurelle. L'ACP dépendant directement de l'Etat, il y a une externalisation de la fonction comptabilité et trésorerie au sein de l'hôpital. Cette séparation permet d'éviter les détournements et les collusions entre les agents de l'hôpital et les clients.

B- Les visas et tampons sur les factures

Ce sont des activités de contrôle qui contribuent à garantir la mise en œuvre des orientations provenant du management. Elles permettent de situer les responsabilités en cas d'erreurs, et de détecter, ou de prévenir les risques tels que : la double comptabilisation ou le double enregistrement. Elles permettent aussi de matérialiser la réalité de l'encaissement.

C- Le respect des procédures

La procédure se définit comme la formalisation du savoir faire. Par conséquent, son respect, par les agents de facturation, permet de garantir à l'hôpital que les transactions sont réalisées sur la base du savoir faire de l'hôpital, et que les orientations du management sont respectées. Il y a donc une cohérence et une coordination entre les administratifs et les opérationnels. Ce qui optimise le processus et évite tout désordre et toute confusion.

D- Le report journalier de l'activité par les agents de guichets

Cela contribue à alimenter le système d'information de l'hôpital en l'absence d'un système de collecte automatisé. De plus, les agents peuvent revoir l'ensemble des transactions, en cas d'erreurs ou de manquements, par le biais d'un auto contrôle. Notamment, avec la présence du reçu correspondant prouvant la réalité de l'encaissement. Cette activité contribue à garantir le bon déroulement de l'activité, à alimenter la base de données financières de l'hôpital, et dans les cas d'erreurs, permet une réaction rapide de l'agent.

E- L'identification des patients, de leurs accompagnants, et la rétention des pièces de garantie lors de leur passage au guichet des urgences

Cela contribue à faciliter le travail de recouvrement des patients. L'hospitalisation entraînant une facturation à terme, il est nécessaire de s'assurer de bien les identifier, pour permettre à l'hôpital de recouvrer, à leur sortie, les créances les concernant. Toutefois, nous soulignons que les adresses données ne sont pas toujours exactes, et que les pièces de garantie sont assez souvent abandonnées par leur propriétaire. Le risque pour l'hôpital est de procéder à des prestations de service non payées, contribuant ainsi à augmenter ses pertes.

7.1.2. Analyse des insuffisances du processus de la facturation de l'HOGGY

La liste des insuffisances du sous processus de facturation est la suivante :

- la non exhaustivité de la facturation ;
- un environnement de travail inadapté pour les guichets;
- la culture de contrôle interne limitée du personnel ;
- l'absence d'un manuel des procédures adapté aux activités actuelles de l'HOGGY ;
- l'absence de transfert d'informations ou de documents suffisant, formalisé, systématique, et fiable entre la facturation et les services techniques prestataires de service hospitalier ;
- l'absence de contrôles de cohérence et de vraisemblance par le biais de rapprochements ;
- l'instabilité du système informatique due aux délestages intempestifs, à l'absence d'antivirus régulièrement mis à jour, et à l'absence d'onduleurs.

A- La non exhaustivité de la facturation

A la suite de l'informatisation partielle du processus de facturation, la principale source de difficultés réside dorénavant au niveau des hospitalisations. En effet, le constat est le suivant : la fiche de situation journalière des malades (entrées, sorties, transéats etc.), et la fiche de traitement des malades, établies, au sein des différents services hospitaliers, respectivement par les majors, et par les infirmiers, ou sages femmes, sont signées par ces derniers. Aussi, ce sont les majors qui codifient eux-mêmes les actes, et transmettent l'essentiel des données au bureau des entrées, qui se charge de les reprendre, et de les valoriser. Par conséquent, en l'absence de contrôle en amont et en aval, il n'y a aucune garantie sur l'exhaustivité des données transmises, surtout lorsque des cas de manquements volontaires ou involontaires interviennent. Le risque pour l'hôpital est la possibilité de complicités préjudiciables aux intérêts de l'hôpital, dont la principale conséquence est la perte d'importantes ressources financières. Par ailleurs, les investigations, menées au niveau du bureau des entrées, qui ont permis de voir un stock important d'impayés, concourent à poser de sérieuses réserves quant à l'image fidèle, et la réalité des transactions de l'HOGGY. Le principal risque pour l'hôpital est une aggravation des difficultés financières qui : se répercute sur la qualité du plateau médical et donc des prestations médicales, sur les relations avec le personnel qui n'est pas payé à temps, et qui n'évolue pas dans un environnement de travail adéquat.

B- L'environnement de travail inadapté des guichets et la culture du personnel

Des suites de l'observation du cadre environnemental des guichets, le constat qui est fait est l'absence d'un mobilier fonctionnel et adapté permettant le classement et la sauvegarde des documents. En effet, les agents de facturation ne disposent ni de classeurs, ni de tiroirs,

pour conserver et classer les documents qu'ils reçoivent. Pour les carnets de facturation et les carnets de reçu, aucun espace n'est aménagé pour leur conservation. Le guichet le plus sensible à cette situation est celui des urgences. En effet, au niveau des urgences la facturation est globale, donc l'agent de facturation se doit de regrouper l'essentiel des éléments ou actes facturés pour établir une facture globale et définitive. Dans le cas où il omet un élément de facturation, il n'est plus possible de procéder à une régularisation, surtout dans le cas des patients externes. A cela, s'ajoute : le fait que le guichet des urgences est aussi un guichet de dépôt de pièces de garantie que sont : les cartes d'identité nationale ou les passeports. L'ensemble de ces pièces doit faire l'objet d'une conservation méticuleuse pour éviter tout contentieux futur avec les clients.

De plus, l'accès des guichets n'est pas règlementé, c'est ainsi qu'il arrive que des clients, ou même des membres du personnel (cas le plus fréquent) circulent allègrement à l'intérieur des guichets. Cela pose un problème de sécurité pour les agents (braquage, agression), et d'imputation des responsabilités en cas d'incidents (vols, détournements, etc.).

Ainsi, les principaux risques liés au cadre de travail sont :

- la perte de documents d'où le risque d'un enregistrement non exhaustif ;
- le risque de contentieux avec la clientèle du à la perte de pièces de garantie ;
- le risque d'une facturation frauduleuse du au fait que les carnets de facturation et les carnets de reçu ne sont pas conservés dans un espace réservé.
- le risque de vols : soit de documents, soit de numéraires, d'autant que toute personne (client et membre du personnel), selon qu'il ait des affinités avec les agents des guichets, peut avoir libre accès au guichet.

L'observation du comportement du personnel, et la collaboration dans le cadre de leur travail permet de souligner que les agents ont une bonne maîtrise de leur travail. A cela, s'ajoute : le fait qu'avec l'expérience, ils ont une bonne connaissance de l'organisation médicale de l'HOGGY, ce qui leur permet d'orienter, et de conseiller parfaitement les malades. Cet aspect est important, car cela apparaît comme une perspective d'évolution de la fonction des guichets au sein de l'hôpital, et permet une plus grande implication des acteurs. Toutefois, dans le cadre de leur activité, le constat qui est fait est leur manque de compréhension des objectifs de contrôle interne. Les agents respectent les procédures, mais ne semblent pas comprendre la raison pour laquelle la procédure a été mise en place. Cela fait que dans certains cas, des points forts du système de contrôle interne ne sont pas appliqués.

Le cas le plus récurrent est le suivant : il peut arriver que l'agent de facturation encaisse un paiement qu'il a lui-même facturé, ou dans d'autres cas, il peut arriver que le caissier facture des actes, et procède à leurs encaissements. Cette pratique n'existe plus dans les guichets informatisés, du fait de la nécessité d'ouvrir une session soit pour facturer, soit pour encaisser, mais elle se poursuit dans les guichets manuels. Et dans ce cas précis, il n'y a plus respect de la séparation des fonctions. Cette insuffisance semble être liée à deux facteurs :

- une culture de contrôle interne limitée ;
- et un problème d'éthique et de responsabilité : REST (1986) définit la sensibilité éthique comme la capacité d'un individu à interpréter une situation donnée, et à se rendre compte qu'un problème moral existe. Il souligne qu'un individu doit franchir quatre étapes psychologiques pour se comporter de manière éthique. Tout d'abord, il doit interpréter une situation donnée comme un problème éthique. Cette étape inclut le fait d'identifier les options possibles et leurs conséquences. En second, l'individu doit décider quelle option est correcte du point de vue moral. Ensuite, il doit avoir la volonté de se comporter de manière éthique, même si son propre intérêt lui dicte une attitude contraire. Enfin, l'individu doit avoir une force de caractère suffisante pour se comporter de manière conforme à son intention éthique.

En effet, lorsque le caissier remplace l'agent de facturation, et vice versa, c'est en général lié au fait que l'un des agents : soit le caissier, soit l'agent de facturation, n'est pas en place.

Les principaux risques liés à la culture de contrôle interne du personnel sont les suivants :

- le risque de détournement en cas de non respect de la séparation des fonctions caisse et facturation ;
- le risque de dégradation de la relation avec la clientèle, du aux sorties intempestives des agents.

C- L'absence d'un manuel des procédures adapté aux activités actuelles de l'HOGGY

Le manuel de procédures demeure un outil indispensable de transparence des opérations d'exploitation, et de bonne gouvernance des décisions de gestion. Il permet d'identifier les responsables en cas de survenance d'une anomalie dans l'exécution des opérations. Il permet des contrôles réciproques des tâches, tout en délimitant les responsabilités des uns et des autres, et d'éviter des empiétements pendant la réalisation de certaines tâches. Son objectif essentiel est qu'il permet, lorsqu'il est correctement appliqué, d'optimiser les opérations, et de sauvegarder les intérêts de l'établissement lors de la réalisation des tâches d'exploitation.

Pour les dirigeants, le personnel, et les tiers, le manuel représente un support permettant d'apprécier le niveau de sécurité et de transparence dans l'exécution des opérations. Il est pour l'auditeur, le principal outil de travail de référence pour exécuter convenablement sa mission. L'HOGGY ne dispose pas d'un manuel de procédures administratives, financières et comptables adopté par la Direction Générale, et validé par le Conseil d'Administration. Le manuel existant est celui standard applicable à tous les hôpitaux, et datant d'une vingtaine d'années. Ce dit manuel est loin de répondre aux besoins actuels de l'HOGGY en général, et plus particulièrement à ceux du cycle des ventes. Les principaux risques sont :

- l'impossibilité de cerner rapidement les dysfonctionnements internes ;
- le pilotage à vue des activités ;
- le cumul de tâches incompatibles ;
- l'empiétement dans l'exécution des tâches ;
- et la non délimitation des zones de responsabilités par service et par agent.

Comme principale conséquence, l'absence d'un manuel de procédures spécifiques, adaptées au processus des ventes, est de nature à gêner le fonctionnement correct du processus.

D- L'absence de contrôle de cohérence et de vraisemblance par le biais de rapprochements

Pour les hospitalisations, l'agent de guichet est au début et à la fin de la réalisation du dossier patient. Il émet cumulativement les autorisations d'admission, ou d'opérer, la facturation, et le visa de validation de sortie du patient. Il porte sur la fiche de facturation, tous les actes que lui transmettent les majors, et valorise les dits actes sur la base des prix officiels. Cette fiche est accompagnée des justificatifs transmis au bureau de facturation, pour l'émission de la facture définitive adressée : au client pour recouvrement, et à l'ACP pour comptabilisation. Bien que des contrôles, consistant à rapprocher les pièces justificatives avec les données transcrites sur la fiche de facturation, et la vérification d'usage de l'identité du patient, et de son adresse, sont effectués par le bureau de contrôle. Aucun autre contrôle n'est effectué, par un agent indépendant de la division des entrées, sur la réalité et surtout l'exhaustivité et la sincérité des données transmises au contrôle facturation. Dans ces conditions, il n'y a aucune certitude que l'agent de guichet a facturé tous les patients dont les dossiers lui incombent. Aussi, la circulation de l'information, entre les services techniques prestataires de service hospitalier, et la facturation, n'est pas satisfaisante. Cette absence de transfert d'informations suffisant, formalisé, systématique, et fiable, ne permet pas d'avoir

une couverture optimale des facturations des actes. A titre d'exemple, il nous est arrivé, en temps réel, de voir un agent de facturation détruire des éléments de facturation qu'il avait omis de d'intégrer dans la facture définitive d'un patient. Il nous est aussi arrivé de voir un agent de guichet décider de procéder à des réductions volontaires, sans autorisation de la Direction.

Cela, souligne l'importance des rapprochements, d'autant plus que des registres sont tenus au niveau de chaque service médical. Les risques pour l'hôpital sont: des détournements, des collusions, la non sincérité et la non réalité des transactions. La principale conséquence est la perte de ressources après une accumulation de couts. Ce qui contribue à aggraver la situation financière de l'hôpital.

E- L'instabilité du système informatique due aux délestages intempestifs, à l'absence d'antivirus régulièrement mis à jour, et à l'absence d'onduleurs

L'absence d'antivirus peut entraîner une attaque virale dont les principales conséquences peuvent aller : du ralentissement des ordinateurs, à l'effacement total des données. Par conséquent, l'hôpital s'expose à un crash de son système informatique pouvant entraîner la perte de ses données, et paralyser l'ensemble du système de facturation. L'absence d'onduleur concerne principalement la durée de vie du matériel informatique. Autant toutes les transactions réalisées, et non enregistrées, sont perdues au moment de la coupure d'électricité, autant le matériel informatique peut se détériorer rapidement suite à des coupures intempestives. Cela risque de conduire l'hôpital à procéder à des réparations, ou à de nouveaux achats, entraînant des charges supplémentaires dans un contexte difficile.

7.1.3. Les recommandations relatives au sous processus de facturation de l'HOGGY

Pour la facturation, les principales recommandations sont les suivantes :

- ❖ pour chaque service médical, il est souhaitable d'avoir :
 - un major administratif : il dépend du SAF, et sera en charge de la gestion administrative du service (relevé des actes, gestion administrative des entrées etc.) ;
 - un major technique : rattaché au chef de service appartenant au corps médical, et qui aura pour charge le suivi technique des entrées et des sorties, la tenue des dossiers des patients etc.

- ❖ les fiches de traitement doivent être visées par le médecin traitant pour confirmer la réalité et l'exhaustivité des éléments qui y sont contresignés par le major ;
- ❖ l'informatisation des guichets manuels pour lutter contre les pertes de temps, les compléments et les risques d'erreurs ;
- ❖ l'aménagement des guichets de facturation en mobiliers et matériels de bureau adaptés, pour optimiser, et sécuriser le travail des agents ;
- ❖ les services d'administration de gestion notamment le SAF, l'audit interne, et le contrôle des gestion, doivent effectuer des contrôles de vraisemblance, de réalité, et d'inspection, etc. Chacun dans le cadre de ses prérogatives, pour apporter les corrections nécessaires permettant de fiabiliser le système de facturation ;
- ❖ la conception d'un manuel de procédures spécifiques aux activités de l'HOGGY ;
- ❖ la réglementation de l'accès au guichet et des sorties des agents ;
- ❖ l'achat d'onduleurs, et l'installation d'un antivirus performant (KASPERSKY), régulièrement mis à jour, pour les ordinateurs du système informatique ;
- ❖ la maintenance régulière des ordinateurs du système informatique.

7.2 Analyse du processus de recouvrement de l'HOGGY

A la suite de nos investigations, nous avons déterminé des points forts et des insuffisances concernant le processus de recouvrement

7.2.1. Analyse des axes de progrès du processus de recouvrement de l'HOGGY

La liste des points forts retenus est la suivante :

- l'enregistrement exhaustif des factures clients reçues du bureau de facturation ;
- l'annulation des factures déjà enregistrées ;
- le suivi des règlements opérés par les clients qui est matérialisé par une mise à jour automatique de leur situation ;
- la séparation des tâches d'encaissement et d'établissement d'AR ;

- l'organisation d'équipe chargée d'aller sur le terrain pour procéder au recouvrement des clients ;
- la présentation d'un rapport journalier des équipes concernant les activités sur le terrain.

A- L'enregistrement exhaustif des factures, leur annulation, et le suivi des clients

En matière de recouvrement, il est important de recenser l'ensemble des créances, d'autant qu'elles sont constituées après un processus d'accumulation de couts. Toute omission ne permet pas un suivi, et représente alors une perte de ressources pour l'hôpital, et des couts non remboursés. Ainsi, l'enregistrement exhaustif des factures permet de garantir un suivi complet de l'ensemble des créances, et leur traitement adéquat (mise à jour des règlements, relance des retardataires, suspension des défaillants). L'annulation automatique, de toutes les factures déjà enregistrées, concourent à éviter tout double enregistrement. Cela permet d'une part, l'obtention d'une réalité, et d'une sincérité, concernant les créances clients, et d'autre part, permet d'éviter des contentieux avec les clients, occasionnant alors une atteinte à l'image de l'hôpital, et une perte de temps préjudiciable aux intérêts de l'hôpital. La mise à jour de la situation client, en cas de règlements, participe à garantir la réalité, et la sincérité des situations clients. Ce qui représente une base de données importante, pouvant être utilisée par la comptabilité dans le cadre de ses rapprochements, et de la constitution des provisions.

B- La séparation des tâches d'encaissement et de d'établissement d'AR

Selon les principes du contrôle interne, certaines tâches sont considérées comme incompatibles. La séparation des taches entre l'encaissement, et l'établissement des AR, contribue à protéger les intérêts de l'hôpital. Notamment, en évitant tout détournement, ou toute complicité coupable entre les agents de recouvrement et les clients à recouvrer.

C- L'organisation d'équipes de recouvrement et la présentation d'un rapport journalier

Le recouvrement concerne des activités administratives, mais aussi un travail de terrain. En effet, les agents recouvreurs sont tenus d'aller à la rencontre des clients pour tenter de recouvrer les sommes dues. L'organisation d'équipe permet à la fois d'assurer le travail sur le terrain, et d'assurer le fonctionnement administratif du service de recouvrement. Aussi, cela crée une certaine émulation profitant aux intérêts de l'hôpital. Chaque équipe souhaitant faire mieux que les autres. L'édition de rapports journaliers permet de présenter les résultats du travail de chaque équipe allant sur le terrain. Par conséquent, cela représente une évaluation à postériori de l'activité de terrain de chaque équipe, permettant ainsi d'évaluer leur niveau de

performance. Et les rapports représentent des éléments matériels permettant d'effectuer des rapprochements et des contrôles à posteriori, et le suivi et la régularisation de la situation des clients.

7.2.2 Analyse des insuffisances du processus de recouvrement de l'HOGGY

La liste des insuffisances est la suivante :

- le caractère manuel du travail par l'utilisation de fiches en papier comme support ;
- l'absence d'une balance « âgée »;
- l'insuffisance de ressources matérielles, logistiques et humaines pour la bonne marche du service ;
- la non informatisation de la procédure ;
- la difficulté d'exploitation des fiches clients ;
- le transfert insuffisant d'informations avec l'ACP et qui est dans certains cas incohérent ;
- l'absence d'une définition précise des responsabilités concernant l'enregistrement des factures, et les régularisations.

A– La non informatisation du processus, l'absence de balance « âgée », et le caractère manuel du travail avec l'utilisation de fiches en papier

La principale faiblesse de la division du recouvrement est son inadaptation au nouveau contexte de l'HOGGY. Des suites des explications du chef du service de recouvrement, il apparait qu'au départ, l'HOGGY était une petite entité à capacité réduite, mais qui a connu une évolution rapide en termes de volumes d'activités, et de capacité d'accueil. Le service de recouvrement n'a pas suivi cette évolution que ce soit dans la logistique, le nombre d'employés, et les supports de travail. D'où la non informatisation du processus, et le caractère manuel du travail.

Au delà de 100 clients, il devient difficile de faire un suivi efficace des clients, lorsque l'on ne dispose pas d'un outil informatique. Concernant l'HOGGY, nous avons consulté la liste des clients agréés de l'hôpital, et le nombre de clients agréés, en l'année 2009, (les entreprises uniquement) est de l'ordre de 817 clients, auxquels s'ajoutent les personnes individuelles (les PAF non en règle).

Par conséquent, la principale conséquence d'une non informatisation du processus est l'impossibilité de pouvoir mettre en place une balance âgée qui permet de savoir l'état de

retard des clients par rapport à leurs règlements. D'où un suivi des clients qui n'est pas efficient. Les principaux risques sont : l'accumulation des factures impayées, la perte de créances, les difficultés de trésorerie d'où des difficultés d'approvisionnements des services médicaux entraînant l'impossibilité d'atteinte des objectifs fixés en termes de volume d'activité. Aussi, le processus de détection des cas de détournements ou de collusions devient très ralenti, d'autant que le suivi n'est pas exhaustif.

B- Le transfert insuffisant d'informations avec l'ACP et parfois même incohérent

L'ACP et le service de recouvrement doivent travailler en collaboration pour le suivi des clients. Cette collaboration doit se faire par le biais d'un rapprochement entre les données du service de recouvrement et celles de l'ACP. L'objectif est de satisfaire à un besoin de contrôle, et aussi au besoin de mieux assurer la mise à jour de la situation des clients. Au niveau du service de recouvrement, les fiches d'activités journalières sont directement transmises au niveau de l'ACP qui les enregistre. Cette situation est incohérente puisque l'ACP se base sur la production du service de recouvrement pour établir sa propre base de données. De ce fait, il n'y a pas de séparation des tâches ce qui rend difficile tout rapprochement dans le cadre d'un contrôle à posteriori de l'activité du service de recouvrement. En effet, le constat est que l'agent de recouvrement est au début et à la fin du processus de recouvrement. Il enregistre les créances, se charge du suivi, recouvre sur le terrain, procède aux différentes régularisations sur le fichier client, et alimente les données de la comptabilité. Par conséquent, le risque pour l'hôpital est l'existence de collusions, de complicités, de détournements ou d'omissions pouvant porter préjudice aux intérêts de l'hôpital. Et la possibilité de ne pas pouvoir les détecter facilement d'autant qu'il n'y a pas de d'éléments de rapprochements.

C- L'absence d'une définition précise des responsabilités concernant l'enregistrement des factures, et les régularisations

Le contrôle à posteriori est particulièrement important pour tout processus. Car cela permet de détecter les erreurs, et de procéder à des réajustements. Ainsi, la formalisation de la procédure d'enregistrement doit faciliter le contrôle à posteriori mais surtout permettre de sécuriser le processus. L'objectif est de définir les responsabilités de chaque agent, et ainsi de pouvoir situer les responsabilités en cas d'erreurs ou de manquements. De même, pour les régularisations, les responsabilités doivent être préalablement définies. L'objectif est d'harmoniser le fonctionnement du processus, et de participer à établir une certaine

transparence. Cette définition de responsabilités doit s'accompagner de procédures d'annulation et d'archivage des factures. Car cela contribue à faciliter le contrôle et optimiser le processus.

7.2.3. Les recommandations relatives au processus de recouvrement de l'HOGGY

Concernant le processus de recouvrement, les principales recommandations sont les suivantes :

- ❖ l'informatisation du processus de recouvrement : cela passe par l'évaluation des besoins en ressources humaines, en moyens logistiques (ordinateurs, imprimantes, fax etc.) et l'utilisation d'un progiciel adéquat (ALTISYS) permettant de suivre les clients ;
- ❖ l'utilisation d'une balance « âgée » pour le suivi des clients : par conséquent, le progiciel utilisé doit disposer de cette fonction ;
- ❖ la constitution d'une base de données spécifique à 'l'ACP, et d'une autre spécifique au service de recouvrement : les bases devront être indépendantes. La consultation et le rapprochement périodique des bases doit permettre de faciliter le suivi, et la mise à jour de la situation des clients, tant au niveau de l'ACP, que de celui du service de recouvrement ;
- ❖ la confirmation périodique des soldes auprès des clients : cette activité s'inscrit dans le contrôle de l'activité des agents de recouvrement par le biais de rapprochements ;
- ❖ la définition précise des responsabilités concernant les enregistrements, les régularisations, et la mise en place de procédures pour identifier les agents responsables, et définir les modalités d'annulation, et d'archivage des factures.

7.3. Analyse du processus de budgétisation de l'HOGGY

Pour ce qui concerne la budgétisation, nous avons retenu des points forts et des faiblesses. Nous allons procéder à leurs analyses, pour ensuite formuler des recommandations

7.3.1. Analyse des axes de progrès du processus de budgétisation de l'HOGGY

A l'issue de l'évaluation préliminaire, nous avons retenu les points forts du processus de budgétisation que sont :

- le budget des ventes n'est pas réalisé à postériori : en effet, il y a une définition préalable des objectifs de ventes. Cela permet de constater si les objectifs sont atteints ou pas ;
- les rapports mensuels du SAF présente les niveaux d'activités des services par type de client, et selon la prise en charge ;
- le suivi des ventes est trimestriel et un rapprochement est opéré avec les prévisions pour procéder, selon la nécessité, à des actions correctives.

A-Le budget des ventes n'est pas réalisé à postériori

Les budgets sont des plans d'action à court terme, concrets, quantifiés et valorisés en termes financiers, coordonnés entre eux. La réalisation d'un budget des ventes implique la fixation d'objectifs qui découlent d'axes stratégiques. Cela, permet à l'hôpital de ne pas faire un pilotage à vue, mais plutôt d'avoir des orientations, notamment par la définition des moyens à mettre en œuvre (besoin en fond de roulement, recrutements, investissements etc.), et la fixation d'objectifs annuels (volumes, chiffre d'affaires, marges, etc.). L'hôpital s'inscrit donc dans l'optique d'une gestion prévisionnelle, qui est la meilleure manière de gérer une entreprise.

B- Les rapports mensuels du SAF présente les niveaux d'activités des services par type de client, et selon la prise en charge

L'une des exigences pour une bonne budgétisation est l'obtention de données fiables et pertinentes. Dans le cadre de notre passage, au niveau de la facturation, nous avons souligné le fait que les agents de chaque guichet, procédait au report journalier de leur activité. L'ensemble des rapports était alors transmis au bureau de contrôle qui les vérifiait avant de les transmettre à la division des finances. La présentation des rapports à un niveau de détails facilite le travail de diagnostic interne de l'hôpital. Ainsi, dans la confection du diagnostic économique et financier, le contrôleur de gestion aura la possibilité d'affiner ses recherches. Ce qui représente une valeur ajoutée qui a un impact dans le choix la stratégie retenue par l'hôpital.

C-Le suivi trimestriel des ventes et un rapprochement avec les prévisions suivi de mesures correctives

Le suivi participe à la révision des moyens et des objectifs issues de la budgétisation des ventes. Cela permet à l'hôpital de procéder à des réajustements permettant d'apporter plus de

performance au processus des ventes. L'hôpital se dote ainsi d'une certaine flexibilité face à la réalité de l'environnement dans lequel il se trouve.

7.3.2. Analyse des insuffisances du processus de budgétisation de l'HOGGY

Suite à l'évaluation préliminaire, nous avons retenu les faiblesses suivantes :

- les produits prévus sont établis sur la base des rapports mensuels par simple extrapolation
- Il n'y a pas de correspondance entre les prévisions de vente et la capacité prévisionnelle d'exploitation des services
- le processus budgétaire est autoritaire c'est à dire descendant ;
- le suivi n'est réalisé que sur des éléments valorisés ;
- la faible culture de contrôle de gestion des chefs de service.

A- Les produits prévus sont établis sur la base des rapports mensuels par simple extrapolation

L'extrapolation fait partie des méthodes d'analyse des statistiques de vente. Ce type de méthode consiste à considérer que les volumes futurs des ventes peuvent être prévus d'après les volumes passés. Elle correspond à une extrapolation de la tendance dégagée d'après les ventes des années précédentes selon des techniques plus ou moins élaborées (cela va du simple ajustement à main levée d'un graphique représentant les ventes passées, jusqu'à l'expression mathématique d'une courbe d'ajustement par la méthode des moindres carrés ou par lissage exponentiel). Cette méthode présente l'avantage de ne nécessiter que des statistiques internes (sans recourir à l'achat d'informations externes comme dans l'étude de marché ou la consultation de panels) et d'être par la même moins coûteuse. Par contre, le principal inconvénient réside dans le fait que la prévision ne tient pas compte des changements dans l'environnement ou sur le marché susceptibles d'influencer les ventes. Le risque pour l'hôpital est d'être en déphasage avec l'environnement externe rendant du coup les objectifs soit trop timides, soit trop optimistes.

B- Il n'y a pas de correspondance entre les prévisions de vente et la capacité prévisionnelle d'exploitation des services

La définition des objectifs de vente est toujours accompagnée par la définition des moyens à mettre en œuvre. La capacité d'exploitation prévisionnelle des services fait partie des moyens devant permettre d'atteindre les objectifs mais aussi d'évaluer le niveau de performance des services lors des contrôles à posteriori. Le risque pour l'hôpital est d'une

part de fixer des objectifs irréalisables faute de moyens suffisants. Et d'autre part, de ne pas rationaliser et optimiser l'utilisation des ressources allouées, notamment en ne fixant pas des objectifs qui sont en concordance avec les ressources allouées.

C- Le processus budgétaire est autoritaire c'est à dire descendant

En théorie, la budgétisation semble être mixte. Toutefois, dans la réalité, la procédure est descendante. C'est-à-dire que les budgets sont entièrement élaborés par le contrôleur de gestion. Le principal avantage de cette démarche est sa rapidité (absence de négociations et de navettes entre les différents services). Par contre, elle présente de nombreux inconvénients :

- le contrôleur de gestion n'est pas le mieux placé pour imaginer les objectifs précis, et les moyens nécessaires aux autres fonctions de l'entreprise (celui des ventes en particulier) ;
- les responsables des autres services risquent d'être peu motivée par des budgets imposés, et de réagir de manière défensive.

Par conséquent, le risque pour l'hôpital est de ne pas créer une mobilisation de son personnel autour de ses objectifs, et de ne pas profiter de leur connaissance du terrain. Un autre risque est lié au fait qu'avec des objectifs non issus d'une négociation, les responsables se dédouanent de la nécessité d'atteindre des objectifs imposés et de réagir face à des écarts trop importants.

D- Le suivi n'est réalisé que sur des éléments valorisés

Le suivi budgétaire a une double fonction de contrôle et de régulation. Il consiste en une analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations, et il connaît deux étapes :

- le contrôle pendant l'action : qui permet de réagir immédiatement quand des écarts apparaissent ;
- le contrôle après l'action : il ne permet plus de corriger les actions. Sa fonction consiste essentiellement en une mesure des résultats, et une évaluation des performances.

Il existe une multitude d'écarts, et l'analyse des écarts consiste à décomposer un écart global en autant de sous écarts qu'il y a de causes possibles à l'écart global. Cela permet d'identifier, parmi les sources ou explication de l'écart, celles qui ont les conséquences monétaires les plus importantes.

Par conséquent, le suivi budgétaire des ventes de l'hôpital doit reposer sur un niveau de détails plus important. En ne se limitant qu'à des montants valorisés, il n'y a pas un affinement de la recherche, ce qui ne permet pas d'expliquer réellement les écarts. Le risque pour l'hôpital est de procéder à des révisions sur la base d'informations insuffisantes, et de ne pas maîtriser certaines réalités du fait d'une analyse limitée des écarts.

E- La faible culture de contrôle de gestion des chefs de service

Le contrôle de gestion ne peut, en aucun cas, se substituer aux différents responsables de l'entreprise, pour décider à leur place des objectifs, des moyens, et des actions pertinents, car il n'a pas les compétences nécessaires dans chacun de leurs domaines respectifs. Par ailleurs, la budgétisation ne trouve son intérêt, que dans la formulation de plans d'actions découlant directement d'objectifs acceptés par les différents responsables en fonction de leurs domaines respectifs. Par conséquent, il est important pour l'hôpital d'inciter les différents responsables de l'hôpital à alimenter les outils de contrôle de gestion, à informer sur leur réalisations, et à développer une réflexion de contrôle de gestion. Le risque pour l'hôpital est de ne pas profiter de l'expérience sur le terrain de ses responsables, de ne pas disposer d'informations qualitatives nécessaires aux analyses, de ne pas fédérer les responsables autour de ses objectifs, et de ne pas pouvoir imputer les responsabilités en cas d'écart, d'autant qu'il n'y a pas de contrat préalablement discuté et accepté avec les différents responsables.

7.3.3. Les recommandations relatives au processus de budgétisation de l'HOGGY

Pour ce qui concerne la budgétisation des ventes nous proposons les recommandations suivantes :

- ❖ la prise en compte de l'environnement externe dans l'évaluation des tendances. Cela passe par l'utilisation de méthodes dites qualitatives comme : la méthode des jurys d'opinions (c'est la consultation des principaux responsables de l'hôpital), les études de marchés, etc. Ou par l'utilisation des méthodes causales : c'est-à-dire en essayant de trouver des relations mathématiques qui permettent de lier le niveau des ventes, à une ou plusieurs autres variables économiques connues de façon externe ;

- ❖ pour chaque service, présenter le couple « moyen et objectifs » dans la définition des prévisions, et qui sera pris en compte dans le suivi et le contrôle à postériori ;

- ❖ initier un processus mixte dans la conception des budgets. cela passe tout d'abord par une initiation des différents responsables à l'utilisation des outils de budgétisation, et la fixation d'objectifs, pour chaque responsable, qui devront être négociés et validés sous forme de contrat de performance ;
- ❖ organiser des réunions collectives ou des entretiens individuels avec les différents responsables pour leur expliquer le processus de contrôle de gestion, et le rôle qu'ils ont à jouer ;
- ❖ inciter les responsables à développer une réflexion de contrôle de gestion en leur demandant : d'argumenter les objectifs par écrit et/ou oralement, d'expliquer les résultats obtenus ;
- ❖ associer les différents responsables à la conception de certains outils de contrôle de gestion qu'ils seront amenés à utiliser, en leur demandant leur avis sur la forme, et le fond des supports.

7.4. Analyse du processus d'agrément de l'HOGGY

Suite à nos vérifications concernant la procédure d'agrément de l'HOGGY, nous avons déterminé des points forts et des insuffisances, pour lesquels nous allons procéder à des analyses, et formuler des recommandations.

7.4.1 Analyse des axes de progrès du processus d'agrément de L'HOGGY

Le principal point fort retenu est le suivant :

- le suivi de la situation des clients agréés, et la possibilité de la suspension de l'agrément en cas de manquement dans le paiement des factures.

Cet aspect est très important, d'autant qu'il permet à l'HOGGY d'être au fait de la situation des clients, et permet alors de suspendre l'agrément automatiquement après le constat de la défaillance. C'est donc une mesure qui permet d'éviter d'engager des coûts, qui par la suite ne seront pas remboursés. Toutefois, pour obtenir un bon suivi des clients, il est nécessaire d'avoir la bonne information en temps et en heure. Par conséquent, les moyens logistiques et humains doivent être disponibles pour assurer le bon suivi des clients. L'analyse précédemment faite du processus de recouvrement souligne l'absence de balance « âgée » au

niveau du service de recouvrement. Cette analyse souligne aussi le caractère manuel de l'enregistrement des clients. Cela permet de douter fortement de l'efficacité du suivi mis en place au sein de l'HOGGY. Nous pouvons ainsi dire qu'il y a une tentative de suivi des clients agréés, ce qui peut être retenu comme un point fort.

7.4.2 Analyse des insuffisances du processus d'agrément de l'HOGGY

La liste des insuffisances est la suivante :

- il n'y a pas d'enquêtes pertinentes sur les entreprises postulantes ;
- il n'y a pas de constitution de dossiers clients ;
- l'absence de critères standards concernant l'éligibilité et l'acceptation d'une demande ;
- l'insuffisance en matière de documents de garantie à fournir ;
- l'absence de révision périodique des standards.

A- L'absence d'enquêtes sur les entreprises postulantes

L'agrément est une relation d'affaire, entre une entreprise et un ou des clients, qui s'inscrit sur le moyen et le long terme. Elle implique un paiement différé, donc qui intervient après un processus d'accumulation de coûts. Il est donc important pour l'HOGGY de s'assurer que ses partenaires seront à même d'honorer leurs engagements. Le principal risque en cas de défaillances se situe au niveau des difficultés de trésorerie auxquelles l'HOGGY risque de faire face. Par la suite, si la créance est perdue, le risque pour l'hôpital est une aggravation de la situation financière, notamment avec des ressources consommées sans contrepartie financière reçue de la part du client agréé. Dès lors, l'enquête sur les entreprises révèle toute son importance car elle permet d'obtenir des informations techniques et financières sur les entreprises, et comprend une dimension et une perspective globale notamment avec la prise en compte du facteur temps (le long et moyen terme), du facteur économique, du facteur juridique, etc. Aussi, l'enquête permet d'obtenir des bases utiles qui seront pris en compte dans la définition des critères d'éligibilité, et la révision des standards.

B- L'absence de dossiers clients

Dans la procédure d'agrément des clients, il est nécessaire d'établir des dossiers clients. Cela permet d'abord de situer les responsabilités pour savoir le rôle joué par les différents acteurs. Ensuite, cela permet de retracer la procédure, et de pouvoir l'évaluer plus facilement pour en déterminer les erreurs de conception ou d'application. Pour finir, cela représente une base de données importante pouvant intervenir dans la révision des standards et la définition

des critères. Le risque pour l'HOGGY est d'avoir des manquements volontaires ou involontaires dans la procédure d'évaluation des demandes, dont la principale conséquence est la défaillance ultérieure du client. L'autre risque est l'impossibilité de procéder à des contrôles à posteriori.

C- L'absence de critères concernant l'éligibilité et l'acceptation d'une demande

La définition des critères participent à formaliser la procédure, et permet les contrôles à posteriori. La formalisation de la procédure participe à son optimisation pour permettre le meilleur résultat possible. Les critères concernent les acteurs intervenant dans le traitement des demandes, mais aussi les exigences auxquelles doivent répondre les entreprises postulantes. Cela implique d'une part, pour les acteurs, une séparation des tâches incompatibles, et la définition de paliers concernant les autorisations d'acceptation. Et d'autre part, cela implique une catégorisation des entreprises selon leurs secteurs d'activités, leur forme juridique, etc. Avec la définition des critères, le principal objectif pour l'HOGGY est de gérer au mieux les exigences de trésorerie. Car le risque est de faire face à des difficultés de trésorerie consécutives à une non optimisation des flux de trésorerie. Un autre risque est lié au fait de l'ampleur des coûts à supporter d'où la nécessité de définir des paliers d'autorisations.

D- L'insuffisance en matière de documents de garantie à fournir

L'environnement des affaires est assez instable. De nombreux changements, positifs ou négatifs, peuvent intervenir. Face à ces fluctuations, l'agrément des clients doit impérativement être accompagné d'éléments de garantie les plus fiables possibles. Si la lettre de garantie est suffisante pour certains types d'entreprises, pour d'autres, c'est-à-dire, celle bénéficiant d'une prise en charge plus large, il est nécessaire pour l'hôpital d'exiger plus d'éléments de garantie. Cela, doit permettre de s'assurer que l'entreprise pourra faire face à ses obligations, d'autant que le risque pour l'HOGGY est une perte de créances trop élevée. Ce qui risque de perturber fortement la stabilité financière de l'hôpital.

E- L'absence de révision périodique des standards

La révision des standards procède du suivi à réaliser concernant les clients agréés, et participe à l'optimisation de la procédure d'agrément. Le but est d'assurer que l'hôpital est en phase avec la réalité du marché. C'est aussi un moyen permettant de contrôler à nouveau que les entreprises agréés répondent aux exigences. Le risque pour l'hôpital est de ne pas réduire

les risques de défaillances, notamment en ne prenant pas en compte les insuffisances qui se sont révélés dans le passé. Un autre risque pour l'hôpital est de ne pas adapter sa politique d'agrément avec les réalités du marché, entraînant alors un décalage pouvant avoir un impact sur la situation financière et les flux de trésorerie.

7.4.3 Les recommandations relatives au processus d'agrément de l'HOGGY

Concernant le processus d'agrément de l'HOGGY, nous proposons les recommandations suivantes :

- ❖ la réalisation d'une enquête pour les entreprises postulantes : c'est le recueil, en premier lieu, d'informations générales et spécifiques concernant l'entreprise postulante. Et en deuxième lieu, c'est la constitution d'une équipe chargée d'aller sur le terrain pour la visite des locaux. Le résultat de l'enquête sur le terrain devra donner lieu à un procès verbal de visite ;
- ❖ la constitution de dossiers clients : pour chaque entreprise agréée, un dossier client devra être créé. Le dossier comprendra toutes les informations sur l'entreprise, le procès verbal de l'enquête, les conditions générales et les modalités de l'agrément, ainsi que la lettre d'acceptation de l'hôpital, et la réponse de l'entreprise. Aussi, à chaque fin d'exercice, un état de la situation du client devra être inclus dans le dossier pour faciliter l'examen des dossiers ;
- ❖ la définition de critères pour l'acceptation et l'éligibilité des demandes : à l'interne, des paliers et des niveaux d'autorisation doivent être déterminés, selon l'importance de la prise en charge. La constitution des équipes d'enquêtes doit prendre en compte le principe de séparation des tâches. Selon le type d'entreprises, des conditions spécifiques d'agrément devront être appliquées. Aussi; l'acceptation des demandes, doit obéir à des critères préalablement fixés ;
- ❖ la fourniture de documents de garantie : selon l'importance de la prise en charge, l'hôpital devra exiger des documents de garantie allant de la lettre de garantie, à la fourniture annuelle des états financiers des entreprises agréées. L'objectif sera d'évaluer financièrement la capacité des entreprises à faire face à leurs engagements, garantissant ainsi à l'hôpital le remboursement de ses prestations ;
- ❖ la révision périodique des standards : à chaque fin d'exercice, l'hôpital doit évaluer la situation des entreprises agréées. Les cas de manquements doivent être répertoriés et

expliqués. Parallèlement au diagnostic économique et financier, réalisé par le contrôle de gestion, l'hôpital devra réajuster ses critères et conditions d'agrément.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

La situation financière difficile des hôpitaux fait que le cycle des ventes est particulièrement important pour les hôpitaux plus particulièrement pour l'HOGGY. L'analyse de l'organisation des ventes au sein de l'HOGGY a permis de mettre en évidence que le système a hérité des reflexes voire des tares de l'administration publique. C'est ainsi que :

- les procédures se caractérisent par leur lourdeur d'où un rapport cout/bénéfice défavorable ;
- les ressources humaines ne sont pas adaptées en nombre et en qualité au nouveau contexte de recouvrement des couts ;
- l'organisation se caractérise par une centralisation des pouvoirs au niveau de la Direction Générale affectant considérablement la vitesse de fonctionnement du système ;
- l'environnement informatique défaillant ne permet pas de disposer d'un système d'information efficace et d'optimiser le processus des ventes.

Face à tous ces constats, le principal défi pour l'HOGGY est de rationaliser le processus des ventes. Et de rechercher plus de flexibilité et de rapidité dans le traitement des opérations. Les objectifs seront les suivants :

- redéfinir le système d'information en intégrant le support informatique ;
- déléguer le pouvoir, ce qui passe nécessairement par une redéfinition des postes et des compétences ;
- Ajuster les processus en privilégiant l'efficience.

Ce modeste travail constitue une base de réflexion non négligeable dans l'organisation des ventes dans un EPS plus particulièrement à l'HOGGY. Il gagnerait à être approfondi notamment par d'autres études telles le réingéniering des processus, ou l'audit de performance.

ANNEXES

Listes des annexes

Annexe 1 : Plan d'action d'un service médical ou technique

Annexe 2 : Organigramme de l'HOGGY

Annexe 3 : La tarification et la cotation des actes

Annexes 4 : Prévision des niveaux d'activités et des revenus

Annexes 5 : Fiche de suivi client au niveau du service de recouvrement

Annexes 6 : Exemple d'une fiche de programme de sortie pour les agents de recouvrement

Annexes 7 : Exemple fiche de renseignements du guichet des urgences

Annexes 8 : Rapprochement prévisions- réalisations

Annexes 9 : Exemple d'une facture définitive après contrôle et facturation

Annexes 10 : Fiche de contrôle avis de recouvrement

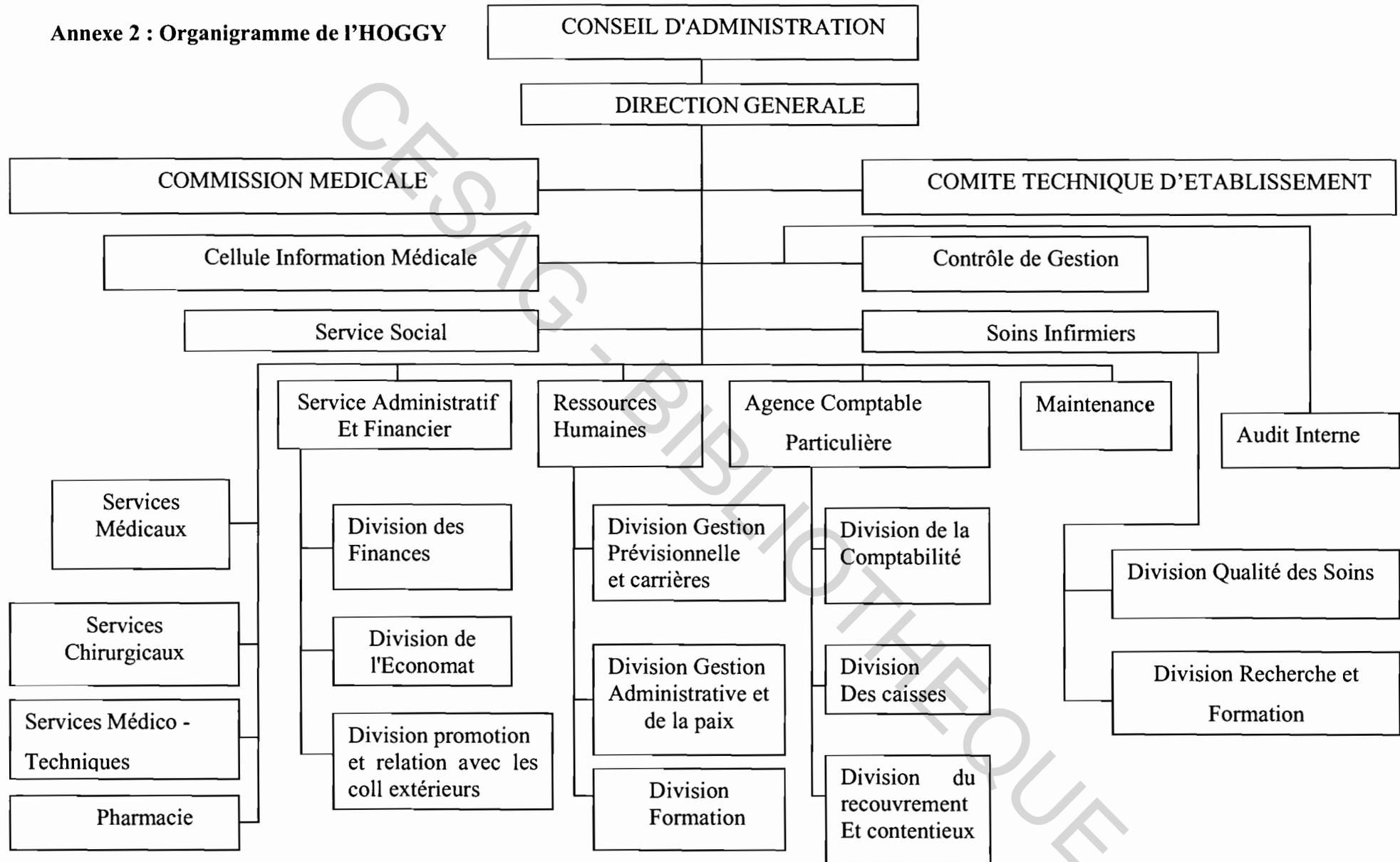
Annexes 11 : Questionnaire de contrôle interne (QCI) du cycle vente de l'HOGGY

Annexe 1 : Plan d'action d'un service médical ou technique

Objectifs	Stratégie	Activités	Tâches	Délai	Responsabl e	Ressource s à utiliser	Ressource s à générer

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 2 : Organigramme de l'HOGGY



Annexe 3 : La tarification et la cotation des actes

1- La cotation des actes

Les tarifs sont ainsi fixés :

Nature des prestations	Cotation	Tarifs en Franc CFA
Consultation	C	5000
Visite (durant hospitalisation)		5000
K opératoire	K, Ko	1700
PC, K Soins	PC, Ks	1700
Biologie	B	220
Radio, échographie, ECG	Z, Kr	1250
Prothèse dentaire	P	1000
Kinésithérapie		750
Anesthésie	K	Ko/2

Les tarifs des journées d'hospitalisation sont ainsi fixés :

2 – La tarification

Les tarifs des journées d'hospitalisation sont ainsi fixés :

Réanimation	Sans	20000
Pédiatrie	1 ^{ère}	10000
	2 ^{ème}	7500
	3 ^{ème}	5000
Urgence Néonatalogie, Pédiatrie	Sans	10000
Autre service d'hospitalisation (y compris la maternité)	1 ^{ère}	15000
	2 ^{ème}	10000
	3 ^{ème}	6000

Certaines prestations ont des tarifs forfaitaires.

Nature de la prestation	Tarifs en FCFA
Forfait accouchement simple :	
- Avec assistance médicale	60000
- Avec assistance Sage Femme	35000
Forfait Accouchement Gémellaire :	
- Avec assistance médicale	70000
- Avec assistance Sage Femme	45000
Location salles :	
- Tout cas opératoire supérieur ou égal à K50	35000
- Tout cas opératoire strictement inférieur à K50	10000
Anapathe :	
- Biopsie	35000
- Cytologie	10000
- Autopsie ou expertise Médico-légale	50000
Transport par ambulance (Région de Dakar) :	
Transport simple	6000
Transport médicalisé	20000
Autres Examens et divers	
- Echographie	10000
- Endoscopie Haute	25000
- Colonoscopie	25000
- Rectosigmoidoscopie	15000
- Examen du fœtus et des anexes	10000
- Ponction sous échographie	25000
- Echocardiographie	25000
- Saccoradiculographie- Myélographie par voie lombaire	45000
- Accompagnant	5000

Annexes 4 : Prévion des niveaux d'activités et des revenus

Nature prestations	Niveau d'activités	Tarif unitaire	Revenus globaux
1			
2			
3			

Source : Manuel de Contrôle de Gestion des Etablissements Publics de Santé, Mars 2003

Annexes 6 : Exemple d'une fiche de programme de sortie pour les agents de recouvrement

MINISTERE DE LA SANTE
HOPITAL GENERAL DE GRAND YOFF
AGENCE COMPTABLE PARTICULIERE
RECOUVREMENT CONTENTIEUX

Heure de sortie :.....
Agent :.....
Moyens de déplacement :.....
Chauffeur :.....
Subdivision N° :.....

PROGRAMME DE SORTIE

CLIENTS A VISITER	DESIGNATIONS	OBSERVATIONS

L'AGENT DE RECOUVREMENT

LE CHEF DE DIVISION

Annexes 7 : Exemple fiche de renseignements du guichet des urgences

REPUBLIQUE DU SENEGAL
 MINISTERE DE LA SANTE ET DE LA PREVENTION
 HOPITAL GENERAL DE GRAND-YOFF
 SERVICE DES URGENCES
 TEL: 827 06 19 / 827 62 21
 Dakar, le

FICHE DE RENSEIGNEMENTS

I - RENSEIGNEMENTS CONCERNANT LE MALADE

N° I.P. : heure d'arrivée :
 Prénoms : Nom : Age :
 Fils ou fille de et de :
 Profession : Adresse professionnelle :
 Domicile :
 Type de domicile :

II - RENSEIGNEMENTS CONCERNANT L'ACCOMPAGNANT

Prénoms : Nom : Age :
 Date et lieu de naissance :
 Adresse complète :
 Lien avec la victime :
 Références pièces déposées en garantie :

III - ENGAGEMENT SOLENNEL

Je soussigné M. certifie l'exactitude des renseignements ci-dessus et déclare me porter garant pour le paiement des frais médicaux et d'hospitalisation.
Signature après avoir écrit à la main "Bon pour acceptation"

IV - PARTIE RESERVEE AU MEDECIN

DIAGNOSTIC DE L'ARRIVEE	NATURE DES ACTES PRATIQUES	INTERVENTION ENVISAGEE

L'agent de Facturation

Annexes 8 : Rapprochement prévision- réalisation

Désignation des produits ou charges	Prévision (budget)		Réalisation s	Taux de réalisât° s	Ecart s	Observation s
	Annuel	Ramené à la période				

Annexes 11 : Questionnaire de contrôle interne (QCI) du cycle vente de l'HOGGY

QCI	Cycle vente	Folio : 1/3	
Objectifs de contrôle : A ; B ; C ; D ; E			
Questions	Réponses		Observations
	Oui	Non	
A- GENERAL			
1. L'hôpital dispose t'il d'un manuel des procédures des ventes adaptées à ses besoins spécifiques ?		Non	
B- CONTROLE BUDGETAIRE	Oui		
2 Existe-t-il un système de contrôle budgétaire des ventes ?	Oui		Mensuel
3. Le budget des ventes est t'il éclaté par mois ou période	Oui		Par trimestre
4. Les budgets sont t'ils comparés avec les réalisations ?	Non		
5. Les écarts sont t'ils expliqués ?			
C- AGREMENT DES CLIENTS			C'est le SAF qui accepte systématiquement
6. Les clients sont t'il acceptés sur la base de critères précis définis par la Direction ?	Non		
7. Les lignes de crédit importantes sont t'elles portées à l'approbation des organes dirigeants ?	Non		
8. Existe-t-il une revue périodique des critères d'approbation ?	Non		
9. Les dossiers des clients sont t'ils périodiquement revus et mis à jour ?			

QCI	Cycle vente		Folio : 2/3
Objectifs de contrôle : A ; B ; C ; D ; E			
Questions	Réponses		Observations
	Oui	Non	
D- Facturation			
10. le service facturation est t'il séparé du service de la caisse ?	Oui		
11. Les factures sont t'elles pré numérotées	Oui		
12. les factures sont t'elles contrôlées par une personne autre que celle qui les a établies ?	Oui		Bureau de contrôle
13. les calculs arithmétiques sont t'ils vérifiés ?	Oui		Agent de facturation
14. Existe-t-il un rapprochement entre les registres des services médicaux et les facturations des guichets ?	Oui	Non	
15. Existe-t-il une identification des agents en charge de la facturation ?			
16. les factures sont t'elles envoyées par le service courrier ?	Oui	Non	Par le service de recouvrement
E- Recouvrement			
17. Les factures font t'elles systématiquement l'objet d'un enregistrement ?	Oui		Pas de balance âgée
18. Existe-t-il un suivi des règlements ?	Oui		
19. existe-t-il une relance systématique des clients retardataires ?	Oui		

QCI	Cycle vente		Folio : 3/3
Objectifs de contrôle : A ; B ; C ; D ; E			
Questions	Réponses		Observations
	Oui	Non	
E Recouvrement (suite)			
20. existe-t-il une procédure de recouvrement des créances anciennes ?		Non	
21. Les encaissements sont t'ils reçus par un service distinct de celui du service de recouvrement ?	Oui		
22. un rapprochement est t'il périodiquement effectué par une personne ou service autre, entre les soldes tenus par les clients et ceux tenus par le service de recouvrement ?		Non	
23. En cas de défaillance d'un client, les services en charge des agréments sont t'ils systématiquement saisis ?	Oui		
24. Les créances qui ont été passées à pertes ont t'elles été approuvées auparavant par un responsable ?	Oui		

BIBLIOGRAPHIE

LIVRES ET OUVRAGES

1. A.T.H (Association Technique d'Harmonisation de cabinets d'audits et de conseil) (1993), *Audit financier : les outils, questionnaires et feuilles de travail*, 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 252 pages.
2. BARRY, Mamadou (2004), *Audit Contrôle Interne*, 1ere édition, Dakar, 267 pages.
3. BATUDE, Danielle (1997), *L'audit comptable et financier*, EDITIONS NATHAN, Paris, 128 pages.
4. BENEDICT, G & KERAVEL, R (1996), *Evaluation du contrôle interne*, EDITIONS COMPTABLES MALESHERBES, Paris, 95 pages.
5. BERNARD, F., GAYRAUD, R., Rousseau, L (2006), *Contrôle interne*, MAXIMA, Paris, 302 pages.
6. BLAU, P (1967), *The American Occupational Structure*, JOHN WILEY & SONS, New York, 534 pages.
7. BOUQUIN, H & BECOUR, J.C (1996), *Audit Opérationnel, Efficacité, Efficience ou Sécurité*, EDITIONS ECONOMICA, Paris, 418 pages.
8. CNCC (1991), *Les sondages en audit*, EDITIONS CNCC, Paris, 127 pages.
9. COLIN, Lionel ; VALIN Gérard (1992), *Audit et contrôle interne, aspects financiers, opérationnels et stratégiques*, 4^eédition, EDITIONS DALLOZ, Paris, 373 pages.
10. COOPERS & LYBRAND (2000), *La nouvelle pratique du contrôle interne*, EDITIONS D'ORGANISATION, Paris, 378 pages.
11. DE KERVASDOUE, J (2003), *Une crise profonde et multiforme, la crise des professions de santé*, EDITIONS DUNOD, Paris, 352 pages.
12. GUIDES ATH (1991), *Audit Financier Guide pour l'audit de l'information financière*, EDITIONS DUNOD, Paris, 341 Pages.
13. HELLRIEGEL, D & SLOCUM, J (1997), *Management des organisations*, EDITIONS DE NOECK & LARCIER, Bruxelles, 707 pages.
14. LACHEZE & PASQUET, P (1997), *Gestion hospitalière pour le praticien*, MASSON, Paris, 271 Pages.
15. LAURAS, M (2004), *Méthodes de diagnostic et d'évaluation de performance pour la gestion de chaînes logistiques*, Thèse du Centre de Génie Industriel de l'Ecole des Mines d'Albi-Carmaux, INP TOULOUSE, 197 pages.
16. LEFEBURE & VENTURI (2005), *Gestion de la relation client*, EDITIONS EYROLLES, Paris, 465 pages.
17. LINOTTE, D ; MESIRE, A et ROMI, R (1995), *Services publics et droit public économique*, 3e édition, LITEC, Paris, 490 pages.

18. MADERS, H & MASSELIN, J (2006), *Contrôle interne des risques*, 2^{ème} édition, EDITIONS D'ORGANISATION, Paris, 261 pages.
19. MIKOL, A (1999), *Les audits financiers*, EDITIONS D'ORGANISATION, Paris, 208 pages.
20. MINTZBERG, H (1982), *Structure et dynamique des organisations*, EDITIONS D'ORGANISATION, Paris, 440 pages
21. NGUYEN, H (1999), *Le contrôle interne : mettre hors de risques l'entreprise*, 1^{ere} édition, EDITIONS L'HARMATTAN, Paris, 323 pages.
22. RENARD, J (2000), *Théorie et pratique de l'audit interne*, EDITIONS D'ORGANISATION, Paris, 479 pages.
23. REST, J & NARVAEZ, D (1994), *Moral development in the professions : Psychology and Applied Ethics*, EDITIONS LAWRENCE ERLBAUM, 233 Pages.
24. SCHAEEL, T (1997), *Théorie et pratique du workflow*, EDITIONS SPRINGER, 220 pages.

ARTICLES:

25. BALIQUE, H (1996), Le système hospitalier du Sénégal : analyse et perspectives, *Association pour la recherche, l'évaluation et la formation continue (AREFOC)*, p. 19-40
26. BIDWELL Charles E. (1965), The school as a formal organization, *Handbook of organizations*, p. 972-1022
27. CAIDEN, Naomi (1998), Public Service Professionalism for Performance Measurement and Evaluation, *Public Budgeting and Finance*, 18(2) : p. 35-52
28. CHARREAUX, G (1997), L'entreprise publique est t'elle nécessairement moins efficace ?, *Revue française de gestion*, (111) : p. 38-56
29. DE POUVOURVILLE, G. et TEDESCO, J (2003), La contractualisation interne dans les établissements hospitaliers publics, *Revue française de gestion*, (146) : p. 205-218
30. GLOUBERMAN, S., MINTZBERG, H (2001), Managing the care of health and the cure of disease, *Health care manage review*, 26(1) : p. 56-92
31. GROSSMAN, S. et HART, O (1986), The Costs and Benefits of Ownership : A Theory of Vertical and Lateral Integration, *Journal of Political Economy*, 94 (4) : p. 691-719.
32. HART O. et MOORE J (1995), Property Rights and the Nature of the Firm, *Journal of Political Economy*, 98 (6) : p.1119-1158.
33. L'ACADEMIE DES SCIENCES ET TECHNIQUES COMPTABLES (2004), La maîtrise des risques, une approche innovante à la portée de toutes les entreprises, *Les cahiers de l'academie*, (4) : p. 37-39

34. LAURAS, M ; Lamothe, J ; Pingaud, H (2005), Proposition de référentiel de diagnostic des chaînes logistiques et de leurs composantes coopératives, 6^{ème} Congrès International de Génie Industriel, Besançon
35. LAURE, B. ET LEBASCLE, J (1998), Des prévisions de vente à la satisfaction de la demande, *Stratégie Logistique*, (5) : p 30-35
36. MINVIELLE, E (1996), Gérer la singularité à grande échelle, *Revue française de gestion*, (109) : 114-124.
37. MORLEY, C (2002), La modélisation des processus : typologie et proposition utilisant UML, *Assises ADELI*, p. 11-18.
38. SCHICK Allan (1966), The Road from PPB, *Public Administration Review*, 26(6) : p. 243-258.
39. STRADER, T ; LIN, F ; SHAW, M (1998), Information infrastructure for electronic virtual organization management, *Decision Support Systems*, Vol. 23, p. 75-94.
40. THERON, JP (1993), Etablissements publics, *Techniques Juris classeurs*, Fascicule 135, p. 207- 244
41. WILDAVSKY, Aaron (1978), A Budget for All Seasons? Why the Traditional Budget Lasts, *Public Administration Review*, 38 (6) : p. 501-509

SITES WEB

42. AFAI (2008), Cadre de référence AMF, contrôle interne IT : <http://www.afai.asso.fr/public/doc/405.pdf>
43. COUR DES COMPTES DU SENEGAL (2009), Loi n°90 – 07 relative à l'organisation et au contrôle des entreprises du secteur parapublic et aux personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la puissance publique : http://www.courdescomptes.sn/index.php?option=com_content&view=category&id=44&Itemid=79
44. HOPITAL GENERAL DE GRAND YOUFF (2009), Historique et présentation de l'HOGGY : <http://www.hoggy.sn/spip.php?rubrique1>
45. MINISTERE DE LA SANTE ET DE LA PREVENTION DU SENEGAL (2006), Manuel national de stratégies sur la référence et la contre référence : <http://www.sante.gouv.sn/IMG/pdf/referencecontrereference.pdf>
46. PWC (2007), Système de contrôle interne: un outil de gestion en pleine mutation : <http://www.controle-interne-theses-syntheses.info/article-7042689.html>
47. WIKIPEDIA (2009), L'entreprise publique : http://fr.wikipedia.org/wiki/Entreprise_publicue