



CENTRE AFRICAIN D'ETUDES SUPERIEURES EN GESTION

CESAG

INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE
DESS AUDIT ET CONTROLE DE GESTION
PROMOTION 17 : 2005-2006



MEMOIRE DE FIN DE CYCLE

THEME :
**MANAGEMENT DU PROCESSUS DE CONTROLE
BUDGETAIRE : CAS DE L'HOPITAL ARISTIDE LE
DANTEC**

Présenté par :
OUSSEYNI GARBA Haoua

Sous la direction de :
M.Moussa YAZI, Chef Département
Licence, CESAG

Maître de stage : M. Fadel SARR,
Contrôleur de gestion, Hôpital
Aristide Le Dantec

Novembre 2006

M0259AUDIT07

2



LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

- ACP : Agence Comptable Particulier
BC : Bon de Commande
BM : Banque Mondiale
BR : Bon de Réception
CEDAC : Cause and Effect Diagramme with Addition of Cards
CGO : Clinique Gynécologique
EPS : Etablissement Public de Santé
RFCI : Relation Client/Fournisseur Interne
CTQ : Critère Total Quality
CHU : Centre Hospitalier Universitaire
PV : Procès Verbal
OMS : Organisation Mondiale de la Santé
OP : Ordre de Paiement
SAF : Service Administratif et Financier
USAID : United States Agency for International Development

TABLEAUX ET FIGURES

I. Liste des tableaux

Tableau n° 1 : Avantages du management des processus	15
Tableau n° 2 : Etapes du management des processus	17
Tableau n° 3 : Types d'indicateurs d'un processus	24
Tableau n° 4 : Méthode d'analyse des causes et outils d'analyse	27
Tableau n° 5 : Présentation du processus de contrôle budgétaire	37
Tableau n° 6 : Tableau de correspondance niveau de responsabilité et point de départ de l'analyse	40
Tableau n° 7 : Analyse de la marge de manœuvre disponible	41
Tableau n° 8 : Analyse de la répartition des charges	41
Tableau n° 9 : Ecart par poste budgétaire	42
Tableau n° 10 : Analyse financière des écarts	42
Tableau n° 11 : Présentation des besoins et exigences des clients et fournisseurs	67
Tableau n° 12 : Résultats des activités de relance du premier semestre	76
Tableau n° 13 : Opérations créant de la valeur ajoutée dans le processus du contrôle budgétaire	87

II. Liste des Figures

Figure n° 1 : Schéma d'un processus	12
Figure n° 2 : Modèle d'analyse	48
Figure n° 3 : Les clients et fournisseurs du contrôle budgétaire	66
Figure n° 4 : La cartographie du contrôle budgétaire	78
Figure n° 5 : Arbre critère qualité	83
Figure n° 6 : Diagramme d'ishikawa des retards d'informations	88
Figure n° 7 : Diagramme d'Ishikawa de la non fiabilité des informations	89
Figure n° 8 : Diagramme d'Ishikawa de la pertinence partielle du reporting	90
Figure n° 9 : Cartographie du nouveau processus de contrôle budgétaire	93

TABLE DES MATIERES

DEDICACES.....	I
REMERCIEMENTS	II
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS	III
TABLEAUX ET FIGURES.....	IV
TABLE DES MATIERES	V
Introduction générale.....	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE.....	7
INTRODUCTION.....	8
CHAPITRE 1 : Le management des processus.....	10
1.1. Définitions et concepts de bases du management des processus.....	10
1.1.1. Définitions du management des processus.....	10
1.1.2. La typologie des processus.....	13
1.1.3. Les principes de base du management des processus.....	13
1.1.4. Avantages de l'approche processus.....	14
1.1.5. Les limites de l'approche processus.....	16
1.2. Démarche du management des processus.....	16
1.2.1. Cartographie des processus.....	18
1.2.2. Analyse des processus.....	23
1.2.3. Solutions d'amélioration.....	28
Conclusion.....	29
Chapitre 2 : Le processus de contrôle budgétaire.....	30
2.1. Définitions, objectifs et piliers du contrôle budgétaire.....	31
2.1.1. Définitions du contrôle budgétaire.....	31
2.1.2. Les objectifs du contrôle budgétaire.....	32
2.1.3. Les piliers du contrôle budgétaires.....	33
2.1.4. Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire.....	33
2.2. Organisation du contrôle budgétaire.....	35
2.2.1. Organisation du contrôle budgétaire en service.....	35
2.2.2. Le contrôle budgétaire comme self service.....	36
2.3. Processus de contrôle budgétaire.....	36
2.3.1. Le contrôle à priori.....	38
2.3.2. Le contrôle à posteriori.....	39
Conclusion.....	46
Chapitre 3 : Méthodologie de la recherche.....	47
3.2. Les outils et techniques de collecte des données.....	49
3.2.1. La revue documentaire.....	49
3.2.2. Les entretiens.....	49
	V

3.2.3. L'observation.....	50
3.2.4. Fiche de synthèse.....	50
3.2.5. La table d'analyse de la valeur	51
3.2.6. Le diagramme d'Ishikawa	51
Conclusion première partie.....	52
DEUXIEME PARTIE : MANAGEMENT DU PROCESSUS DE CONTROLE BUDGETAIRE CAS DE L'HOPITAL LE DANTEC	53
INTRODUCTION	54
Chapitre 4 : Présentation de l'Hôpital Aristide Le Dantec	56
4.1. La présentation de l'Hôpital Aristide le Dantec	56
4.1.1. Cadre juridique.....	56
4.1.2. Les missions de l'Hôpital	57
4.1.3. Les objectifs stratégiques.....	58
4.2. La structure organisationnelle.....	58
4.2.1. Organisation générale de l'Hôpital Aristide Le Dantec	58
4.2.2. Organisation du service contrôle de gestion.....	63
Conclusion	64
Chapitre 5 : Description du processus de contrôle budgétaire de l'hôpital Aristide Le Dantec.....	65
5.1. Identifications des clients, de leurs besoins et de leurs exigences.....	65
5.2. Identification et description du processus de contrôle budgétaire.....	68
5.2.1. La structure organisationnelle du budget.....	68
5.2.2. Identification du processus de contrôle budgétaire	69
5.2.3. Description du processus de contrôle budgétaire	69
5.3. Présentation de la cartographie du processus de contrôle budgétaire.....	77
Conclusion	81
Chapitre 6 : Présentation et analyse des résultats	82
6.1. Présentation des résultats.....	82
6.1.1. Résultats des indicateurs de mesures.....	83
6.1.2 Résultats de la performance du processus de contrôle budgétaire	84
6.2. Analyse des résultats de la performance du processus de contrôle budgétaire	88
6.2.1. Analyse des causes du retard de transmissions des informations.....	88
6.2.2. Analyse de la non fiabilité des informations	89
6.2.3. Analyse de la pertinence partielle du reporting.....	90
Conclusion	91
Chapitre 7 : Amélioration du processus de contrôle budgétaire.....	92
7.1. Proposition du nouveau processus de contrôle budgétaire	92
7.1.1. Description du nouveau processus de contrôle budgétaire.....	92
7.1.2. La cartographie du nouveau processus de contrôle budgétaire	93
7.2. Améliorations du processus.....	97
7.2.1. Le sous processus contrôle à posteriori	97

7.2.2. Le sous processus contrôle à priori :.....	99
Conclusion de la deuxième partie.....	100
Conclusion générale.....	101
Bibliographie	102
Annexes.....	103

CESAG - BIBLIOTHEQUE



INTRODUCTION GENERALE

Depuis quelques années, le contexte socio économique des entreprises est en pleine mutation. En effet, on assiste à une concurrence de plus en plus vive et parfois déloyale, une globalisation des échanges économiques et financiers, des progrès technologiques, un élargissement des marchés, une croissance soutenue des innovations, une diminution des délais, un accès à des systèmes d'information moins coûteux, une clientèle de plus en plus informée et exigeante et des attentes nouvelles.

Toutes ces mutations rendent l'environnement économique instable et imprévisible. Ainsi, comme le soulignent Hammer et Champy [CHA 93] : « Dans l'environnement actuel rien n'est constant, ni prévisible, ni la progression des marchés, ni la demande de consommation, ni le cycle de vie d'un produit, ni le rythme de l'évolution technologique, ni la nature de la concurrence ».

Pour survivre, prospérer et renforcer leur compétitivité dans un tel environnement, les entreprises doivent répondre à de nouveaux défis qui sont:

- l'efficacité opérationnelle ; elle consiste à accroître sans cesse la productivité des entreprises tout en améliorant la qualité des produits et des services ;
- la satisfaction des clients ; ils disposent d'un large choix d'offres et de méthodes d'achat. Ils demandent des services rapides, attendent des réponses fiables et instantanées ;
- la réduction des coûts ;
- la sécurité ;
- la maîtrise de l'information par la veille stratégique : Il faut s'informer, anticiper, être réactif et innover pour saisir les opportunités dans un contexte incertain.

Ces nouveaux défis touchent aussi bien les entreprises privées que publiques. Ainsi, dans les hôpitaux sénégalais du secteur public, les déficits budgétaires cumulés contraignent les hôpitaux à une meilleure gestion des ressources. Pour ramener ces déficits budgétaires à un niveau soutenable, le Sénégal s'est lancé dans un changement de sa politique de santé en adoptant une politique capable d'assurer des soins de qualité, de protéger les consommateurs, de permettre à tous un accès équitable aux soins. La réussite de ces politiques exige que les structures hospitalières aient recours à des moyens de gestion efficaces.

En somme, les facteurs clés de réussite pour une entreprise, et ce quel que soit le secteur d'activité, sont : l'efficacité, la rapidité, la qualité et le coût.

Pour relever ces défis, les entreprises doivent se doter d'une organisation flexible, réactive, légère et tout au service de leurs clients. Ainsi, les décisions devenant stratégiques, les hôpitaux doivent aussi se doter d'outils de gestion capables de leur donner des informations en temps réel, fiables et pertinentes.

Contexte spécifique

L'hôpital Aristide Le Dantec a une mission de service public dont l'objectif premier est de dispenser des soins de qualité. Cependant, cet objectif est menacé par le déficit d'exploitation dont souffre l'hôpital. Selon le professeur Diagne « l'hôpital traîne des dettes cumulées qui sont liées à son mode de fonctionnement et à la modicité des recettes ». Aussi, pour permettre la bonne marche de l'hôpital, la cellule de contrôle de gestion est chargée de faire le point sur l'exécution du budget, d'élaborer un reporting trimestriel, d'apporter par le contrôle budgétaire des informations financières à la direction pour la prise de décision. Néanmoins, le contrôle de gestion dans la réalisation de cette tâche se heurte à la double organisation (organisation médicale et administrative) introduite par le caractère spécifique de l'activité hospitalière.

Formulation du problème

Les changements économiques n'ont pas été accompagnés par une adaptation au niveau organisationnel. En d'autres termes, les stratégies ont évolué mais pas les structures. L'hôpital Aristide Le Dantec souffre de problèmes de fonctionnalité inter service. Ces défaillances (absence d'interaction entre les services) ont des conséquences sur ses performances, mais aussi sur sa compétitivité entraînant ainsi:

- une productivité ralentie malgré des investissements technologiques importants ;
- une inefficacité des stratégies à atteindre les objectifs ;
- une dégradation de la rentabilité ;
- une augmentation des déficits d'exploitation ;
- une perte des recettes etc.

Devant l'ampleur de la baisse des performances de l'hôpital, plusieurs auteurs sont intervenus pour tenter de donner une explication. Toutes les interventions s'accordent à dire que le réel problème des hôpitaux provient de leur mode de fonctionnement. En effet, l'environnement a changé, mais

ces derniers continuent de fonctionner avec une structure organisationnelle, de type hiérarchico-fonctionnelle, dont les limites ont été largement prouvées. En effet, la structure de cette organisation hospitalière repose sur des fonctions distinctes et séparées, à l'intérieur desquelles sont effectuées des tâches en série. Ce type d'organisation qui est fondée sur une spécialisation et la répétition du travail (principe érigé par Adam Smith) d'une part, et sur la hiérarchie et le contrôle d'autre part, ne répond plus aux exigences de l'environnement.

Analyse du problème

Selon Jacob (1994 : 17), l'analyse de l'organisation fonctionnelle est soumise à :

- une rigidité du système qui est occasionnée par le passage de service en service. Ces structures travaillent selon leur propre logique, et toute modification est difficile à introduire dans le cycle ;
- des coûts élevés engendrés par l'augmentation des tâches de coordination entre les différents services ;
- une dégradation de la productivité et un allongement des délais qui se produisent aux interfaces, lors des transferts entre fonctions.
- un obstacle à la compétitivité, dressé par le cloisonnement des fonctions.

Toutes ces faiblesses réduisent la performance, mais aussi la compétitivité dans un monde où le client, la concurrence et le changement, réclament la flexibilité, la réactivité, l'innovation etc.

Le nouvel environnement rend obsolètes les principes et modes d'organisation des grandes entreprises classiques. Pour que ces entreprises puissent retrouver leur capacité concurrentielle, elles doivent apprendre à travailler autrement.

Solutions

Dans l'élan d'améliorer la compétitivité des entreprises, plusieurs solutions ont été proposées. Celles-ci passent par : (Hammer & Champy, 1993 ; Jacob, 1994)

- une réduction des effectifs et des dépenses,
- une modification des stratégies,
- une informatisation,

- un changement d'approche dans l'organisation par l'adoption du management par processus.

On peut ainsi constater que presque toutes les solutions exposées ci-dessus, ne portent que sur les ressources utilisées par les entreprises et non sur la manière dont elles sont exploitées. L'adaptation aux nouvelles conditions, implique alors de porter un nouveau regard sur l'organisation : dépasser les structures fonctionnelles et aller vers les processus. Cette solution paraît adaptée car la productivité se laisse dorénavant approcher par les processus qui permettent la coordination des activités le long de la chaîne de valeur. Désormais, le succès d'un produit ou d'un service dépend beaucoup plus de la conjonction entre les tâches et les compétences transversales de l'organisation.

Question de recherche :

La question de recherche que nous nous posons est la suivante :

Quelle est l'efficacité du management du processus de contrôle budgétaire ?

Plus précisément :

- Quelle est la cartographie du processus de contrôle budgétaire ?
- Quel est son niveau de performance ?
- Quelles améliorations y apporter ?

Dans ce cas précis, l'objectif principal est d'effectuer un diagnostic du processus de contrôle budgétaire afin de détecter les dysfonctionnements au niveau des interfaces, de les analyser et d'y apporter des améliorations.

Les objectifs spécifiques qui en découlent consistent à :

- élaborer une cartographie du processus de contrôle budgétaire ;
- analyser ce processus ;
- proposer des solutions d'amélioration.

Sans aucun doute, le processus est la solution au problème. Il devient alors impératif que ses acteurs le maîtrise, d'où l'importance pour nous de traiter ce thème qu'est le management des processus. Aussi, notre travail se limitera au management du processus de contrôle budgétaire dans la phase d'exécution du budget.

Le management des processus est un mode de gestion des entreprises qui prend en compte toutes les activités requises pour les structurer, les affecter, les documenter, les analyser, les maîtriser et les optimiser. Et ce afin d'améliorer la performance globale de l'organisation. Chaque processus est caractérisé par des objectifs clairs, des tâches, des enchaînements et des interfaces identifiées et correctement gérées. Ce type de management implique la mesure de l'efficacité individuelle et globale des processus, dans une optique de recherche d'amélioration.

Le management des processus combine un travail à deux niveaux, en fonction de l'importance stratégique des processus et de la performance constatée, il s'agira donc de maîtriser les processus et de les optimiser.

Intérêt pour l'hôpital

La présente étude permettra à l'hôpital Aristide Le Dantec, de répondre aux nouvelles exigences organisationnelles, et plus particulièrement de renforcer la performance de son contrôle budgétaire, de bénéficier de tous les avantages du processus. Sur les plans organisationnels et des ressources humaines, cette étude permet de favoriser :

- une utilisation optimale des ressources ;
- une réduction des coûts et des durées de cycles de contrôle;
- une prise en compte des besoins des clients ;
- une organisation plus ouverte, réactive et plus flexible ;
- une responsabilisation du personnel à tous les niveaux ;
- un encouragement au travail en équipe.

Pour l'auteur de ce mémoire, ce travail permettra d'acquérir une expérience pratique du contrôle de gestion et de maîtriser le processus de contrôle budgétaire, ce qui constituera une réelle valeur ajoutée pour un contrôleur de gestion.

Plan de l'étude

Le mémoire s'articulera autour de deux parties : la première sera consacrée à une approche théorique du management des processus et la seconde, à l'application pratique de la revue au contrôle budgétaire.



PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE

INTRODUCTION

Le problème de compétitivité et de performance que rencontrent les entreprises actuelles pourrait être expliqué par leur mode d'organisation. En effet, leur structure organisationnelle repose sur une structure fonctionnelle composée de divisions opérationnelles généralement chargées de la production et de la vente, et de divisions fonctionnelles telles que : la finance, les ressources humaines, les recherches et le développement etc., à l'intérieur desquelles sont effectuées des tâches en série.

Selon Ravignon & Al (2001 :140); ISO 9000 v 2000, l'analyse de l'organisation fonctionnelle révèle les dysfonctionnements relatifs à cette structure : une mauvaise communication entre les services, une mauvaise coordination des actions, un fonctionnement trop lent des services, qui freine l'action des autres services, une importance des tâches de contrôles suite aux dysfonctionnements, une mauvaise déclinaison des objectifs stratégiques entre les opérationnels, des délais de réalisation trop longs, des cloisonnements entre services, une prise en compte des besoins clients insuffisante, des processus trop complexes, une augmentation des coûts suite à l'importance des tâches de coordination entre services, une importance des acteurs auxquels doivent s'adresser les clients pour résoudre leurs problèmes etc.

Ces dysfonctionnements nous permettent de voir combien ce type d'organisation peut être rigide, non concurrentielle, inefficace et sans égard pour les clients etc. Aussi, ces organisations ne peuvent répondre aux nouvelles exigences de qualité, coûts, délais, introduites par la concurrence, les clients et le changement. Elles ne peuvent aussi répondre aux exigences organisationnelles de réactivité, de flexibilité, d'innovation et d'efficience, etc.

Face aux problèmes des organisations fonctionnelles à évoluer dans le nouvel environnement, il est temps, pour les entreprises qui veulent être compétitives, de s'adapter, de regarder au-delà de leur structure fonctionnelle et adopter une structure orientée vers les processus ; en d'autres termes, passer d'une focalisation interne à une focalisation externe, en substituant une vision client à une vision de spécialités métier.

Selon Ravignon & al (2001 : 201), « Un mode de représentation en processus offre une vision globale de l'entreprise et met en évidence les interactions qui sont nécessaires entre les services pour satisfaire le clients ».

Le processus étant la solution, il serait alors intéressant pour qu'il joue pleinement son rôle, de le maîtriser, c'est-à-dire avoir un résultat conforme du premier coup, un temps de cycle stable, une prévention des risques de défaillance, une allocation efficace des ressources. Atteindre ces objectifs est un programme auquel aucune entreprise ne refusera d'adhérer, mais cela suppose de disposer d'informations.

Selon Pigé & Lardy (2003 : 180), depuis quelques années, de nouveaux besoins en information sont apparus pour répondre à l'internationalisation des marchés, au renouvellement rapide des produits et à une concurrence renforcée. Dans un tel contexte, les décisions deviennent stratégiques et les entreprises doivent disposer de système d'information performante capable de fournir aux décideurs des informations en temps réel. Afin de permettre aux décideurs d'être réactifs et anticipatifs, ces informations doivent être fiables et pertinentes.

Vu l'importance qu'occupent les processus et les systèmes d'informations au sein de l'organisation, nous proposons, dans cette première partie, de découvrir les points de vue théoriques de différents auteurs sur le management des processus et sur le contrôle budgétaire. Cette partie est structurée en trois chapitres. Le premier chapitre intitulé le management des processus traitera des définitions et concepts liés au management des processus en première section et en deuxième section, de la démarche du management des processus. Le second chapitre intitulé le processus de contrôle budgétaire traitera des définitions, objectifs et piliers du contrôle budgétaire en première section, de l'organisation du contrôle budgétaire en deuxième section et du processus de contrôle budgétaire à travers le contrôle à priori et à posteriori en troisième section. Le chapitre trois intitulé la méthodologie de la recherche traitera du modèle d'analyse en première section et de la technique et outils de collecte de données en deuxième section.

L'objectif visé par ces deux premiers chapitres serait par le recours à une étude bibliographique, d'enrichir nos connaissances sur ces concepts, mais aussi de construire un modèle théorique qui constituera pour nous une référence lors de la phase d'étude sur le terrain.

CHAPITRE 1 : Le management des processus

Selon Rouse (2004 : 3), le management des processus doit permettre aux entreprises d'accroître leur compétitivité, de renforcer leur flexibilité et surtout de répondre aux attentes et aux besoins de leurs clients. A cet effet, il place le client au cœur du fonctionnement de l'organisation. Il vise de plus à introduire une dynamique d'amélioration permanente (amélioration des résultats, amélioration de la maîtrise des processus). Comprendre le management des processus, c'est donc assimiler les multiples facettes d'une approche d'amélioration de la performance de l'entreprise.

D'une façon plus précise, le management des processus consiste à appréhender et à formaliser le mécanisme interne d'une organisation à travers l'identification des processus et leurs interactions. Aussi, la maîtrise des processus est basée sur la mise en œuvre de bonnes pratiques de travail, sur la connaissance de la finalité de chaque processus et sur l'établissement de contrats d'interfaces. Le management des processus s'appuie sur cette maîtrise, mais aussi sur l'attribution de la responsabilité des personnes et sur la mesure et l'amélioration des performances.

Ce chapitre, aura par conséquent pour objectif, dans sa première section, de présenter les définitions et les concepts liés au management des processus et aussi les apports et limites d'une approche processus. La deuxième section exposera la démarche du management des processus.

1.1. Définitions et concepts de bases du management des processus

Cette section, présentera les définitions et concepts de base des processus et à ce titre nous présentons les définitions des différents auteurs.

1.1.1. Définitions du management des processus

Plusieurs définitions ont été données par les auteurs au concept de management des processus. Selon Rummler & Brache (2004 : 24), le management des processus est « la compréhension complète des objectifs, des performances, des ressources et la responsabilité de la gestion des interfaces dans un contexte processus avec une large vue de l'entreprise « d'organisation comme un système ». Plus spécifiquement, ces deux auteurs définissent ce concept comme «un procédé

spécifique de gestion destiné à l'amélioration continue et la maîtrise globale de l'organisation en tant que système », avec une forte responsabilité et des mesures (Traduction libre de l'auteur).

La principale limite à cette définition est d'avoir donné au concept une idée assez large, en ignorant les activités sur lesquelles le management agit pour améliorer la performance des processus. Aussi, la définition suivante vient pallier cette insuffisance.

Selon Beckaert consulting France (2006), « le management des processus est un mode de gestion des entreprises prenant en compte toutes les activités requises pour les structurer, les affecter, les documenter, les analyser, les maîtriser et les optimiser, afin d'améliorer la performance globale de l'organisation. Chaque processus se caractérise par des objectifs clairs, des tâches, des enchaînements et des interfaces identifiés et correctement gérés ». La limite de cette définition est qu'elle ignore les clients

En somme, manager les processus, c'est raisonner tout d'abord entreprise système, à travers la gestion des activités, des processus et des clients de l'entreprise afin de la conduire à une meilleure performance.

Pour comprendre le management des processus, il faut cerner les concepts suivants:

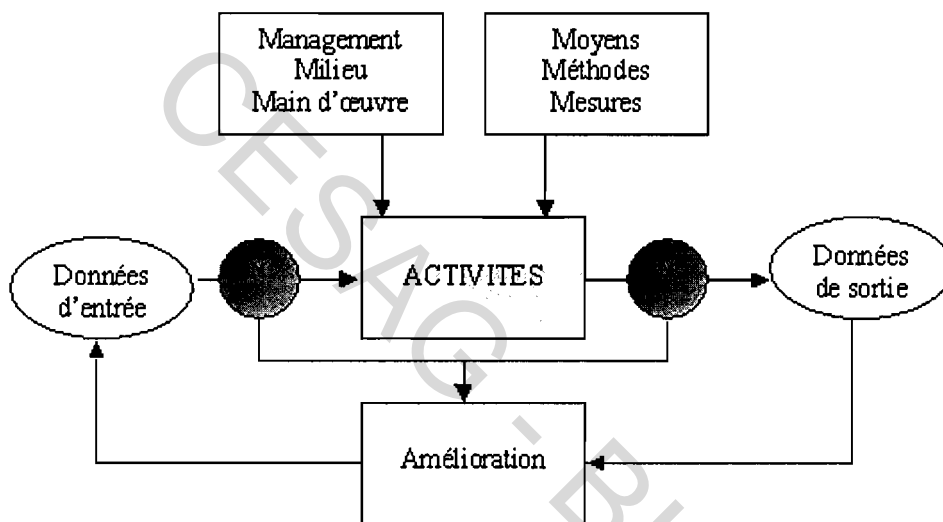
- Processus : à ce niveau, nous avons plusieurs définitions.
 - Selon Herard & Jacque (2003 :119), un processus peut se définir comme « un ensemble d'activités, répétitives et s'enchaînant logiquement, réalisées par différents acteurs et, se succédant pour produire un résultat conforme aux exigences d'un client en terme de qualité, délais et coûts ».

Cette définition semble à nos yeux insuffisante pour donner une définition complète du processus. Mougin en propose une plus complète à notre avis.

- Selon Mougin (2006 : 1), un processus est « l'ensemble des ressources et des activités liées qui transforment des éléments entrants en éléments sortants. Autrement dit, c'est une boîte noire qui a une finalité (des données de sorties) et qui, pour atteindre cette finalité utilise des éléments extérieurs (données d'entrée) et les transforme (en leur donnant une valeur ajoutée) par du travail et des outils (activités et ressources) ».

L'analyse de ces définitions nous permet alors de dire qu'un processus est caractérisé par : un ensemble d'activités, des tâches, une valeur ajoutée perçue par le client, des clients, des ressources, des entrées, des sorties.

Figure N°1 : Schéma d'un processus



M : mesure

Source : Oudot (2005 :1)

Mais qu'est ce qu'une activité et une tâche ?

- Selon Ravignon (2001 :304), une activité est: « un regroupement d'opérations participant à un même objectif, faisant appel à un savoir faire homogène. Son output doit être identifié. Les activités s'enchaînent en suivant un flux de matières, de prestations, ou d'informations ».

Exemple : passer une commande.

- Selon Herard & Jacques (2003 : 40), une tâche est: « une action élémentaire exprimée par un verbe et produisant un résultat. La tâche dit comment il faut faire ».

Exemple : éditer un bon de commande.

Les principaux concepts de base étant clarifiés, il convient maintenant de présenter les types de processus à manager.

1.1.2. La typologie des processus

Selon Reynier (2003 : 1) et Docquin (2002 : 1), il existe six familles de processus qui sont: le processus de management, le processus de management des ressources humaines, le processus de management des relations clients, le processus de réalisation, le processus de support à la réalisation, le processus d'amélioration continue. Selon Reynier, ces familles pourraient représenter quatre types de processus (l'amélioration continue étant considérée comme processus), mais une synthèse réalisée à partir des points de vue des différents auteurs comme : Oudot (2000), Reynier (2003 :1), Diaz (2004), Docquin (2002) nous permet de retenir trois types de processus qui sont : les processus de management (appelés aussi de direction ou de pilotage), les processus de réalisation (ou opérationnels) et enfin les processus support (ou de soutien).

- Les processus de management : contribuent à la détermination de la stratégie et à la déclinaison des objectifs dans l'organisation. Ils assurent la cohérence entre les processus de réalisation et de support. Exemple : l'élaboration de la stratégie, la communication, le pilotage de l'amélioration continue, le management de la qualité.
- Les processus de réalisation : quant à eux, concourent à la réalisation du produit. Exemple : recherche et développement, la production, la maîtrise de la relation client.
- Les processus de support : sont ceux qui sont nécessaires au fonctionnement des autres processus ou de l'organisme. Exemple : les ressources humaines, les ressources financières, les systèmes d'information.

1.1.3. Les principes de base du management des processus

Selon Bernard (2000 : 308) ; Bintz (2006 : 1), le management des processus comme toute activité d'amélioration doit reposer sur un certain nombre de principes qui détermineront sa réussite. Ces principes sont les suivants :

- une implication de la direction ;
- un alignement des améliorations sur la stratégie ;
- le choix des cibles ;
- une détermination du périmètre couvert par les processus : ici il s'agit de définir avec précision les champs que couvre chaque processus en terme d'activité, de production, mais aussi d'acteurs ;

- une identification des interfaces : principale zone d'amélioration potentielle, il convient d'identifier ces interfaces d'un point de vue commun avec les acteurs qui y interviennent. A ce niveau, il est aussi important d'étudier les modalités de circulation de l'information liée au processus ;
- une participation active des hommes et une méthode de travail : la réussite de toute politique d'amélioration implique que le personnel adhère et participe surtout aux activités d'amélioration, ceci n'est possible que si les hommes disposent d'un cadre de référence commun (c'est-à-dire des méthodes de travail qui respectent le langage de l'entreprise).

1.1.4. Avantages de l'approche processus

La finalité de l'approche processus est de renforcer l'efficacité et l'efficience d'un organisme à atteindre les objectifs qu'il a définis. Selon Bintz (2004 :7) et Dowdle (2003 :18), Raquin &Maillet (2004 : 60-61), l'approche processus présente plusieurs avantages car elle permet :

- une intégration et un alignement des processus qui permettent d'atteindre les résultats planifiés ;
- une mobilisation des efforts sur l'efficacité et l'efficience des processus ;
- une meilleure prise en compte des attentes clients pour améliorer les services ;
- un gage de confiance pour la clientèle et d'autres parties intéressées par la constance des performances de l'organisme ;
- une transparence des opérations au sein de l'organisme ;
- une réduction des coûts et de la durée des cycles grâce à une utilisation efficace des ressources ;
- une amélioration de la qualité du fonctionnement ;
- une amélioration, une cohérence et une prévisibilité des résultats ;
- la création des possibilités d'action pour des initiatives d'amélioration ciblées selon des priorités ;
- l'encouragement du personnel à s'engager et à clarifier ses responsabilités ;
- une meilleure réaction à l'environnement.

Tableau N°1 : avantages du management des processus

Perspective	avantages	description
Client	<ul style="list-style-type: none"> • Facilite les échanges • Repeat business • Améliore les services 	<ul style="list-style-type: none"> • En ayant des processus orientés vers l'attente des clients, votre entreprise facilite ses échanges • Les entreprises qui ont des processus orientés clients sont leaders dans la fidélisation des clients actuels et la conquête de nouveaux clients. • Les processus orientés clients accroissent leur satisfaction et améliorent globalement les services qui leur sont offerts.
Opérations	<ul style="list-style-type: none"> • Temps de mise sur le marché • Productivité • Bout à bout 	<ul style="list-style-type: none"> • Avec des processus bien élaborés et gérés, le temps de mise des produits et services sur le marché est réduit. • Accroître la productivité en réduisant continuellement les étapes sans valeur ajoutée au cœur des processus. • Se focaliser sur les processus de bout en bout pour améliorer l'exécution.
Organisation	<ul style="list-style-type: none"> • Orientation client • Meilleures communications • Innovations des processus 	<ul style="list-style-type: none"> • Par la compréhension des exigences clés des clients, l'organisation est plus orientée. • La gestion des processus de bout en bout permet une meilleure communication au niveau de tous les départements concernés par le processus. • Les organisations travaillent sur l'amélioration des processus au lieu de résoudre des conflits liées aux frontières des départements.
Individus	<ul style="list-style-type: none"> • Habilitation • Comprendre le rôle dans le processus • Propriété • Solution orientée 	<ul style="list-style-type: none"> • La constitution d'équipes de processus permet aux exécutants d'avoir plus de maîtrise sur tout le processus et facilite l'application des décisions. • Avec une focalisation sur les processus de bout en bout, les individus ont une meilleure idée de leur rôle dans l'exécution du processus. • Les exécutants ayant une maîtrise du processus • Se focaliser sur la manière d'améliorer les processus et fournir des solutions au lieu de chercher les causes des problèmes et les personnes à blâmer.
Résultats	<ul style="list-style-type: none"> • Réduction de la non valeur ajoutée • Réduction des transferts • Réduction du temps de cycle • Réduction des coûts 	<ul style="list-style-type: none"> • Les organisations, utilisant la logique processus cherchent à réduire au minimum les activités sans valeur ajoutée et améliorent ainsi la performance globale du processus. • L'approche par processus rationalise toutes les étapes éliminant de ce fait, les transferts inutiles. • En éliminant les transferts et en réduisant au minimum les étapes sans valeur ajoutée, la durée du cycle du processus global est réduite. • Tous les coûts de structure du processus sont contrôlés et améliorés avec la combinaison d'un minimum de transferts, la réduction du temps de cycle et la minimisation des non valeurs à chaque étape.

Source : Dowdle & al (2003 :18)

Bien que présentant des avantages, l'approche processus présente cependant des limites.

1.1.5. Les limites de l'approche processus

Selon Herard (2003 :127), bien que le concept de processus ne cesse de prouver sa pertinence et son intérêt, cette approche présente des limites :

- l'approche processus ne prend tout son sens que lorsque le client est directement concerné ou très proche, que les activités sont très opérationnelles et transfonctionnelles, et que leur succession relève d'une logique qui fonde la performance.
- La conception des processus s'intéresse plus aux opérations de tous les jours et accorde moins d'intérêt aux activités de développement, aux progrès ou aux actions correctives.
- Bien qu'il existe des processus, le fonctionnement de l'entreprise peut différer de ces derniers.

En somme, l'approche processus n'améliore les performances que si elle est réellement à mise en œuvre dans l'entreprise.

Après avoir pris connaissance des concepts sur le management des processus, nous passons à présent à la démarche du management des processus.

1.2. Démarche du management des processus

Si le management des processus permet l'amélioration de la performance globale de l'entreprise, il est donc impératif pour l'entreprise, avant d'améliorer la performance, de connaître : les clients, leurs attentes et leurs besoins, les processus existants qui concourent à la réalisation des produits ou services fournis. L'entreprise, doit aussi comprendre le fonctionnement des processus afin de détecter les dysfonctionnements qui se trouvent aux interfaces. D'où l'intérêt de cette démarche que nous proposons qui synthétise les démarches de neuf auteurs : Bernard (2000 :211-226),

Eckes (2001 : 29), Tessier (2001 :7-18), Bintz & al (2004 :9), ISO (2004), Pillet (2003 :25), Jacob (1994 :27-51), Champagne & al (2004 :12-), Raquin & Maillet (2004). Ces démarches sont présentées dans le tableau N°2.

Tableau n°2: Etapes du management des processus

Phases	Auteurs Etapes	Bernard (2000)	Raquin & Maillet (2004)	Eckes (2001)	Tessier (2001)	Bintz & al (2004)	ISO (diaz) (2004)	Pillet (2003)	Jacob (1994)	Champagne & al (2004)
Cartographie	Constituer le comité de pilotage	*			*			*	*	*
	Définir les objectifs stratégiques			*			*		*	
	Définir le projet (le périmètre, les attentes des clients, etc.)		*		*	*	*	*	*	*
	Identifier les processus généraux, les sous processus principaux, les processus de réalisations	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	Hierarchiser les processus			*	*					
	Choisir les processus				*				*	*
	Décrire les processus				*	*	*	*	*	*
	Documenter les processus	*			*	*				
	Cartographier des processus	*	*		*	*		*	*	*
	Désigner les propriétaires des processus		*	*			*			
Analyse	Définir l'efficacité de l'organisation	*								
	Créer les principales mesures d'efficacité et d'efficience de chaque processus			*	*		*	*	*	*
	Recueillir les données nécessaires au tableau de bord		*	*	*					
	Analyser les processus	*	*		*	*	*	*	*	*
Amélioration	Définir les objectifs d'amélioration				*	*				*
	Proposer des améliorations	*	*	*	*	*	*	*		*
	Revoir périodiquement les processus	*	*	*	*	*	*			

Source : nous même

Compte tenu des divergences relatives à l'appellation et au contenu des étapes, nous avons choisi de proposer la démarche présentée ci-dessous. Elle est constituée des phases suivantes :

- la cartographie des processus : cette phase inclut l'identification et la description des processus, le choix et l'hierarchisation des processus ;
- l'analyse des processus : elle inclut les étapes d'évaluation des performances actuelles et l'étude des dysfonctionnements ;
- les propositions d'améliorations : cette phase inclut les étapes de définition des projets d'amélioration, et de leur mise en œuvre, de la revue périodique des processus et des politiques de progrès.

1.2.1. Cartographie des processus

La cartographie des processus est la première phase du management des processus. Ce travail doit être réalisé par un comité de pilotage dont la mise en place sera progressive. Selon (Bernard, 2000 : 213), Pillet (2003 : 25), Jacob (1994 : 27-51), Champagne & al (2004 :17), Tessier (2001 : 7-17), cette équipe devra être constituée d'un champion ou sponsor, un responsable d'équipe (black belt ou green belt), le conseil de l'équipe (ou master belt), les membres de l'équipe. Au niveau le plus élevé, le comité directeur aura la charge de l'ensemble de l'organisation du projet d'amélioration et d'identification des processus clés, et cela en collaboration avec les acteurs du processus. L'identification aura pour but d'établir la cartographie des processus, c'est-à-dire pouvoir répondre aux questions suivantes : quels sont les processus existants ? quels sont les processus clés ? quelles sont leurs caractéristiques ?

1.2.1.1. Identification et description des processus

L'identification et la description des processus sont les premières étapes de la phase de cartographie. Avant l'identification des processus, il est prévu une phase préliminaire durant laquelle :

- L'entreprise commence par définir les objets de l'entreprise. Pour ce faire, elle doit identifier ses clients tant internes qu'externes, les autres parties intéressées ainsi que leurs exigences (elles portent sur les caractéristiques qui déterminent la satisfaction du client à l'égard des sorties du processus), leurs besoins (portent sur la ou les sorties du processus) et leurs attentes afin de définir les résultats à fournir par l'organisme. Selon Eckes (2001 : 65)

et Pillet (2003 : 30), pour atteindre ces exigences, les équipes peuvent utiliser l'arbre des critères qualités fondamental (CTQ : Critical Total Quality). Son objectif, est de décomposer les besoins du client en exigences (qualité, coût, délais) qui doivent pouvoir être mises en face des caractéristiques (c'est à dire la manière de mesurer la satisfaction du client, et pour chacune d'elles déterminer une cible et des spécifications limites). Cet arbre CTQ doit être soumis à la validation auprès des clients pour savoir ce qu'ils jugent important. Pour la validation, l'équipe doit faire des interviews, des entretiens de groupe ou individuels, des sondages, avec les clients.

- En fonction de l'analyse des exigences et besoins des clients, l'entreprise définit les objectifs et les politiques de l'organisme dans la seconde étape de la phase préliminaire. La direction doit ensuite fixer un objectif à atteindre par le processus à partir des politiques.
- Identifier les processus : à ce niveau, l'équipe identifie les processus existants. selon Bernard (2000 : 215) et Eckes (2001 : 31), l'identification est faite à partir de la détermination du périmètre des macro processus c'est-à-dire le déclencheur (début du processus) et le livrable (fin du processus). En somme on peut les appeler processus généraux ou processus clés. Pour identifier les différents processus, l'équipe va s'appuyer sur toute la documentation existante à savoir le manuel de procédures, les notes de service, des interviews etc.
- La seconde étape consiste à identifier les processus constituant le macro processus (les processus de réalisation ainsi que les processus de management et de supports qui concourent à produire le résultat à fournir). A ce niveau il s'agira de déterminer les liens entre les processus, d'identifier toutes les entrées et les sorties des processus ainsi que les fournisseurs, les clients et d'autres parties intéressées (qui peuvent être internes ou externes).
- La troisième étape consiste à hiérarchiser les processus et à sélectionner les processus clés qui contribuent le plus aux objectifs stratégiques de l'entreprise. (Cette partie sera traitée au point 1.2.1.3).

Selon Bintz (2004 : 10-11), Diaz (2004 : 1), Cattan (in Tessier 2001 : 10) et Champagne & al (2004 : 4), les processus identifiés, il faudra les décrire c'est-à-dire:

- nommer le processus ;
- décrire ses données de sorties :
 - Qui est le client interne et que veut t-il (quels sont ses critères de satisfaction, ses spécifications) ?
 - Quel est le résultat du processus (le produit, le service, les documents, etc.) ?

- Quand considérer que le cycle du processus est terminé ?
- décrire ses données d'entrées :
 - Les ressources d'entrée du processus (ressources matérielles, humaines, informatiques nécessaires, etc.),
 - Qui est le fournisseur interne –externe et que nous doit il ? (quels sont les critères de satisfaction ?)
- décrire ses activités :
 - Que fait le processus ?
 - Qui est l'acteur dans le processus et quelles sont les compétences requises ?
 - Qui est propriétaire du processus ?
 - Quelles sont les ressources matérielles associées au processus ?

Toutes ces informations peuvent être récapitulées dans une fiche d'identification ou de synthèses des processus (confère annexe 1). Une autre méthode d'identification des processus consiste à identifier les activités d'un processus et à les représenter à l'aide d'un logigramme, un diagramme de circulation.

Une fois les processus identifiés, il faut déterminer la séquence et les interactions des flux entre processus. Il s'agira de définir et de développer le processus et les interactions. Cette identification permettra de connaître la dépendance des processus entre eux (les données de sortie d'un processus sont les données d'entrée du processus suivant) ; de connaître la dépendance de tous les processus par rapport aux exigences du client de départ ; de connaître la dépendance des processus par rapport aux ressources et à la gestion de celles-ci (processus support). Des méthodes et des outils tels que les diagrammes, les tableaux, les matrices peuvent être utilisés pour appuyer le développement des séquences de processus et leurs interactions.

Selon Bintz (2004 : 7), c'est souvent aux interfaces entre processus ou entre entités à l'intérieur d'un même processus que se situent les principales zones d'amélioration potentielle. Il convient donc de les identifier au mieux, en tenant compte du point de vue des différents acteurs qui y interviennent. Il est également important d'étudier, à ces interfaces, les modalités de circulation de l'information liées au processus et de savoir s'il y a une bonne traçabilité, s'il n'y a pas les informations importantes des étapes passées ont été bien prises en compte au cours des étapes suivantes, si n'y a t il pas de jeux d'acteurs aux interfaces avec des objectifs de pouvoir par rétention d'informations.

A la fin de l'identification des processus, de la description des processus, de l'identification de flux et des interactions, la cartographie des processus pourra alors être réalisée.

1.2.1.2. Cartographie des processus

Selon Tessier (2001 : 8) et Champagne (2004 : 4), la cartographie des processus est un moyen visuel simple qui permet de représenter l'ensemble des processus identifiés et leurs interactions. Son but est de comprendre comment fonctionne un processus au moment où il est mis en oeuvre, et ensuite de l'améliorer. Les cartes permettent de recueillir, d'organiser et de présenter des faits relatifs aux processus, qui seront étudiés et rationalisés ensuite. Elles permettent également d'identifier les zones de risque du processus (confère annexe 2 : types de cartographies des processus). Cette cartographie peut être utilisée de plusieurs manières (confère annexe 3).

Une fois, les processus identifiés et la cartographie élaborée, le comité de direction doit nommer un propriétaire pour chaque processus qui sera chargé de le faire fonctionner le plus efficacement possible. Chaque processus devra répondre de manière efficace et efficiente aux besoins et attentes de ses clients.

NB : Le propriétaire d'un processus doit être choisi en fonction d'un certain nombre de compétences. A ce titre, il devra maîtriser le sous processus pour faire figure d'expert, posséder un pouvoir de persuasion, connaître la gestion des processus.

Selon Gaspert (2000 : 9), « ISO 9001 : 2000 apporte le management des processus, c'est-à-dire qu'il ne suffit plus de cartographier les processus et d'identifier les propriétaires, il est plus indispensable de mesurer, d'analyser et d'améliorer ces processus. Tout ceci par des objectifs préalablement définis ».

A travers cette citation, il paraît plus qu'indispensable de piloter les processus pour les optimiser. Le pilotage constitue le cœur du management des processus, il permet de s'assurer en permanence, qu'un processus est efficace, efficient et satisfait aux besoins des clients. Cette phase de pilotage est constituée de quatre étapes : le choix des processus à traiter en priorité, l'analyse du processus choisi, l'amélioration du processus, la validation des processus.

1.2.1.3. Choix des processus cruciaux et hiérarchisation des processus

Tous les processus ne peuvent affecter la stratégie de l'entreprise de la même manière, l'entreprise se doit alors de choisir et de hiérarchiser les processus les plus significatifs pour la stratégie ; pour ce faire, elle dispose de plusieurs méthodes de sélection, mais aussi des critères de choix.

a) Les méthodes de sélection des processus

Selon Hammer et Champy (2006 : 1), il existe plusieurs méthodes de sélection des processus à améliorer, et qui sont définies comme suit :

- l'approche globale qui consiste à retenir tous les processus de l'ensemble des activités de l'entreprise,
- l'approche sélective qui est un croisement de deux listes de processus (administratifs et essentiels à la réussite future de l'entreprise). Les processus présents dans les deux listes seront ceux qui devront être améliorés.
- l'approche pondérée : cette approche attribue une note de un à cinq à chaque processus administratif selon quatre critères qui sont : l'impact sur le client, l'impact sur les affaires, la possibilité d'amélioration et l'adaptabilité.
- l'approche factuelle qui consiste à connaître les exigences des clients par rapport aux besoins identifiés, à rechercher les processus administratifs qui ont le plus d'impact sur le client, à évaluer les possibilités d'amélioration des processus, ensuite à choisir les processus critiques à l'aide d'une matrice (choix des processus prioritaire).

A côté de ces quatre méthodes, l'entreprise pourra opter pour différents critères.

b) Les critères d'évaluation des processus

Le travail sur les processus doit être cadré d'un point de vue stratégique et ne viser que l'amélioration des performances qui font sens au niveau du service et de ses bénéficiaires. Selon Hammer & Champy (1993 : 138), Jacob (1994 : 50); Tessier (2004 : 10), Raquin & Mailet (2004 : 62), il ne s'agit donc pas de travailler sur l'ensemble des processus, mais seulement sur quelques-uns qui pourraient apparaître prioritaires au vue de différents critères d'évaluation, définis comme suit :

- les forts dysfonctionnements : à ce niveau l'important est de savoir quels sont les processus qui posent le plus de problèmes. En général, les processus qui posent le plus de problèmes sont des processus brisés (symptômes : circulation intensive d'informations, données redondantes, double saisie, coups de téléphone et échanges de messagerie importants, les reprises des activités, etc.)
- l'insatisfaction des bénéficiaires ou émergence d'attentes nouvelles ;

- les enjeux financiers définis par les processus qui utilisent le plus de capital humain, de technique, de temps.
- l'importance du processus ou son impact sur le client : sur l'importance respective des processus l'entreprise peut déterminer les questions qui sensibilisent le plus ses clients : le coût des produits, le délais, les caractéristiques du produit, la qualité. Il suffira ensuite de les rapprocher des processus qui ont le plus d'incidence sur elles pour établir une liste de celles à traiter en priorité.
- la faisabilité ;
- l'évolution de la stratégie du service ;
- le risque etc.

Une fois les processus évalués, il convient de se fixer des priorités en hiérarchisant les processus selon les évaluations réalisées. Le choix des processus prioritaires dépendra des objectifs de l'entreprise et du diagnostic effectué. La motivation du personnel du service pourra aussi être intégrée dans les critères de hiérarchisation.

Comme nous venons de voir, il existe plusieurs critères d'évaluation des processus. Il est l'important lors du choix des processus de se poser certaines questions : quel est l'effet significatif exercé par le processus sur l'orientation stratégique ? quelle est son incidence sur la satisfaction des clients ?

Lorsque les processus sont sélectionnés et hiérarchisés, il faut passer à la seconde étape qui est celle de l'analyse.

1.2.2. Analyse des processus

A partir de la description précédente, une analyse approfondie du processus pourra avoir lieu. Cette analyse repose sur l'identification précise des principaux faits marquant le fonctionnement du processus et son contexte. Elle aura pour objectif d'évaluer la performance du processus, d'identifier les activités à optimiser et les dysfonctionnements internes afin d'améliorer la performance globale du processus analysé. Le premier objectif de l'analyse repose sur une évaluation de la performance du processus. Evaluer suppose que l'on dispose d'indicateurs de mesure.

Tableau N°3 : Les types d'indicateurs d'un processus.

Mesure des entrées (efficacité du fournisseur).	Mesure du processus (efficience).	Mesure des sorties (efficacité)
Indicateurs de qualité concernant les fournisseurs.	Indicateurs d'efficience : temps de cycle, coûts, valeur, travail.	Indicateurs de réalisation

Source : (Eckes, 2001 :84)

D'après ce tableau, on peut remarquer qu'il existe trois types d'indicateurs : les indicateurs d'entrée, de processus et de sortie. Cette analyse s'appuie sur une contribution large des acteurs du processus, sur les mesures permises par les indicateurs existants et sur une analyse documentaire approfondie.

1.2.2.1. Evaluation des performances actuelles

L'évaluation des performances actuelles, à pour objectifs de décrire les irrégularités dans le déroulement du processus et les dysfonctionnements de ses activités. Selon Jacob (1994), Bernard (2001 : 225), Eckes (2001 : 29-42), Tessier (2001 :12), cette évaluation se décline à quatre niveaux :

- Evaluer les performances actuelles d'un processus par rapport aux performances attendues, en partant de l'identification du processus et de sa finalité, déterminer les critères d'appréciation de sa performance. Il sera également nécessaire de hiérarchiser ces processus en fonction de leur intérêt pour l'entreprise et définir des indicateurs de mesures pertinentes de la performance. Ces indicateurs devront être établis avec les personnes concernées par le résultat de la mesure. Une fois en situation de mesurer la performance actuelle, celle-ci devra être comparée à la performance attendue.
- Déterminer des indicateurs de mesure de la performance de chaque activité en déterminant les critères d'appréciation de la performance de chaque activité et en déduire des indicateurs de mesure en fonction du poids stratégique donné aux critères ;
- Evaluer la performance actuelle de chaque activité au regard de celle attendue ;
- Identifier les activités critiques : les activités évaluées devront être comparées à un objectif clairement défini, afin de dégager des écarts qui serviront à identifier les activités

critiques et celles à traiter en priorité. L'identification des activités critiques nous permettra d'analyser le fonctionnement des activités et de rechercher les dysfonctionnements.

Une fois le diagnostic réalisé, il faudra le traduire sous forme d'objectifs clairement formulés et visant l'optimisation du processus : exemples : "réduire de 15% le temps passé à l'accomplissement de cette partie de processus", "accélérer d'un jour les délais", "réduire le nombre d'anomalies de 20%", "augmenter de deux points la satisfaction des bénéficiaires".

En somme, on peut dire que l'analyse permet de recueillir les informations sur l'efficacité du processus. Ainsi, on s'assure que les indicateurs d'efficacité représentent bien les attentes majeures du client et qu'ils sont cohérents par rapport aux objectifs globaux de l'entreprise.

1.2.2.2. Etude des dysfonctionnements

L'étude des dysfonctionnements est réalisée à travers la recherche des dysfonctionnements et l'analyse des causes de ces dernières.

a) Recherche des dysfonctionnements

La phase d'étude des dysfonctionnements nous amène à radiographier le processus selon les différentes vues ou point d'entrée. Selon Jacob (1994 : 68-74), Ecker (1993 : 137), Pillet (2004), Bernard (2001 :227), les principales vues qui contribuent à améliorer l'analyse sont généralement établies à partir des critères tels que : le temps, les étapes du processus, les lieux et la valeur ajoutée. Ces différents schémas de visualisation, nous fourniront un guide pour détecter les anomalies du fonctionnement. En effet, la visualisation favorise la mesure de l'impact des événements sur le fonctionnement des processus et nous guide dans la compréhension de certaines variantes :

- La visualisation du processus en fonction du temps qui nous permet de relever les temps de chaque étape et les temps de liaisons ; l'objectif étant de mesurer l'efficacité du processus. Afin de disposer des moyens qui permettront à l'équipe de comprimer les délais, la visualisation pourra mettre en lumière pour chaque étape, le temps réel productif (représentant le temps passé à traiter les problèmes) par rapport au temps total (qui est égale au temps réel plus les temps d'attente, de transfert d'une étape à une autre et de recherche d'information).

- La représentation des étapes du processus qui consiste à suivre le déroulement du processus à travers les différentes étapes qui la composent, et à positionner à chaque étape les différents acteurs et les actions susceptibles d'introduire un retard. L'étude de l'enchaînement des étapes est complétée par un questionnement sur les aspects suivants : l'influence du management (délais de prise de décisions, conflits d'objectifs) ; l'impact de la séparation physique des ressources ; l'impact des changements de spécifications au cours du projet etc. Le principe suivi pour représenter les étapes du processus est d'ordonner l'ensemble des tâches effectuées par les différents acteurs et les flux inter fonctions engendrés par l'exécution des tâches.
- L'identification de la chaîne de valeur : la chaîne de création de valeur ou ce qu'on appelle séquence principale regroupe les activités créant directement et en temps réel de la valeur pour le client. La visualisation doit permettre d'analyser et de décomposer le flux de travail mais aussi de montrer la façon d'utiliser le temps. A travers cet aspect, on s'efforcera de mettre en lumière la valeur ajoutée de chaque activité ou tâche. Pour ce faire, on recherchera systématiquement l'apport de chaque activité dans l'élaboration du produit ou service délivré au client.

Une méthode qui permettra l'étude des activités sans valeur serait de les classer entre l'une des catégories suivantes une fois le travail analysé : les échecs internes (étapes ou activité se rapportant à la correction ou à la réparation d'erreurs commises dans le processus, exemple : rester, réviser, etc.), les échecs externes, les contrôles/inspections, les délais (attentes au cours d'un processus), la préparation/installation, les déplacements (seront considérés comme créant de la valeur que les déplacements qui concernent les clients?

Ensuite de calculer le temps nécessaire au sous processus créateur ou non de valeur ajoutée, calculer la proportion de chaque type d'activité (créateur ou non de valeur) dans le sous processus et enfin établir une fiche d'analyse systémique.

b) Analyse des causes

Une fois les dysfonctionnements les plus significatifs sélectionnés, il faudra en analyser les causes premières. Pour effectuer convenablement cette phase elle doit se faire en équipe et passer par trois grandes étapes exposées dans le tableau de synthèse ci-dessous.

Tableau N°4: méthode d'analyse des causes et outils d'analyse

	Objectifs	Outils
Ouvrir	Recenser toutes les causes possibles des problèmes décrits au cours d'une séance de créativité	Diagramme d'Ishikawa
Réduire	Ramener la liste des causes à un nombre plus gérable. Le facilitateur utilisera comme outil le CDC	<p>C : examiner la liste originale des idées issues de la séance de créativité, en vue d'une clarification.</p> <p>D : éliminer les doublons de la liste.</p> <p>C : dégager les catégories. (n'est généralement pas nécessaire le diagramme d'Ishikawa étant déjà organisé en catégorie).</p>
Fermer	Tenter d'expliquer les causes premières retenues	Les 5 QQQQQ

Source : Ecker (2001 :181-194)

Cette analyse doit tourner autour des facteurs de variabilités des processus à savoir : les moyens, les matières, les méthodes, les moyens de mesure, le milieu et la main d'œuvre.

Selon Herard (2003 : 153), Bernard (2001 : 116-117), en plus de ces outils, il existe d'autres outils d'analyse tels que : le diagramme de Pareto qui est un outil graphique de visualisation des fréquences d'apparition d'attributs qualitatifs. Cet outil met en évidence la loi de Pareto 80/20 selon laquelle 80% des effets sont dus à 20% des causes.

En somme, l'intérêt de cette phase d'étude est de déceler les dysfonctionnements et leurs causes, mais surtout de servir de base à la recherche des solutions des dysfonctionnements.

En fonction des objectifs précédemment identifiés, il faudra décider des actions d'amélioration à mettre en oeuvre, actions qui conduiront à modifier de façon plus ou moins forte le processus : il s'agit soit d'une action d'amélioration d'une partie du processus ou de tout le processus ; soit d'une action de reconception du processus.

1.2.3. Solutions d'amélioration

L'amélioration du processus s'appuiera sur les résultats obtenus lors des deux étapes précédentes. Elle consistera : à rechercher des solutions aux dysfonctionnements, à mettre en oeuvre les améliorations retenues. La recherche de solutions aux dysfonctionnements pourra se faire selon plusieurs méthodes.

Cattan (in Tessier : 2004), Bernard (2000 : 225-265-271), nous indiquent que le choix d'une méthode par rapport à une autre dépend du problème à traiter. Les méthodes proposées sont celles de :

- la résolution de problème qui s'applique lorsque le dysfonctionnement concerne une activité ;
- la relation client/fournisseur interne (RFCI) qui est mieux adaptée à la recherche de solution dans le cas de dysfonctionnement au niveau d'une interface entre deux unités ou entre le processus analysé et un autre processus ;
- l'analyse fonctionnelle qui permet de traiter les dysfonctionnements d'une portion de processus ;
- la méthode PDCA (plan, do, check, act) qui est une méthode d'amélioration adaptée au système de déploiement des politiques. Elle est structurée par rapport aux phases du cycle de Deming ;

- la méthode CEDAC (cause and effect diagramme with addition of cards) qui est une méthode ayant une grande efficacité dans les projets d'amélioration radicale exigeant un rythme d'amélioration accélérée et une fréquence élevée des revues de progrès.

Remarques : les méthodes d'amélioration adoptées par les neuf auteurs sélectionnés et cités sont basées sur celles de Deming. Mais, pour Eckes et Pillet, la méthode d'amélioration choisie est le six sigma. Pour Jacob, Hammer & Champy, la méthode d'amélioration retenue est une reconception radicale du processus c'est-à-dire un reengineering.

Aussi, la méthode de mise en œuvre des actions correctives devra être définie de manière à éliminer les causes profondes des problèmes (exemples de problèmes : erreurs, défauts, absence de contrôles adéquats du processus). Après la mise en œuvre des actions correctives, l'efficacité de ces actions devra être vérifiée régulièrement, afin de permettre une amélioration continue du processus.

Dès que les exigences prévues pour le processus seront remplies, l'organisme devra concentrer ses efforts sur les actions à entreprendre pour améliorer les performances du processus en visant constamment une progression. La méthode d'amélioration devra être définie et mise en œuvre (exemples d'amélioration: simplification du processus, renforcement de l'efficience, amélioration de l'efficacité, réduction de la durée du cycle du processus). Il faut par ailleurs, vérifier l'efficacité de l'amélioration.

Conclusion

En somme, nous pouvons dire que le management des processus est un mode de gestion efficace que toute structure se doit d'avoir pour évoluer dans ce nouvel environnement. En effet, la finalité de toute entreprise est de satisfaire ses clients, mais aussi d'être performante et compétitive .

Partant de l'identification et l'analyse des processus, le propriétaire du processus disposera d'informations lui permettant de détecter, et aussi d'agir le plus tôt possible sur les différents dysfonctionnements aux interfaces des processus pouvant affecter la qualité des produits ou services, les délais, les coûts. L'approche processus apportera la valeur ajoutée de la démarche en permettant à l'organisme : de détecter les différents dysfonctionnements existants ou potentiels liés à son organisation, de maîtriser de ce fait les risques et de déterminer pour chaque processus identifié un niveau de mesure et de performance à tenir ou à atteindre.

Chapitre 2 : Le processus de contrôle budgétaire

Dans l'environnement actuel aucune entreprise ne peut survivre et prospérer sans un réel contrôle de sa gestion. Selon le Conseil National de la Comptabilité (in Malo & Mathé, 1998 : 9), « contrôler la gestion de l'entreprise, c'est maîtriser sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements qui s'y préparent avec son équipe et s'adapter à une situation évolutive ».

Le contrôle implique alors que l'entreprise dispose de stratégies et d'objectifs. Aussi, atteindre ses objectifs suppose que l'entreprise élabore des plans d'actions et alloue les ressources nécessaires aux responsables des services pour financer leurs besoins en fonctionnement et en investissement. La matérialisation financière et comptable de ce plan d'action est exprimée par le budget. Selon Bouquin (2001 :111), « le budget est l'expression comptable et financière des plans d'actions retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles dans le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels ».

Afin de s'assurer que les résultats des responsables convergent dans le sens des objectifs, des stratégies et des budgets alloués, les entreprises devront mettre en œuvre des modalités de suivi c'est-à-dire un contrôle budgétaire permettant d'informer les dirigeants sur les écarts budgétaires constatés (après comparaison des résultats réels aux prévisions budgétaires) et d'élaborer des actions correctives (après recherche des causes des écarts) qui permettront d'atteindre les objectifs fixés et la stratégie.

En somme, le suivi de la performance budgétaire est important pour l'entreprise : il permet de prendre connaissance de la conduite des opérations.

Dans ce chapitre, nous nous intéresserons au processus du contrôle budgétaire. La première section traitera des définitions, des objectifs et des piliers du contrôle budgétaire, la seconde section traitera de l'organisation du contrôle budgétaire et la troisième section du processus de contrôle budgétaire.

2.1. Définitions, objectifs et piliers du contrôle budgétaire

Cette première section sera consacrée aux différentes définitions du contrôle budgétaire, à ses objectifs ainsi qu'à son organisation.

2.1.1. Définitions du contrôle budgétaire

Selon Pigé & Lardy (2003 : 221), le contrôle budgétaire « est un ensemble de systèmes et procédures qui vont de l'établissement des budgets à la collecte et au contrôle des réalisations par confrontation avec les prévisions ». Cette définition à l'avantage de présenter le périmètre du contrôle budgétaire, mais elle reste cependant limitée. Une définition plus complète a été donnée par Gervais. Selon Gervais (2000 : 14), le contrôle budgétaire se définit comme la comparaison des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant au budget afin de :

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

Bien que complète, la limite de cette définition est d'avoir ignoré l'approche à priori du contrôle ne tenant compte que du contrôle à posteriori.

En somme, nous pourrions dire que le contrôle budgétaire vise tout d'abord à effectuer un contrôle à priori et ensuite un contrôle à posteriori, dans le but d'aider l'entreprise à atteindre les objectifs fixés. Défini ainsi, le contrôle budgétaire est un système qui cherche à faire revenir l'entreprise vers les objectifs fixés. Selon Hutin (2005 : 696), sa performance sera définie par sa rapidité et sa fiabilité du fait de son rôle régulateur.

2.1.2. Les objectifs du contrôle budgétaire

Les objectifs du contrôle budgétaire sont multiples et variés. Les auteurs comme Malo & Mathé (2000 :82), Alazard & Separi (2001 : 278), Dayan & al (2004 :862), Pigé & Lardy (2003 : 12), CESAG (2002), Oresago & al (2003 : 1) ont assigné au contrôle budgétaire les objectifs suivants :

- motiver les responsables et surveiller les délégations. La délégation est constituée par la décentralisation (existence de centres de responsabilité). Elle entraîne une surveillance par le contrôle budgétaire, aussi le délégant devra s'assurer du respect de l'exercice des pouvoirs ou compétences à transférer. Quant à la motivation des responsables, elle est la conséquence de la délégation de l'autorité qui accompagne la décentralisation. Elle résulte d'une satisfaction née de la confiance dont jouissent les responsables des unités auprès de la direction ;
- inciter au dialogue et à la communication. Le reporting financier offre l'opportunité aux responsables des unités d'expliquer à la hiérarchie et à leurs collègues les écarts significatifs constatés entre les prévisions et les réalisations. L'analyse des causes et la recherche des causes permettent d'envisager des solutions avec les responsables concernés. Le feedback fait à l'intention du personnel sur les résultats budgétaires constitue une plage communicationnelle très importante pour le pilotage de l'entreprise ;
- coordonner les activités des différentes unités. Cette activité consiste à s'assurer de la cohésion entre les centres de responsabilités ; cela permet d'évaluer la maîtrise du processus de décentralisation ;
- mesurer la performance. Il s'agit d'apprécier le résultat d'exécution budgétaire qui reflète le degré de maîtrise des principaux facteurs clés (pour certains auteurs, il s'agit de comparer la performance actuelle aux objectifs fixés) ;
- fournir des informations clés aux décideurs sur l'application et le suivi de la stratégie ;
- analyser les écarts significatifs (gestion par exception) ;
- réajuster les prévisions et mettre en place des actions correctives ;
- s'assurer que les budgets soient préparés en utilisant les idées collectives formulées ou suggérées à tous les niveaux de gestion ;
- s'assurer que chaque gestionnaire ayant une fonction de gestion budgétaire (élaboration et suivi d'exécution) a une responsabilité entière dans son domaine d'activité ;
- réaliser le profit préalablement fixé par le biais du contrôle des recettes et des dépenses.
- garantir que les dépenses d'équipement soient dirigées vers les articles rentables.

NB : l'atteinte de ces objectifs demande l'engagement et l'implication de tout le personnel de l'entreprise.

Les objectifs ci-dessus ne peuvent être réalisés si elles ne reposent pas sur certains piliers.

2.1.3. Les piliers du contrôle budgétaires

Selon Malo & Mathé (1998 : 120), le système de contrôle budgétaire repose sur quelques piliers qui seront aussi ses faiblesses :

- les objectifs déclinés à partir de la stratégie ;
- une structure organisant les zones de responsabilités (avec leurs objectifs propres) : à ce niveau, il s'agit de montrer la fonction et la responsabilité de chaque membre du personnel, ce qui facilitera la recherche de l'origine des écarts et la gestion des facteurs de succès ;
- un langage commun : la comptabilité, permettant une application à toute l'organisation .Ceci est nécessaire parce que les charges globales sujettes au contrôle à la fin de l'année, doivent concorder dans l'ensemble des états financiers, des allocations ou des charges inexacts fausseront l'exactitude des rapports budgétaires.
- des modèles de fonctionnement commun.

Ces piliers, permettront alors au système de donner la direction à suivre à chaque partie de l'organisation, de signaler en permanence les écarts et d'obtenir des corrections. Ces missions ne seront assurées que si le contrôle budgétaire est utilisé dans les conditions techniques correctes. Ce qui nous amène à aborder les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire.

2.1.4. Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire

Selon Hutin (2005 : 696) et Oresago & al (2003 :1), l'efficacité du contrôle budgétaire dépend de l'organisation du budget et de l'exploitation des écarts. Pour atteindre cette efficacité, certaines conditions sont à respecter :

- les prévisions doivent être relativisées ;
- l'information doit parvenir rapidement. Les responsables qui prennent des décisions à la suite du suivi budgétaire doivent recevoir le plus tôt possible les données chiffrées sur la mesure des réalisations ;
- l'information doit être fiable. La rapidité de transmission ne doit pas conduire à une information de mauvaise qualité ;
- le contrôle doit exister. Il ne faut pas constater des écarts sans les exploiter ;
- le contrôle doit être sélectif et ne s'intéresser qu'aux écarts significatifs ;
- le contrôle ne doit pas être répressif ;
- le contrôle doit être décentralisé.
- des budgets centraux doivent exister, ces budgets centraux possibles sont: la recherche, la production, la commercialisation, et l'administration générale ;
- des canevas budgétaires doivent exister. Sans canevas et sans lignes directrices adéquates, aucun gestionnaire ou chargé du budget n'exécutera de manière efficace le budget programmé ;
- le budget doit être coordonné. Quelques entreprises ont un comité de budget pour surveiller le budget de l'entreprise, la collation des différents budgets et l'exercice global de contrôle. Ce travail peut être canalisé par le directeur financier, le chef comptable ou le directeur général ;
- des budgets fonctionnels doivent exister: les ventes, les charges de distribution, la production, les charges de production, les charges d'administration générale, le matériel, la main d'œuvre, l'achat d'équipement, la trésorerie.

Concernant l'exploitation des écarts, une fois les écarts constatés et analysés, la mise en œuvre des actions correctives doit être rapide. En somme, rendre le contrôle efficace suppose de réduire les délais de détection, d'analyse et de correction des écarts.

Le contrôle budgétaire définit, les objectifs décrits et les piliers définis, il serait intéressant de connaître comment le contrôle budgétaire est organisé.

2.2. Organisation du contrôle budgétaire

La structure organisationnelle de l'entreprise est un élément qui influence la mise en œuvre du contrôle budgétaire. Selon Lochard (1998 : 155), deux types de système de contrôle budgétaire peuvent être conçus : l'un sous forme de service, l'autre sous forme de self service.

2.2.1. Organisation du contrôle budgétaire en service

Selon Lochard (1998 : 155), dans un système de contrôle budgétaire considéré comme un service, celui-ci peut soit relever de la direction du contrôle de gestion, soit de la direction financière.

a) Le système de contrôle budgétaire relevant de la structure de contrôle de gestion

A ce niveau, le système de contrôle budgétaire est centralisateur. Il dispose d'un pouvoir d'analyse des résultats des centres de responsabilité, pouvant conduire la direction à influencer leurs stratégies. La principale limite à cette organisation est son manque d'efficacité quant à la mise en œuvre d'action corrective. Selon Alazard & Separi (1998: 133), sur le terrain, le contrôle commence après le calcul des écarts, notamment par la recherche des causes des écarts alors que pour Gervais le contrôle budgétaire devrait normalement s'exercer à partir de l'engagement, car c'est à ce niveau que la responsabilité est engagée.

b) Le système de contrôle budgétaire relevant de la direction financière

A ce niveau, le problème majeur réside dans la répartition des rôles budgétaires entre le directeur financier et le contrôleur de gestion. En effet, l'un des rôles du contrôleur du budget est de présenter la synthèse de l'analyse des écarts budgétaires et de jouer le rôle de conseiller des responsables opérationnels dans la mise en œuvre d'action correctives.

La position du service de contrôle budgétaire présentée ci-dessus peut être source de difficultés de coordination au niveau de la direction financière.

2.2.2. Le contrôle budgétaire comme self service

Selon Lochard (1998 : 155), c'est un système qui consiste à tout faire soit même à savoir :

- constater les écarts budgétaires de manière permanente ;
- rendre compte à sa hiérarchie des résultats de son centre suivant une périodicité fixée ;
- mettre en œuvre les mesures correctives.

Ce type de système a l'avantage de respecter le principe de la décentralisation, mais présente certains inconvénients tels que : l'effort de formation des cadres opérationnels ; l'importance des tâches administratives qui pourraient jouer sur le temps d'exécution des cadres dans le domaine de spécialité.

En somme, nous pouvons dire que la position du service en charge du contrôle budgétaire est un facteur influençant son efficacité.

2.3. Processus de contrôle budgétaire

Afin de tendre vers les résultats escomptés, le budget attribué aux responsables des services devrait s'accompagner d'une procédure de contrôle budgétaire. Selon Tulkens (2006 :3), « ce contrôle permet d'assurer que les dépenses soient en conformité avec le montant du budget, que les objectifs et les niveaux d'activités soient atteints » (traduction libre de l'auteur). L'ensemble budget et contrôle budgétaire constitue ainsi le système budgétaire. Afin de comprendre le processus de contrôle budgétaire, nous présenterons la démarche adoptée par différents auteurs (voir tableau ci-dessous).

Tableau n°5 : présentation du processus de contrôle budgétaire

Auteurs Etapes	Gervais (2000)	Pigé & Lardy (2003)	Arnaud&al (2001)	Malo & Mathé (2000)	Anthony & Young (2003)
Contrôle à priori	x	x		x	
Constater	x	x	x	x	x
Rendre compte (reporting)	x	x	x	x	x
Comprendre et expliquer (analyse des écarts)	x	x	x	x	x
Elaboration d'action corrective	x	x		x	x

Source : Gervais (2000 :558), Pigé & Lardy (2003 :), Arnaud (2001 :35-214), Malo & Mathé (2000 :153), Anthony & Young (2003 :707)

A partir de ce tableau, nous pourrions présenter le processus de contrôle budgétaire à travers les cinq activités suivantes : le contrôle à priori, le constat des écarts, le reporting, l'analyse des écarts, l'élaboration d'actions correctives. Les quatre dernières activités constituent le contrôle à posteriori qui est effectué périodiquement pour le suivi budgétaire : il peut être soit mensuel, soit trimestriel selon les entreprises. Pour le contrôle à priori, il est effectué de manière permanente au niveau du responsable budgétaire (NB : ce contrôle ne vise pas à constater les écarts mais à les éviter).

Remarques : Pour Arnaud (2001 : 35-214) et Anthony & Young (2003 :707), le processus commence à partir de la phase de constat des écarts. Pour les autres auteurs, les cinq étapes du processus existent mais le contenu des activités diffère (par exemple pour Gervais, la phase de constat regroupe le reporting et l'analyse des écarts).

Ainsi, nous constatons que pour les différents auteurs, il existe des divergences : pour Gervais et Arnaud, le reporting viendrait avant l'analyse des écarts, alors que pour Malo & Mathé et Anthony & Young, il viendrait après l'analyse des écarts. Aussi, compte tenu de ces divergences, nous retiendrons que le reporting vient après l'analyse des écarts. Néanmoins, nous développerons la position de ces auteurs lorsque nous aborderons la question du reporting.

2.3.1. Le contrôle à priori

Selon Tulken (2006 :6) et Malo & Mathé (2000 : 153), Le contrôle à priori ou ex ante control s'exerce sur l'engagement des dépenses d'investissements (dans le cadre de la gestion des investissements) alors que pour Gervais (2000 :558), ce contrôle s'exerce exclusivement sur les recettes ou les dépenses. Dans le cadre de l'optimisation des ressources de l'entreprise, ce contrôle doit veiller à contrôler toutes les dépenses des chefs des services. C'est ainsi qu'avant toute autorisation de dépenses, le responsable du contrôle vérifiera que :

- les dépenses sont budgétisées ;
- l'enveloppe budgétaire est suffisante ;
- l'organisation a suffisamment de liquidité ;
- la dépense est opportune ;
- la demande est conforme aux procédures, et est régulière
- l'enregistrement initial de la dépense est autorisé par une personne habilitée ;
- la dépense est supposée enregistrer dans le compte correct ;
- le travail entrepris est supposé complet lorsque la fourniture est livrée ;
- le paiement est supposé être fait à un fournisseur habilité au montant correcte ;
- toutes les exigences par rapport à la documentation sont complètes, correctes et conformes à la demande de paiement. (traduction libre de l'auteur pour les six dernières puces).

Un tel suivi permettra au responsable d'orienter son action à court terme en fonction des dérapages constatés et d'informer sa hiérarchie. La procédure voudrait que le responsable de manière périodique reçoive de la part du service comptable la situation de ses dépenses pour lui permettre de se situer dans le contexte de l'entreprise. En plus du contrôle à priori, un contrôle à posteriori est effectué de manière périodique et, c'est à ce niveau de contrôle que des écarts pourront être constatés. En effet, le contrôle n'est effectué qu'une fois l'opération totalement accomplie.

2.3.2. Le contrôle à posteriori

Le contrôle à posteriori ou ex post control est la deuxième phase du contrôle budgétaire. Il est réalisé à travers les activités suivantes : le constat des écarts, l'analyse des écarts, le reporting, l'élaboration et la mise en place des actions correctives.

2.3.2.1. Le constat des écarts

Selon Gervais (2000 :558), Pigé & Lardy (2003), Arnaud & al (2001 : 35), Malo & Mathé (2000 : 160), le constat des écarts vise à trouver une différence ou une déviation par rapport aux objectifs budgétaires ou à des standards. Une fois les dépenses réalisées, un contrôle à posteriori sera fait (suivi à l'aide des standards, des objectifs budgétaires) pour suivre l'activité des centres de responsabilité et/ou de leurs chefs. Ce contrôle se fait de manière périodique et vise à comparer les réalisations aux standards. La comparaison entre les réalisations et les données budgétaires permet de faire ressortir des écarts budgétaires exprimés en valeur absolue ou sous forme de pourcentage.

Toutes les informations collectées pour déterminer les écarts par rapport au budget, sont mises en forme dans le tableau de bord et/ou des rapports de contrôle. Le but de ces rapports de contrôle est de bien communiquer la performance des chefs des centres de responsabilités par rapport au budget ou d'autres standards de comparaison. Mais, avant toute élaboration des rapports, une analyse des écarts globaux constatés est faite.

2.3.2.2. L'analyse des écarts

Les écarts constatés sont analysés afin d'expliquer les décalages entre les réalisations et les prévisions. Selon Arnaud & al (2001 : 214) et Anthony & Young (2003 : 711), la technique de l'analyse des écarts permet d'attirer l'attention sur les décalages pouvant exister entre les réalisations et des critères de comparaisons tels que (les objectifs, les standards budgétaires, les standards extérieurs, des normes, les coûts standards ou les réalisations (-/+ de la période antérieure). Les plus utilisés sont :

- les prévisions budgétaires, lorsque l'analyse part d'éléments globaux. Ces prévisions budgétaires, habituellement annuelles constituent l'horizon de référence de l'analyse. Ces dernières sont ensuite divisées en autant de périodes qu'il y'a de contrôle prévu.

- les coûts standards, lorsque l'analyse part de coûts unitaires :

Ecart = Réalisations - Prévisions ou Ecart = Coûts réels- Coûts standards

A partir du constat de l'écart on analysera l'écart global selon le niveau de responsabilité.

Tableau N° 6: tableau de correspondance du niveau de responsabilité et du point de départ de l'analyse.

Niveau de responsabilité	Point de départ de l'analyse
Chef d'entreprise	Résultat net comptable
Centre de profil	Marge contributive
Centre de revenu	Chiffre d'affaire net de frais de commercialisation
Centre de coût	Coût total du centre ou coût unitaire de produit

Source : Selmer (2003 : 180)

En tenant compte du tableau, nous dirons que le contenu du rapport sur le contrôle budgétaire variera en fonction de la nature des informations demandées par les utilisateurs (chefs des services, direction générale, etc.).

Selon Hutin (2005 : 689), Yazı (2006 : 101), Cinq différentes approches peuvent être utilisées pour analyser les écarts : l'analyse de la marge de manœuvre disponible, l'analyse de la répartition des charges, l'analyse des écarts par postes budgétaires, l'analyse financière des écarts, l'analyse détaillée des écarts. Les quatre premières serviront à juger globalement les progrès accomplis au regard des objectifs de départ et, à repérer les éléments les plus préoccupants. La cinquième, quant à elle, permettra l'identification des causes des écarts repérés.

a) L'analyse de la marge de manœuvre disponible

Cette analyse mesure en pourcentage l'écart entre l'objectif budgétaire à atteindre et l'objectif réalisé à date. Elle permet de repérer très rapidement les endroits où les efforts devront porter. Elle se révèle utile pour les centres de coûts et le contrôle de charges discrétionnaires. L'analyse peut se faire à l'aide du tableau suivant :

Tableau n° 7: analyse de la marge de manœuvre disponible

Postes de charges	Prévu 12 mois	Prévu 9 mois	Résultat 9 mois	Disponibilités 3 mois (P-R)	Disponibilités en %
Salaires	300.000	225.000	235.000	65.000	22%
Formations	14.500	10.875	13.975	525	4%

Source : Yazı (2006 : 104)

b) L'analyse de la répartition des charges

Elle vise à mettre en relation chacun des postes avec le chiffre d'affaires, en suivant l'évolution de cette relation à travers l'exercice; les éléments mal contrôlés, ceux qui menacent le bénéfice de l'exercice, seront ainsi mis en évidence.

Tableau n°8 : analyse de la répartition des charges

Postes de charges	Prévu 12 mois	Prévu 9 mois	En % des ventes	Résultats 9 mois	En % des ventes	Ecart
Ventes de kits	450.000	337.500	100%	312.000	100%	
Salaires	300.000	225.000	66,7%	235.000	75,3%	8,6%
formations	14.500	10.875	3,2%	13.975	4,5%	1,3%

Source : Yazı (2006 : 106)

c) L'analyse des écarts par postes budgétaires

Elle exprime en pourcentage et en valeurs absolues les écarts entre les données budgétisées à un moment de l'exercice et les données réelles à cette même date. Selon Hutin (2005 :689), l'écart joue le rôle de signal d'alarme.

Tableau N°9: écarts par poste budgétaire

Postes	Prévu 12 mois	Prévu 9 mois	Résultat 9 mois	Ecart Global	Ecart en %
Ventes de kits	450.000	337.500	312.000	-25.500	-7,6%
Salaires	300.000	225.000	235.000	10.000	4,4%
formations	14.500	10.875	13.975	3.100	28,5%

Source : Yazı (2006 : 108), Hutin (2005 :689)

d) L'analyse financière des écarts

On l'utilise simplement pour comparer la situation réelle des principaux ratios d'analyse financière avec la situation prévue. Cette analyse est particulièrement importante lorsque l'organisation doit respecter un certain nombre de clauses restrictives que ses bailleurs de fonds lui auraient imposées. C'est l'analyse la plus appropriée pour l'analyse des écarts par postes de bilan.

Tableau N°10 : analyse financière des écarts

Postes de charges	Prévu 12 mois	Prévu 9 mois	Résultats 9 mois	Écart Global
Chiffre d'affaires	450.000	337.500	312.000	
Chiffre d'affaires	450.000	337.500	312.000	
Chiffre d'affaires	450.000	337.500	312.000	
Actif total	1.000.000	1.000.000	900.000	
Actif total	1.000.000	1.000.000	900.000	
Bénéfice net/ventes	13,8%	13,8%	3,1%	-10,7%
Bénéfice net/ventes	13,8%	13,8%	3,1%	-10,7%

Source : Yazı (2006)

e) L'analyse détaillée

L'écart global provient de la combinaison de plusieurs facteurs. Ainsi, pour l'analyser, il convient de dissocier l'écart de coût (ou prix) de l'écart de quantité (ou volume)

Exemples :

- ❖ Ecart sur chiffre d'affaires
 - Ecart global = Chiffre d'affaires réel - chiffre d'affaires prévu
 - Ecart sur prix = (Prix Réel - Prévu) x Niveau d'activité réel
 - Ecart sur volume (ou sur quantité) = (Volume Réel - Volume Prévu) x Prix Prévu
- ❖ Ecart sur matière et fourniture
 - Ecart global = charges réelles - charges prévues
 - Écart sur prix ou coût = (Prix Réel - Prix Prévu) x Quantité réelle
 - Écart sur quantité = (Quantité réelle - Quantité prévue) x Prix Prévu
- ❖ Ecart sur main d'œuvre direct
 - Écart global = Coût réel - Coût budgétisé
 - Écart sur taux = (Taux Réel - Taux Prévu) x Temps réel
 - Écart sur temps = (Temps réel - Temps Prévu) x Taux prévu

Il est à noter que tous les écarts ne présentent pas d'intérêt pour l'entreprise. Seuls les plus pertinents devront être retenus. Selon Gervais (2000 : 557), ces derniers doivent présenter certaines caractéristiques : ils devront être utiles, fiables, actuelles, obéir à une logique économique (c'est-à-dire ne contrôler que les écarts dont les bénéfices excèdent les coûts qu'ils impliquent), s'intégrer dans un ensemble d'appréciation des performances. L'analyse des écarts est ensuite portée dans un rapport de contrôle, qui est adressé à la hiérarchie.

2.3.2.3. Le reporting

A des dates fixes, l'unité contrôlée se doit d'établir, avec l'aide du contrôleur de gestion, un rapport ou compte rendu d'activité qui sera transmis au supérieur hiérarchique. Une autre option consisterait à ce que le contrôleur de gestion, dans le cadre du suivi de la performance, élabore des rapports périodiques personnalisés, adressés aux différents chefs de service et à la direction générale. On parle alors de système de reporting.

a) Définition et objectifs du reporting

Selon Pigé & Lardy (2003 : 222), Guedj (1998 : 319), Malo & Mathé (2000 : 228), Gervais (1994 : 167); Anthony & Young (2003 :706-708), le reporting est un document contenant des informations destinées à rendre compte d'une situation donnée ou sur une période considérée. Ce compte rendu des réalisations repose fréquemment sur une standardisation des informations demandées et le respect d'une certaine périodicité. L'objectif de ces informations est d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilités. Ce document devra être clair et compréhensible et ne comporter que des informations susceptibles d'informer sur ce qui se passe, de manière à provoquer l'action.

Selon Gervais (2000 : 558) et Arnaud (2001 : 35-214), le reporting se fait avant l'analyse des écarts. Pour lui, le reporting fait avant l'analyse des écarts ne sert qu'à informer le responsable hiérarchique destinataire des résultats de l'activité. Le responsable hiérarchique destinataire du rapport analyse le rapport, fait la synthèse des contrôles effectués et remonte l'information consolidé au supérieur hiérarchique. Pour tous les autres auteurs, le reporting se fait après l'analyse des écarts. Ces rapports :

- reconstituent des masses de recettes et de dépenses comparables à des prévisions;
- déterminent des écarts et expliquent les plus significatifs après analyse (ces deux points constituent le volet comptable du reporting). Et pour réaliser ce volet, le contrôleur et ou le responsable du service a besoin de se procurer auprès de la comptabilité générale, comptabilité budgétaire et de la comptabilité de management les documents qui l'informeront. En plus des données comptables, des indicateurs extra comptables contenus dans le tableau de bord permettent de rendre compte ;
- ensuite font état des mesures prises par le responsable au vu des écarts constatés.

Selon Anthony & Young (2003 :708), en plus de contenir certaines informations, les bons rapports de contrôle doivent avoir trois caractéristiques essentielles :

- ils sont personnalisés ;
- ils comparent la performance actuelle aux meilleurs standards disponibles (il y a trois types de standards : budgétaires, historiques et externes);
- ils se focalisent sur des informations significatives (traduction libre de l'auteur).

En somme, on peut dire qu'il existe deux types de reporting : un reporting de contrôle et un reporting de performance. Ces outils du contrôle budgétaire ont un double objectif : disposer d'informations sur les réalisations des services et pouvoir agréger ces informations pour disposer d'une vision globale de l'entreprise. La transmission de ces informations à la hiérarchie permet à cette dernière de s'assurer de la bonne marche des activités et de l'implication de chacun des acteurs.

b) Les principes du reporting

Comme mentionné précédemment, le reporting comprend l'explication des écarts les plus significatifs. Selon Gervais (2000 : 558), Hutin (2005 : 690), Malo & Mahté (2000: 123), la détermination de ce type d'écarts repose sur des principes qui sont :

- le principe d'exception : à ce titre un seuil de tolérance est fixé rubrique par rubrique (sur les résultats ou sur les actions) de façon à réduire la charge de vérification de la direction générale (direction financière et le contrôle de gestion).
- Le principe de contrôlabilité : les rubriques dépendant du chef de centre de responsabilité seront particulièrement suivies.
- Le principe de correction : les écarts sont corrigés par des actions de corrections.
- Le contrôle flexible est un contrôle effectué sur la base de budget flexible c'est-à-dire un budget établi avec plusieurs niveaux d'activités, ou révisé après dans le cadre du contrôle budgétaire. En somme, c'est un contrôle qui permet de faire des ajustements au moment du contrôle et d'analyser de façon pertinente les écarts.

Après le constat, l'analyse des écarts, et la transmission du reporting, la dernière étape du contrôle à posteriori est celle de l'élaboration et la mise en place des actions correctives, si des écarts significatifs sont dégagés.

2.3.2.4. Elaboration et mise en œuvre des actions correctives

Une fois les réalisations mesurées et communiquées, une action corrective ne s'impose que si un écart significatif est décelé. A ce niveau, le contrôle budgétaire ne retient que les écarts pertinents. Selon Gervais (2000 : 554), la nature de l'action corrective peut différer en fonction des écarts. Elle peut consister soit à :

- réviser le niveau des standards (révision des prévisions devenus irréalistes) ;
- mettre en œuvre des actions d'amélioration visant à infléchir les résultats attendus. Ici l'action corrective est mise en œuvre avant que l'opération ne soit entièrement terminée;
- influencer les réalisations ultérieures, à ce niveau l'action corrective ne concerne que le déroulement d'une tâche nouvelle ;
- Il peut s'agir de ne rien faire lorsque l'écart est dû à un phénomène accidentel ou conjoncturel.

Aussi, pour élaborer une action corrective appropriée, il faut connaître les causes qui lui sont associées. Cependant, pour qu'une action corrective soit efficace, elle doit être rapide (c'est à dire se faire une fois l'écart apparu), selon Hutin (2005 :696), adaptée (c'est à dire portée sur les déterminants qui exercent une forte influence sur le résultat) et adéquate.

Les actions correctives finalement retenues après évaluation seront transmises avec les autres documents.

Mensuellement ou bimensuellement, des réunions de suivi budgétaire sont tenues par les responsables d'un niveau hiérarchique donné et leur supérieur, ainsi que le contrôleur de gestion au cours desquelles chaque responsable parle des problèmes rencontrés. Ces réunions permettront alors d'harmoniser les actions correctives déjà mises en œuvre et de prendre de nouvelles.

Conclusion

En somme, nous pourrions retenir que le contrôle budgétaire est tout d'abord un contrôle qui repose sur une certaine organisation et des principes qui affecteront plus ou moins son efficacité. Compte tenu du rôle joué par le contrôle budgétaire dans l'atteinte des objectifs de l'entreprise, celui-ci s'exerce par un contrôle avant tout engagement des dépenses (contrôle à priori) et par un contrôle après réalisation des dépenses dans le but de ramener l'entreprise vers la réalisation des objectifs, au cas où des dérives sont constatées.

Les informations devenant stratégiques dans la prise de décision, l'apport du contrôle budgétaire réside dans la communication de l'information aux intéressés (responsable de l'activité), et à la direction après le constat des écarts et leur analyse à travers le reporting. Ce dernier, afin d'être utile et performant, doit adapter les informations à l'utilisation du destinataire, mais aussi être rapide et fiable.

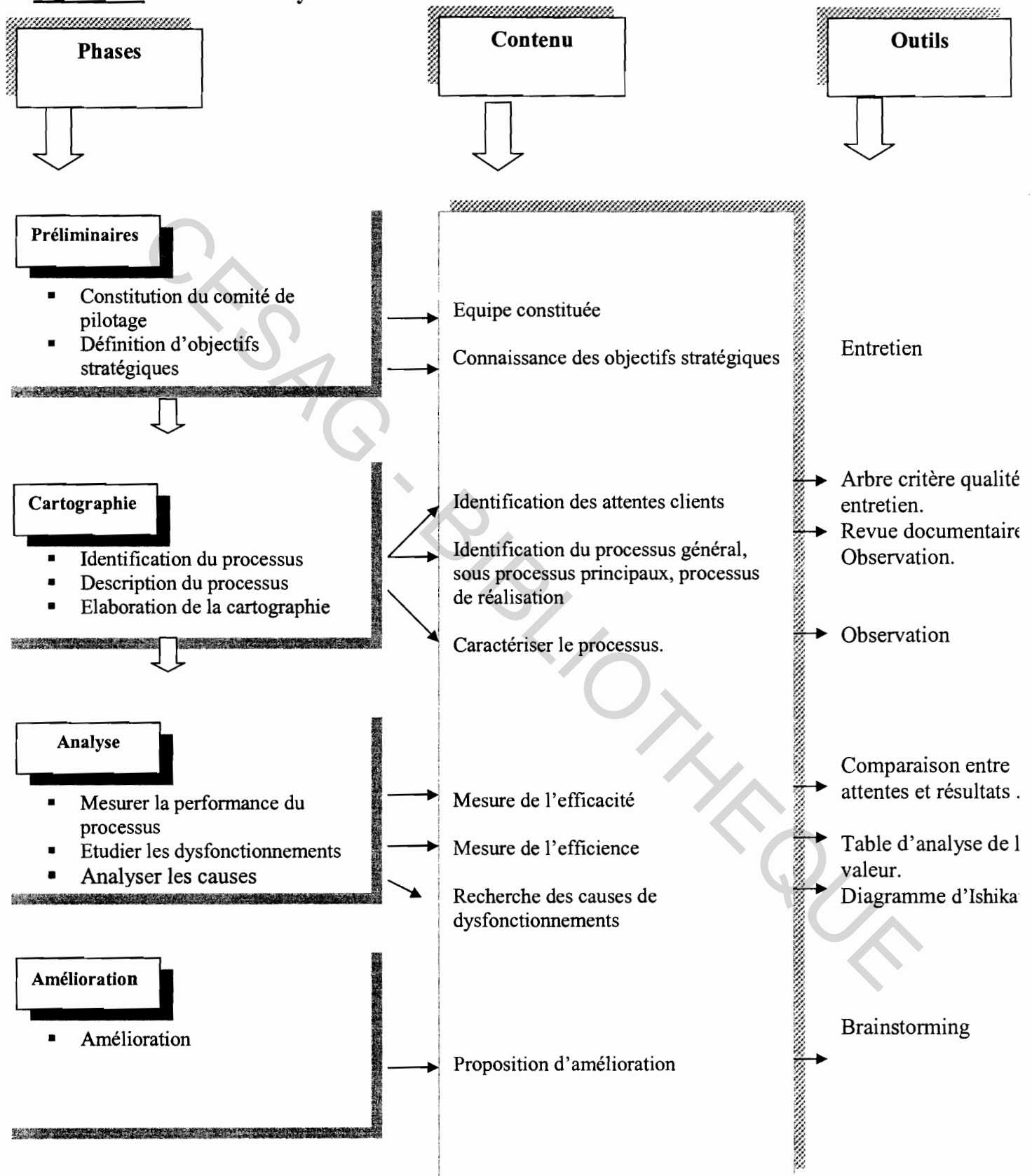
Chapitre 3 : Méthodologie de la recherche

Notre revue sur le management des processus a permis de comprendre ce concept. Aussi pour, l'appliquer sur le terrain, nous avons dégagé une démarche à partir de la présentation de plusieurs auteurs ayant traité du management des processus, de l'optimisation des processus, du reengineering, de la cartographie des processus, de l'approche processus. Cette démarche représente la synthèse de l'ensemble des auteurs qui l'ont appliquée dans des domaines différents comme : l'industrie, les banques, les micros finances, le commerce, etc.

Ce modèle d'analyse, nous permet de prendre connaissance des objectifs stratégiques de l'entreprise, d'élaborer une cartographie du processus à partir de l'identification et la description du processus existant, d'analyser ce processus à travers la mesure de la performance, l'étude des dysfonctionnements et l'analyse des causes ; de proposer des solutions d'amélioration aux dysfonctionnements que nous révélera l'analyse. Dans la phase d'amélioration, nous nous limiterons aux propositions d'amélioration.

Ce chapitre présentera en première section le modèle d'analyse et en seconde section les techniques et outils de collecte des données.

Figure N°2 : Modèle d'analyse



Source : nous même

Ce modèle d'analyse représente le modèle du management des processus que nous appliquerons sur le terrain. Notre étude se bornera cependant aux trois phases de cartographie, d'analyse, et d'amélioration. Le brainstorming sera la meilleure façon de proposer des solutions ; cependant, il ne sera réalisé que si les acteurs acceptent de collaborer, sinon nous proposerons nous mêmes des solutions.

3.2. Les outils et techniques de collecte des données

Afin de collecter les données sur le terrain, nous utiliserons plusieurs outils et techniques dont une revue documentaire, des entretiens, l'observation, l'arbre critères qualité, le diagramme d'ishikawa, la table d'analyse de la valeur, la fiche de synthèse du processus.

3.2.1. La revue documentaire

La prise de connaissance des procédures du contrôle budgétaire, du cadre juridique et réglementaire, de l'activité de l'hôpital, des prévisions budgétaires, nous conduira à une revue documentaire. Les documents consultés sont respectivement le manuel de procédures, les textes de lois portant réforme hospitalière, le guide de présentation de l'hôpital, le budget 2006. Les données collectées seront utilisées pour la présentation de la structure, pour l'identification des acteurs du contrôle budgétaire et pour une validation des procédures qui nous seront décrites.

3.2.2. Les entretiens

Des entretiens individuels semi-directifs seront tenus avec les différents acteurs à savoir : le directeur de l'hôpital, le contrôleur de gestion, le chef des services administratifs et financiers, l'agent comptable particulier, certains surveillants et chefs de service, certains agents administratifs du processus, afin :

- de prendre connaissance des objectifs stratégiques. Les données seront utilisées en tenant compte des axes stratégiques pour l'orientation de nos objectifs d'amélioration du processus ;
- de connaître les activités de ces acteurs dans le processus de contrôle budgétaire. Ici, les données seront utilisées pour reconstituer le processus,

- de prendre connaissance du processus d'informations. A ce niveau, les données collectées serviront de moyen d'analyse de la fiabilité des informations transmis au contrôleur de gestion,
- de récolter les données sur les besoins et attentes des clients du contrôle budgétaire. A ce stade, les données serviront lors de la définition des indicateurs de performance, mais aussi de la mesure de cette dernière (confère guide d'entretien annexe 4).

Compte tenu de l'importance des chefs de services, nous prélèverons un échantillon représentatif de cette population. Le critère de sélection de ces chefs sera déterminé d'une part selon l'importance que joue leur service dans l'atteinte des objectifs, et d'autre part selon leurs responsabilités dans la transmission tardive des informations pour l'élaboration du reporting.

3.2.3. L'observation

Une observation participante sera effectuée lors de l'exécution de certaines activités qui concourent à l'élaboration du reporting. Ces informations nous permettront de connaître le temps de chaque activité, d'identifier les interfaces du processus. Les données serviront à alimenter la table d'analyse de la valeur lors de l'analyse.

L'observation nous permettra aussi de valider le processus décrit dans le manuel par rapport au processus existant sur le terrain, de comprendre ce processus et le travail qui s'y fait, mais aussi d'identifier les moyens, les méthodes et l'organisation du travail.

3.2.4. Fiche de synthèse

La fiche de synthèse représente la récapitulation de l'ensemble des informations qui nous renseignent sur le processus, et servira lors du choix des processus qui seront améliorés. Dans notre étude, compte tenu du fait que nous étudions un processus, nous utiliserons cette fiche pour présenter le processus (confère annexe 1).

3.2.5. La table d'analyse de la valeur

Elle servira à mesurer l'efficacité du processus, elle permettra de quantifier l'efficacité des tâches ou les activités effectuées en terme de temps de cycle. Cette table nous aidera en plus à retrouver la proportion des activités sans valeur ajoutée au processus.

3.2.6. Le diagramme d'Ishikawa

Ce diagramme sera utilisé lors de l'analyse des dysfonctionnements. Il a pour objectif de recenser toutes les causes possibles du problème décrit. Par ailleurs, il nous permettra de connaître les facteurs en cause dans la variabilité du processus à savoir : les moyens, les méthodes, la main d'œuvre, les matières premières, le milieu. Les données collectées nous serviront à expliquer les problèmes et à trouver des solutions qui agiront sur la performance du processus.

Conclusion

En somme, la finalité de ce modèle est de nous permettre d'appliquer une démarche de management de processus au contrôle budgétaire, afin, de l'amener au niveau souhaité de performance attendue par les clients. Son application sur le terrain, nous permettra en tenant compte des axes stratégiques, des besoins et attentes des clients, de définir des indicateurs de performance, de mesurer et d'analyser le processus, de nous fixer des objectifs d'amélioration qui permettront de réduire au maximum l'écart entre les attentes des clients et les résultats obtenus. Les propositions des solutions d'amélioration nous permettront d'avoir un contrôle budgétaire à réelle valeur ajoutée.

Conclusion première partie

Nous pourrions retenir du cadre théorique de notre étude que le management des processus s'inscrit dans une démarche d'amélioration de la qualité. La réussite d'une telle démarche nécessite que l'entreprise qui l'applique, donne la priorité aux clients et aux processus.

Manager le processus de contrôle budgétaire revient à travers la prise en compte des attentes et besoins du client, à produire un reporting qui réponde à la demande d'informations des décideurs. Cet objectif nécessite alors que le processus et ces interfaces soient identifiés et analysés. Ce reporting étant l'output du processus, il peut être affecté par les dysfonctionnements internes du processus qui pourront jouer sur sa qualité, ses délais et ses coûts. L'apport d'une telle démarche serait alors de détecter les dysfonctionnements internes du processus ou sous processus le plus critique, de trouver des solutions qui permettront de pallier les problèmes et de donner une réelle valeur ajoutée au contrôle budgétaire.

Compte tenu des multiples avantages de la démarche processus, de sa capacité à permettre aux entreprises de s'adapter au nouvel environnement, le management des processus est la nouvelle organisation de gestion qui permettra aux entreprises de faire face aux problèmes de compétitivité et de performances qu'elles rencontrent.

**DEUXIEME PARTIE : MANAGEMENT DU
PROCESSUS DE CONTROLE BUDGETAIRE : CAS
DE L'HOPITAL ARISTIDE LE DANTEC**

INTRODUCTION

Selon Fall (2004 : 11), sur le plan épidémiologique, le Sénégal, à l'instar des autres pays en voie de développement, était confronté dans les années 90 à une série de difficultés économiques (déficit économique et financier marqué par un coût social élevé). En outre, le pays éprouvait d'énormes difficultés pour assurer l'offre et le financement des soins et services aussi coûteux que ceux de l'hôpital, suite à une baisse des dépenses (estimées à 7 dollars U\$ par habitant/année sont passées à 2 dollars U\$). Ces déficits économiques et financiers entraînèrent une gestion conjoncturelle des services de santé. Pour faire face aux déficits budgétaires cumulés, les directions des hôpitaux ont dû réduire de façon draconienne leurs budgets.

Aussi, face à l'intensification des problèmes de gestion publique et la nécessité de rationaliser l'utilisation des ressources, sur recommandation de la banque mondiale (BM), de l'organisation mondiale de la santé (OMS), de l'united states agency for international development (USAID), le Sénégal modifie sa politique de santé en adoptant une politique capable d'assurer des soins de qualité, de protéger les consommateurs et de permettre un accès équitable des soins à tous. Cependant, la réussite de cette politique exige que les structures hospitalières disposent des moyens de gestion adéquats les accompagnant.

A cet effet, l'Assemblée Nationale a adopté le 12 février 1998 deux lois relatives à la réforme hospitalière. Cette réforme avait pour but de moderniser l'organisation et la gestion des hôpitaux et de contribuer à l'amélioration des soins et à la performance des services.

Le décret d'application de la loi 98-12 impose aux établissements publics de santé de se doter : d'un projet d'établissement, de budgets alimentés par des dotations publiques et par les recettes collectées auprès des usagers, d'une cellule de contrôle de gestion, (agence comptable, service des soins infirmiers).

Par ailleurs, l'article 23 du décret 98-702 précise que la cellule contrôle de gestion a pour charge:

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

Les décisions sont donc devenues stratégiques. Aussi, il est important que le contrôle de gestion et en particulier le contrôle budgétaire fournisse aux décideurs des informations financières disponibles à temps à même de répondre à leurs besoins.

L'objet de cette deuxième partie est de présenter en chapitre quatre l'hôpital Aristide Le Dantec, en chapitre cinq la description du processus de contrôle budgétaire existant de l'hôpital et enfin, en chapitre six, la présentation des résultats et leur analyse.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 4 : Présentation de l'Hôpital Aristide Le Dantec

Créé en 1913 sous le nom de « hôpital indigène de Dakar », l'hôpital ne porta le nom de Aristide Le Dantec qu'en 1932. En 1962, l'hôpital est érigé en centre hospitalier universitaire (CHU) et développe des missions de recherche, d'enseignement en plus de sa mission de service public de santé. Cette mission consistait entre autre à recevoir tous les malades sans distinction de race, de sexe et de religion et à leur administrer les soins. A partir de 1999, la structure fut érigée en établissement public de santé (EPS). L'hôpital Aristide Le Dantec est, cependant, classé parmi les établissements publics de niveau trois, c'est à dire un hôpital national avec de multiples spécialités comme la médecine interne, la chirurgie, gyneco-obstétrique, etc.

La présentation de l'hôpital Aristide le Dantec se limitera aux aspects essentiels tels que : le cadre juridique, les missions, les objectifs stratégiques, les domaines d'activités, la structure organisationnelle.

4.1. La présentation de l'Hôpital Aristide le Dantec

Nous présenterons dans cette section le cadre juridique, les missions et les objectifs de l'hôpital.

4.1.1. Cadre juridique

En 1998, la loi n°98-12 de février relative à la création, l'organisation et au fonctionnement des établissements publics de santé créé un nouveau statut pour les hôpitaux. L'article 20 de ladite loi cite l'hôpital Aristide Le Dantec parmi les services publics qui seront érigés en établissements publics de santé dès son entrée en vigueur. En application des Lois 98-08 du 12/02/98 portant réforme hospitalière et 98-12 relative à la création, l'organisation et au fonctionnement des établissements publics de santé, l'hôpital Aristide Le Dantec fut érigé en établissement public de santé par décret N° 99-852 du 27 août 1999. Ce nouveau statut confère à l'hôpital Aristide Le Dantec une autonomie juridique et financière.

A présent, nous passons aux missions de l'hôpital.

4.1.2. Les missions de l'Hôpital

Comme toutes les structures hospitalières, l'hôpital Aristide Le Dantec a, pour mission première, l'administration des soins aux malades. Cette mission est définie aux articles 1 et 8 de la Loi n° 98-08 du 12 février 1998 portant réforme hospitalière.

Ces articles précisent que les établissements hospitaliers ont pour missions :

- d'assurer le diagnostic, la surveillance et le traitement des malades, des blessés et des femmes enceintes ;
- de garantir un accès équitable aux soins ;
- d'assurer le traitement des cas d'urgences, avant toute formalité administrative,
- de prendre en charge les patients qui leur sont régulièrement référés, ou de leur trouver un lieu de soins adapté à leur état ;
- d'assurer le diagnostic et de dispenser aux patients les soins préventifs, curatifs et de réadaptation que requiert leur état ;
- de veiller à la continuité de ces soins à l'issue de leur admission, en liaison avec les autres structures de soins, les autres professionnels de santé.

En plus des soins, l'hôpital participe à des missions de formation et de recherches médicales.

Dans le domaine de la formation, l'hôpital Aristide Le Dantec assure des formations aux médecins et aux auxiliaires médicaux pour lesquels il offre des possibilités de stage et un encadrement essentiel à l'acquisition des pratiques professionnelles.

En somme, l'hôpital assure trois missions : des missions de soins, de formation et de recherches. Ces missions sont imposées, par la loi sur la réforme hospitalière, à tous les établissements publics de santé. L'article 9 de la Loi n° 98-08 définit les missions supplémentaires qui sont les suivantes :

- l'enseignement universitaire et post-universitaire ;
- la formation continue des praticiens ;
- la recherche médicale, odonto-stomatologique, pharmaceutique et psychologique ;
- les formations initiales et continues du personnel paramédical et la recherche en soins infirmiers et obstétricaux ;
- les actions de médecine préventive, et l'éducation pour la santé et leur coordination ;

- l'organisation de l'aide médicale d'urgence conjointement avec les personnes et les services concernés ;
- la mise en œuvre de toute activité s'inscrivant dans le cadre des priorités de santé publique définies par le ministre en charge de la santé;
- la prise en charge de la population pénitentiaire, dans les conditions fixées par voie réglementaire.

4.1.3. Les objectifs stratégiques

Le management de processus se base sur le plan stratégique de l'entreprise. Aussi, notre première démarche fut en absence de ce plan, de nous entretenir avec le directeur de l'hôpital Aristide Le Dantec afin de connaître les objectifs généraux de son institution et les priorités qu'il leur accorde. Il ressort de cet entretien que les grands axes stratégiques sont :

- la performance globale des services,
- l'amélioration de la qualité des soins.

4.2. La structure organisationnelle

Dans cette section, nous aborderons d'abord l'organisation générale de l'hôpital, ensuite l'organisation du service de contrôle de gestion (confère organigramme annexe n°5).

4.2.1. Organisation générale de l'Hôpital Aristide Le Dantec

La présentation de l'hôpital Aristide Le Dantec, nous amène à présenter ses organes de décision et de conseil, les organes exécutifs, les services de soutien, les secteurs d'activités ainsi que le personnel et le budget qui lui permettent de fonctionner.

4.2.1.1. Les organes de décisions et de conseils

Ces organes se composent d'un organe délibérant représenté par le conseil d'administration, d'un organe d'exécution des délibérations du conseil d'administration, le directeur, deux organes consultatifs qui sont la commission médicale d'établissement et le comité technique d'établissement :

- Le conseil d'administration est composé de 12 membres : il a en charge de définir la politique générale de l'établissement, de voter le budget, de délibérer annuellement sur le rapport de gestion, de contrôler l'application des directives présidentielles, de déterminer les tarifs des prestations, etc.
- La commission médicale d'établissement : est constituée de l'ensemble des chefs de services medico-techniques et des représentants des médecins, pharmaciens et chirurgiens dentistes non chefs de service. Elle prépare, avec le directeur, le projet médical d'établissement et émet un avis sur le projet d'établissement, le projet de budget, le tableau des emplois du personnel médical. Elle est consultée sur toutes les questions relatives aux soins et assure la promotion de l'évaluation de la qualité des soins.
- La direction : le directeur a en charge la gestion globale de l'hôpital. Il définit la politique managériale de l'hôpital, prépare le règlement intérieur et gère les ressources humaines, matérielles et financières. Le directeur est l'ordonnateur du budget. Il peut déléguer sa signature à un des membres de son équipe en respectant la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable.
- Le comité technique d'établissement : est composé des représentants de tous les groupes socio- professionnels de l'hôpital et a comme président, le directeur. Il se réunit au moins deux fois par an et, est obligatoirement consulté sur toutes les questions touchant l'hygiène, la sécurité, le projet d'établissement, les politiques de formation etc.

Les organes de décisions et de conseil sont soutenus par des organes d'exécution qui permettent la concrétisation des décisions prises par les premiers.

4.2.1.2. Les organes exécutifs

Toutes les décisions prises par le conseil d'administration sont exécutées par le directeur. Il est assisté par les services administratifs et financiers, les services medico-techniques, les services de soutien.

a) Les services administratifs et financiers

L'administration est constituée de cinq services, d'une agence comptable, et quatre cellules (cellule de contrôle de gestion, de communication, d'audit interne, d'informations médicales, qui ont tous à leur tête des chefs responsables de leur bonne gestion). Afin d'assurer la bonne marche de l'hôpital, ces services ont en charge un certain nombre d'activités. Les services sont les suivants :

- la cellule contrôle de gestion : elle a en charge l'élaboration du budget de l'hôpital, le suivi budgétaire, la conception et la mise en place du système de contrôle de gestion de l'hôpital, la conception, la mise en place et le suivi du fonctionnement du système d'information de gestion, et la définition des critères de performance de l'établissement ;
- la cellule de communication : elle assure la gestion de la communication en interne (circulation de l'information à travers les notes de services, les notes d'informations, etc.), mais aussi, à l'externe (elle gère l'image de marque de l'hôpital. Elle est l'intermédiaire de l'hôpital avec les medias) ;
- l'agence comptable : assure le recouvrement des créances , le paiement des dépenses, la confection des états financiers. Elle est en plus le correspondant du trésor ;
- le service administratif et financier : gère les ressources financières et matérielles de l'hôpital ;
- le service des soins infirmiers : organise les soins, l'évaluation des soins ; veille à l'administration des soins de qualité, identifie les besoins de formation du personnel soignant, participe au recyclage et à la formation du personnel soignant, aide à promouvoir une bonne politique d'accueil du patient, assure la permanence du service des soins infirmiers par la confection et le contrôle des listes de garde.
- le service social : élabore le programme sur la politique sociale de l'hôpital , les procédures d'évaluation du service social ; la répartition des tâches entre les travailleurs sociaux, l'identification des besoins en formation des travailleurs sociaux, afin d'assurer une bonne efficacité du travail social ;
- le service des ressources humaines : il assure la gestion des dossiers administratifs, les contraintes légales, la paie. Il décrit le processus de recrutement, la gestion des carrières ; il gère la formation, la planification des emplois, la gestion des effectifs, des flux de mobilité interne et de sortie ;

- la cellule d'informations médicales n'est pas encore fonctionnelle. Cependant, le responsable de cette cellule a pour mission la mise en place des systèmes d'informations médicales.

En somme, ces organes ont en charge la bonne gestion de l'hôpital. Ils aident aussi l'hôpital dans l'atteinte des objectifs que lui impose la réforme.

Nous passons à présent aux services médicaux, chirurgicaux et medico-techniques en charge d'administrer des soins de qualités aux malades.

b) Les services médicaux, chirurgicaux et medico-techniques

L'hôpital Aristide Le Dantec est constitué de six services médicaux, de dix services chirurgicaux et des services medico-techniques. Ces services renferment différentes spécialités susceptibles de répondre aux besoins des malades. On distingue :

- les services de médecine et spécialités médicales : ce sont les services de médecine interne, de pédiatrie, de dermatologie, de cardiologie, hémodialyse et gastro-entérologie ;
- les services de chirurgie et spécialités chirurgicales : la clinique chirurgicale, le service de chirurgie infantile, d'orthopédie et de traumatologie, d'urologie andrologie, de cancérologie, d'oto-rhino-laryngologie, d'odonto stomatologie, d'ophtalmologie, de réanimation, la clinique gynécologique et obstétricale : essentiellement constituée d'une unité gynécologique, d'une maternité (opérationnelle à 50% en ce moment, les accouchements et les césariennes sont arrêtés), d'une crèche et d'une unité de recherche .
- le service d'imagerie médicales : la radiologie ;
- les services de pharmacie : la pharmacie IB, pharmacie centrale ;
- les laboratoires : laboratoire de biochimie, de biologie, de bactériologie- virologie, de cytologie, de parasitologie, de médecine nucléaire (non fonctionnel à l'heure actuelle), d'anatomie- pathologie.

Ces services assurent en général, les activités suivantes : les consultations, les hospitalisations (l'hôpital dispose de 754 lits pour les hospitalisations), les échographies, les radiologies, les interventions chirurgicales, les analyses médicales etc.

c) Les services de soutien

Ces services sont composés par :

- le service technique de la maintenance : assure le bon fonctionnement des équipements techniques, l'entretien du matériel et des infrastructures ; contrôle l'exécution des contrats de maintenance et des travaux ou de réparation ; assiste le SAF (service administratif et financier) dans la prospection et l'acquisition de matériels ; participe, en fin d'exercice, aux travaux d'inventaire « extra comptable » ; participe à l'élaboration des contrats de maintenance ;
- la cuisine centrale et les restaurants : assurent la restauration des malades et du personnel de garde et de permanence.
- la lingerie- buanderie : assure le nettoyage du linge de l'hôpital (ces deux dernières unités sont, en fait, des divisions des SAF).

Le fonctionnement de l'ensemble de ces services à la date du 31/12/05 est assuré par 896 agents, réparti comme suit :

- 488 agents pris en charge par l'hôpital
- 298 agents du ministère de la santé
- 110 agents de l'université

NB : pour l'exercice 2006, un budget de 4 400 000 000 (quatre milliards quatre cent millions francs) CFA a été adopté par le conseil d'administration de l'hôpital. Ce budget est alimenté par des dotations publiques et les recettes collectées auprès des usagers. Il s'équilibre en recettes et en dépenses, et se répartit comme suit :

- Budget de fonctionnement: quatre milliards de FCFA.
- Budget d'investissement : quatre cent millions de FCFA.

L'organisation générale faite, nous passons à présent à l'organisation du service de contrôle de gestion

4.2.2. Organisation du service contrôle de gestion

Le service contrôle de gestion est directement rattaché à la direction générale et, a pour supérieur hiérarchique le directeur de l'hôpital. Ce service a en charge la comptabilité analytique et budgétaire, l'évaluation de la performance et le reporting. Il fonctionne avec un effectif de quatre agents, à savoir : un contrôleur de gestion qui est le chef du service, une secrétaire et deux agents en charge du contrôle budgétaire. Le service contrôle de gestion est organisé en divisions : la division contrôle budgétaire et la division comptabilité analytique.

4.2.2.1. La division contrôle budgétaire

Cette division a en charge plusieurs activités : le suivi global et le suivi par compte de l'exécution du budget, le suivi des dépenses des centres de coûts, le suivi des recettes et autres ressources. Toutes ces activités sont réparties entre les deux agents, à savoir le chef division contrôle ressources et le chef division contrôle dépenses. Le contrôleur de gestion assure la coordination des activités et a en charge le reporting.

Le chef division ressources assure :

- le suivi global et par compte de l'exécution du budget. Il exécute les tâches suivantes : le suivi de l'exécution des comptes d'exploitation, l'exécution des comptes d'investissement, veille à l'atteinte des objectifs stratégiques en phase avec l'exécution budgétaire, établit les points de contrôle (centre de coûts), contrôle les dépenses et l'exécution des ressources, analyse la répartition des charges, détermine les écarts et les analyse ;
- il assure une partie du suivi des dépenses : les dépenses avec la pharmacie et avec la division financière ;
- avec l'agent comptable particulier (ACP) le suivi des recettes et autres ressources, ensemble, ils font la situation des recettes, des ventes de kits (césariennes, épisiotomie, accouchements) de la clinique gynécologique (CGO), des ventes des implants orthopédiques, des ventes des pacemakers (cardiologie), des recettes de la pharmacie IB et des ventes des kits ophtalmo (implants).

Le chef division dépenses assure :

- le suivi des dépenses des différents services : les services de ressources humaines , la comptabilité matière, l'économat, la direction, le service administratif et financier (SAF), services medico-techniques, le service social, le service technique de maintenance et la pharmacie.

4.2.2.2. La division comptabilité analytique

Cette division n'est pas encore fonctionnelle.

Conclusion

En somme, nous pouvons dire que la réforme a certes permis à l'hôpital Aristide Le Dantec de moderniser son organisation et sa gestion. Cependant, pour ce qui est de la performance qu'elle introduirait, de nombreuses questions subsistent.

La présentation de l'hôpital nous permet de dire que sa structure organisationnelle est de type hiérarchico-fonctionnelle. Or, ce type d'organisation introduit des rigidités qui entravent la performance. En effet, l'amélioration des performances exige que les hôpitaux soient orientés processus, et c'est en ce sens que nous proposons un management du processus du contrôle budgétaire afin d'en améliorer les performances.

Le chapitre cinq sera consacré à la description du contrôle budgétaire de l'hôpital Aristide Le Dantec.

Chapitre 5 : Description du processus de contrôle budgétaire de l'hôpital Aristide Le Dantec

Un budget de 4 400 000 000 FCFA a été voté cette année par le conseil d'administration de l'hôpital Aristide Le Dantec. L'utilisation rationnelle de ces ressources conduit alors le contrôleur de gestion à faire un contrôle à priori (ce contrôle se limitera à l'engagement des dépenses de marchandises) et un contrôle à posteriori à l'issue duquel un reporting est élaboré et adressé aux responsables pour la prise de décisions.

L'objet de ce chapitre consiste à décrire le processus de contrôle budgétaire de l'hôpital Aristide Le Dantec, afin de le comprendre et de lui porter des améliorations qui répondent à l'attente de ces clients. Avant toute description du processus de contrôle budgétaire, nous prendrons connaissance de ses clients, de leurs besoins et de leurs exigences.

Ce chapitre présente d'abord les clients du processus de contrôle budgétaire, leurs besoins et leurs exigences, ensuite présente l'identification et la description du processus, et enfin la cartographie du processus de contrôle budgétaire existant.

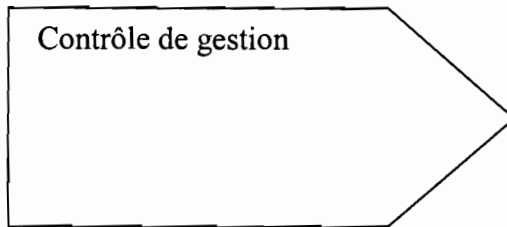
5.1. Identifications des clients, de leurs besoins et de leurs exigences

L'identification des clients, de leurs besoins et leurs exigences est la première étape dans la phase de cartographie. Cette identification nous permet de cerner les clients et leurs attentes. Un client du contrôle budgétaire est toute personne à laquelle le contrôleur de gestion transmet des informations pour prendre des décisions ou pour l'informer d'une situation donnée. Un fournisseur est toute personne transmettant des informations nécessaires à la réalisation de ce contrôle. Les résultats de notre recherche sont présentés sur la figure 3.

Figure N°3 : Les clients et fournisseurs du contrôle budgétaire.

Fournisseurs :

Surveillants des
Services opérationnels
et les chefs des services
Administratifs.



Clients :

Directeur de HALD
Chefs des services
administratifs et des
Services opérationnels

Source : nous même

Cette figure nous permet de dire que le contrôleur de gestion est un fournisseur d'informations dans un sens et ; client dans l'autre. En tant que fournisseur, le contrôleur de gestion doit satisfaire ses clients. Pour cela, il doit connaître les besoins en informations de ces derniers, leurs attentes et leurs exigences. En tant que client, les services administratifs et les opérationnels doivent le satisfaire en lui fournissant des informations. La prise en compte de cette relation client / fournisseur nous a conduit à travers nos entretiens à prendre connaissance des attentes et exigences de chacun (confère tableau n°11). Pour les services opérationnels, le nombre de chefs de services interviewés représentent 26% de leur population, soit 6/23.

Tableau N°11 : Présentation des besoins et exigences des clients et fournisseurs

Les acteurs	Besoins d'informations	Exigences
Clients		
Directeur	Situation des recettes, le niveau d'activités des services, disponibilité des crédits.	Rapidité (30 jours après le trimestre), fiabilité.
SAF	Situation des réalisations, disponibilité des crédits par compte, état d'exécution du budget.	Fiabilité, Rapidité (30 jours après le trimestre), pertinence
ACP	Etat d'exécution du budget en recettes et en dépenses ; situation des actes de gestion extrabudgétaires (dons).	Fiabilité, rapidité, pertinence
Pharmacie	Situation des recettes mensuelles par service	Fiabilité, rapidité (disposé des informations chaque mois avant le 10)
Chirurgie infantile	La situation de l'activité du service, le nombre de malades qui ont payé, la situation des remboursements des malades du service.	Rapidité de l'information (15 jours après le trimestre)
Radiologie	Nombre de malades facturés, l'état des imputations budgétaire, des lettres de garantie,	Informations parvenues avant le 15 du trimestre
Cardiologie	Le nombre d'actes réalisés, les modalités de paiement, les gratuités par service.	Rapidité : informations fournis 10 jours après le trimestre
Orthopédie	Le nombre d'actes réalisés, les modalités de paiement.	Fiabilité, rapidité (15 jours après le trimestre)
Médecine interne	Situation de l'activité du service, consommations du service en produits pharmaceutiques et par section	La qualité (à ce niveau est défini comme quantifiable, analytique, fiabilité), rapidité (15 jours après le trimestre)
ORL	Situation détaillée des recettes	Fiabilité, rapidité (15 jours après le trimestre)
Fournisseur		
Contrôleur de gestion	Les recettes, les charges par service, les statistiques des activités des services opérationnels, la consommation de services en médicaments.	Célérité (information parvenant avant le 5 de chaque trimestre), la fiabilité des informations.

Source : nous même

Il est à retenir que les besoins d'un client portent sur l'output du processus et, les exigences sont les caractéristiques qui déterminent la satisfaction du client par rapport aux sorties du processus.

Ce tableau nous permet de voir que les besoins en informations des services administratifs sont différents de ceux des services opérationnels. Pour les premiers, les informations prioritaires sont : la situation des recettes, le niveau d'activités des services, la disponibilité des crédits par compte, la situation des réalisations, l'état d'exécution du budget (pour un rapprochement). Pour les seconds, ils s'intéressent à la situation financière quantifiable des activités par service (pour les services à plusieurs sections les activités par sections), les modalités de paiements, la situation des gratuités etc. Ces données seront utilisées pour déterminer les critères de performance. Ces informations concernent les besoins et attentes des clients par rapport au contrôle à posteriori.

Pour le contrôle à priori, le directeur est le client de ce contrôle. Il doit prendre des décisions qui affectent l'utilisation des ressources, la performance des services à dispenser des soins de qualité. Il attend alors du contrôleur de gestion, du SAF des BC et des factures contrôlées et visées ; de plus, il exige que ce contrôle soit rapide et fiable afin de rendre les prises de décisions efficaces.

5.2. Identification et description du processus de contrôle budgétaire

Afin de comprendre le contrôle budgétaire de l'hôpital Aristide le Dantec, nous avons jugé utile de présenter la structure organisationnelle du budget, avant l'identification et la description du processus.

5.2.1. La structure organisationnelle du budget

Pour permettre la bonne gestion des ressources, la direction de l'hôpital Aristide Le Dantec a organisé la dépense de ses ressources comme suit :

- pour les petites dépenses en urgence, des caisses d'avances de 300 000 à 500 000 CFA sont attribuées aux chefs des services de maintenance, de l'économat, du service social, de l'urologie, et du service des approvisionnements. Ceux-ci peuvent réapprovisionner ces caisses sous présentation de toutes les pièces justificatives des dépenses ;

- pour les grosses dépenses : une demande de renseignement de prix est effectuée auprès de trois fournisseurs pour les investissements de 6 000 000 à 25 000 000 CFA, les fournitures de 3 000 000 à 15 000 000 CFA au-delà, des appels d'offres sont lancés pour les produits d'entretiens, les consommables informatiques, les fournitures hôtelières, les denrées alimentaires, matériel biomédical. Une fiche de suivi est établie pour chaque rubrique, afin d'éviter le dépassement budgétaire des marchés et par fournisseur (confère annexe n°6) ;
- pour les dépenses hors marché et pour les autres dépenses de l'hôpital : un compte budgétaire est ouvert. Il mentionne le montant alloué, le montant engagé et le montant disponible.

C'est autour de ces données que sera réalisé le contrôle budgétaire.

5.2.2. Identification du processus de contrôle budgétaire

Identifier le processus revient à déterminer le périmètre du contrôle budgétaire ou processus général qui définit le début et la fin du processus. Dans notre étude, nous avons défini le début de ce processus par l'initiation de la dépense (nous ne traiterons que les dépenses matérialisées par l'établissement d'un bon de commande) et la fin du processus par l'établissement du reporting (produit du contrôle). Le processus de contrôle budgétaire est constitué par deux sous processus : le sous processus contrôle à priori et le sous processus contrôle à posteriori.

5.2.3. Description du processus de contrôle budgétaire

Cette description présentera le processus existant du contrôle budgétaire de l'hôpital, à travers le contrôle à priori et à posteriori.

5.2.3.1. Le contrôle à priori

Le contrôle budgétaire à priori est déclenché par l'établissement du bon de commande pour l'achat des marchandises et prend fin avec le paiement des factures (ce contrôle correspond, si on peut le dire au suivi budgétaire). Cependant, toute autorisation de dépenses par le directeur de l'hôpital doit impérativement passer par le contrôle préalable du directeur financier auprès duquel tous les engagements sont centralisés, ensuite celui du contrôleur de gestion.

a) Le contrôle par le service administratif et financier (SAF)

Le service administratif et financier a pour mission, le traitement financier des dépenses engagées et effectuées, ainsi que l'ordonnancement des recettes générées par les activités de l'exploitation. Au sein de ce service, se trouve la division financière composée de trois bureaux : le bureau de coordination et de supervision, le bureau de la comptabilisation des dépenses engagées et le bureau de la comptabilisation des recettes.

Ainsi, tout engagement de dépense est matérialisé par un bon de commande qui exprime les besoins d'un service ou les besoins globaux de l'établissement (en fourniture de bureau, produits pharmaceutiques, produits alimentaires pour la cuisine, etc.). Ces bons proviennent de trois services d'engagement :

- le service approvisionnement, pour les fournitures de bureaux, les produits d'entretiens, les consommables informatiques, les fournitures hôtelières, etc.
- la pharmacie, pour les produits pharmaceutiques,
- la division financière pour tout ce qui touche : à la maintenance (quincaillerie, menuiserie, matériel biomédical, etc.), réparation, cuisine (denrées alimentaires, la viande, les légumes, le pain, etc.). A ce niveau, c'est le responsable du bureau des engagements qui élabore le BC.

Le carnet des bons de commande plus une facture pro format ou devis (pour les dépenses hors marchés, pour les demandes de renseignement et de prix) sont envoyés par les services d'engagement au secrétariat du SAF qui l'introduit au bureau des dépenses engagées pour vérifier:

- le montant du marché ;
- le montant autorisé dans le cadre d'une dépense hors marché ;
- la disponibilité du crédit ;
- les imputations.

Si tout est correct, le carnet de bon de commande est transmis au chef des services administratifs et financiers qui vérifie le visa du bureau des engagements et la lettre d'expression du besoin accompagnant le BC (dans le cas de dépenses exceptionnelles) avant de viser. Le carnet de bons de commande est ensuite transmis au secrétariat du contrôle de gestion. C'est au niveau de cette cellule qu'est réellement réalisé le contrôle budgétaire.

b) Le contrôle par le contrôleur de gestion

A la cellule contrôle de gestion, le contrôle budgétaire est réalisé par le chef division dépenses et division ressources, sous la supervision du contrôleur de gestion.

Le carnet des bons de commande, plus les factures pro formats arrivent à la cellule contrôle de gestion, et sont traités par le chef division dépenses qui vérifie:

- le crédit disponible au compte du produit en question. Si le compte fait l'objet d'un marché entre plusieurs fournisseurs, il vérifie le crédit disponible pour chacun des fournisseurs afin d'éviter les dépassements des marchés ;
- la conformité entre les prix du marché et le prix figurant sur le bon de commande ;
- le compte d'imputation.

Si tout est conforme, le bon de commande est transmis au contrôleur de gestion. Le contrôleur de gestion refait les vérifications précédentes, calcule de nouveau les montants des factures pour vérification, et vise le BC. Le bon est ensuite transmis au directeur pour autorisation de l'engagement de la dépense. Le directeur avant toute autorisation, vérifie l'opportunité de la commande, s'il la juge opportune, il la vise, sinon la rejette ou demande des informations supplémentaires qui justifient la commande ;

L'enregistrement du bon de commande ne sera fait qu'une fois le carnet revenu à la cellule contrôle de gestion pour un nouvel engagement. La secrétaire vérifie que les bons précédents comportent les trois visas (celui du chef des services administratifs et financiers, du contrôleur et du directeur) et les enregistre. Pour les autres postes de dépenses, l'évolution est suivie de manière permanente.

Le chef division ressources, a en charge : le traitement des commandes : à la livraison, les fournitures sont réceptionnées par la commission de réception avant toute utilisation des marchandises. Le contrôle de gestion est représenté au niveau de la commission de réception par le chef division ressources pour ce qui concerne la réception des produits pharmaceutiques, et par le chef division dépenses pour les autres dépenses. Cette dernière procède à une vérification de conformité quantitative et qualitative entre le bon de commande et le bon de livraison.

Au bureau, après réception du procès verbal de réception provenant du SAF, et vérification des visas de tous les membres de la commission sur le bon de livraison, il/elle saisit la facture dans la rubrique concernée où le bon de commande a été préalablement enregistré lors de l'engagement. Le contrôle effectué à ce niveau consiste à vérifier que la facture est conforme au bon de commande, et à mettre à jour le fichier de contrôle. Si tout est correct, le procès verbal est enregistré dans un registre et transmis pour visa au contrôleur de gestion. Celui-ci confirme la réception définitive des fournitures par son visa, avant le retour au SAF pour un second visa (liquidation : elle prouve que la facture est réglementaire). Au SAF, un ordre de paiement sera établi et transmis au directeur avec le PV, la facture, le bon de commande et de réception, pour visa. De retour au SAF, le bordereau d'émission est établi à la division des finances et transmis avec tous les documents précédents à l'ACP où un autre contrôle est effectué, avant tout établissement du chèque au fournisseur.

Remarque : l'ACP est le représentant du ministère des finances, du fait que sa responsabilité personnelle et pécuniaire est engagée, il vérifie :

- au niveau des engagements : la disponibilité du crédit et l'existence d'un compte budgétaire ;
- au niveau de la liquidation : la validité de la créance, les mentions de liquidation et de certification ;
- au niveau de l'ordonnancement : la qualité du donneur d'ordre ;
- la conformité entre les prix facturés et ceux du contrat (marché public).

Ces contrôles sont réalisés au niveau de l'ACP par le chef de la division contrôle des dépenses et par l'agent comptable lui-même.

Le contrôle à priori (ou suivi si on peut le dire) prend alors fin à ce niveau, et on passe au contrôle à posteriori, fait trimestriellement.

5.2.3.2. Le contrôle à posteriori

Le contrôle budgétaire à posteriori à l'hôpital Aristide le Dantec est trimestriel, cette année, en raison de l'élaboration tardive du budget, le contrôle des deux premiers trimestres a été réalisé en septembre. Le processus de contrôle est déclenché par la fourniture d'informations (inputs) provenant des services médicaux, chirurgicaux, laboratoires, l'administration, et prend fin avec la transmission du reporting qui est l'output et la mise en place d'actions correctives. Les différents services et les informations qu'ils fournissent sont :

- pour le service administratif et financier : les informations sur le nombre de repas servis aux malades par service, la situation de frais généraux, les factures d'eau , d'électricité et de téléphone, les bordereaux de dépenses des avances, les décisions des subventions ;
- pour l'agence comptable : la situation des factures payées par caisse d'avance (ces factures sont payées sans engagement préalable, donc sans bons de commande, il s'agit d'une procédure exceptionnelle pour les menus dépenses de fonctionnement). Il donne par ailleurs, les informations sur le taux de mobilisation de la subvention de l'état, les recettes mensuelles hospitalières, la situation des redevances d'eau et d'électricité versées par le personnel logé par l'hôpital, les produits (de la location des boutiques, des télé centres, de la vente des kits ophtalmologie, de la maternité, des stimulateurs cardiaques), la vente de la pharmacie IB (initiative de Bamako), les frais bancaires, l'impôt (il s'agit de la TVA précomptée);
- pour le service des ressources humaines : la situation des salaires versés, les gardes et astreintes, les primes de motivation, les charges sociales etc.
- pour le service de la maintenance : les dépenses de maintenance par service ;
- pour la buanderie : elle informe le contrôle de gestion sur son activité en lui fournissant le nombre de kilos de linge traité ;
- pour la pharmacie : la consommation des services médicaux en médicaments ;
- les services médicaux : le bilan de leurs activités (consultations, hospitalisations, interventions etc.) ;
- pour les services sociaux : la situation valorisée des cas sociaux (les exonérations).

Toutes ces informations sont utilisées par le contrôleur en plus des informations qu'il détient sur la situation des engagements. Le sous-processus du contrôle à posteriori est réalisé à travers le constat des écarts, l'analyse des écarts, les recommandations d'actions correctives et le reporting.

a) Le constat des écarts

Avant de constater les écarts, le contrôleur de gestion procède à une série d'activités, il :

- relance les fournisseurs d'informations. Cette relance est faite par voix téléphonique ou par déplacement personnel pour les services dont les surveillants ne disposent pas de téléphone.
- Réceptionne des informations : ces informations sont transmises au contrôleur par les différents surveillants de services sous forme manuscrite ou saisie.
- Saisit et traite des informations : les informations concernant les charges seront saisies et traitées par le chef division dépenses qui se doit de mettre à jour le fichier de charges de tous les services.

Pour la saisie et le traitement des recettes, il incombe au responsable division ressources qui fait la situation des recettes et la compare à la consommation des produits pharmaceutiques par service (il a en charge le suivi de la consommation des produits). Ce dernier doit ensuite faire une analyse des écarts constatés entre la consommation des produits et les recettes générées.

Pour constater les écarts globaux de l'hôpital, le contrôleur de gestion compare les recettes générées par l'hôpital aux objectifs des recettes à atteindre. Pour chaque trimestre, un taux de recettes est à atteindre par rapport à l'objectif global pour :

- le premier trimestre 25%,
- le deuxième trimestre 50%,
- le troisième trimestre 75%,
- le quatrième trimestre 100%.

Afin de suivre l'évolution de l'activité, le taux de réalisation de la période en cours est comparé au taux de réalisation de la même période de l'année N-1. Cette année par exemple, pour le second trimestre, le taux de réalisation des recettes est de 48% par rapport à un objectif de 50%.

Pour les charges cependant, des objectifs fixes ne sont pas établis ; mais, en raison du rythme de consommation des ressources allouées, des réaménagements sont effectués à mi-parcours. Cette année, cette opération a eu lieu en août et doit être soumis à l'approbation du Directeur et du Conseil d'Administration. Ces réaménagements consistent à prélever les ressources des comptes qui

ont consommé une faible proportion de leurs ressources, pour les affecter aux comptes ayant consommé une forte proportion de leurs ressources, afin d'éviter tout dépassement budgétaire.

b) L'analyse des écarts

Les écarts dégagés, le contrôleur de gestion procède à leur analyse, sans l'aide des responsables de services lorsqu'il considère que l'écart n'est pas important et qu'aucun nouvel événement n'a affecté l'environnement de l'hôpital. Pour les écarts exagérés, il demande des explications au chef du service concerné. Il est à noter, cependant, que ces analyses sont réalisées pour l'information personnelle du contrôleur.

Les facteurs explicatifs d'écarts négatifs des recettes sont généralement expliqués par des ruptures de stocks suite au refus des fournisseurs de livrer, aux pannes du matériel médical, aux grèves des agents, etc. Quant aux écarts positifs, ils sont généralement expliqués par l'acquisition de matériels nouveaux et la présence des médecins.

c) Le reporting

Un reporting de la situation des recettes et des dépenses les plus marquantes de l'hôpital Aristide Le Dantec, ainsi que les statistiques des activités médicales doivent être présentées trimestriellement à la direction et aux chefs de service. Cependant, la réception tardive des informations (confère tableau n°12) contraint le contrôleur à présenter :

- au directeur la situation des recettes par service, le cumul des recettes par catégorie de services (médicaux, chirurgicaux et d'aide au diagnostic) par trimestre et leur évolution. Le document présente aussi le tableau comparatif des recettes 2005-2006.
- aux chefs de service une situation des dépenses des services qui ne présente ni tableau comparatif, ni commentaires de l'analyse des écarts.

NB : Les informations pour l'élaboration de ce document proviennent uniquement de l'ACP.

Tableau n° 12: Résultats des activités de relance du premier semestre

Services	Dates de relance (1)	Date de réception (2)	Nombre de jours d'attente (1-2) = 3
Le SAF	ok		
ACP	08/10	09/10	01
Le service social	ok		
Ressources humaines	ok		
Médecine interne	01/09	14/09	36
Pédiatrie	14/09	06/10	41
Dermatologie	01/09	11/10	07
Clinique chirurgicale	01/09	07/09	
Chirurgie infantile	01/09	-	
Orthopédie et traumatologie	12/09	-	
Urologie – andrologie	19/09	-	
Cancérologie	13/09	-	10
Oto-rhino-laryngologie	12/09	11/09	03
Odonto- stomatologie	01/09	11/09	
Réanimation	08/09	-	07
Gynécologie et obstétricale	12/09	19/09	
ORL	12/09	-	
Cardiologie	19/09	-	12
Comptabilité matière	07/09	19/09	
pharmacie	01/09	-	05
biochimie	14/09	19/09	03
biologie	01/09	04/09	
bactériologie	01/09	-	11
cytologie	01/09	12/09	
parasitologie	12/09	-	
anatomie- pathologie	14/09	-	
radiologie	01/09	-	

Source : nous même

Le OK signifie que les informations sont déjà disponibles auprès du contrôle de gestion. Pour les zones (-) il n'y a pas de réponses de la part des services. Pour les services qui ont remis les informations après relance, la moyenne d'attente est de 14 jours.

d) L'élaboration et la mise en place d'actions correctives

Suite au reporting du dernier trimestre, une réunion s'était tenue le 13 septembre 2006 entre la direction et les surveillants de services pour discuter de la situation des recettes et entreprendre des mesures d'amélioration des recettes. Pour l'instant, aucune action n'est encore mise en place par la direction, des propositions ont été faites mais pas encore validées.

Les sous processus du contrôle à priori et à posteriori identifiés et décrits, nous passons à la présentation de la cartographie du processus de contrôle budgétaire.

5.3. Présentation de la cartographie du processus de contrôle budgétaire

Cette cartographie présente le processus sous forme schématique. Elle nous permettra d'identifier les interfaces du processus.

Figure N°4 : La cartographie du contrôle budgétaire

Processus	Sous processus	Activités	Tâches
P R O C E S S U S C O N T R O L E B U D G E T A I R E	C O N T R O L E A C T I V I T É S	A l'engagement	SAF Le chef division dépenses engagées : vérifie le montant du marchés ; vérifie le montant autorisé dans le cadre d'une dépense hors marché ; vérifie la disponibilité du crédit ; vérifie les imputations.
		<pre> graph TD Start([Début : BC]) --> A[Contrôler les engagements] A --> B[Viser les engagements] B --> C[Contrôler les engagements] C --> D[Autoriser l'engagement] D --> E[Lancer la commande] E --> F[] </pre>	Le chef du SAF vérifie le visa des BC, si tout est correct, il les vise.
		Contrôle de gestion	Le chef division ressources ou dépenses : vérifie le montant du marchés ; vérifie le montant autorisé dans le cadre d'une dépense hors marché ; vérifie la disponibilité du crédit ; vérifie les imputations ; vérifie les calculs .Le contrôleur de gestion refait le même contrôle, puis vise le BC.
		Direction	Le directeur : vérifie l'opportunité de la dépense, viser le BC
		SAF	Le chef du service engagement concerné appelle le fournisseur pour la commande.

processus	Sous processus	Activités	Tâches
		A livraison	Approvisionnement
		<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 5px auto;">Réceptionner les marchandises</div>	La commission de réception : vérifie la conformité BC, BR, viser le BR.
		<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 5px auto;">Etablir le PV de réception</div>	SAF Chef division finance : Etablit PV réception, transmission au contrôle de gestion.
		<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 5px auto;">Valider la réception</div>	Contrôle de gestion La secrétaire : Vérifie le PV de réception, saisir la facture, rapprocher le BC et la facture, enregistre le du PV de réception, le transmet pour visa du contrôleur de gestion.
		<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 5px auto;">Liquider la facture</div>	SAF
		<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 5px auto;">Ordonnancer la facture</div>	Le chef division finance : Etablit un ordre de paiement après visa du SAF, le transmette au directeur pour visa, établir le bordereau d'émission le transmet à L'ACP.
		<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 5px auto;">Etablir le chèque</div>	ACP Le chef division contrôle des dépenses : Vérifie la disponibilité du crédit et l'existence d'un compte budgétaire ; vérifie la validité de la créance, les mentions de liquidation et de certification ; vérifie la qualité du donneur d'ordre ; vérifie la conformité entre les prix facturés et ceux du contrat (marché public) si tout est ok, l'ACP établit le chèque.

Processus	Sous processus	Activités	Tâches
C O N T R O L E A P P R O S T E R I O	Informations	Constater et analyser les écarts	Contrôle de gestion
	Fin	Etablir et transmettre le reporting	<p>Le contrôleur de gestion : Relance et réception les recettes. Pour constater les écarts, il compare les réalisations aux objectifs, dégage les écarts. Une analyse des écarts est ensuite effectuée.</p> <p>Le contrôleur de gestion porte les informations dans un document, y porte les analyses plus les informations</p>

Conclusion

En somme, nous pourrions retenir que le processus de contrôle budgétaire à l'hôpital Aristide Le DAntec porte aussi bien sur l'engagement des dépenses que sur le recouvrement des recettes.

La structure organisationnelle du contrôle budgétaire à priori et l'implication du contrôleur de gestion dans l'exécution du budgétaire, nous laisse croire qu'il est en même temps agent d'exécution (car intervenant dans l'exécution du budget) et de contrôle budgétaire. Quant au contrôle à posteriori, il reste affecter par la déficience du processus d'informations en amont. Cette déficience du processus d'information oblige le contrôleur à l'établir un reporting qui ne tient compte que de la situation des recettes. La non transmission de la situation des dépenses dans le reporting actuel nous amène à dire que le contrôle sur les dépenses est effectué plus pour éviter les dépassements budgétaires que pour être utilisé en temps qu'élément d'information (cette information devra être utilisée par les décideurs pour une meilleure appréciation des recettes générées). Quant au contrôle budgétaire des recettes, il est utilisé pour ramener les services à l'atteinte des objectifs fixés.

La finalité du contrôle budgétaire est de produire des informations aux dirigeants pour la prise de décision. Pour satisfaire ces derniers, ce contrôle doit répondre à leurs exigences et leurs attentes. La mesure de la performance de ce contrôle fera l'objet du chapitre six.

Chapitre 6 : Présentation et analyse des résultats

Afin de détecter les dysfonctionnements aux interfaces du processus de contrôle budgétaire de l'hôpital Aristide Le Dantec et d'apporter des améliorations à sa performance, notre étude sur le terrain nous a conduit après l'identification des clients de ce processus, à identifier leurs besoins et leurs exigences, à déterminer des indicateurs d'efficacité et d'efficience, à mesurer la performance du contrôle budgétaire et ensuite à l'analyser.

L'objet de ce chapitre, sera de présenter et d'analyser les résultats de notre étude. Ce chapitre sera structuré en deux sections. La première section traite de la présentation des résultats de la performance du processus de contrôle budgétaire, la deuxième section de l'analyse des résultats de la performance du processus.

6.1. Présentation des résultats

L'objectif prioritaire de l'hôpital Aristide Le Dantec est la qualité des soins aux clients ; la question à se poser est de savoir lequel des sous processus exerce le plus d'effet sur la réalisation de cet objectif ? Nous dirons les deux sous-processus :

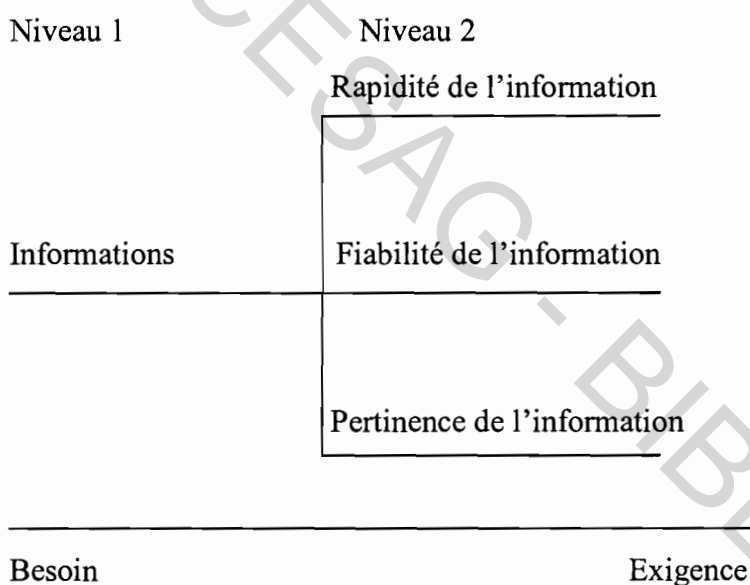
- le sous processus de contrôle à priori : à ce niveau, le contrôle effectué permet une meilleure affectation des ressources. Cette affectation peut jouer sur la qualité des soins. Pour toute dépense d'engagement, une étude d'opportunité est effectuée par le directeur.
- le sous processus du contrôle à posteriori : ce sous processus exerce aussi des effets sur l'atteinte des objectifs stratégiques. Il permet de disposer d'un reporting qui informe les décideurs de la marche de l'hôpital. Il apparaît alors le plus prioritaire à améliorer compte tenu de son importance pour les décideurs.

Avant de présenter les résultats de l'étude, nous déterminerons les indicateurs qui nous ont permis de mesurer la performance du processus.

6.1.1. Résultats des indicateurs de mesures

Afin d'établir des indicateurs d'efficacité et d'efficience qui permettront de suivre le processus de contrôle budgétaire, nous proposons d'établir l'arbre critères qualités que nous avons préalablement validé auprès des clients à travers nos entretiens.

Figure N°5 : arbre critère qualité



Source : Ecker (2001)

Concernant les informations, il ressort de nos entretiens sur les exigences clients, trois critères qui sont très importants pour ces derniers. Il s'agit de : la rapidité, la fiabilité et la pertinence. La fiabilité et la pertinence permettent de déterminer la qualité de l'information. La rapidité permet de déterminer le respect des délais et le temps d'attente. Du fait que les deux contrôles sont effectués à des périodes différentes et ayant des objectifs différents, nous utiliserons ces critères pour les deux sous processus avec des indicateurs différents.

Pour mesurer ces critères, nous retiendrons comme :

- indicateur d'efficacité à l'entrée du processus : le respect des délais fournisseurs (à savoir au plus tard le 5 de chaque trimestre ou du mois) pour le contrôle à posteriori. Pour le contrôle à priori, nous avons retenu le temps d'attente (du traitement et de l'autorisation des

BC). Ce temps doit être de une journée lorsque la dépense est opportune et les crédits sont disponibles ;

- indicateur d'efficacité de sortie du processus : Pour le contrôle à priori, la fiabilité des informations est mesurée par le nombre d'erreurs d'affectations des recettes et la pertinence du reporting par le nombre d'utilisation ; pour le contrôle à priori, la fiabilité est déterminée par le nombre de dépenses non engagées par le directeur.
- indicateur d'efficacité du processus : aussi bien pour le contrôle à priori qu'à posteriori, le respect des délais (au plus tard le 10 du trimestre, car est le délai le plus court) a servi de mesure.

6.1.2 Résultats de la performance du processus de contrôle budgétaire

La performance globale du processus de contrôle budgétaire est déterminée à partir de l'efficacité et de l'efficacité de chacun des ces sous processus.

6.1.2.1. L'efficacité du processus de contrôle budgétaire

L'efficacité du contrôle est déterminée par rapport aux exigences et attentes des clients. Nous présentons les résultats de nos observations sur l'efficacité du contrôle budgétaire de l'hôpital Aristide Le Dantec.

a) Efficacité du contrôle à priori

A l'entrée du processus, nous pourrions dire que le SAF et le contrôle de gestion fournisseurs du contrôle à priori sont efficaces. Le délai d'une journée est respecté pour le contrôle des engagements et pour le visa des BC. Au SAF et au contrôle de gestion, les BC sont traités dès leur entrée. Lorsque la dépense paraît opportune, le crédit est disponible, le BC est visé (le temps d'attente pour l'autorisation est de quelques heures en général, si tous les contrôles sont bons). A la sortie du sous-processus, le contrôle est fiable car le nombre de dépenses non autorisées par le directeur, suite au contrôle, est en général faible.

Les forces de ce contrôle : des personnes habilitées signent les BC, le contrôleur de gestion vérifie le travail de son équipe, les procédures de contrôle sont respectées, il existe des centres de responsabilités non formalisés. Bien que ce contrôle ait des forces et soit efficace, ce sous processus est affecté par quelques dysfonctionnements :

- une multiplicité des contrôles : l'observation de la carte nous permet de voir que le contrôle des engagements est une activité redondante. Il est effectué par le SAF, le contrôleur de gestion et l'ACP ;
- des dysfonctionnements sur l'imputation des dépenses d'engagements aux comptes budgétaires entre les services financiers et le contrôle de gestion. Ces dysfonctionnements résultent de la non uniformisation des comptes ;
- une défaillance de la procédure d'engagement, on remarque que le BC précédent n'est enregistré par la secrétaire qu'une fois le carnet de commande revenu pour une nouvelle commande après vérification du visa des signataires. Cette procédure peut impacter l'exécution du budget puisque un carnet de commande peut faire des mois avant de revenir pour un autre engagement, l'engagement ne sera pas pris en compte lors du suivi.

En somme, le contrôle à priori est affecté par des dysfonctionnements auxquels, il convient de trouver des solutions. Ces solutions permettront de réduire le temps de constat des écarts pouvant affecté le contrôle à posteriori et le bon suivi budgétaire.

b) Efficacité du contrôle à posteriori

Nous pouvons dire que le fournisseur du contrôle budgétaire (l'ACP) est efficace. Les informations parviennent à temps, puisque le délai de 5 jours après le trimestre est respecté par l'ACP qui transmet ses informations 24 heures après la relance. Le non respect du 5 du trimestre résulte de la responsabilité du contrôleur qui fait tardivement la relance.

A la sortie du processus en terme de:

- respect des délais : on remarque que le reporting actuel n'est pas élaboré à la date du 26 octobre, donc ne respecte pas le délai du 15 de chaque trimestre ;

- pertinence du reporting : on peut retenir que le reporting est partiellement pertinent, puisque il est utilisé par le directeur pour constater la performance des services et par les services opérationnels pour leur permettre d'évaluer leur performance par rapport aux autres. Pour améliorer la pertinence du reporting, il faut y'introduire les informations utiles aux clients ;
- fiabilité de l'information : on peut dire que les informations ne sont pas fiables du fait que plusieurs services contestent les résultats des recettes qui leur sont attribuées. Pour certains services, tels que l'ORL, la stomatologie, l'anapathologie, la cytogénétique des erreurs d'affectation des recettes ont été constatées. L'orthopédie a également confirmé ces erreurs d'affectation.

En définitive, on peut dire que le contrôle budgétaire n'est pas efficace, il ne répond pas aux exigences des clients : on constate un retard de livraison des informations, un retard dans l'élaboration du reporting, la non fiabilité des informations. La non fiabilité des informations entraîne la plainte des clients, plus de 25% des clients se plaignent des erreurs d'affectation des recettes attribuées à leur service. Pour certains, les recettes ont été sur évaluées, et pour d'autres sous évaluées.

L'une des forces de ce contrôle, est la présentation de l'évolution des recettes à la direction. Après avoir mesuré l'efficacité externe évaluée par les clients, nous passons à présent à la mesure de l'efficacité interne du processus.

6.1.2.2. L'efficacité du processus de contrôle budgétaire

L'efficacité du contrôle budgétaire, nous amènera à l'étude des activités créatrices de valeurs ajoutées. Une activité à valeur ajoutée est tout d'abord une activité qui met en contact le client et le fournisseur, cette activité est capable de créer de la valeur au client sur le plan de la qualité, des coûts et des délais. L'analyse de la valeur du processus consiste à examiner chaque tâche interne sous l'angle de sa capacité, à créer de la valeur ajoutée (Bernard, 2001 :227).

Tableau n ° 13: Opérations créant de la valeur ajoutée dans le processus du contrôle budgétaire

	Tâches	Nombre d'opérations créant de la valeur ajoutée(selon nous)
	A l'engagement	
1	Contrôler les engagements	
2	Viser les engagements	
3	Contrôler les engagements	
4	Autoriser les engagements	*
5	Lancer la commande	
	A la livraison	
6	Réceptionner les marchandises	
7	Etablir le PV de réception	
8	Valider la réception	
9	Liquider la facture	
10	Ordonnancer la facture	*
11	Payer la facture	
	Contrôle à posteriori	
1	Relancer l'ACP et réceptionner	
2	Saisir les recettes	
3	Constater les écarts	
4	Elaborer le reporting	
5	Transmettre aux clients	*
6	Elaborer et mettre en place des actions correctives	*
	Total	4

Source : nous même

On constate que sur les 17 activités du contrôle budgétaire, seules quatre sont créatrices de valeur ajoutée. Afin de déterminer l'importance du temps consommé par ces activités dans le contrôle budgétaire, le temps de cycle du processus devait être déterminé. Cependant, la lenteur de l'exécution du contrôle à posteriori ne nous permet pas de disposer des informations pour déterminer convenablement le temps de cycle. A la date du 26 octobre 2006, le reporting n'était pas encore élaboré bien que le contrôle de gestion disposait des informations depuis le 9 octobre. Au vue de cette lenteur, nous pourrions dire que le contrôle budgétaire de l'hôpital Aristide Le Dantec n'est pas efficient.

En somme, pour dirons que le contrôle budgétaire de l'hôpital Aristide Le Dantec n'est pas performant, car il n'est ni efficace, ni efficient.

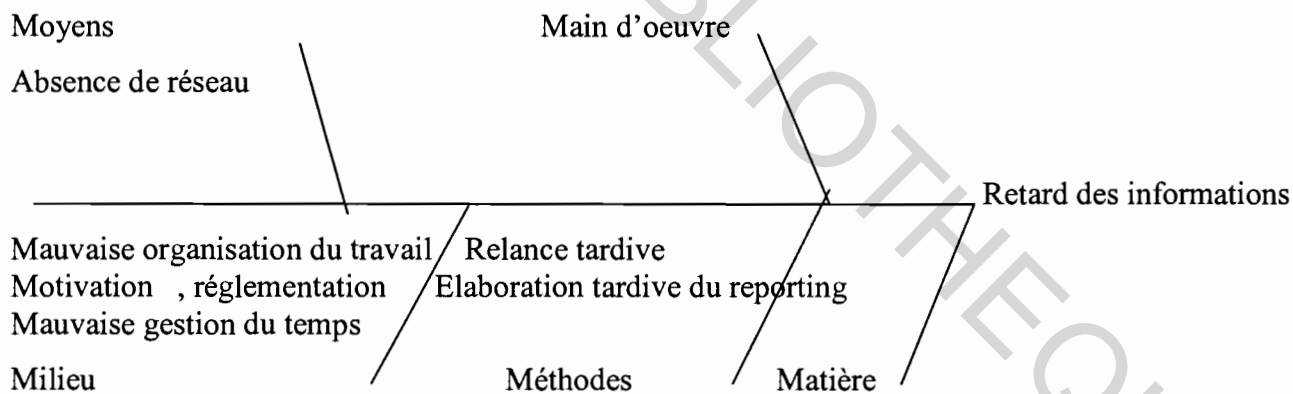
6.2. Analyse des résultats de la performance du processus de contrôle budgétaire

L'analyse des résultats nous conduit à expliquer les causes des dysfonctionnements qui affectent la performance du processus de contrôle budgétaire. Pour cette analyse, le diagramme d'Ishikawa sera utilisé. Ce diagramme nous permet d'expliquer les causes des dysfonctionnements qui affectent le processus. Cinq facteurs sont en cause dans la variabilité du processus : la main d'œuvre, les moyens, les méthodes, le milieu et les matières.

6.2.1. Analyse des causes du retard de transmissions des informations

Le retard constaté dans la transmission des informations du processus de contrôle budgétaire s'explique par : les moyens, les méthodes, le milieu.

Figure N°6 : Diagramme d'ishikawa des retards d'informations



Source : nous même

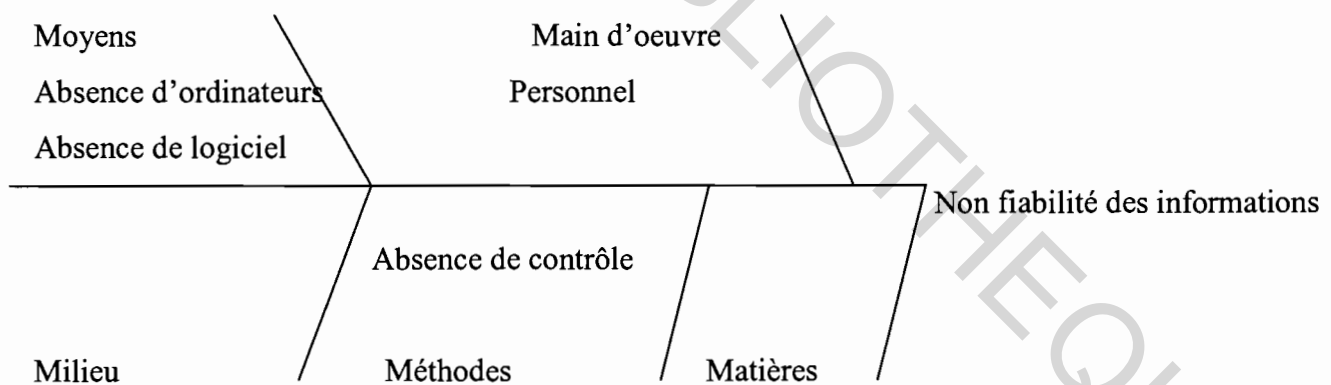
- Les moyens : l'absence de travail en réseau est une cause du retard de la transmission des informations, tout le travail est fait manuellement avec une multiplicité de tâches redondantes (ex : les saisies, les contrôles etc.), or ce type de travail augmente le temps de travail.

- Le milieu : l'absence de motivation des agents les pousse à réaliser le travail quand il le désire, ceci implique la mauvaise gestion du temps. La mauvaise organisation du travail impacte la transmission des informations (les informations ne sont pas enregistrées au jour le jour pour les autres fournisseurs d'informations); la mauvaise interprétation de la réglementation (on constate que l'exécution du budget qui est l'attribution du SAF est en même temps effectué par le contrôleur) cette implication rallonge le temps de cycle du processus.
- Les méthodes de travail telle que la relance tardive du fournisseur d'information cause des retards.

6.2.2. Analyse de la non fiabilité des informations

La non fiabilité des informations est causée par : les méthodes de travail, les moyens, les compétences du personnel.

Figures N° 7: Diagramme d'Ishikawa de la non fiabilité des informations



Source : nous même

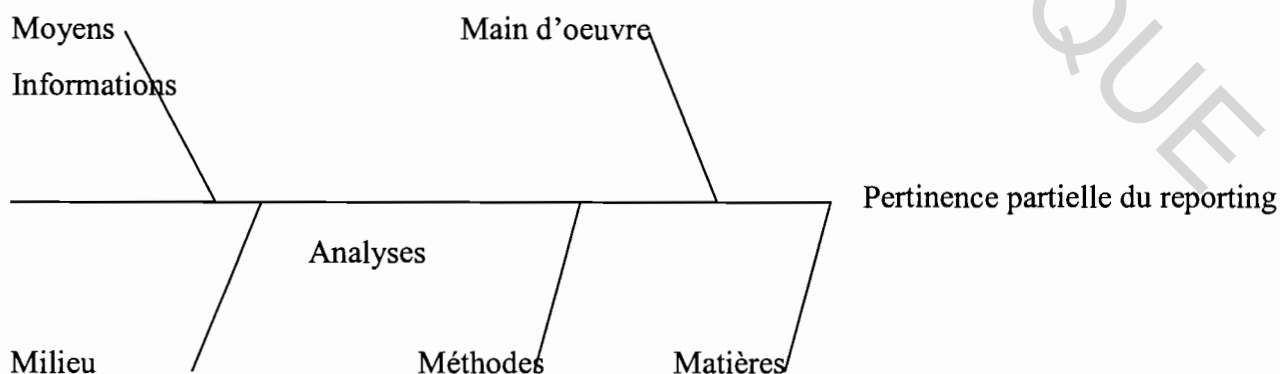
- les méthodes de travail : les informations données par le contrôle de gestion ne font l'objet d'aucun contrôle et rapprochement avec les activités des services, ni avec le service de facturation (la défaillance de ce service à fournir des informations à jour entrave la réalisation des rapprochements). Ce type de méthode de travail ne permet pas de fournir des informations fiables, ni pertinentes.

- L'absence des moyens : l'absence d'ordinateurs et de logiciels de gestion oblige le responsable de la division des recettes à établir la situation des recettes manuellement. Les calculs sont effectués à la calculatrice. Les rapprochements entre les reçus et les factures fournies par les différents caissiers sont effectués sur la base du montant global des reçus et des factures, sans aucune vérification compte tenu de l'importance des ces derniers. Ce type de travail multiple les erreurs.
- Absence d'outil commun d'évaluation et de communication entre les services opérationnels, l'ACP et le contrôle de gestion. L'ACP détient la situation journalière des recettes de la part de la division des recettes (sur la base des factures et reçus), alors que les opérationnels raisonnent en terme d'activité réelle.
- Les compétences du personnel de facturation : personnel de niveau très peu qualifié, des multiples erreurs sont constatées au niveau des ces agents quant à l'affectation des recettes.
Ex 1: un responsable de service affirme renvoyer les malades pour faire rectifier la destination de la consultation, les rectifications sont portées des fois sur le reçu et non sur la souche.
Ex 2 : un autre affirme le cumul de certains actes aux ventes d'implants.

6.2.3. Analyse de la pertinence partielle du reporting

La pertinence partielle du reporting s'explique par les moyens et les méthodes

Figure N°8 : Diagramme d'Ishikawa de la pertinence partielle du reporting



Source : nous même

- Les moyens : les moyens sont en cause dans la pertinence partielle du reporting. Bien que le reporting soit utilisé, il ne fournit pas aux utilisateurs les informations qu'ils attendent. Les résultats sur les attentes des clients font ressortir des attentes différentes d'informations selon qu'il s'agisse des administratifs ou des opérationnels. Le reporting actuel fournit les mêmes types d'informations aux différents utilisateurs (le reporting n'est pas personnalisé).
- Les méthodes : le reporting actuel ne présente que la situation des dépenses et ne mentionne pas les charges. Une telle présentation dénie le document d'une grande partie sa pertinence pour la prise de décision.

Conclusion

Même si le sous processus du contrôle à priori est efficace, le sous processus du contrôle à posteriori est affecté par des dysfonctionnements (le manque de fiabilité des informations, le non respect des délais, le manque de pertinence du reporting) qui affectent considérablement la performance globale du processus de contrôle budgétaire. Les facteurs qui remettent en cause cette performance sont en général : les moyens de travail, les méthodes, le milieu et le personnel.

Afin d'apporter des améliorations à la performance du processus de contrôle budgétaire, nous proposons des solutions d'amélioration au chapitre sept.

Chapitre 7 : Amélioration du processus de contrôle budgétaire

L'analyse du processus de contrôle budgétaire de l'hôpital Aristide Le Dantec relève des retards dans la transmission des informations, le manque de pertinence du reporting, le manque de fiabilité des informations, des contrôles redondants etc. Tous ces dysfonctionnements affectent la performance du processus. Aussi, dans le but d'améliorer ce processus, nos objectifs seront axés sur l'augmentation de la performance des deux sous processus. Néanmoins, avant toutes propositions de solution, nous suggérons une nouvelle vision du processus de contrôle budgétaire. Ce chapitre traite d'abord de la proposition du nouveau processus, ensuite des recommandations d'amélioration du processus.

7.1. Proposition du nouveau processus de contrôle budgétaire

Le nouveau processus de contrôle budgétaire devra permettre de réduire les dysfonctionnements constatés.

7.1.1. Description du nouveau processus de contrôle budgétaire

Afin de rendre le contrôle budgétaire plus performant, il serait préférable que la responsabilité de l'exécution du budget revienne uniquement au SAF, le contrôle de l'exécution au contrôleur de gestion, et que le directeur joue le rôle de fournisseur d'informations du contrôleur. Ce nouveau processus présentera alors les avantages : de réduire le nombre de contrôles donc les temps de cycles ; d'éviter les relances donc de réduire le temps d'attente des informations.

Le nouveau processus se présentera ainsi : au moment de l'engagement, le contrôle des engagements sera effectué au SAF par le chef division dépenses engagées. Il introduit le BC (servi en trois exemplaires : original, duplicata, triplicata) pour visa du chef SAF. Le BC visé passe pour autorisation de l'engagement auprès du directeur, le secrétariat du directeur se chargera de remettre un volet du BC (triplicata) au contrôle de gestion pour information (il/elle enregistre les informations) après le visa du directeur et transmet le BC au SAF pour lancement de la commande. A ce niveau, l'objectif visé est de faire du directeur, le fournisseur d'informations du contrôleur, puisque toutes les dépenses engagées passent par lui. Ceci permettra au contrôleur de disposer des informations en temps réel et évitera d'attendre les informations de l'extérieur.

Au moment de la livraison, la réception est faite par la commission de réception, qui établit un PV à valider auprès des membres (le contrôle de gestion est représenté au sein de cette commission). La division des finances du SAF se charge des éléments de certification et de liquidation aux fins d'ordonnancement. A ce niveau, il est établi un ordre de paiement à l'appui des factures (certifiées et liquidées par le SAF). L'OP est ensuite soumis au visa du directeur pour valoir ordonnancement. L'OP ainsi visé est transmis à l'ACP par le biais d'un bordereau d'émission de dépenses. L'ACP contrôle les engagements et établit le chèque.

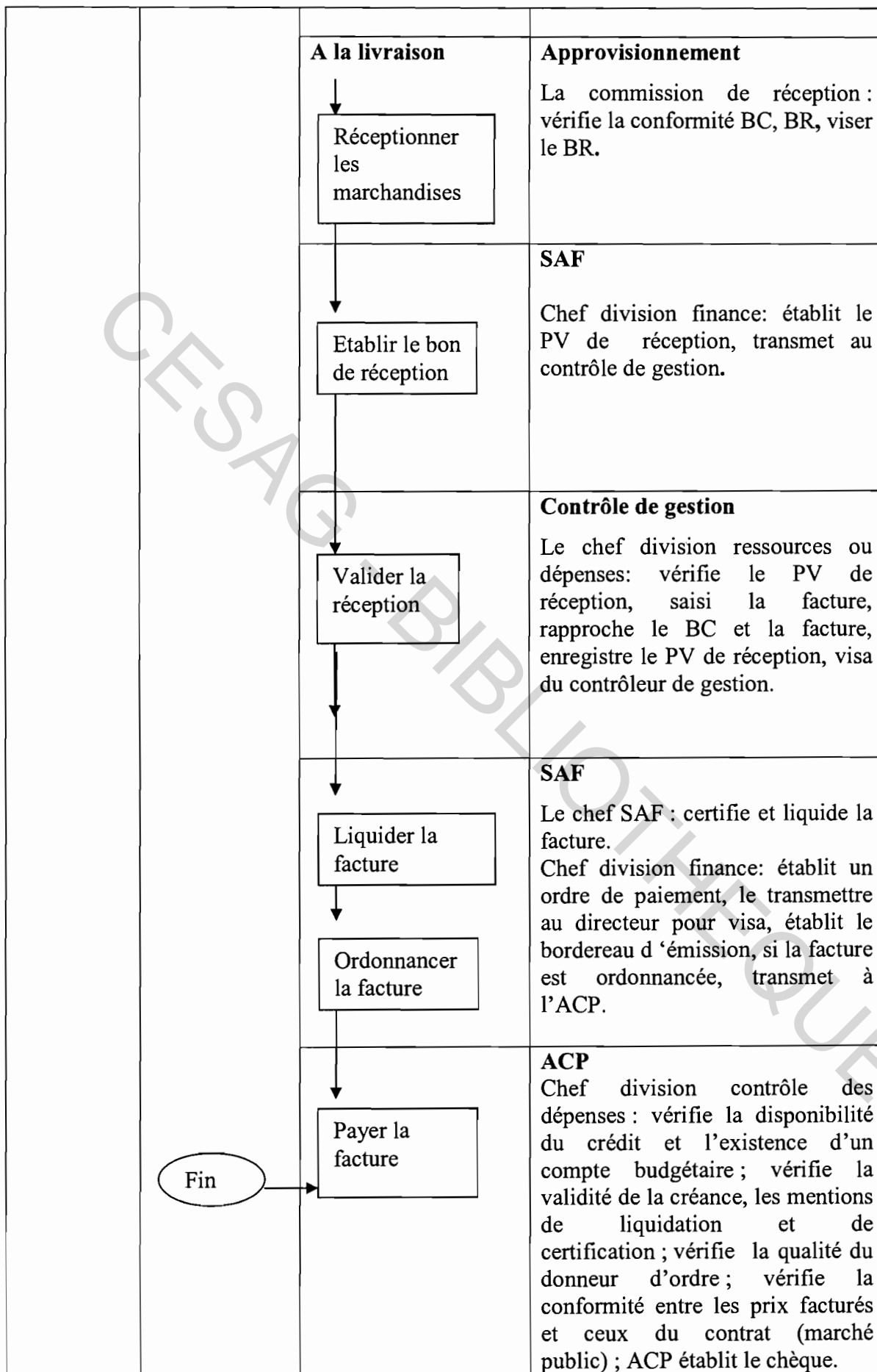
Au niveau du contrôle à posteriori, le nouveau sous processus pourra se présenter ainsi :

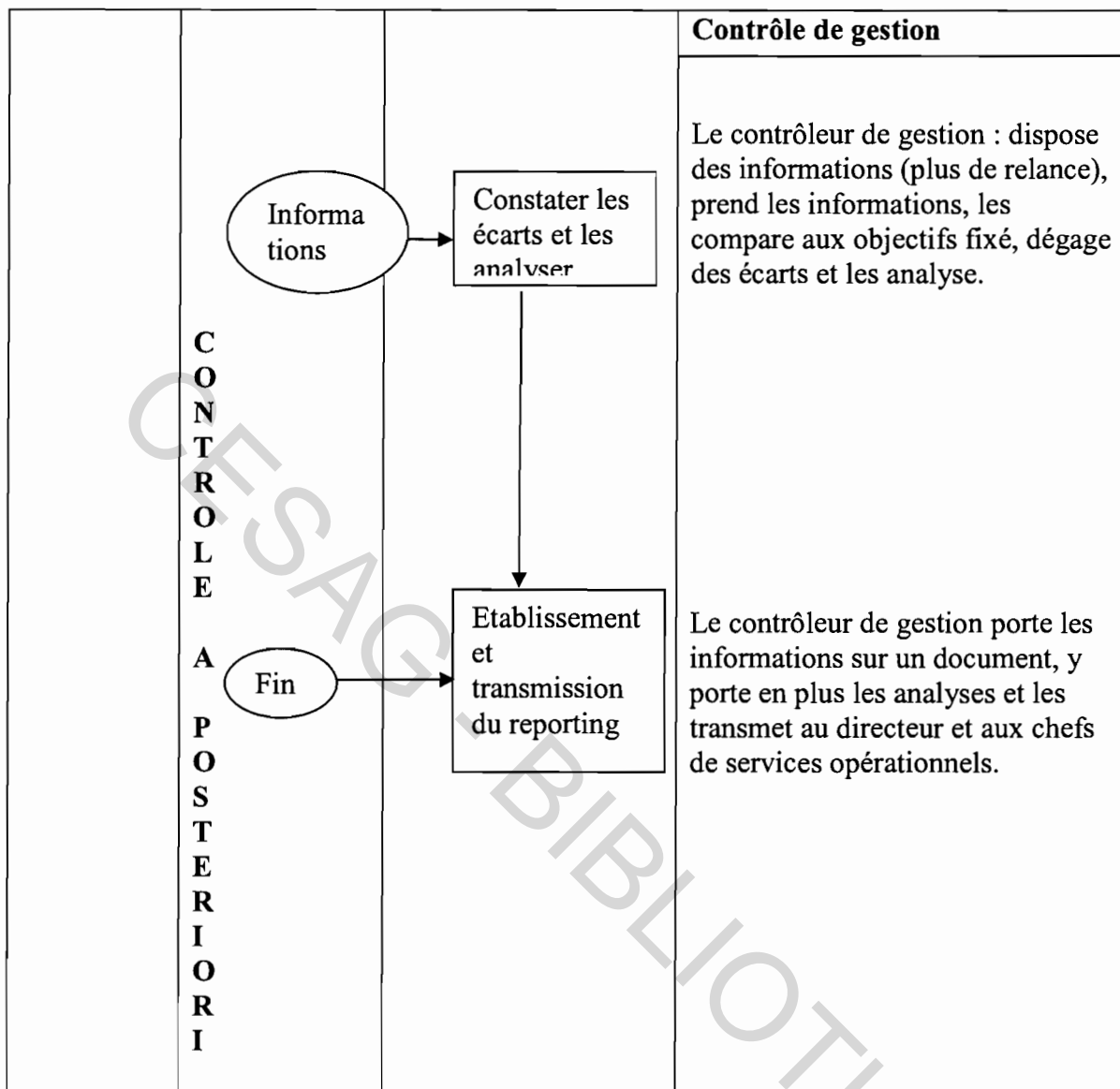
Les informations des recettes doivent être enregistrées au jour le jour par le contrôle de gestion. Ce qui lui permettra de disposer des informations et d'éviter les relances. Le contrôleur de gestion constatera les écarts en respectant la même démarche que dans l'ancien processus. Le changement devra se manifester au niveau de l'analyse des écarts. Ainsi le contrôleur, ne devra analyser que les écarts significatifs (il déterminera un seuil de signification) et les portera sur le reporting. De plus le reporting doit être personnalisé et contenir les informations réclamées par les clients.

7.1.2. La cartographie du nouveau processus de contrôle budgétaire

Figure N 9 : cartographie du nouveau processus

Processus	Sous	Activité	Tâches
P R O C E S S U S C O N T R O L E B U D G E T A I R E	processus Début : BC C O N T R O L E A P P R I O R I	A l'engagement	SAF
		Contrôler les engagements	Le chef division dépenses engagées : vérifie le montant du marché ; vérifie le montant autorisé dans le cadre d'une dépense hors marché ; vérifie la disponibilité du crédit ; vérifie les imputations.
		Viser les engagements	Le chef du SAF vérifie, le visa des BC, si tout est correct, il les vise.
		Contrôler les engagements et viser les BC	Contrôle de gestion Le chef division ressources ou recettes : vérifie le montant des marchés ; vérifie le montant autorisé dans le cadre d'une dépense hors marché ; vérifie la disponibilité du crédit ; vérifie les imputations ; vérifie les calculs. Transmission au contrôleur de gestion qui refait les contrôles, les calculs et vise.
		Autoriser l'engagement	Direction Le directeur: vérifie l'opportunité de la dépense et vise les BC.
		Lancer la commande	SAF Le chef du service d'engagement concerné : appelle les fournisseurs pour la commande.





7.2. Améliorations du processus

Le processus de contrôle budgétaire est affecté par des dysfonctionnements aussi bien au niveau du sous processus du contrôle à priori qu'à posteriori. Dans le but d'améliorer ce processus, nous proposons des solutions qui auront pour objectif l'augmentation de la performance des deux sous processus. Ces solutions résultent de la proposition de certains acteurs et de nous même.

7.2.1. Le sous processus contrôle à posteriori

Dans le dessein d'améliorer le sous processus du contrôle à posteriori, nous nous donnons comme objectif l'amélioration et l'augmentation de l'efficacité de ce contrôle (rapidité de l'information à dans le respect du délai du 10 de chaque trimestre ; qualité de l'information dans la fiabilité de l'information et sa pertinence).

7.2.1.1. La rapidité de l'information

L'amélioration des délais doit passer par la sensibilisation des acteurs quant à leurs responsabilités dans le processus. Cette responsabilisation doit passer par la fixation des délais de transmission (au plus tard au 5 de chaque trimestre) à tous les fournisseurs d'informations. Cependant, afin d'aider ces fournisseurs, la direction doit doter tous les services d'ordinateurs (ce qui facilitera le travail et fiabilisera plus les informations), mettre en réseau tous les services chacun disposant d'un code d'accès pour se partager les informations. Cette nouvelle organisation du travail permettra à chacun de disposer plus rapidement des informations des autres et évitera la double saisie.

Mettre en place un réseau intranet : ceci facilitera une communication rapide entre les responsables, permettra d'économiser les coûts de téléphone et le temps dépensé dans le déplacement à la recherche d'informations. Afin d'éviter le retard de l'information, mettre en place un système de motivation qui récompense les plus méritants.

En somme, tout cela n'est possible que si le personnel est impliqué, responsabilisé, formé et motivé. L'avantage d'une telle organisation réside dans la réduction des attentes.

7.2.1.2. La qualité de l'information

Améliorer la qualité de l'information revient à l'amélioration de sa fiabilité et de sa pertinence.

a) La fiabilité de l'information

L'amélioration de la fiabilité de l'information passe par l'abandon du travail manuel pour un travail complètement informatisé et automatisé. Ce type d'organisation réduit les erreurs à condition que le personnel soit qualifié.

Il faut informatiser la facturation, l'encaissement et les consultations et les mettre en réseau. Cette organisation permettra : d'éviter les erreurs d'affectations des recettes car le médecin lui-même renseignera la fiches de consultation du malade et lui attribuera un numéro. Ce numéro permettra de valider la consultation auprès de la facturation et de la caisse sur la base de la fiche de consultation électronique. L'avantage de cette organisation : permet de réduire les erreurs d'affectations, permet au service de facturation de disposer d'un fichier à jour de la situation des factures, permet au médicaux de connaître leurs activités réelles.

Des éléments de contrôle existant maintenant, le contrôleur pourra vérifier la situation des recettes, les rapproché à la situation de l'activité des services, dégager des écarts et rechercher leurs causes. Donc toutes les informations portées dans le reporting seront des informations fiables.

Le contrôle de gestion, l' ACP, la facturation doivent disposer de logiciel de gestion des recettes qui permettent de suivre les recettes au comptant, les imputations budgétaires, les gratuités par service à partir d'une base de données du service informatique (à créer). De plus l'ACP et les opérationnels doivent disposer d'outils d'évaluation commune.

Pour que cette nouvelle organisation fonctionne, il faudra former le personnel et surtout placer des personnes compétentes au poste de la facturation.

b) La pertinence de l'information

En plus de la rapidité et de la fiabilité de l'information, pour rendre le contrôle plus efficace et pertinent, le reporting doit être personnalisé c'est-à-dire sélectionner les informations qui le contiennent en fonction des destinataires (ces informations doivent être le plus transparentes possibles et analytiques). Pour les services qui renferment plusieurs sections, dissocier les recettes afin que le chef de service ait une vision de la performance de chaque section dans la performance globale du service. Si des écarts sont constatés, il faut déterminer un seuil de signification avant toute analyse. Cette analyse doit être faite en collaboration avec les surveillants de services qui disposent de toutes les informations leur permettant d'expliquer les écarts. Les surveillants de services doivent être aussi les destinataires du reporting et être associés à la prise de décision.

7.2.2. Le sous processus contrôle à priori :

Afin de pallier aux dysfonctionnements qui affectent ce sous processus, il faudra harmoniser les comptes d'imputations budgétaire entre l' ACP, le SAF, et le contrôle de gestion (ceci doit passer par la formation des agents).

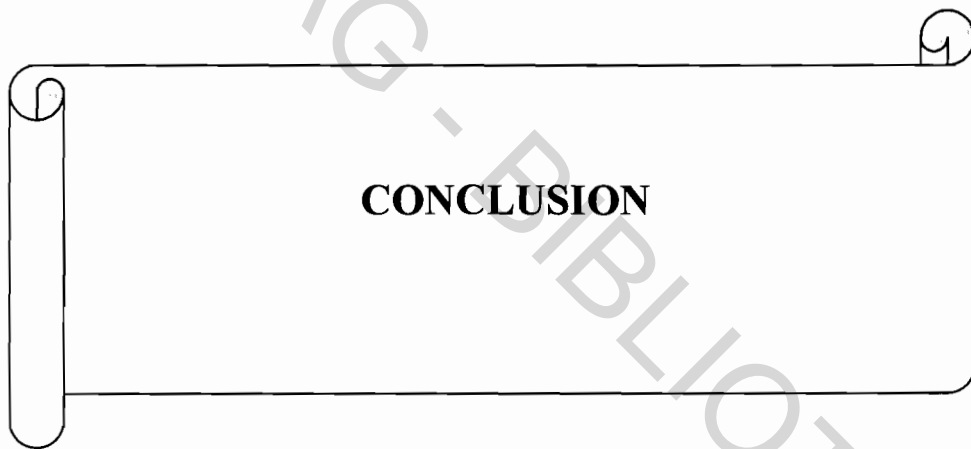
Au niveau de la procédure d'engagement, une fois que le directeur autorise la dépense, le carnet de bon doit revenir à la cellule contrôle de gestion pour enregistrement du bon de commande, ce qui permettra la prise en compte réelle de toutes les dépenses engagées et évitera un mauvais contrôle de la disponibilité du crédit. Toutes les factures ordonnancées doivent être enregistrées au niveau du contrôle de gestion ceci évitera au contrôleur de relancer l'ACP pour la situation des recettes par ailleurs.

Au niveau de ce sous processus, les règles de gestion introduites par la réforme incite à plus de contrôle or ces activités sont sans aucune valeur ajoutée pour le client. Afin de rendre le contrôle efficace, il faut l'orienter vers la satisfaction des clients externes (fournisseurs) et internes afin de réduire les délais de paiement pour les uns et ceux de livraison pour les autres. Ce qui aura l'avantage d'éviter les ruptures de stocks capables d'affecter la qualité des soins.

Conclusion de la deuxième partie

La seconde partie de ce travail de recherche, nous a permis d'appliquer une démarche processus au contrôle budgétaire de l'hôpital Aristide Le Dantec. La description du processus existant nous a permis tout d'abord d'élaborer la cartographie de ce processus et d'identifier ses interfaces. Ensuite la détermination des exigences des clients nous a permis de définir des indicateurs d'efficacité et d'efficience qui ont servi à mesurer la performance de ce processus. Il ressort cependant de notre analyse que les dysfonctionnements internes de ce processus affectent sa performance. La performance du processus est aussi affectée par le processus d'information défaillant en amont de celui du contrôle budgétaire.

Dans le but d'améliorer la performance de ce processus, nous avons proposé un nouveau processus de contrôle budgétaire et des recommandations, ceux-ci nous permettront d'atteindre nos objectifs d'amélioration. Ces recommandations portent sur la rapidité de l'information, la fiabilité et la pertinence de l'information.



L'environnement économique contraint toutes les entreprises qui veulent s'adapter à relever les nouveaux défis. Dans le secteur hospitalier, l'adaptation au nouvel environnement s'est traduite par la mise en place d'une réforme. Cependant, malgré la réforme et la mise en place de structure de gestion (le contrôle de gestion) l'adaptation est difficile. Cette situation trouve son explication dans la structure organisationnelle (hiérarchico-fonctionnel, mais aussi la double organisation : organisation médicale et administrative qui fonctionnent en entité indépendante (ce caractère d'indépendance des services est spécifique aux hôpitaux du CHU du fait de leur bi-appartenance : université et l'hôpital). L'organisation de l'hôpital ne s'adapte pas à la réforme, de plus elle entrave la performance des services. Le contrôle de gestion en est l'exemple.

Le management des processus s'impose donc comme le mode de gestion qui permettra aux structures hospitalières d'améliorer leurs performances. La performance est l'affaire de tous, non l'affaire d'entité autonome. Il est donc assez simple de parler de performance sans le rattacher au processus. La gestion des processus, au-delà de résoudre le problème organisationnel, permet d'améliorer la qualité des services, de réduire les coûts et les délais.

L'objectif de ce travail de recherche était de diagnostiquer le contrôle budgétaire de l'hôpital Aristide Le Dantec à partir d'une démarche processus. Grâce à cette démarche nous avons détecté les dysfonctionnements, analysé et apporté des solutions d'amélioration. Il ressort de notre étude que les dysfonctionnements relevés dans ce processus trouvent leurs causes dans :

- les méthodes de travail : ces méthodes ne tiennent compte ni des clients, ni de la gestion du temps. L'absence de communication entre les services introduit des dysfonctionnements.
- Les moyens : les informations et leurs collectes posent un véritable problème au contrôle de gestion. Pour le reporting actuel le problème ne se pose pas trop au niveau du fournisseur (l'ACP). Cependant, la réalisation d'un reporting idéal qui contiendrait toutes les informations nécessaires aux clients est entravée par le processus amont d'informations. Ce processus d'informations est quant à lui affecté par les méthodes de travail manuel dans la plus part des services et l'organisation du travail (l'information n'est pas disponible en temps réel suite aux retards d'enregistrements, au manque d'outils informatiques de certains fournisseurs d'informations etc).

Nous ne pourrions nier les forces du processus de contrôle budgétaire de l'hôpital Aristide Le Dantec même si des dysfonctionnements existent. Cet hôpital respecte les règles de bonne gestion (l'existence de personnes habilitées pour les signatures, l'existence de contrôles des engagements, existence de marché pour les dépenses, existence de commission de réception pour la réception de marchandises etc.) qui lui permettront d'assurer une utilisation rationnelle des ressources. Cette utilisation rationnelle des ressources pourra s'accroître si le contrôle budgétaire est performant.

Pour améliorer la performance de ce processus, nous avons proposé un nouveau processus et des recommandations. Le nouveau processus s'il est adopté devrait faire l'objet de suivi périodique afin de mettre à jour les indicateurs et répondre aux nouvelles exigences des clients.

Bien que le management des processus soit la solution aux problèmes de performances des entreprises, il ne pourra atteindre les résultats escomptés si les compétences du personnel font défaut et s'ils ne s'impliquent pas.



BIBLIOGRAPHIE

Bibliographie

I. Ouvrages et articles

1. ANTHONY, Robert N.; YOUNG David w. (2003), *Management control in nonprofit organisations*, New-York, Boston Milan: Mc Graw –Hill, p. 942
2. ALAZARD, Claude ; SEPARI, Sabine (2001), *Contrôle de gestion : manuel et application DECF épreuve7*, 5^{ème} édition, éditions Dunod, Paris, p.710
3. ARNAUD, Hervé ; GARMILIS, Ali ; VIGNON, Véronique (2001), *Le contrôle de gestion en action* ,2^{ème} édition, éditions Liaison, p.270
4. CESAG (2002), *Manuel de procédures : contrôle de gestion*
5. BERNARD, Claude Yves (2001), *Le management par la qualité total : l'excellence en efficacité et en efficience opérationnelles*, édition Afnor 2000, Paris, 327p
6. BOUQUIN, Henri (2000), *Comptabilité de gestion*, éditions Economica, Paris, p. 293
7. DAYAN, Armand (2004), *Manuel de gestion vol 2*, 2^{ème} édition, Ellipses éditions Marketing, Paris, p. 975
8. Dowdle Pat, Jerry Stevens; Bob McCarthy; Dennis Daly (jul/aug 2003), Process-based management: The road to excellence, *Cost Management*; 17, 4; ABI/INFORM Global
9. ECKES George (2004), *Objectif six sigma : révolution dans la qualité*, éditions Villages Mondial, Paris, p. 286
10. GERVAIS Michel (1994), *Le contrôle de gestion par le système budgétaire*, 3^{ème} édition, éditions Vuibert, Paris, p. 221

11. GERVAIS Michel (2000), *Le contrôle de gestion*, 7eme édition, éditions Economica, Paris, p.719
12. GUEDJ, Norbert (1998), *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, 2ème édition, éditions Organisation, Paris, p.710
13. GUY, Jacob (1994), *Le reengineering de l'entreprise : l'entreprise reconfigurée*, Edition Hermès, p.137
14. HAMMER, Michael, CHAMPY, James (1993), *Le reengineering : réinventer l'entreprise pour une amélioration spectaculaire de ses performances*, 1re édition, Edition Dunod, Paris, p.247
15. HERARD, Jacques (2003), *Manuel d'organisation appliqué : recevoir les processus et coordonner les activités*, éditions Dunod, Paris, p.344
16. HUTIN, Hervé (2005), *Toute la finance*, 3ème édition, éditions Organisation, Paris, p.951
17. KITTREDGE, John (Sep/ oct 2004), Process management and cost management: collaboration or opposition, *Cost Management*; 18, 5; ABI/INFORM Global
18. LADIKPO, Taiwo Kayodé (2005), *Diagnostic de la gestion budgétaire des investissements : cas du port autonome de Dakar (PAD)*, Cesag , p.85
19. LOCHARD, Jean (1998), *La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers*, éditions Organisation, Paris, p.160
20. MALO, Jean Louis ; MATHE, Jean-Charles (2002), *L'essentiel du contrôle de gestion*, deuxième édition, éditions Organisation, Paris, p.309
21. MARCEL, Koanda (2005), *Diagnostic de la gestion budgétaire de la chambre de Commerce : cas de l'Industrie et d'artisanat du Burkina Faso*, Cesag, p.101

22. PILLET, Maurice (2004), *Six sigma : comment l'appliquer*, éditions organisation, Paris, p.486
23. PIGE, Benoît ; LARDY, Philippe (2003), *Reporting et contrôle budgétaire*, édition EMS, colombelles, p.234
24. RAQUIN, Michel ; MAILLET, Gérard (2004), Le pilotage des processus, *Banque magazine*, N°654, p .61-62
25. RAVIGNON, Laurent ; BESCO, Pierre- Laurent ; JOALLAND, Marc (1998), *Gestion par activité : La méthode ABC-ABM : piloter efficacement une PME*, éditions organisation, p.323
26. SELMER, Caroline (2003), *Construire et défendre son budget*, édition Dunod, Paris, p.235 p
- 27 .MOUSSA , Yazi (2006), *Codex : contrôle de gestion*.

II. Sources Internet

1. BEKAERT consulting (2006), *Management des processus/Management de la qualité*, [www.bekaert-cosulting.fr/f/qualité/management processus](http://www.bekaert-cosulting.fr/f/qualité/management%20processus)
2. BINTZ Denise, GrehaangeCecil, Klein Brigitte, Alonzo Eric, Thierrée Jean (2004), *optimiser les processus*, www.fonction-publique.gouv.fr/IMG/optimiserlesprocessus-2.pdf
3. ChAMPAGNE & (2004), *La cartographie des processus : boite à outil à l'usage des IMF*, [www.microsave.org/french/relateddownloads.asp?id=22&cat_id1=271&Page=Free&cat_id=345&title... - 20k](http://www.microsave.org/french/relateddownloads.asp?id=22&cat_id1=271&Page=Free&cat_id=345&title...)
4. DIAZ Mathalie (2004), *Processus*, www.perso.orange.fr/nathalie.diaz/html/processus.htm - 71k
5. DESSMRH (2006), *La recomposition des processus, Hammer & Champy* www.e-rh.org/documents/reengineering.pdf

6. DOCQUIN Cyril (2003), *Cartographie et processus : Comment faire*, www.genie-industriel.org/article.php3?id_article=15-43k

7. FALL Amadou (2004), *Analyse du processus d'implantation de la réforme hospitalière au Sénégal : cas de l'hôpital Aristide Le Dantec*, www.santé.gov.ma/legislation/INAS/mem/Amadou-fall.pdf.

8. ISO (2004 :1), Guide sur le concept d'approche processus et son application aux systèmes de management, www.iso.org/iso/fr/iso9000-14000/explore/transition/9001_2000approach.html - 59k - ISO Document ISO/TC 176/SC 2/N544R2(r)

9. MOUGIN Yves (2006), *Management des processus*, [www.knowllen.com/fr/publication/management des processus.pdf](http://www.knowllen.com/fr/publication/management_des_processus.pdf)

10. OUDOT Stéphane (2005), *Approche processus*, http://qualite.univ-lyon1.fr/approche_processus.htm

11. ORESAGOF.A & al (2003), *Gestion financière pour managers semanciers*, <http://w.wasnet.org/publications/french/gestion%20financi%E8re%20les%20managers%20semancierspdf>

12. REYNIER Roger (2003), *ISO 9001 : 2000 la structure des processus d'entreprise*, www.perso.fr/qualazur/smq1.htm

13. ROUSSE David (2004), *ISO 9000 VERSION 2000 : Management des processus* http://perso.orange.fr/david.rousse/download/miage_dess/processus.pdf

14. TESSIER Françoise (2001), L'influence de l'approche processus de la norme ISO 9001 version 2000 sur l'organisation actuelle d'un unité de production, www.cnam.fr/lipsor/dso/articles/data/tessier.pdf

15. TULKENS Henry (2006), *budgetary control component and stages of controlling budget process*, www.core.ucl.ac.be/services/syllabus/module4.pdf

16. WADE El Bachir (2003), *Contrôle de gestion et reforme hospitalière cas du Sénégal, revue africaine de gestion N°1*, www.rag.sn/IMG/pdf/doc-31.pdf