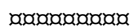


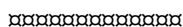


RÉPUBLIQUE DU BÉNIN



MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR

ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

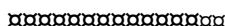


UNIVERSITÉ D'ABOMEY-CALAVI



ÉCOLE NATIONALE D'ADMINISTRATION ET DE

MAGISTRATURE (E.N.A.M)



Mémoire de fin de formation au cycle II pour le

Diplôme d'Administrateur

OPTION :

Administration des Finances

FILIERE :

**Administration Hospitalière,
Universitaire et d'Intendance**

Année Académique : 2009-2011

THEME

**PROBLEMATIQUE DE L'AMÉLIORATION
DES OUTILS DE CONTRÔLE DE GESTION
AU CENTRE HOSPITALIER
DÉPARTEMENTAL OUEME-PLATEAU**

Réalisé et soutenu par :

Léon Koffi Dieudonné AITCHEOU

Maître de stage :

**Cyrille GNAHA
Administrateur des hôpitaux
C/SAAE du CHD-OP**

Directeur de mémoire :

**Rilwane AREMOU
Administrateur des hôpitaux
Enseignant à l'ENAM**

Janvier 2012

IDENTIFICATION DU JURY**PRESIDENT****Nom : HOUNKOU****Prénoms : Emmanuel****VICE PRESIDENT****Nom : TCHIBOZO****Prénoms : Hugues**

**L'ECOLE NATIONALE D'ADMINISTRATION
ET DE MAGISTRATURE N'ENTEND DONNER
AUCUNE APPROBATION NI IMPROBATION
AUX OPINIONS EMISES DANS CE MEMOIRE.
CES OPINIONS DOIVENT ETRE CONSIDEREES
COMME ETANT PROPRES A LEUR AUTEUR**

DEDICACE

Ce travail est dédié :

- A mes feus père **Fulbert AITCHEOU** et mère **Nougbodé HOUETOHOSSOU**, vous avez su planter ! Vous n'êtes plus de ce monde. Mais que ce travail vous immortalise.

- A mes enfants **Duval** et **Exhautia**, trouvez à travers cette œuvre, joie et fierté ;

- A mon épouse **Bertille J.GBONSOU**, tu as su garder l'unité et l'harmonie du foyer, que l'aboutissement heureux de ce travail soit ton réconfort ! Reçois mon affection et ma confiance.

REMERCIEMENTS

L'issue de ce travail de recherches ne saurait être concluante sans la conjugaison résolue des efforts et contributions de diverses personnes à qui nous rendons un vibrant hommage.

Nos remerciements vont particulièrement :

A Monsieur **Rilwane AREMOU**, notre Directeur de mémoire dont la rigueur et la disponibilité constante malgré ses multiples occupations nous ont insufflé l'exquis de la perfection ;

A tous les enseignants et autorités de l'Ecole Nationale d'Administration et de Magistrature (ENAM) qui ont contribué à notre formation par leurs encadrements et conseils;

Au Directeur du CHD-OP, Monsieur **Charlemagne PEDRO**

A Monsieur **Cyril GNANHA**, chef du service des Affaires Administratives et Economiques du CHD-OP pour sa permanente écoute ;

Enfin et surtout vous qui avez voulu que cette formation soit ; tout le mérite de ce travail vous revient.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

| | |
|--------|---|
| AHUI | : Administration Hospitalière Universitaire et d'Intendance |
| AOF | : Afrique Occidentale Française |
| APE | : Agent Permanent de l'Etat |
| CA | : Conseil d'Administration |
| CCG | : Cellule Contrôle de Gestion |
| C/DBC | : Chef Division Budget et Comptabilité |
| CHD-OP | : Centre Hospitalier Départemental d'Ouémé-Plateau |
| CHS | : Comité d'Hygiène et de Sécurité |
| CMC | : Commission Médicale Consultative |
| CODIR | : Comité de Direction |
| C/SAAE | : Chef Service Affaires Administratives et Economiques |
| C/SAF | : Chef Service Affaires Financières |
| DGAP | : Division Gestion Administrative et du Personnel |
| DGMS | : Division Gestion des Malades et Statistiques |
| ENAM | : Ecole Nationale d'Administration et de Magistrature |
| GRH | : Gestion des Ressources Humaines |
| IB | : Initiative de Bamako |
| MS | : Ministère de la Santé |
| UAC | : Université d'Abomey-Calavi |

LISTE DES TABLEAUX ET GRAPHIQUES

| | | |
|----------------------|---|-----------|
| Tableau n°1 | : Récapitulatif sommaire des recettes du CHD-OP de 2008 à 2010 et prévision de recettes pour 2011 ; | 9 |
| Tableau n°2 | : Exécution des charges du CHD-OP sur trois ans ; | 16 |
| Tableau n°3 | : Exécution des produits du budget du CHD-OP sur trois ans ; | 19 |
| Tableau n°4 | : Synthèse des problématiques possibles ; | 22 |
| Tableau n°5 | : Synthèse des approches par problème ; | 27 |
| Tableau n°6 | : Tableau de bord de l'étude ; | 34 |
| Tableau n°7 | : Effectif de chaque catégorie de l'échantillon ; | 48 |
| Tableau n°8 | : Appréciation de la connaissance des responsables du CHD-OP sur les méthodes de détermination des coûts réels des prestations de soins ; | 52 |
| Tableau n°9 | : Appréciation de la connaissance des responsables du CHD-OP sur les avantages de la comptabilité analytique; | 52 |
| Tableau n°10 | : Appréciation de la connaissance des responsables du CHD-OP sur ce que c'est qu'un manuel de procédure ; | 53 |
| Tableau n°11 | : Appréciation de la périodicité d'encaissement des recettes du CHD-OP ; | 54 |
| Tableau n°12 | : Appréciation de la périodicité du point d'engagement des dépenses du CHD-OP ; | 55 |
| Tableau n°13 | : Appréciation de la connaissance des responsables du CHD-OP sur la cellule de contrôle de gestion; | 56 |
| Tableau n°14 | : synthèse de l'étude ; | 66 |
| Graphique n°1 | : Appréciation de la cause de la méconnaissance du coût réel des prestations de soins ; | 51 |
| Graphique n°2 | : Appréciation de la cause de l'inexistence de manuels de procédures ; | 53 |
| Graphique n°3 | : causes évoquées par les enquêtés sur les raisons du non suivi de l'exécution du budget ; | 55 |
| Graphique n°4 | : Appréciation de la cause du non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion ; | 57 |

GLOSSAIRE DE L'ETUDE¹

CONTROLE : une vérification, une inspection attentive de la régularité d'un acte, de la validité d'une pièce.

LE CONTROLE FINANCIER : contrôle administratif a priori exercé en matière d'exécution du budget de l'Etat et des autres organismes publics entant qu'acte ou organe

LES FINANCES PUBLIQUES : c'est la branche du droit public qui a pour objet l'étude des règles et des opérations relatives aux deniers publics

LES DENIERS PUBLICS : fonds et valeurs appartenant à des organismes publics et soumis aux règles de la comptabilité publique

BUDGET : un acte de prévision et d'autorisation des recettes et des dépenses pendant un an.

OUTIL : est défini comme un objet fabriqué, utilisé manuellement ou sur une machine pour réaliser une opération déterminée .Au sens figuré le mot désigne l'élément d'une activité utilisé comme moyen, comme instrument.

CHARGES DIRECTES : celles qui se rapportent directement et en totalité à un seul coût sans calculs intermédiaires.

CHARGES INDIRECTES : qu'on ne peut affecter à un produit ou à un coût.

COMPTABILITE ANALYTIQUE : un mode de traitement des données économiques, en vue de fournir des éléments de nature à éclairer les prises de décision des dirigeants de toute entreprise et à orienter leurs actions en vue de mieux positionner leur Institution sur les différents marchés.

CONTROLE DE GESTION : le processus par lequel les responsables s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec

¹ Source : cours de comptabilité d'Audit et d'économie de santé et de management stratégique

efficacité, économie et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation.

COÛT : une somme de charges que l'entreprise peut exécuter selon ses besoins.

METHODE ABC : permet de classer les produits en trois catégories ; le groupe A sera suivi de façon approfondie alors que la gestion du groupe B sera plus souple ; il suffira simplement d'éviter la rupture du stock quant aux produits du groupe C.

PATRIMOINE : ensemble des biens et des dettes.

CONTROLE BUDGETAIRE: Suivi des budgets afin de comparer les réalisations avec les prévisions pour dégager les écarts et en rechercher les causes

MANUEL DE PROCEDURES : Fonctionnement qui décrit les flux des traitements administratifs attachés à chaque type d'activités ou à chaque cycle d'opérations

EFFICACITE : Capacité à atteindre ses objectifs.

EFFICIENCE : Capacité d'atteindre un objectif (résultat) à moindre coût.

RESUME

L'assainissement de la gestion de toute entreprise passe par une organisation rigoureuse fondée sur des normes et principes.

En effet, la mise en place d'une gestion performante exige l'observance d'un certain nombre de conditions dont la bonne tenue de la fonction contrôle de gestion. L'analyse de cette fonction au CHD-OP nous a permis d'identifier le problème général qui est lié au caractère peu performant des outils de contrôle de gestion du CHD-OP.

Les manifestations de cette problématique sont :

- le non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion ;
- la méconnaissance du coût réel des prestations de soins ;
- le non suivi de l'exécution du budget ;
- l'inexistence d'un manuel de procédure dans les services et division.

Dans le cadre de la résolution de cette problématique, des entretiens ont été menés auprès des responsables du CHD-OP. Le questionnaire que nous avons adressé aux responsables a permis de déceler les causes qui affectent le contrôle de gestion du CHD-OP. On peut citer principalement:

- l'inexistence de la comptabilité analytique ;
- l'inexistence d'un manuel de procédures ;
- la mauvaise organisation comptable ;
- la méconnaissance des avantages de la cellule de contrôle de gestion.

Ensuite des approches de solutions ont été formulées dans le sens de l'amélioration des outils de contrôle de gestion du CHD-OP.

SOMMAIRE

| | |
|---|-----------|
| INTRODUCTION | 1 |
| CHAPITRE PRELIMINAIRE | |
| OBSERVATIONS DE STAGE ET CIBLAGE DE LA PROBLEMATIQUE DE L'AMELIORATION DES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION DU CHD-OP. | 5 |
| SECTION 1 : OBSERVATIONS DE STAGE AU CHD-OP. | 6 |
| SECTION 2 : CIBLAGE DE LA PROBLEMATIQUE DE L'AMELIORATION DES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION | 19 |
| CHAPITRE PREMIER | |
| CADRE THEORIQUE ET METHODOLOGIQUE DE L'ETUDE SUR L'AMELIORATION DES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION DU CHD-OP. | 29 |
| SECTION 1 : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE. | 30 |
| SECTION 2 : METHODOLOGIE CHOISIE | 43 |
| CHAPITRE DEUXIEME | |
| DE LA COLLECTE DES DONNEES DE VERIFICATION DES HYPOTHESES AUX CONDITIONS DE MISE EN OEUVRE DES SOLUTIONS POUR UNE AMELIORATION DES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION. | 49 |
| SECTION 1 : COLLECTE ET ANALYSE DES DONNEES : DIAGNOSTIC ETABLI | 50 |
| SECTION 2: APPROCHES DE SOLUTIONS POUR L'AMELIORATION DES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION DU CHD-OP ET CONDITIONS DE LEUR MISE EN OEUVRE. | 59 |
| CONCLUSION | 67 |
| BIBLIOGRAPHIE | 69 |



INTRODUCTION

Depuis la déclaration d'Alma Alta en 1978², plusieurs pays d'Afrique se sont engagés dans une stratégie de dynamisation de leur système sanitaire. La mise en œuvre de l'Initiative de Bamako a été pour la plupart des pays, l'occasion d'instaurer des réformes sur la participation communautaire et l'amélioration de la qualité des soins. A la fin des années 90, au regard des difficultés rencontrées dans la réalisation de cette initiative, le gouvernement béninois s'est engagé dans la mise en œuvre de réformes de la gestion des dépenses publiques au nombre desquelles figurent en bonne place les dépenses publiques de santé. En finances publiques, trois types de contrôles financiers sont à distinguer: le contrôle financier administratif, le contrôle financier juridictionnel et le contrôle financier parlementaire. Compte tenu des difficultés financières que présentent les structures sanitaires, nous nous intéresserons dans la présente étude au contrôle financier administratif et plus précisément au contrôle de gestion dans les formations sanitaires. Le contrôle de gestion est défini comme un ensemble d'outils chargé de contrôler la rentabilité et la performance d'un système. A l'accession de notre pays à l'indépendance, le décret n°49 /PCM/MF du 14 mars 1960 relatif au contrôle des finances de la République du Dahomey, a institué le Contrôle Financier de l'Etat, des collectivités secondaires de la République, de leurs établissements publics et d'une manière générale de celui des organismes publics et semi-publics. De nos jours, il n'est point besoin de rappeler que le Contrôle de gestion joue un rôle de premier plan dans la sauvegarde des intérêts des établissements publics ou semi publics. Mais les résultats des derniers audits réalisés en 2006 et 2007 dans les ministères et institutions de notre pays ont amené plus d'un à s'interroger sur l'efficacité et la pertinence des contrôles effectués tant les dérapages relevés lors desdits audits étaient préoccupants et posaient le problème de la qualité desdits contrôles.

² 12 Septembre 1978, Conférence d'ALMA-ATA : Définition de solutions propres aux pays africains pour fournir des soins de qualité

Ainsi, le cadre institutionnel dans lequel s'inscrivent les établissements publics hospitaliers de nos jours a changé pour tenir compte des nouvelles réformes en matière de finances publiques. Plusieurs textes réglementaires ont été pris au nombre desquels :

- le Décret 88-444 du 18 novembre 1988 portant autorisation de vente de médicaments essentiels et rétention des recettes des formations sanitaires en leur sein ;

- le Décret N° 90-347 du 14 novembre 1990 portant approbation des statuts des Centres Hospitaliers Départementaux et des Formations Sanitaires Assimilées en son chapitre IV, Articles 43 et 44 qui créent la Cellule de contrôle de gestion , ses attributions et son fonctionnement ;

- les instructions nationales de gestion des formations sanitaires (juin 1996) qui fixent les modalités de gestion administrative, comptable et financière des formations sanitaires publiques qu'elles soient au niveau national ou départemental.

Le CHD-OP, à l'instar des autres formations sanitaires n'est pas resté en marge de ces réformes ; son règlement intérieur en son article 10, rappelle l'organisation et le fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion conformément au cadre défini par le ministère de la santé. Mais force est de constater que cette cellule n'est pas toujours mise en place au CHD-OP et que les états financiers ne sont plus élaborés depuis quatre ans.

Or depuis que les Formations sanitaires publiques au Bénin ont mis en application les textes officiels³, elles sont assimilables à des entreprises commerciales même si le but premier n'est pas la recherche du profit.

Dès lors, les formations sanitaires se dotent d'un système de gestion normalisé. Elles établissent et exécutent leurs budgets et élaborent des états financiers. La séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable est devenue une réalité. De ce faite les centres de santé doivent pérenniser leur

³ Décret n°88-444 du 18 novembre 1988 portant autorisation de la vente des médicaments essentiels et rétention des recettes des formations sanitaires en leur sein

gestion, ce qui induit la mise en place d'outils efficaces pour le suivi des ressources.

Ainsi, la mise en place d'outils efficaces pour le contrôle de gestion et capables de mesurer les activités, de suivre la gestion budgétaire, de calculer les coûts et de fournir des informations fiables aux décideurs apparaît comme une technique incontournable pour la gestion des Formations Sanitaires.

Mais le Contrôle de Gestion tel qu'il est fait au CHD-OP est-il capable d'assurer véritablement la sécurité du patrimoine du centre ? C'est pour apporter notre part de contribution à la réponse à cette question que nous avons choisi de réfléchir sur le Thème : « **Problématique de l'amélioration des outils de contrôle de gestion du CHD-OP** ».

Le travail proposé s'articule autour de trois points à savoir :

- le chapitre préliminaire qui porte sur le cadre de l'étude, la vision globale de résolution et le choix de la spécification de la problématique ;
- le chapitre premier qui fixe les objectifs de l'Etude et présente la méthodologie de travail ;
- Le chapitre deuxième qui est consacré à l'organisation des enquêtes, à la vérification des hypothèses, aux solutions proposées ainsi qu'aux conditions de leur mise en œuvre.

CHAPITRE PRELIMINAIRE

**OBSERVATIONS DE STAGE ET CIBLAGE DE
LA PROBLEMATIQUE DE L'AMELIORATION
DES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION DU
CHD-OP**

Cette partie sera consacrée à la présentation des observations de stage (Section 1) et le ciblage de la problématique de l'amélioration des outils de contrôle de gestion financière et économique du CHD-OP (Section 2).

SECTION I : OBSERVATIONS DE STAGE

La présente section comprend la présentation du CHD-OP et l'étude du fonctionnement des services ayant abrité notre stage notamment le Service des Affaires Financières (SAF) et le Service des Affaires Administratives et Economiques (SAAE).

PARAGRAPHE 1 : Présentation du CHD-OP

Nous présenterons successivement l'historique, la mission, l'organisation et les ressources du CHD-OP.

A°) Historique et missions

1. Historique

Le CHD-OP dénommé Hôpital de Porto-Novo dans la période coloniale, est le premier hôpital du BENIN (EX- Dahomey). Il a été créé en 1906 et installé sur le camp militaire du général Dodds, ancien gouverneur de l'administration coloniale française de l'ex-AOF. Il desservait non seulement l'ex-Dahomey mais également une partie du Togo et du Nigeria. Avec le calquage de la pyramide sanitaire sur le découpage territorial, l'Hôpital de Porto-Novo devient après plusieurs dénominations le Centre Hospitalier Départemental de l'Ouémé et du Plateau (CHD-OP) avec l'avènement de la décentralisation.

Qu'en est-il alors de la mission et de l'organisation du CHD-OP.

2. Missions

Le CHD-OP a une mission de service public en matière de santé. Il est le centre de référence des prestations de soins des centres de santé des départements de l'Ouémé et du Plateau. Il a donc pour mission principale, de dispenser des soins de qualité de niveau intermédiaire aux malades internes et externes, d'assurer la formation initiale, post universitaire des cadres supérieurs de la santé et de développer la recherche scientifique en matière de santé.

B°) Organisation du CHD-OP

Le cadre organisationnel du CHD-OP est fixé par les dispositions du décret n°90-347 du 14 novembre 1990 portant approbation des statuts des Centres Hospitaliers Départementaux et des Formations Sanitaires assimilées, celles de l'arrêté n°903/MS/DC/DSAF/SAG portant son application et le règlement intérieur du Centre Hospitalier Départemental de l'Ouémé.

1. Les Organes

Afin d'atteindre la mission assignée au CHD-OP, plusieurs organes ont été mis en place pour assurer le bon fonctionnement de l'hôpital. Ces organes sont:

- le Conseil d'Administration (CA) ;
- la Direction ;
- le Comité de Direction ;
- la Commission Médicale Consultative (CMC) ;

1.1 La Cellule de Contrôle de Gestion

C'est un organe créé par le règlement intérieur en son article 10 et par le Décret N° 90-347 du 14 Novembre 1990 portant approbation des Statuts des Centres Hospitaliers Départementaux et Formations Sanitaires Assimilées en

ses articles 43 et 44.

C'est un organe conseil qui permet de fournir à la direction de l'hôpital et aux divers responsables les informations internes indispensables pour une gestion participative et prévisionnelle et pour une gestion budgétaire saine.

Elle est un organe technique d'analyse, en position staff par rapport au Directeur et lui facilite les prises de décisions. Elle aide les services à établir leurs budgets.

Le responsable de la cellule est nommé par arrêté du ministre de la santé.

Mais il convient de noter que dans la pratique cette cellule est inexistante

2. Les Services du CHD-OP

Les différents services du CHD-OP sont : les services médicaux et techniques ; le service des affaires administratives et économiques ; le service des affaires financières

2.1. Le Service des Affaires Administratives et Economiques

Il est sous la responsabilité d'un chef de service nommé par arrêté du Ministre de la Santé. Il est chargé entre autres de la facturation des droits du CHD, de la tenue de la comptabilité matière, de la gestion des malades et statistiques, de la maintenance et de la gestion de la régie d'avance.

Le service regroupe les divisions suivantes : la division gestion administrative et du personnel, la division gestion des malades et statistiques et la division économat.

2.2. Le Service des Affaires Financières

Il est chargé notamment de l'élaboration du budget, du recouvrement des recettes, du paiement des dépenses , des opérations de banques et de la tenue de la comptabilité analytique de gestion.

Le service financier comporte la division Comptabilité et budget et la

division recouvrement et opérations de banques.

2.3. Les Services Médicaux et Médico-Techniques

Les services médicaux sont constitués des services de la médecine, de la pédiatrie-néonatalogie, de la gynéco-obstétrique, des urgences et tri, d'ophtalmologie, d'ORL, d'odontostomatologie, d'anesthésie réanimation, ainsi que des unités de santé mentale et la chirurgie. Quant aux services médico-techniques, ils sont au nombre de quatre. Ce sont les services de laboratoire, de radiologie, de pharmacie et de rééducation fonctionnelle.

3. *Les Ressources du CHD-OP.*

Il s'agit des ressources financières, matérielles et humaines.

3.1. Les Ressources financières

Les ressources financières proviennent essentiellement des recettes générées par les prestations médicales, des subventions de l'Etat et d'appui des partenaires extérieurs. Le point sommaire des recettes du CHD-OP de 2008 à 2010 et les prévisions de recettes pour 2011 se présente comme suit :

Tableau N°1 : Récapitulatif sommaire des recettes du CHD-OP de 2008 à 2010 et prévision de recettes pour 2011 en million.

| Rubriques | 2008 | 2009 | 2010 | Prévision 2011 |
|-------------------------|-----------------|--------------------|-------------------|--------------------|
| Recettes d'exploitation | 635,273734 | 775,49875 | 619,00496 | 1148,19029 |
| Autres produits | 165,77956 | 640,283 | 570,24605 | 780,12702 |
| Total | 801,0533 | 1415,781752 | 1189,25101 | 1928 ,31731 |

Source : Budgets CHD-OP exercices 2009, 2010 et 2011.

3.2. Les Ressources matérielles

Grâce à l'appui du Fonds Européen de Développement (FED), le CHD-OP dispose aujourd'hui de quelques matériels médico-techniques. Sa capacité est de 366 lits et 25 berceaux repartis dans les différents services.

Au CHD-OP, l'activité de soins est organisée autour d'un plateau technique comprenant des matériels médico techniques, de mobiliers et outillages et des infrastructures sanitaires. Le centre dispose aussi d'un parc automobile composé de huit (8) véhicules dont cinq (5) sont amortis et une ambulance qui n'est pas fonctionnelle.

3.3. Les Ressources Humaines

Elles constituent pour l'hôpital de précieuses ressources lui permettant d'atteindre ses objectifs. On note **une diversité de compétences professionnelles au sein du personnel.**

Paragraphe 2 : Etat des Lieux

Cette rubrique est consacrée aux observations de stage relatives aux SAAE et au SAF.

A- Observations de Stage relatives aux activités du SAAE

Le SAAE est composé des divisions qui se décrivent comme suit :

1- La Division Gestion des Malades et Statistiques(DGMS)

La DGMS est la structure de l'hôpital qui s'occupe de :

- l'admission, de l'accueil et de l'orientation des malades ;
- la collecte des données sur les malades ;
- le traitement et l'analyse de ces données.

1.1. Admission, accueil et orientation des Malades

Dès leur entrée dans l'hôpital, les usagers sont accueillis par des agents de cette section qui les aident à remplir les formalités administratives et les orientent vers le service compétent.

L'accueil et l'admission sont assurés par au moins deux agents expérimentés. L'orientation quant à elle est assurée par un autre agent. L'enregistrement est fait à l'aide du logiciel Perfecto win. Nous notons alors **l'existence d'un bon système d'admission et d'orientation des malades et l'utilisation du logiciel Perfecto ; mais l'accueil au niveau des pavillons est très défaillant**

1.2. La Collecte des données

La collecte des informations incombe ici à des agents recouvreurs habillés d'une blouse au col vert. Ils servent d'intermédiaires entre les malades et l'administration de l'hôpital. Au nombre de sept (7), ils sont répartis dans tous les services d'hospitalisation de l'hôpital afin de constater et de recenser les mouvements des malades au sein des pavillons (entrées, sorties, transferts...). **A ce niveau compte tenu des détournements de malades, les informations ne sont pas toujours fiables ce qui ne facilite pas les prévisions des recettes.**

1.3. Traitement et analyse des données

Les fiches navettes sont acheminées des pavillons à la section Statistique de la DGMS. Les renseignements qui y figurent sont insérés dans des logiciels « LOGIHOPS » et SNIGS. Compte tenu de la masse du travail à exécuter et du fait du regroupement des agents autour d'un seul micro-ordinateur, nous constatons **une insuffisance d'outils informatiques ;** ce qui retarde le processus d'attribution du numéro d'identification permanent (NIP) au malade .De plus il n'existe pas une séance de validation des données ce

qui met en cause la fiabilité des prévisions budgétaires étant donné que les informations de la statistique sont utilisées pour la budgétisation.

2- La Division Gestion Administrative et du Personnel(DGAP)

Elle est chargée du traitement des dossiers, des soldes et accessoires du personnel. Elle est composée de deux sections : la section gestion administrative et la section solde et accessoires.

Notre séjour dans cette division nous a permis de constater que **les dossiers individuels des agents ne sont pas mis à jour** car les pièces demandées ne sont pas toujours fournies par les agents. De plus, il existe de vives tensions syndicales compte tenu du non paiement des primes. **De même, l'hôpital est assigné en justice du fait d'une demande d'explication adressée à un anesthésiste par le Directeur.** Au niveau des pavillons les fréquentes querelles observées sont dues à **l'inexistence de protocole de soins.**

3- La Division Economat

Elle est chargée des approvisionnements, de la gestion de la régie d'avance, de l'établissement du compte administratif et de la gestion des unités auxiliaires. Elle est composée de trois sections :

- La section achat et approvisionnement ;
- La section comptabilité budgétaire ;
- La section gestion des unités auxiliaires.

Notre séjour dans cette division nous a permis de constater que la colonne qui est réservée pour inscrire le crédit disponible n'est pas renseignée. Ce qui nous a amené à retenir que **les imputations ne sont pas mentionnées sur les mandats ce qui ne permet pas de suivre au quotidien la consommation des crédits**

3.1. Le magasin des Vivres et fournitures de bureau

Le magasin réceptionne et conserve les vivres et fournitures de bureau, les produits d'entretien et accessoires logistiques livrés par les fournisseurs.

Nous avons observé à ce niveau que les fiches de stocks ne sont pas remplies au quotidien et que les ruptures de stocks sont fréquentes. De même, nous avons noté **une incohérence** entre les stocks théoriques inscrits sur les fiches et les stocks physiques au magasin, **des différences** dans la dénomination et le conditionnement des produits par le responsable de la gestion informatisée et le magasinier. Nous pouvons alors faire le constat significatif qu'il y a **des insuffisances dans la gestion des stocks et une mauvaise alimentation des malades.**

3.2. Le magasin de produits pharmaceutiques et consommables médicaux

Le magasin des produits pharmaceutiques réceptionne et conserve les produits pharmaceutiques et les consommables médicaux. Dans cette section, compte tenue des difficultés de trésorerie, les principes de gestion de stock à savoir stock de sécurité, stock maximum, stock minimum et d'alerte ne sont pas respectés

Tout ceci nous a conduit à retenir qu'il a **un mauvais suivi de la consommation du stock des médicaments et des consommables médicaux, occasionnant des ruptures fréquentes de stocks au magasin pharmacie.**

4. *La Division Infrastructures, Equipements et Maintenance (DIEM)*

Le problème auquel se confronte cette division est que les équipements et infrastructures sont attribués au CHD-OP sans aucune note d'utilisation ou d'entretien. Le constat fait dans cette division est alors qu'il y a **une difficulté de réparation des équipements médico technique par les maintenanciers**

par faute de documentation. De plus, il n'y existe aucune politique de maintenance préventive.

B- Observations de Stage au Niveau du Service des Affaires Financières

Le service des affaires financières est composé de trois grandes divisions. Il s'agit de la division comptabilité et budget, et la division recouvrement et opérations bancaires.

1- Division Comptabilité et budget

Elle est chargée de la tenue de la comptabilité générale et analytique, ainsi que de l'élaboration du budget en collaboration avec les autres chefs services. Elle est composée de deux sections :

- la section comptabilité générale et analytique ;
- la section budget.

➤ Section comptabilité générale et analytique

Elle a pour mission de produire à bonne date les données comptables et les états financiers du Centre. A cet effet, elle doit entre autres :

- vérifier les états de salaires et les charges payées au service des impôts et à la CNSS ;
- réceptionner les pièces comptables et vérifier leur régularité et leur réalité avant l'enregistrement ;
- tenir à jour la comptabilité générale et analytique du Centre.

Notre séjour au niveau de ce service nous a permis de constater que **les états financiers ne sont pas élaborés depuis 2006**. De même il n'existe aucune information comptable liée au calcul des coûts. De ce faite **il y a une méconnaissance des couts réels des prestations de soins**.

Les autres constats significatifs faits par rapport aux activités de cette

section sont : **le non calcul des amortissements, l'inexistence de manuel de procédures comptable et financière, la non pratique d'état de rapprochement bancaire.**

➤ **Section budget**

Elle est chargée de l'élaboration et du suivi de l'exécution du budget.

A cet effet, elle doit :

- Conduire les travaux d'élaboration de budget du Centre sur la base des projets de budgets élaborés par les différents services ;
- Assurer le suivi et l'exécution du budget du Centre ;
- Effectuer les travaux d'inventaire ;

Nous avons noté des dépassements ou faible consommation de certaines lignes budgétaires concernant les charges. Nous pouvons dire **qu'il n'y a pas un suivi de l'exécution budgétaire.**

Tableau 2 : Exécution des charges du CHD-OP sur trois ans en million

| ANNEES | LIGNE BUDGETAIRE CONCERNE | Prévision budgétaire | Réalisation budgétaire | Ecart de réalisation | Taux de réalisation en % |
|-------------|---------------------------------------|-------------------------|---------------------------|----------------------------|--------------------------|
| 2008 | Achat de viande | 1, 352 | 0 ,37512 | 0 ,976 88 | 27,74 |
| | Achat d'œuf | 0,995 | 0,455 14 | 0,539 86 | 45,74 |
| | chat de pate alimentaire | 8, 8 | 0,294 42 | 8, 505 58 | 3,34 |
| | Achat mat de chir | 3,5 | 0,382 5 | 3,117 5 | 10,92 |
| | Achat de prdts de surv générale | 0,59 | 0 ,811 | -0,221 | 137,45 |
| | Entretien et réparation | 2, 820 335 | 3 ,12 | -0 ,299 665 | 110,62 |
| | Mission pour recouvrement | 1, 65 | 2, 85 | -1, 2 | 172,72 |
| 2009 | Achat de viande | 1, 402 | 0,2 | 1, 202 | 14 |
| | Achat d'œuf | 1 ,095 | 0,3 | 0,795 | 27 |
| | chat de pate alimentaire | 9 | 5, 036 | 3, 964 | 56 |
| | Achat mat de chir | 4 | 0 ,382 5 | 3, 617 5 | 10 |
| | Achat de prdts de surv générale | 0 ,42 | 0,640 33 | -0 ,220 33 | 152 |
| | Entretien et réparation | 2, 530 335 | 2,97 | -0,439 665 | 117 |
| | Mission pour recouvrement | 2 | 2, 54 | -0,54 | 127 |
| 2010 | Achat de marchandises | 214, 853.387 | 58 ,797575 | 156,055812 | 27,40 |
| | Autre Achat | 588, 37064 | 158,14100 | 430,229633 | 26 ,9 |
| | Achat de consommables médicaux | 8,001738 | 10 ,5666 | -2,564872 | 132,1 |
| | Achat d'objets de pansement et plâtre | 0,75 | 4,6405 | -3,8905 | 618,7 |
| | Achat de produits de lessive | 0,02838 | 1,63994 | -1,611565 | 5778 ,5 |
| | Frais de formation | 0,375 | 5,44 | -5,06 | 1450 ,7 |
| | Honoraire commissariat au compte | 0,675 | 1,6 | -0,925 | 237 |
| | Services extérieurs consommés | 145, 881848 | 53,37943 | 92,502414 | 36 ,6 |
| | Impôts et Taxes | 15,865977 | 7,535267 | 8,33071 | 47,5 |
| | Autres Charge | 8 ,875 | 5 ,35092 | 3,52408 | 60, 3 |
| | Charges personnel | 954, 479509 | 489,727623 | 464,75188 | 51,3 |
| | Dotations aux amortissements | 0,45 | 0 | 0,45 | 0 |

Source : Budget 2009, 2010, 2011

2- La Division Recouvrement et opérations bancaires

2.1. Section recouvrement

Elle a pour tâche de recouvrer les frais de consultations, d'actes et d'hospitalisation facturés aux usagers de l'hôpital. Il s'agit des sociétés privées et publiques et institutions étatiques ayant fait soigner leurs agents par le CHD-OP, ainsi que les malades admis à leurs frais.

L'opération de recouvrement incombe aux agents au col vert et à un agent recouvreur qui s'occupe du recouvrement externe.

Quant à l'agent de poursuite, il est chargé de faire payer les tiers payants et les particuliers défailants. Il lui revient de récupérer les factures émises au niveau du SAAE et de les distribuer aux débiteurs concernés.

Les sociétés ayant réceptionné leurs factures disposent d'un délai de quinze (15) jours pour contester ou pour s'en acquitter selon le cas.

Quant aux ministères et institutions étatiques, elles vérifient, après réception de leurs factures, la conformité entre la liste des agents soignés et celle des agents auxquels ont été délivrés des bulletins de prise en charge pendant la période concernée par les factures. En cas de conformité, elles sont adressées au ministère chargé du budget qui les transmet au trésor public pour paiement, par virement des fonds sur le compte du CHD-OP.

Le point des créances du CHD-OP sur l'Etat **montre une accumulation des dettes de l'Etat vis-à-vis de l'hôpital et un remboursement de ces dettes à des échéances longues.**

Nous notons donc une **insuffisance dans le recouvrement des recettes issues des prestations à termes.**

2.2. La Section Caisse et Opérations de Banques

Cette section s'occupe du recouvrement des recettes liées aux prestations de santé fournies par l'hôpital et à la cession des médicaments. Il faut signaler que l'hôpital dispose de deux catégories de caisses pour

l'encaissement des recettes.

Les agents au col vert sont responsabilisés chacun au niveau de chaque catégorie d'hospitalisation pour s'occuper du point régulier des créances sur les hospitalisés. Ces derniers en collaboration avec les agents de l'admission aident, orientent et renseignent les clients pour le paiement. **On observe souvent des évasions fréquentes des patients** du centre parce que ces derniers ne bénéficient pas des possibilités de négociations pouvant leur permettre d'atténuer la charge du paiement. Tout ceci engendre de grands écarts entre les prévisions et les réalisations des titres de recettes comme l'indique le tableau ci-dessus.

Tableau3 : Exécution des produits du budget du CHD-OP sur trois ans en million

| Années | Lignes budgétaires | Prévision budgétaire | Réalisation budgétaire | Ecart de réalisation | Taux de réalisation en % |
|--------|---------------------------------|----------------------|------------------------|----------------------|--------------------------|
| 2008 | Hospi medecine | 18,8 | 9,915 22 | 8,884 78 | 53 |
| | Hospi ORL | 6,7 | 2,340 57 | 4,359 43 | 35 |
| | Hospi OPHTALMO | 5,15 | 3,75022 | 1,399 78 | 73 |
| | Hospi URGENCE | 0,7 | 0,300575 | 0,399 425 | 43 |
| | CONS CHIRURGIE | 4,2 | 2,540 330 | 1,659 67 | 60 |
| | CONS Urgence | 0,7 | 0,235 | 0,465 | 34 |
| | Cons neuro | 0,68 | 0,425 83 | 0,254 17 | 63 |
| | Acte medecine | 0,349 68 | 0,123 45 | 0,226 23 | 35 |
| | Acte néonatalogie | 0,33 | 0,27 | 0,6 | 82 |
| 2009 | Hospi medecine | 20 | 14,192 8 | 5 807 200 | 70,96 |
| | HOSPI ORL | 7 | 3,044 8 | 3,955 2 | 43,49 |
| | HOSPI OPHTALMO | 5 | 0,372 4 | 4,627 6 | 07,44 |
| | HOSPI URGENCE | 0,5 | 0,28 | 0,22 | 56 |
| | CONS CHIRURGIE | 3 | 2,422 35 | 0,577 65 | 80,74 |
| | CONS Urgence | 1,5 | 0 | 1,5 | 0 |
| | Acte medecine | 0,5 | 0 | 0,5 | 0 |
| | Acte néonatalogie | 1 | 0,595 | 0,405 | 59,50 |
| | HOSPI ORL | 20 | 14,192 8 | 5,807 2 | 70,96 |
| 2010 | Vente de marchandise | 256,184 | 83,499.82 | 172,684181 | 33 |
| | Total hospitalisation | 214,881945 | 95,656288 | 119,225657 | 45 |
| | Total consultation | 123,9702 | 42,14566 | 81,82454 | 34 |
| | Total Acte | 567,873216 | 242,95195 | 324,921263 | 43 |
| | Total subvention d'exploitation | 757,547 | 427,68454 | 329,862460 | 56 |

Source : Budget 2009, 2010, 2011

SECTION 2 : CIBLAGE DE LA PROBLEMATIQUE DE L'AMELIORATION DES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION.

La présente section sera consacrée d'une part à l'inventaire des éléments de l'état des lieux de base et au choix de la problématique et d'autre part, à la spécification de la problématique choisie et à la détermination de la vision globale de résolution.

Paragraphe 1 : Inventaire des éléments issus des observations de stage et choix de la problématique.

Cette étape comprend, l'inventaire des éléments issus des observations de stage, le choix de la problématique et la formulation du sujet.

A. Inventaire des éléments issus des observations de stage

1. Atouts

- 1- Existence d'un bon système d'admission et d'orientation des malades ;
- 2- Existence d'un logiciel de gestion : le Perfecto Win;
- 3 - Diversité de compétences professionnelles ;

2. Problèmes

- 1- Non élaboration des états financiers depuis 2006 ;
- 2- Impossibilité de couverture des charges par les ressources ;
- 3- Dépassement de crédit ;
- 4- Recouvrement non optimal des recettes ;
- 5- Inexistence d'une division ou section chargée du contrôle de gestion;
- 6- Détournement de malades par les prestataires de soins ;
- 7- Méconnaissance des coûts réels des prestations de soins;
- 8- Conflit d'attribution ;

-
- 9- Inexistence d'un manuel de procédures de gestion financière et économique ;
 - 10- Non fiabilité des informations comptables ;
 - 11- Non utilisation des fiches de stock par les services techniques ;
 - 12- Manque d'outil informatique pour la division de recouvrement et d'autres divisions ;
 - 13- Paiement des salaires et primes par découvert bancaire ;
 - 14- Absence de maintenance préventive des équipements médico-technique ;
 - 15- Mauvaise organisation de la gestion des stocks ;
 - 16- Non mise à jour des dossiers individuels du personnel ;
 - 17- Insuffisance dans la tarification ;
 - 18- Non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion
 - 19- Assignation du CHD-OP en justice par les anesthésistes ;
 - 20- Mauvais accueil ;
 - 21- Difficultés de réparation des équipements médico-techniques ;
 - 22- Longue attente des patients devant les salles d'hospitalisation ;
 - 23- Insuffisance dans l'alimentation des malades ;
 - 24- Vives tensions syndicales

Tableau 4 : Synthèse des problématiques possibles

| Centre d'intérêt | Problèmes spécifiques | Problème général | Problématiques |
|---|--|--|---|
| Mise en place des outils de contrôle de gestion du CHD-OP | <ul style="list-style-type: none"> -méconnaissance des couts réels des prestations de soins -non élaboration des états financiers et Insuffisance dans la gestion des stocks Absence de description de poste et Recouvrement non optimal des ressources - dépassement budgétaire et Inexistence d'un manuel de procédures - Paiement des salaires et primes par découvert bancaire - non suivi rigoureux de l'exécution du budget -Insuffisance dans la tarification des actes et médicaments -Non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion | Caractère non performant des outils de contrôle de gestion du CHD-OP | Problématique de l'amélioration des outils de contrôle de gestion du CHD-OP |
| Gestion des ressources humaines | <ul style="list-style-type: none"> -Conflits entre le personnel et les responsables de l'administration -Assignation de l'hôpital en justice au tribunal par les anesthésistes -Vives tension syndicales et Démotivation du personnel -Mauvaise condition de travail et insuffisance de personnel -Dossier individuel du personnel non mise à jour -Insuffisance dans la formation du responsable aux ressources humaines | Gestion non qualitative des ressources humaines | Problématique de la gestion qualitative des ressources humaines |
| Gestion de la maintenance des matériels médico-techniques | <ul style="list-style-type: none"> -Difficulté de réparation des équipements médico technique -Absence de maintenance préventive et Inexistence d'une politique d'amortissement des matériels | Gestion non performante des matériels médico techniques | Problématique de la gestion performante du matériels médico technique |
| Gestion de la qualité des soins | <ul style="list-style-type: none"> -Longue attente des patients devant les sales d'hospitalisation et Mauvais accueil dans les pavillons -Inexistence de protocole de soins à tous les niveaux -rupture de stock de certains produits et Insuffisance de salle d'hospitalisation -Insuffisance dans l'alimentation des malades | Caractère non satisfaisant de la qualité des soins | Problématique de la mise en œuvre de la démarche qualité |

Source : résultats de l'état des lieux

B Choix de la problématique et formulation du sujet

1. Choix de la problématique

Une analyse des différents problèmes identifiés au cours de nos observations nous a conduit à recenser quatre problématiques auxquelles le CHD-OP devra faire face en vue d'améliorer sa gestion.

Toutefois, le choix de notre problématique sera orienté par le souci de mettre en application les connaissances acquises lors de notre formation en comptabilité, en gestion des ressources humaines, financières, budgétaires, en Audit et contrôle financier et comptable. Les problématiques identifiées lors de l'état des lieux se présentent comme suit :

- Problématique de l'amélioration des outils de contrôle de gestion financière et économique du CHD-OP ;
- problématique de la mise en œuvre de la démarche qualité ;
- problématique de la gestion qualitative des ressources humaines ;
- problématique de la gestion performante du matériel médico-technique.

La Gestion des Ressources Humaines (GRH) peut être définie comme la description de l'ensemble des activités dans un processus, qui permet à l'institution de savoir si la production et la maintenance des compétences sont optimisées par rapport aux services offerts et aux moyens disponibles. Mais, au CHD-OP, cette question fait actuellement l'objet de recherche par d'autres étudiants.

Le problème de la mise en œuvre de la démarche qualité est en résolution car l'hôpital est actuellement inscrit pour la certification de la démarche qualité et le teste de certification est prévu pour le mois de mars 2012. L'approche certification a prévue prendre en compte le volet matériel médico technique ce qui suppose que le problème de gestion non optimal du matériel médico technique est en passe d'être résolu.

S'agissant du contrôle de gestion, il est un processus permanent qui intervient en cours d'action afin de mesurer en temps réel les résultats du

fonctionnement des services. Il permet de s'assurer que les ressources sont utilisées avec efficacité et efficacie afin de mieux orienter sa stratégie et de suivre ses objectifs.

. Pour améliorer le rendement des hôpitaux, il est nécessaire pour les dirigeants de recourir à une organisation performante du contrôle de gestion seul moyen d'assurer véritablement la sécurité du patrimoine de l'hôpital. Dans ce cadre, nous avons décidé de baser nos recherches sur : **" l'amélioration des outils de contrôle de gestion du CHD-OP"**.

2 Formulation du sujet

C'est dans le but de contribuer à la résolution des problèmes spécifique et général liés à cette problématique que nous avons décidé de mener notre étude sur le thème :

«Problématique de l'amélioration des outils de contrôle de gestion du CHD-OP. »

Paragraphe 2 : Spécification, vision globale et séquences de résolution de la problématique.

Ce paragraphe abordera la spécification, la vision globale et les séquences de résolution de la problématique.

A- Spécification et intérêt de la problématique

1*) Spécification de la problématique

Le caractère non performant des outils de contrôle de gestion du CHD-OP constitue le problème général qui caractérise notre problématique. Ses manifestations sont :

- méconnaissance des coûts réels des prestations de soins ;
- inexistence d'un manuel de procédures ;
- non suivi de l'exécution du budget ;
- non fonctionnement de la cellule de contrôle gestion.

2*) *Intérêt de la problématique*

Le contrôle de gestion est une organisation qui a pour rôle la prévention des malversations financières et la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise. Le contrôle de gestion fait au quotidien et aux moyens d'outils efficaces permet aux dirigeants, la prise de décisions conséquentes et à temps. Les problèmes spécifiques qui caractérisent notre problématique ne sont que les conséquences du caractère non performant des outils de contrôle de gestion du CHD-OP. Dans les textes réglementaires, ce contrôle est dévolu à la cellule de contrôle de gestion qui doit être forcément instituée. Mais au CHD-OP cette cellule n'existe pas et les attributions de cette cellule ne sont véritablement confiées à aucun service.

La résolution de cette problématique permettra aux dirigeants du CHD-OP de mettre en place véritablement la fonction contrôle de gestion et d'atteindre les objectifs assignés.

B- Vision globale et séquences de résolution de la problématique spécifiée.

1*) *Approche théorique par problème.*

Il s'agit pour nous ici de préciser la vision globale qui permettra de résoudre les problèmes spécifiques retenus et par conséquent le problème général.

Le problème général de notre étude est le caractère non performant des outils de contrôle de gestion du CHD-OP et pour rendre ces outils performants et efficaces nous allons nous référer alors à **une approche générique à caractère général, basée sur la mise en place des outils nécessaires au contrôle de gestion.**

1.1- Approche générique liée au problème spécifique n°1

Par rapport au problème spécifique n°1 lié à la méconnaissance du coût

réel de chaque prestation de soins, il faut reconnaître que la fixation d'un tarif conséquent dépend d'une bonne connaissance des coûts réels. Si nous admettons que le coût est l'ensemble des charges consommées ; alors la détermination des coûts des prestations permettra d'évaluer les charges consommées pour les diverses prestations et de pouvoir mieux estimer le coût de revient des prestations. Alors, une connaissance des coûts passe par le calcul des coûts c'est à dire la mise en place de la comptabilité analytique. Ainsi, pour résoudre ce problème, nous ferons recours à **une approche générique basée sur les méthodes de calcul des coûts réels des produits ou services réalisés.**

1.2- Approche générique liée au problème spécifique n°2

En ce qui concerne le problème spécifique n°2 lié à l'inexistence de manuel de procédures dans les services, nous pouvons définir un manuel de procédures comme un document, un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer. Le manuel de procédure définit et limite dans la structure, le rôle de chaque acteur. Il en résulte que pour résoudre ce problème, nous ferons appel à **une approche générique basée sur les procédures d'acquisition d'une immobilisation.** Le manuel de procédures étant un bien durable

1.3- Approche générique liée au problème spécifique n°3

Pour ce qui est du problème spécifique n°3 concernant le non suivi de l'exécution du budget, il est à souligner que, le suivi budgétaire est un exercice qui consiste à veiller à la bonne exécution du budget établi dans le respect des lignes budgétaires afin de pouvoir éviter les sous- consommations et dépassements de crédits. L'absence d'un suivi budgétaire peut conduire à une allocation incohérente des ressources et de ce fait à une mauvaise

prévision budgétaire. Par conséquent, l'analyse de ce problème spécifique fera appel à **une approche générique basée sur les principes du suivi budgétaire.**

1.4- Approche générique liée au problème spécifique n°4

Quant au problème spécifique n°4 lié au non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion, il faut noter que le Décret N° 90-347 du 14 novembre 1990 portant approbation des Statuts des Centres Hospitaliers Départementaux et des Formations Sanitaires Assimilées en son chapitre IV, Articles 43 et 44 crée la Cellule de contrôle de gestion. Mais force est de constater qu'au CHD-OP il n'existe aucun responsable au contrôle de gestion. Il en résulte que pour résoudre ce problème, nous ferons référence à une **approche générique basée sur les conditions de création et de fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion.**

Tableau 5 : synthèse des approches par problème

| N° | Problèmes spécifiques | Approche théorique retenue |
|----|---|--|
| 1 | Méconnaissance des coûts réels des prestations de soins | approche générique basée sur les méthodes de calcul des coûts réels du produit ou service réalisé. |
| 2 | Inexistence d'un manuel de procédure | approche générique basée sur les procédures d'acquisition des immobilisations. |
| 3 | Non suivi de l'exécution budgétaire | approche générique basée sur les principes du suivi budgétaire. |
| 4 | Non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion interne | approche générique basée sur les conditions nécessaires au fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion. |

Source : Etat des lieux

2*) *Séquences de résolution de la problématique*

La résolution de la problématique de l'amélioration des outils de contrôle de gestion du CHD-OP sera basée sur les étapes ci-après :

- fixation des objectifs et hypothèses de la recherche ;
- revue de la littérature et choix de la problématique ;
- choix des outils d'analyse, collecte et analyse des données ;
- approches de solutions et conditions de leur mise en œuvre.

CHAPITRE PREMIER

**CADRE THEORIQUE ET METHODOLOGIQUE
DE L'ETUDE SUR L'AMELIORATION DES
OUTILS DE CONTROLE DE GESTION DU
CHD-OP.**

Dans ce chapitre il sera abordé successivement le cadre théorique et méthodologique de l'étude sur l'amélioration des outils de contrôle de gestion du CHD-OP .

SECTION I : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE.

Cette section comprend les objectifs, les hypothèses de l'étude, le tableau de bord de l'étude et la revue de littérature.

Paragraphe 1 : Objectifs et hypothèses de la recherche

A°) Objectifs de la recherche

1. Objectif général

Proposer les conditions d'amélioration des outils de contrôle de gestion du CHD-OP.

2. Objectifs spécifiques

- proposer les conditions de mise en place d'une comptabilité analytique ;
- proposer les principes d'élaboration et d'acquisition d'un manuel de procédures ;
- déterminer les principes nécessaires au suivi de l'exécution du budget ;
- suggérer les conditions de fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion.

B°) Hypothèses de l'étude

La formulation des hypothèses passe par l'identification des causes supposées être à la base de chaque problème spécifique.

1. Cause et hypothèse liées au problème spécifique n° 1

Pour expliquer la méconnaissance des coûts réels des prestations de soins, nous avons identifié deux causes probables :

- l'inexistence de la comptabilité analytique de gestion
- le caractère social de l'hôpital.

Le caractère social de l'hôpital consiste pour l'hôpital à respecter à la lettre la

politique sociale voulue par l'Etat et cette politique contraste le plus souvent avec les principes de gestion. De plus les acteurs de l'hôpital semblent justifier l'inexistence de la comptabilité analytique par ce caractère social de l'hôpital.

La comptabilité analytique de gestion peut être donc est retenue comme cause plausible, car elle constitue le système d'information qui permet à l'hôpital de procéder au calcul des coûts des prestations rendues, à la comparaison de ces coûts aux tarifs actuels. Par ailleurs nous avons pu nous rendre compte que l'hôpital a des difficultés pour la répartition des charges directes et indirectes liées à chaque service et la répartition de l'hôpital en centres de responsabilité. Tout ceci nous conduit à formuler l'hypothèse selon laquelle : **l'inexistence de la comptabilité analytique de gestion justifie la méconnaissance des coûts réels des prestations de soins au CHD-OP.**

2 Cause et hypothèse liées au problème spécifique n°2

Par rapport au problème de l'inexistence de manuel de procédures dans les services, nous avons relevé deux causes possibles:

- la non perception de l'importance du manuel de procédure,
- la non adoption d'une politique de mise à disposition des services d'un manuel de procédure.

En considérant la non perception de l'importance du manuel de procédure, cette cause explique le fait que certains responsables de division ne connaissent pas ce que c'est qu'un manuel de procédure. Mais cette cause ne peut être retenue car certains chefs de services ont reconnu que le manuel de procédure est d'une grande utilité pour le contrôle de gestion.

Lorsque nous retenons la non adoption d'une politique de mise à disposition des divisions et services d'un manuel de procédure, cette cause nous paraît la plus plausible. L'adoption d'une politique de mise à disposition des divisions et services en manuel de procédures suppose une volonté des responsables de

la structure à en acquérir à travers la saisie du Conseil d'Administration pour autorisation, budgétisation et mobilisation des ressources à cet effet. Or jusqu'à présent le CHD-OP ne développe aucune politique du genre. Nous pouvons alors formuler, l'hypothèse spécifique n°2 de la manière suivante : **L'inexistence d'un manuel de procédures de gestion dans les divisions et services du CHD-OP provient de la non adoption d'une politique de mise à disposition des services et divisions de manuels de procédures.**

3 Cause et hypothèse liées au problème spécifique n°3

En ce qui concerne le non suivi rigoureux de l'exécution du budget, trois causes ont pu être identifiées :

- instructions non prévues du niveau central ;
- mauvaise planification des activités ;
- mauvaise organisation comptable

Ces trois causes semblent, toutes, justifier le problème du suivi non rigoureux de l'exécution du budget. Mais si une bonne organisation comptable était faite, l'interférence et les instructions non prévues du Ministère de la Santé ne sauraient perturber le suivi rigoureux du budget car une bonne organisation doit pouvoir être dynamique et s'adapter à toute situation. Quant à la planification, elle va surement de paire avec l'organisation comptable. Elle suppose une évaluation correcte des ressources avant les prévisions des charges. La bonne organisation comptable implique la responsabilisation des services. Elle permet:

- de faire une élaboration correcte du budget sur la base d'une planification des actions qui tienne compte des objectifs et priorités définis ;
- de faire le point régulièrement de l'exécution du budget et la situation de la trésorerie ;
- d'apporter par le contrôle budgétaire, les informations financières nécessaires à la Direction pour la prise de décision.

Par conséquent, nous pouvons formuler l'hypothèse suivante : **le non suivi de l'exécution du budget est dû à une mauvaise organisation du système comptable du CHD-OP.**

4 Cause et hypothèse liées au problème spécifique n°4

Pour le problème n°4 lié au non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion, nous avons retenu deux causes qui sont :

- ignorance des avantages de la cellule de contrôle de gestion ;
- méconnaissance des textes sur le fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion.

En ce qui concerne la cause de méconnaissance des textes sur le fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion du CHD-OP, cette cause ne nous paraît pas plausible car les textes sur la fonctionnalité de la cellule de contrôle de gestion des CHD nous ont été fournis en bonne partie par le C/SAAE du CHD-OP .De plus, nos entretiens avec eux prouvent que le contenu des textes est quand-même bien compris .Dés lors cette cause ne semble plus expliquer le non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion du CHD-OP

Par contre, pour ce qui est de l'ignorance des avantages de la création d'une cellule de contrôle de gestion, cette cause semble la plus plausible car il est quand même incroyable de connaître les bienfaits d'une chose sans pouvoir se l'approprier. De plus plusieurs chefs divisions et sections ne connaissent pas ce que c'est qu'un manuel de procédures. En effet, le contrôle de gestion au CHD-OP tel qu'il est pratiqué actuellement est intégré à chaque service. Les responsables de division rendent compte aux chefs services et ceux-ci débattent des problèmes au CODIR .Il n'existe alors aucune structure ayant spécifiquement à charge le contrôle de gestion. Par conséquent nous pouvons formuler l'hypothèse N°4 de la façon suivante : **l'ignorance des avantages d'une cellule de contrôle de gestion est à l'origine du non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion du CHD-OP.**

Paragraphe 2 : Tableau de bord de l'étude et revue de la littérature

A- Tableau de bord

Tableau 6 : Tableau de bord de l'étude.

| N°) | Problématiques | Objectifs | Causes supposées | Hypothèses |
|----------|--|--|---|---|
| Générale | Caractère non performant des outils de contrôle de gestion | Objectif général : Proposer les conditions d'amélioration des outils de contrôle de gestion du CHP-OP | - | - |
| 1 | Problème spécifique N°1) Méconnaissance des coûts des prestations de soins | Objectifs spécifique n°1) Identifier les conditions de mise en place d'une comptabilité analytique | Cause spécifique n°1) L'Inexistence de la comptabilité analytique, | Hypothèse spécifique n°1) L'inexistence de la comptabilité analytique est à l'origine de la méconnaissance des coûts des prestations |
| 2 | Problème spécifique N°2) Inexistence de manuels de procédures | Objectifs spécifique n°2) - Proposer les principes d'élaboration et d'acquisition de manuels de procédures | Cause spécifique n°2) La non adoption d'une politique de mise à disposition des services et divisions de manuels de procédures. | Hypothèse spécifique n°2) L'inexistence de manuels de procédures est due à la non adoption de politique de mise à disposition des services/divisions de manuels de procédures |
| 3 | Problème spécifique N°3) Non suivi du budget | Objectifs spécifique n°3) - Déterminer les principes nécessaires au suivi de l'exécution du budget | Cause spécifique n°3) mauvaise organisation comptable | Hypothèse spécifique n°3) La mauvaise organisation comptable est à l'origine du non suivi de l'exécution du budget |
| 4 | Problème spécifique N°4) Non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion | Objectifs spécifique n°4) Suggérer les conditions de fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion | Cause spécifique n°4) Ignorance des avantages de la cellule de contrôle gestion | Hypothèse spécifique n°4) L'ignorance des avantages de la cellule de contrôle de gestion est à l'origine du non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion |

Source : Nos investigations

B°) Revue de la littérature

Il s'agit de faire appel à des théories de certains auteurs ayant abordé d'une manière ou d'une autre la problématique de l'amélioration des outils de contrôle de gestion.

1. Exposé des contributions antérieures sur le problème de la méconnaissance du coût des prestations de soins.

La connaissance des coûts de prestation est une activité de la comptabilité analytique. La comptabilité analytique, encore appelée comptabilité de gestion, est définie comme un système d'information. Elle a pour but de fournir aux gestionnaires, l'information dont ils ont besoin pour aider l'entreprise à accomplir sa mission avec la plus grande efficacité et la plus grande efficience possible. Elle constitue un outil d'aide à la prise de décision de gestion à travers le calcul des coûts en vue de la détermination du résultat analytique, la gestion budgétaire et l'analyse de la rentabilité. Elle facilite la fixation des tarifs.

Selon KEISER, la comptabilité analytique hospitalière a vu le jour dans les années 50. Mais, c'est en 1960 que la comptabilité des hôpitaux et hospices publics s'est vue attribuer en France, de façon définitive, la notion de coût de revient en précisant les règles d'affectation et de répartition des charges et en définissant les différentes sections. Les objectifs visés se résumaient au calcul des coûts de revient et à l'amélioration du contrôle de gestion de l'hôpital.

Il n'est possible de calculer un coût que si l'objet du calcul est d'abord précisé. En effet, comme le note Cibert A. (1989), « il y a plusieurs façons de calculer un coût, il y a plusieurs coûts pour un même fait ».

Le mot « coût » peut être analysé sur trois plans : Dans la première, il sert à vérifier le fonctionnement d'une unité économique. Dans la seconde, il s'agit de déterminer une allocation. Dans la dernière, il s'agit de procéder à

une classification.

1.1. Le coût comme moyen de contrôle de gestion

En comptabilité générale, toutes les dépenses sont comptabilisées par nature (salaires sans distinction entre le salaire du Chef de Service et celui du Directeur d'Établissement). Aussi, faut-il le préciser que la nécessité s'est fait sentir d'instaurer dans l'hôpital des modes de collecte de l'information qui mettent l'accent sur les différentes fonctions productives et soient le plus cohérent possible avec l'organisation de l'établissement. Celui-ci est donc découpé en Centres d'Activités ou Centres de Responsabilité. La division de l'entreprise en centres de coût permet de définir pour chaque centre quels sont les coûts contrôlables.

Les coûts non contrôlables devant être laissés en dehors du calcul.

La définition des coûts contrôlables et non-contrôlables recoupe très largement la distinction coût direct / coût indirect sans se confondre totalement avec elle. On qualifie de directs les coûts qui, étant propres à un protocole ou à un service, peuvent lui être affectés directement sans discussion ni arbitraire.

On appelle coût indirect des charges qui sont communes à plusieurs produits ou à plusieurs centres d'activités et qui restent indivises au niveau de la saisie. La distinction coût variable et coût fixe s'applique aux uns comme aux autres. On appelle coût variable un coût dont le montant global varie avec le niveau d'activités et coût fixe celui dont le montant global est indépendant de ce même niveau.

Dans un premier temps, toutes les charges communes variables ou fixes qui n'ont pas été individualisées sont regroupées dans une masse qui échappe au contrôle du chef de service. Ces charges constituent des coûts indirects non maîtrisables au niveau du centre de responsabilité concerné. En revanche, l'ensemble des coûts variables qui lui sont affectés est contrôlable, soit parce qu'il correspond à des prestations directement exécutées dans le service, soit

parce qu'il s'agit de prestations médico-techniques dont on peut maîtriser la demande. Le contrôle est peut-être moins strict dans le deuxième cas que dans le premier, mais il peut tout de même s'exercer (consommation moindre d'actes médicaux en B, Z et K ; réduction de la durée des séjours et donc des coûts hôteliers).

Les coûts fixes directs propres à la section sont également contrôlables puisqu'ils correspondent à des amortissements de matériel acquis sur l'initiative des chefs de service.

Quand on raisonne en termes de centre de responsabilité, l'accent est mis davantage sur le contrôle que sur la prévision. C'est la façon de contrôler les coûts à l'intérieur de celui-ci qui est privilégiée.

Qui dit contrôlable, dit bien évidemment moyens de contrôle. Ce contrôle repose sur l'utilisation de standards, c'est-à-dire sur des coûts fixés à l'avance ayant valeur de normes ; ils portent à la fois sur les quantités de biens et de services consommés et sur leur coût unitaire.

L'existence de standards permet la mise en place d'un système efficace de contrôle. Contrôle à priori par l'élaboration d'un budget de service et contrôle a posteriori débouchant sur le calcul et l'interprétation des écarts entre coût réel et coût standard.

1.2. Expériences des pays

❖ . *Guinée*

En guinée une étude de calcul des coûts des soins de santé a été réalisée dans le centre de santé de Manéah par Guy C. (1992) du bureau de coopération international de l'OMS Genève. Cette étude a mis en place une méthodologie de calcul des coûts des soins afin de mettre en place un recouvrement des coûts. Les coûts ont été classés en deux grandes catégories, les coûts récurrents dont les amortissements et les couts d'investissement. Pour bien analyser la contribution de chaque activité, ils ont fait les coûts par

activité en faisant la distinction entre le coût direct et le coût indirect.

❖ *Sénégal*

Au Sénégal une étude des coûts de fonctionnement d'un centre de santé a été réalisée par GUEYE A. (2002), Al. afin de proposer un modèle de prévision budgétaire. L'étude a été réalisée en février 2002 dans le centre de santé de Kanel situé dans la région de Matam. La méthode de calcul de coût est basée sur l'identification et la valorisation des ressources mobilisées pour la réalisation des prestations en distinguant deux types de charges. La charge est dite directe lorsque la ressource est affectée à 100% à une prestation et indirecte lorsque la ressource est commune à plusieurs prestations. La répartition s'est faite grâce à une clé de répartition qui a été sélectionnée selon le type de ressource.

2. Exposé des contributions antérieures sur le problème de l'inexistence d'un manuel de procédures.

La résolution de ce problème se fera en se fondant sur des approches génériques qui mettent en exergue des méthodes d'élaboration du manuel de procédures. Un manuel de procédures est un règlement de fonctionnement qui décrit les flux des traitements administratifs attachés à chaque type d'activités ou à chaque cycle d'opérations. C'est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer. Il décrit et formalise toutes les procédures et mécanismes de gestion.

Le manuel de procédure apparaît ainsi à la fois comme un instrument de pilotage et **comme un outil offrant les moyens d'une réelle autonomie des responsables. Il a pour objectif, d'éclairer les services sur leur fonctionnement.** Il constitue un instrument de contrôle et de comparaison. Mais le système d'information qu'il constitue fait de lui **un outil de dialogue**

et de communication. En tant qu'instrument de contrôle et de comparaison, le manuel de procédure permet de contrôler en permanence les réalisations aux objectifs fixés, d'attirer l'attention des responsables concernés sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues dans le manuel de procédure. Le manuel de procédure doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques. Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises. Techniquement, le manuel de procédure se présente comme un document qui facilite l'obtention d'indicateurs synthétiques.

Malgré toute notre insistance dans nos recherches, nous n'avons pas pu trouver des documents pouvant nous éclaircir sur la manière d'élaborer un manuel de procédures. Néanmoins nous pouvons affirmer eu égard aux résultats de nos investigations, que l'élaboration d'un tel manuel se fait en général grâce au concours de centres spécialisés, à l'instar des cabinets d'expertise comptable et de conseils.

3. Exposé des contributions antérieures sur le problème de non suivi de l'exécution du budget.

Le budget est un programme à court terme détaillé, coordonné et valorisé permettant d'atteindre, grâce à ces moyens antérieurement définis, les objectifs issus de la stratégie de l'organisation. Le budget d'une entreprise est un coordonné d'opérations financières destinées à représenter le compte. Le contrôle budgétaire consiste à comparer les objectifs ou standards budgétaires aux résultats effectivement obtenus NARO N. (1998), P.106. Cette comparaison doit se faire de façon permanente afin :

- de rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts ;
- d'informer les différents niveaux hiérarchiques ;

- de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- d'apprécier l'activité des responsables budgétaires.

En ce sens, le contrôle budgétaire est un outil du contrôle de gestion. Pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de définir les centres de responsabilités en évitant les chevauchements d'autorité ou les incohérences de rattachement hiérarchiques et mettre en place des unités de mesure des performances connues et acceptées par les responsables.

Ainsi, tout écart constaté entre le budget prévisionnel et le budget réalisé doit être analysé et interprété de manière à corriger tout éventuel dysfonctionnement et à remettre en cause des hypothèses et des choix opérationnels ou stratégiques qui se seraient avérés inexacts ou irréalistes. Le suivi des réalisations fait du contrôle de gestion est une fonction totale. Il est en principe partout présent dans l'entreprise. Le suivi budgétaire permet de faire apparaître d'éventuels écarts entre réel et prévisionnel et a pour objectifs principaux :

- de faire apparaître les objectifs de l'entreprise non atteints ;
- d'identifier les causes d'écarts et prendre des mesures correctrices ;
- de proposer des modifications d'objectifs ou même des nouveaux objectifs.

Pour répondre à ces attentes, le suivi budgétaire doit en général être rapide, fiable et de coût modéré. Ces besoins de rapidité, de fiabilité, de cohérence d'une part et l'importance des informations à traiter de l'autre peuvent trouver satisfaction dans l'utilisation de l'informatique, au service de la gestion en général et du contrôle de gestion en particulier.

Ainsi, le suivi de l'exécution budgétaire s'appuie sur le système d'informations mis en place pour la gestion financière de la structure. Le suivi budgétaire n'est pas chose facile, et pour être valable et rentable, il doit répondre à un certain nombre de principes comme le souligne LOKO F. (1993), P.71

Au cours de nos recherches, nous avons pu trouver des documents sur le suivi budgétaire mais ces documents se sont contentés de qualifier le contrôle tels qu'il se mène sans pouvoir présenter le suivi budgétaire comme outils de contrôle de gestion.

KOUSSEMOU A.(2008) a conduit ses recherches sur : Etude contributive de l'organisation de la fonction contrôle de gestion au CNHU-HKM.

Quant à GBEDOLO J. (2005), il a réfléchi sur l'Analyse et perspectives du système de contrôle interne dans la gestion des formations sanitaires :Cas de l'hôpital de zone D'Abomey.

Ces recherches ont tous deux eu le mérite de porter leur analyse sur contrôle interne tel qu'il se mène dans les formations sanitaires ciblées mais n'ont pas mis l'accent sur la qualité des outils de contrôle de gestion.

4. Exposé des contributions antérieures sur le problème du non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion.

Toute collectivité vise à être performante. Cela signifie d'abord qu'elle s'attache à remplir sa mission en gérant au mieux ses ressources. Le contrôle de gestion qui peut être défini comme étant le pilotage de la performance peut l'aider dans cette démarche.

La circulaire du 21 juin 2001 relative au fonctionnement du contrôle de gestion dans les administrations le définit comme un « système de pilotage mis en œuvre par un responsable dans son champ d'attribution en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés et les objectifs atteints. Il permet d'assurer tout à la fois le pilotage des services sur la base d'objectifs et d'engagements des services et la connaissance des coûts, des activités et des résultats. »

Il se distingue par conséquent de l'évaluation par :

- sa temporalité : c'est une coupe mensuelle, trimestrielle ou semestrielle, alors que l'évaluation est une coupe dans le temps ;

- son objet : il mesure des produits, alors que l'évaluation s'intéresse à des effets ;
- son champ d'action : il s'attache à un type de fonction précis sur la base d'indicateurs prédéfinis, tandis que le champ de questionnement de l'évaluation est ouvert ;
- sa finalité : le pilotage est plus opérationnel et plus ciblé que celui de l'évaluation.

Le fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion s'articule selon une double logique, descendant et ascendant : le contrôle de gestion est conçu comme une interface. Elle assure la remontée des mesures et de l'évaluation à l'intention de la direction générale, elle s'appuie sur les services pour assurer la fiabilité et la pertinence des mesures.

Au cours de notre recherche nous n'avons pas eu de documentations spécifiques sur le fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion à l'hôpital. Mais de façon générale TOKIN P (2007). dans sa recherche sur le thème : «Quel fonctionnement pour une cellule de gestion » a proposé le type de fonctionnement qui suit

- Le succès d'une démarche de contrôle de gestion nécessite qu'un certain nombre de conditions soient réunies :
 - une direction générale impliquée ;
 - une gestion finalisée, des cycles de gestion bien organisés et des résultats de gestion sanctionnés ;
 - une information de qualité et un contrôle de gestion interne solide ;
 - un scénario d'introduction progressif.
- Le rattachement hiérarchique de la cellule de contrôle de gestion suscite des interrogations. Elle peut être :
 - rattachée à la direction générale ;
 - faire l'objet d'une direction à part entière pour faire ressortir

l'aspect transversal de la fonction mais ce choix n'est possible que pour une collectivité de taille importante.

SECTION 2 : METHODOLOGIE CHOISIE

La méthodologie adoptée concerne les approches empiriques et théoriques.

Paragraphe 1 : Approches théoriques

Ce paragraphe comprend les choix théoriques, repères et normes d'amélioration, et les seuils de décision des causes réelles.

A. Choix théoriques, repères et normes d'amélioration

1. Choix théorique, repères ou normes d'amélioration liés au problème de méconnaissance du coût réel des prestations des soins.

1.1. Choix théorique

Il s'agit de faire ressortir les aspects qui montrent que la comptabilité analytique est effective au CHD-OP. Cela ne sera possible que s'il existe une base de calcul des coûts afin de maîtriser les coûts de production des prestations.

1.2. Repère ou normes d'amélioration

En ce qui concerne la méconnaissance des coûts réels des prestations de soins offertes, les repères d'amélioration se rapportent :

- à la détermination des éléments constitutifs du coût ;
- au traitement des charges indirectes ;
- à la création des centres de responsabilité ;
- au calcul des coûts des prestations.

2. Choix théorique, repère ou normes d'amélioration liés au problème d'inexistence d'un manuel de procédure

2.1. Choix théorique.

Nous retenons l'approche théorique basée sur la procédure à suivre pour se doter d'un bien durable tel que prescrits par les textes réglementaires de l'hôpital.

2.2. Repère ou normes d'amélioration.

Cette procédure se présente comme suit :

- étude de l'organisation interne de l'entreprise ;
- recherche des points clés à améliorer ;
- discussion au CODIR de la décision d'élaboration d'un manuel de procédure ;
- soumission au Conseil d'Administration de la volonté de doter l'hôpital en un manuel de procédure ;
- budgétisation du projet d'élaboration d'un manuel de procédure ;
- contrat avec des compétences extérieures en la matière ;
- livraison acquisition ;
- formation des agents à cet effet ;
- suivi du manuel de procédure par les acteurs.

3. Choix théorique, repère ou normes d'amélioration liés au problème du suivi non rigoureux du budget.

3.1. Choix théorique.

Pour faire face au problème de non suivi de l'exécution du budget, F. LOKO nous a présenté dans son mémoire une approche générique basée sur un bon suivi budgétaire. Il a fait ressortir les principes auxquels doit répondre le suivi budgétaire pour être valable, efficace.

3.2. Repère ou norme d'amélioration

Les principes proposés par F. LOKO sont tels que le suivi budgétaire doit :

- être rapide car l'efficacité de la correction qu'il va permettre sera d'autant plus grande ;
- s'effectuer en cours de réalisation et non a posteriori, car la correction arrive en ce moment trop tard ;
- être périodique et non effectué à n'importe quel moment. Et doit être permanent ou du moins fréquent ;
- être effectué par une structure compétente ;
- être adapté aux réalités de l'institution de soins concernés et être parfait à tous les niveaux organisationnel, comptable et administratif. ;
- être effectué à moindre coût.

4. Choix théorique, repères ou normes d'amélioration liée au problème du non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion

4.1. Choix théorique

Il s'agit de faire ressortir les aspects qui mettent en évidence l'ignorance des avantages de la cellule de contrôle de gestion par les acteurs du CHD-OP.

4.2. Repères ou normes d'amélioration

Nous allons nous référer aux différentes fonctions de la Cellule de contrôle de gestion.

B. Seuils de décision liés à chaque problème spécifique

A l'issue de l'analyse des données recueillies lors de nos investigations, il sera identifié et retenu la cause réelle de chaque problème spécifique en résolution.

1. Seuils de décision liés au problème de méconnaissance du coût réel des prestations des soins.

Pour ce problème spécifique, nous allons recourir à la question n°5 du questionnaire afin de trouver les raisons qui l'expliquent. Etant donné que nous n'avons formulé que deux (02) causes possibles, celle qui aura le poids le plus élevé sera retenue.

2. Seuils de décision liés au problème de l'inexistence d'un manuel de procédure

Les vraies causes du problème sont retenues à partir des données ayant un poids supérieur à 55 % ; et la question n°15 sera surtout mise à contribution

3. Seuils de décision liés au problème du non suivi du budget.

La cause réelle sera retenue par rapport à la question n°12 du questionnaire. Ce problème, tel qu'il se présente, nous amène à retenir la cause qui aura un poids supérieur à 34%.

4. Seuils de décision liés au problème du non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion

La question déterminante de la cause réelle du problème spécifique N°4 est la question N°2. La vraie cause de ce problème est retenue à partir des données ayant un poids supérieur à 55 %.

Paragraphe 2 : Approche empirique.

A ce niveau, il s'agit de faire part de la méthode d'enquête retenue à travers les étapes qui sont décrites comme suit :

A. Objectif de l'enquête

L'objectif principal de l'enquête est de mobiliser les informations

nécessaires à la vérification des hypothèses formulées dans notre étude. Ainsi, de façon spécifique, cette enquête nous permettra de constater que :

- l'inexistence de la comptabilité analytique est à l'origine de la méconnaissance du cout réel des prestations de soins ;
- l'inexistence d'un manuel de procédure explique la non adoption d'une politique de mise à disposition par les dirigeants du CHD-OP ;
- le non suivi du budget est dû à une mauvaise organisation comptable ;
- le non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion est dû à l'ignorance des avantages de la cellule de contrôle de gestion.

B. Cadre de l'enquête et population mère

Le cadre choisi pour la réalisation de notre enquête est la structure sanitaire de référence du département : le CHD-OP.

La population-mère est composée du personnel des services administratifs et techniques.

Ce qui nous fait un total de vingt six (26) personnes.

1. Nature de la collecte des données

Pour la vérification des hypothèses de notre étude, nous avons effectué une enquête interne à partir d'un questionnaire adressé à l'échantillon que nous avons défini.

2. Echantillonnage

Pour l'enquête, l'échantillon est représenté par trois catégories d'agents : le directeur, les agents du Service des Affaires Administratives et Economiques et du Service des Affaires Financière, les chefs services techniques, soit un total de vingt six (26) personnes ; ce qui se présente

comme suit:

Tableau n°7 : Effectif de chaque catégorie de la population mère (voire annexes)

3. Spécification des données à mobiliser

Les données à mobiliser sont liées d'une part à la comptabilité analytique et aux manuels de procédures et d'autre part au suivi budgétaire et à la cellule de contrôle de gestion financière.

4. Conception des questions d'enquêtes

Les questions d'enquêtes sont conçues sur la base des problèmes spécifiques (voire annexes).

5. Techniques de dépouillement

Les informations recueillies sur la base du questionnaire sont traitées de façon manuelle.

6. Outil de présentation des données.

La présentation des résultats de l'enquête se fera par tableau et par problème spécifique afin de vérifier les hypothèses formulées dans notre étude.

CHAPITRE DEUXIEME

**DE LA COLLECTE DES DONNEES DE
VERIFICATION DES HYPOTHESES AUX
CONDITIONS DE MISE EN OEUVRE DES
SOLUTIONS POUR UNE AMELIORATION DES
OUTILS DE CONTROLE DE GESTION.**

Dans ce chapitre, il sera abordé successivement la collecte et l'analyse des données puis la vérification des hypothèses et l'établissement du diagnostic afin de formuler quelques solutions pour l'amélioration des outils de contrôle de gestion du CHD-OP.

SECTION 1 : COLLECTE ET ANALYSE DES DONNEES : DIAGNOSTIC ETABLI

Cette section est consacrée à l'organisation des données et présentation de l'analyse des résultats obtenus.

Paragraphe 1 : Collecte et présentation des données

A°) Collecte des données

1. Cadre de l'étude

Les Services et Divisions qui ont servi de cadre à notre recherche, ont été retenus au CHD-OP. Les enquêtes ont été réalisées au Service des Affaires Financières, au Service des Affaires Administratives et Economiques, dans les services techniques et à la Direction du CHD-OP. Ces enquêtes ne sont pas effectuées sans difficultés.

2. Difficultés rencontrées

Il faut signaler que notre stage a coïncidé avec une forte période d'effervescence du centre marquée par les menaces de grève, de sit-in et de procès au tribunal. Les difficultés sont liées essentiellement à la non disponibilité de certaines personnes, à leur réticence ou à leur hésitation à nous livrer les informations et à l'inaccessibilité de certains documents ; ce qui a perturbé la collecte des données recueillies.

B°) Présentation et analyse des résultats

Nous présenterons successivement, les données liées aux problèmes

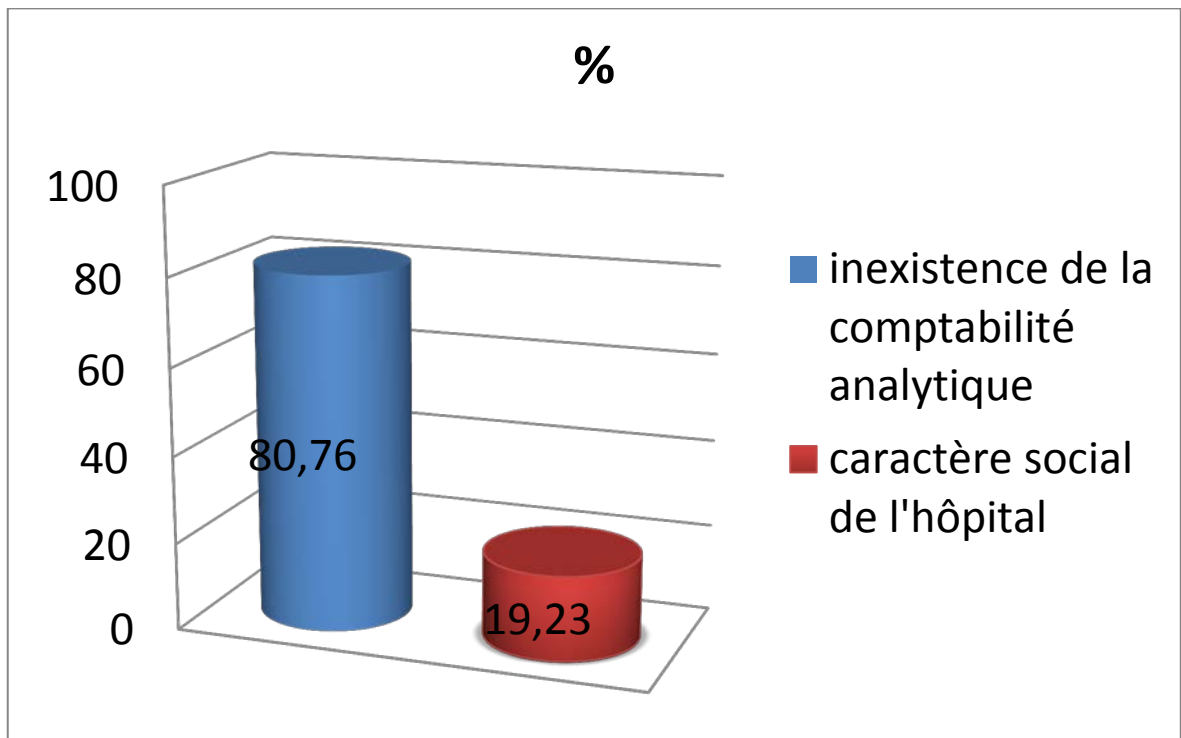
spécifiques n°1 et 2 et celles relatives aux problèmes spécifiques n°3 et 4.

1. Données liées aux problèmes spécifiques n°1 et 2

1.1 Données liées au problème de méconnaissance des coûts réels des prestations de soins.

1.11. Appréciation de la cause de la méconnaissance du coût réel des prestations de soins par les responsables du CHD-OP.

Graphique n°1 : Appréciation de la cause de la méconnaissance du coût réel des prestations de soins par les responsables du CHD-OP.



Source : résultats de nos enquêtes

Il ressort de ce graphique que :

- 80,76% des personnes interrogées ont indexé l'inexistence de la comptabilité analytique comme cause de la méconnaissance du cout des prestations de soins contre 19,23% qui ont choisi le caractère social de l'hôpital comme cause de la méconnaissance

1.12 Appréciation de la connaissance des responsables du CHD-OP sur les méthodes de détermination des coûts réels des prestations de soins.

Tableau 8 : Appréciation de la connaissance des responsables du CHD-OP sur les méthodes de détermination des coûts réels des prestations de soins.

| Connaissance | Effectif | % |
|--------------|----------|-------|
| OUI | 4 | 15,38 |
| NON | 22 | 84,61 |
| Total | 26 | 100 |

Source : résultats de nos enquêtes

Ce tableau montre que seulement 15,38% des enquêtés connaissent les différentes méthodes de détermination du coût réel des prestations de soins contre 84,61% qui ne connaissent pas les méthodes de détermination de la comptabilité analytique

1.13 Appréciation de la connaissance des responsables du CHD-OP sur les avantages de la comptabilité analytique.

Tableau n°9: Appréciation de la connaissance des responsables du CHD-OP sur les avantages de la comptabilité analytique.

| Connaissance | Effectif | % |
|--------------|----------|-------|
| OUI | 20 | 76,92 |
| NON | 10 | 38,46 |
| Total | 26 | 100 |

Source : résultats de nos enquêtes

Ce tableau montre que 38,46% des responsables interrogés connaissent les avantages de la comptabilité analytique contre 76,92.

1.2 Données liées au problème de l'inexistence du manuel de procédures.

1.2-1 Appréciation de la connaissance des responsables du CHD-OP sur ce que c'est qu'un manuel de procédure.

Tableau n°10 : Appréciation de la connaissance des responsables du CHD-OP sur ce que c'est qu'un manuel de procédure.

| Causes | Effectif | % |
|--------------|----------|-------|
| OUI | 21 | 80,76 |
| NON | 5 | 19,23 |
| Total | 26 | 100 |

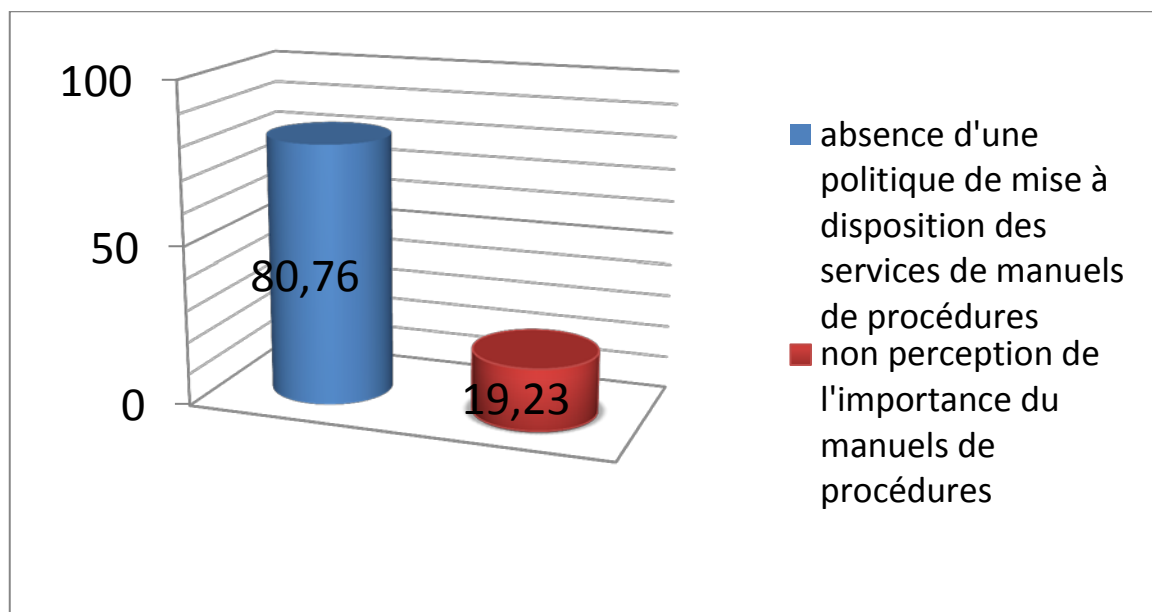
Source : résultats de nos enquêtes

L'analyse de ce tableau révèle que :

- 19,23 des enquêtés déclarent ne pas connaître ce que c'est qu'un manuel de procédure
- 80,76 % des enquêtés déclarent connaître ce que c'est qu'un manuel de procédure.

1.2-2 Appréciation de la cause de l'inexistence de manuel de procédures

Graphique n°2 : Appréciation de la cause de l'inexistence de manuel de procédures



Source résultats de nos enquêtes

De l'analyse du graphique que, il ressort que :

- 19,23 % des enquêtés déclarent comme raison la non perception de l'importance d'un manuel de procédure.
- 80,76 % des enquêtés affirment que la cause de l'inexistence d'un manuel de procédure est la non adoption d'une politique de mise à disposition des services/division en manuel de procédures.

2. Données liées aux problèmes spécifiques n°3 et 4

2.1. Données liées au problème du non suivi de l'exécution du budget

2.1-1 Appréciation de la périodicité d'encaissement des recettes du CHD-OP.

Tableau 11 Appréciation de la périodicité d'encaissement des recettes du CHD-OP

| Périodicité | Effectif | % |
|----------------------------|-----------------|------------|
| Tous les jours | 0 | 0 |
| Tous les mois | 4 | 15,38 |
| Chaque semestre | 16 | 61,53 |
| A la fin de l'année | 6 | 23,07 |
| Total | 26 | 100 |

Source : résultats de nos enquêtes

En analysant le tableau, on remarque que :

- aucun enquêté n'a affirmé que le point d'encaissement des recettes se fait chaque jour ;
- 15,38% des enquêtés ont affirmé que le point des encaissements des recettes se fait chaque mois ;
- 61,53% des enquêtés ont déclaré que le point d'encaissement des recettes se fait chaque semestre ;
- 23,07% des enquêtés ont affirmé que le point d'encaissement des recettes ne se fait qu'en fin d'année.

2.1-2 Appréciation de la périodicité du point d'engagement des dépenses du CHD-OP.

Tableau 12 : Appréciation de la périodicité du point d'engagement des dépenses du CHD-OP.

| Périodicité | Effectif | % |
|---------------------|-----------|------------|
| Tous les jours | 0 | 0 |
| Tous les mois | 0 | 0 |
| Chaque semestre | 21 | 80,76 |
| A la fin de l'année | 5 | 19,23 |
| Total | 26 | 100 |

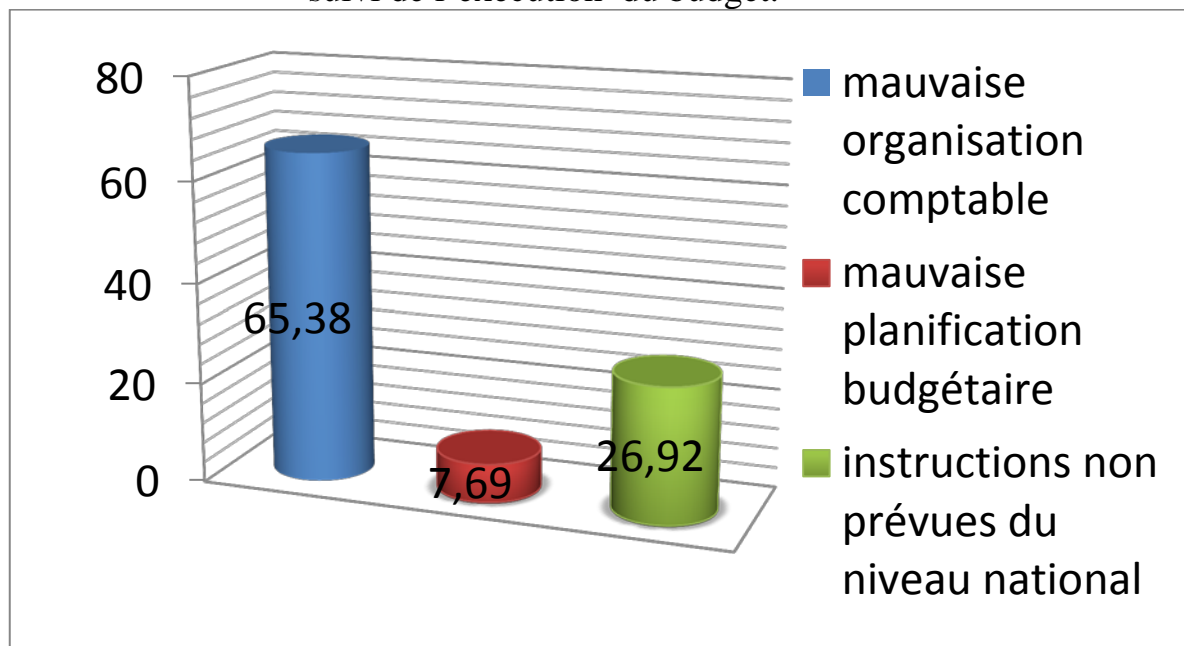
Source : résultats de nos enquêtes

En analysant le tableau, on remarque que :

- aucun enquêté n'a affirmé que le point d'engagement des dépenses ne se fait chaque jour ou chaque mois ;
- 80,76% des enquêtés ont déclaré que le point d'engagement des dépenses se fait chaque semestre ;
- 19,23% des enquêtés ont affirmé que le point d'engagement des dépenses ne se fait qu'en fin d'année.

2.1-3 Appréciation de la cause du non suivi de l'exécution du budget.

Graphique n° 3 : Causes évoquées par les enquêtés sur les raisons du non suivi de l'exécution du budget.



Source : résultats de nos enquêtes

Ce graphique nous montre que :

- 7,69 % des enquêtés ont avancé comme raison la mauvaise planification budgétaire ;
- 65,38 % ont déclaré que c'est une mauvaise organisation comptable,
- 26,92 % ont attesté plutôt que ce sont les instructions anarchiques du niveau national qui expliquent le non suivi de l'exécution du budget

2.2. Données liées au problème de non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion

2.2-1- *Appréciation de la connaissance des responsables du CHD-OP sur la cellule de contrôle de gestion*

Tableau 13 : Appréciation de la connaissance des responsables du CHD-OP sur la cellule de contrôle de gestion

| Connaissance | Effectif | % |
|---------------------|-----------------|----------|
| OUI | 6 | 23,07 |
| NON | 20 | 76,92 |
| Total | 26 | 100 |

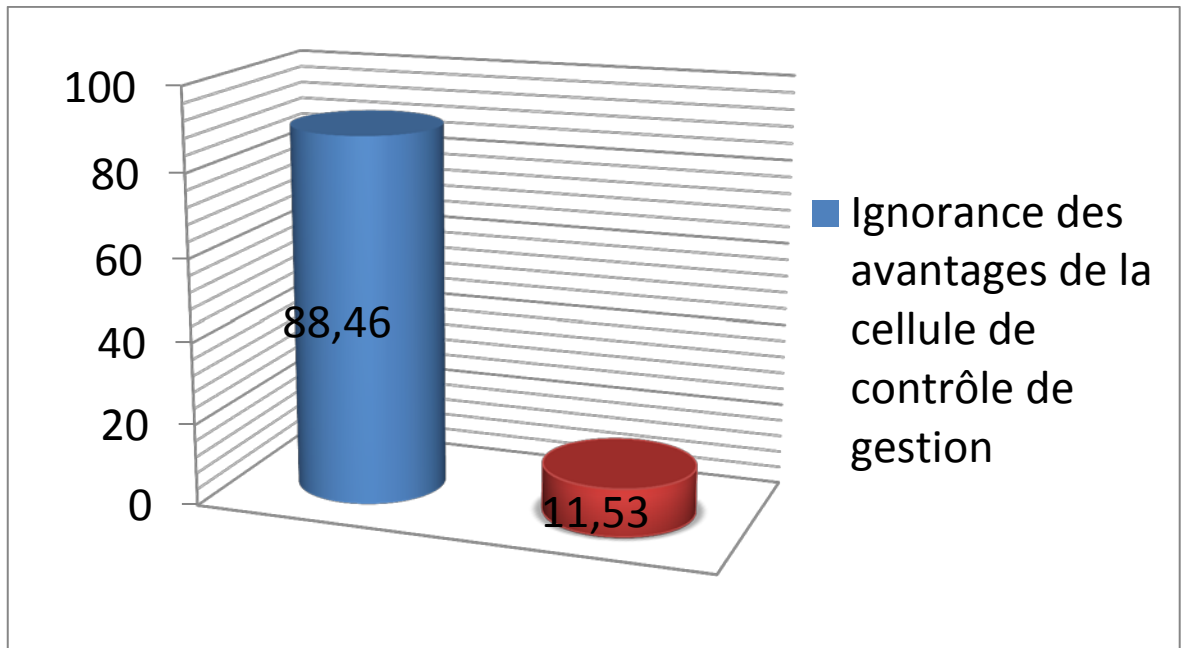
Source : résultats de nos enquêtes

L'analyse de ce tableau révèle que :

- 23,07 % des enquêtés connaissent ce que c'est qu'une cellule de contrôle de gestion ;
- 76,92 % des enquêtés ne connaissent pas ce que c'est qu'une cellule de contrôle de gestion

2.2-2 *Appréciation de la cause du non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion*

Graphique n°4 : Appréciation de la cause du non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion



Source : résultats de nos enquêtes

Ce graphique montre que :

- 88,46% des enquêtés ont choisi l'ignorance des avantages de la cellule comme cause du non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion ;
- 11,53% ont choisi l'absence de texte réglementaire comme cause de la cellule de contrôle de gestion.

Paragraphe 2: Confirmation des hypothèses et établissement du diagnostic.

A°) Confirmation des hypothèses

1. Degré de validité des hypothèses n° 1 et 2

1.1. Degré de validité de l'hypothèse n°1

Les résultats de l'enquête menée auprès des responsables du CHD-OP viennent confirmer l'hypothèse de départ selon laquelle : « l'inexistence de la

comptabilité analytique de gestion est à la base de la méconnaissance des coûts réels des prestations de soins».

1.2. Degré de validité de l'hypothèse n°2

Les données collectées auprès des responsables du CHD-OP, sont en accord avec l'hypothèse selon laquelle : «l'inexistence d'un manuel de procédure est due à la non adoption de politique de mise à disposition des services /divisions de manuels de procédures ».

2. Degré de validité des hypothèses n° 3 et 4

2.1. Degré de validité de l'hypothèse n°3

Les informations obtenues auprès des autorités du CHD-OP sont conformes avec l'hypothèse selon laquelle : «La mauvaise organisation comptable est à l'origine du non suivi de l'exécution du budget ».

2.2 Degré de validité de l'hypothèse n°4

Les informations recueillies lors de notre enquête sont en conformité avec l'hypothèse selon laquelle : «L'ignorance des avantages d'un poste de contrôle de gestion est à l'origine du non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion ».

B°) Etablissement du diagnostic

1. Eléments de diagnostic n° 1 et 2

1.1. Diagnostic n°1

La méconnaissance du coût réel des prestations de soins offertes est due à l'inexistence de la comptabilité analytique de gestion ;

1.2 Diagnostic n°2

L'inexistence d'un manuel de procédure est due la non adoption de politique

de mise à disposition des services /divisions de manuels de procédures

2. Eléments de diagnostic n° 3 et 4

2.1 Diagnostic n°3

Le non suivi de l'exécution du budget est dû à une mauvaise organisation comptable ;

2.2 Diagnostic n°4.

Le non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion est dû à l'ignorance des avantages de la cellule de contrôle de gestion par les acteurs du CHD-OP.

SECTION 2 : APPROCHES DE SOLUTIONS POUR L'AMELIORATION DES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION DU CHD-OP ET CONDITIONS DE LEUR MISE EN OEUVRE.

Paragraphe 1 : Approches de solutions pour une amélioration des outils de contrôle de gestion du CHD-OP.

Il s'agit de proposer des mesures pour éradiquer les causes qui sont à la base de chacun des problèmes, mais en tenant compte des objectifs préalablement fixés.

A°) Solutions aux problèmes n° 1 et 2

1. Solutions au problème de méconnaissance des coûts réels des prestations

La résolution du problème de la méconnaissance des coûts réels des prestations de soins exige de la part des autorités du CHD-OP, une véritable implication de tous les acteurs. Dans ce cadre, elles doivent opérer de grandes réformes, dans le sens du calcul des coûts, qui passe par la tenue d'une comptabilité analytique dont la méthodologie de mise en place est proposée

comme suit :

- identifier une unité d'œuvre représentative du centre de responsabilité (ou unité d'œuvre de référence) ;
- définir, au sein du centre, des groupes homogènes d'activité. Cela revient à trouver un facteur complémentaire de consommation de ressources propres à chaque partie du centre de responsabilité ;
- traduire la variété des coûts moyens trouvés en coefficients d'équivalence, après avoir défini le coût moyen de base ;
- pondérer tous les mois le nombre d'unités d'œuvres utilisées pour ce coefficient d'équivalence ;
- identifier les ressources utilisées par les services pour produire les prestations ou activités dont les coûts sont à calculer ;
- estimer la quantité de chaque intrant consommé par le service dans la production de la prestation ;
- sur la base de la valeur monétaire de chaque intrant consommé, calculer le coût total par intrant ;
- répartir le coût total de chaque intrant entre les activités pour lesquelles il est utilisé ;
- enfin utiliser les mesures de la production par activité pour calculer le coût moyen de chaque activité.

2. Solutions au problème d'inexistence d'un manuel de procédure de gestion financière et économique du CHD-OP.

Le diagnostic établi révèle que l'inexistence du manuel de procédure provient de la non adoption d'une politique d'acquisition d'un manuel de procédure par les autorités du CHD-OP.

Pour susciter cette politique nous suggérons ce qui suit :

- réaliser le diagnostic organisationnel ;
- rechercher les points clés à améliorer ;

-
- prendre en compte les besoins de tous les acteurs en matière de gestion financière et économique dans le cadre des objectifs définis par la cellule de contrôle de gestion et l'hôpital ;
 - discuter au Comité de Direction de la décision d'élaboration d'un manuel de procédure ;
 - soumettre au Conseil d'Administration la volonté de doter l'hôpital d'un manuel de procédure ;
 - budgétiser le projet d'élaboration d'un manuel de procédure ;
 - conclure si possible un contrat avec des compétences extérieures ;
 - doter le CHD-OP des différentes procédures de gestion que sont :
 - les procédures d'engagement des dépenses ;
 - les procédures de réception des biens ;
 - les procédures de liquidation et de mandatement des dépenses ;
 - les procédures de gestion des stocks ;
 - les procédures de règlement et d'encaissement ;
 - les procédures de recouvrement des coûts ;
 - les procédures de gestion des Immobilisations ;
 - les procédures de gestion du fichier fournisseurs ;
 - les procédures de gestion des ressources humaines
 - former les agents à cet effet.
 - instituer un programme de rencontres périodiques avec les divers acteurs afin d'analyser les résultats et de trouver des solutions pour leur amélioration.

B°) Solutions aux problèmes n° 3 et 4.

1. Solutions au problème du non suivi rigoureux de l'exécution du budget

1.2 La résolution du problème de non suivi de l'exécution du budget dont la cause est la mauvaise organisation comptable passe par

deux volets à savoir : la **fiabilité des informations issues de la comptabilité et la réorganisation comptable**

Pour la fiabilité des informations issues de la comptabilité ,les points à améliorer sont :

- la saisie du Conseil d'Administration pour obtenir l'autorisation d'élaborer les états financiers à partir de 2012 ;
- une planification des activités qui tienne compte de tous les besoins du CHD-OP ;
- le respect des principes comptables ;
- l'adéquation entre le poste de travail et le profil de l'occupant ;
- la nomination, par le Ministère de la Santé, d'un responsable à la Cellule de Contrôle de Gestion ;
- la sensibilisation du personnel comptable et financier sur l'importance du suivi budgétaire ;
- l'établissement et l'utilisation de manuels de procédures financières et économiques.

Pour ce qui concerne la réorganisation comptable il faut tenir compte des points suivants :

- la dynamisation de la Section Budget et Comptabilité par le recrutement d'un comptable supplémentaire ;
- l'enregistrement au quotidien des mandats et des titres de recettes au fur et à mesure de leur émission ;
- la tenue au quotidien du livre journal pour les dépenses et du livre journal pour les recettes ;
- le suivi rigoureux de la comptabilité tenue au niveau du livre d'enregistrement des mandats afin d'éviter des dépassements de crédits.

A cet effet, c'est au moment de l'engagement à savoir la signature du bon de commande que devrait être calculé le crédit disponible restant.

Il importe également de :

- préparer une fiche d'engagement pour toute demande d'achat ;
- effectuer un contrôle des crédits disponibles avant tout engagement de dépenses ;
- fournir à l'Etat l'exécution du budget pour le mois écoulé ainsi que le cumul depuis le début de l'exercice ;
- effectuer au vu des réalisations, des réaménagements budgétaires d'un mois à un autre tout en restant dans la dotation budgétaire globale prévue pour l'exercice et sur autorisation de l'ordonnateur du budget,
- respecter rigoureusement les dépenses de chaque service,
- contrôler à la fin de chaque mois l'application, service par service, du budget.

2. Solutions au problème du non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion interne du CHD-OP.

La cause révélée de ce problème est l'ignorance des avantages de la cellule de contrôle de gestion du CHD-OP.

Nous proposons la formation et la sensibilisation de tous les acteurs du CHD-OP sur les avantages de la cellule de contrôle de gestion. Une cellule de contrôle de gestion permet de:

- prévenir les erreurs et les fraudes : leur existence constitue une preuve suffisante de faiblesses ou d'un manque de cohérence dans la structure de l'organisation soit dans la définition des procédures ;
- gérer rationnellement les biens de l'hôpital : cela suppose une définition préalable des objectifs à atteindre et la mise en œuvre des moyens adéquats ;
- protéger l'intégrité des biens et des ressources de l'hôpital : ceci exige que tous les états comptables d'actifs et d'existants physiques soient cohérents et que toutes les entrées et sorties soient autorisées et

justifiées ;

- assurer un enregistrement correct en comptabilité de toutes les opérations : il faut donc un respect strict des normes comptables admises et des règles internes pour la présentation de l'information comptable.

Généralement, une bonne cellule de contrôle interne comprend trois caractéristiques pour son bon fonctionnement :

- un plan d'organisation qui prévoit une séparation appropriée des différentes fonctions et des responsabilités correspondantes.
- un système de procédures d'autorisation et d'enregistrement bien adapté pour fournir un contrôle sur les différents actifs, sur les engagements ainsi que les produits et les charges.
- un contrôle de base du travail.

Toute cellule de contrôle de gestion permet de garantir que:

- toutes les opérations aient fait l'objet d'un enregistrement ;
- tout enregistrement soit justifié par une opération ;
- 'il n'y ait pas d'erreurs dans la comptabilisation.

Spécifiquement, la cellule de contrôle interne dans la gestion des ressources des formations sanitaires publiques fournit l'assurance que :

- les encaissements font l'objet d'un suivi (contrôle des encaissements) ;
- les paiements sont faits à des fins autorisées par un nombre limité de personnes (Contrôle des paiements) ;
- les actifs sont suffisamment protégés du vol ou du détournement (Protection et conservation des valeurs) ;
- les opérations de trésorerie sont correctement enregistrées (enregistrement comptable des opérations) ;
- les entrées et sorties des biens font l'objet d'un contrôle systématique (suivi des stocks).

La mise en œuvre de ces approches de solution dépend d'un certain

nombre de conditions.

Paragraphe 2 : Conditions de mise en œuvre des solutions

Les responsables du CHD-OP, notamment ceux ayant en charge la gestion, devront s'atteler à mettre en place un bon système de contrôle de gestion et cela passe en premier lieu par la création réelle de la cellule de contrôle de gestion et en second lieu à mise en place des outils efficaces. Pour cela nous formulons les recommandations suivantes :

A°) Recommandations

1. A l'endroit des autorités du CHD-OP.

- 1 Identifier une salle pour servir de bureau à la cellule de contrôle de gestion;
- 2 Proposer au MS un cadre du niveau BAC+5 au moins en audit et contrôle de gestion pour nomination à la cellule de contrôle de gestion
- 3 Veiller au suivi des solutions proposées dans le présent document

2. A l'endroit des autorités du Ministère de la Santé.

- 1) tenir les promesses d'allocation budgétaire ;
- 2) donner les ressources nécessaires à la Direction des Hôpitaux afin qu'elle facilite dans les Hôpitaux et notamment au CHD-OP, l'implantation de la comptabilité analytique ;
- 3) rendre régulier le contrôle de l'IGM-MS.

B- Synthèse de l'étude

Tableau 14 : Synthèse de l'étude.

| Problèmes | Objectifs | Diagnostic | Solutions |
|--|--|---|---|
| Caractère non performants des outils de contrôle de gestion du CHD-OP. | Objectif général Proposer les conditions d'amélioration des outils de contrôle de gestion du CHP-OP | - | - |
| Méconnaissance des coûts des prestations de soins | -Proposer les conditions de mise en place d'une comptabilité analytique ; | La méconnaissance du coût réel des prestations de soins offertes est due à l'inexistence de la comptabilité analytique de gestion ; | -Instituer la comptabilité analytique en suivant les étapes de sa mise suggérées dans la présente étude |
| Inexistence d'un manuel de procédure | Proposer les principes d'élaboration et d'acquisition d'un manuel de procédure | A la non adoption de politique de mise à disposition des services de manuels de procédures | - Instituer les étapes à suivre pour acquérir un manuel de procédures |
| Non suivi de l'exécution du budget | - Déterminer les principes nécessaires au suivi de l'exécution du budget ; | Le non suivi de l'exécution du budget est dû à la mauvaise organisation comptable ; | -Rendre fiables les données comptables - Etablir la réorganisation comptable par le suivi d'un certain nombre de principes comptables suggérés |
| Non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion | - Suggérer les conditions de fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion | Le non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion est dû à l'ignorance des avantages de la cellule de contrôle de gestion par les acteurs du CHD-OP. | Former et sensibiliser tous les acteurs du CHD-OP sur les avantages de la cellule de contrôle de gestion. |

Source : résultats de nos travaux

CONCLUSION

Au terme de cette étude, il se révèle que la question de contrôle de gestion dans le management des hôpitaux est d'une importance capitale compte tenu de sa place dans l'assainissement des finances publiques.

L'objectif poursuivi à travers la présente étude, est d'apporter une contribution à l'amélioration des outils de contrôle de gestion du CHD-OP. Les insuffisances relevées sont imputables au caractère non performant des outils de contrôle de gestion de l'hôpital. Nous avons identifié plusieurs insuffisances mais nous avons jugé prioritaire de centrer notre réflexion sur les quatre problèmes spécifiques que sont :

- la méconnaissance des coûts réels des prestations de soins ;
- le non suivi de l'exécution du budget ;
- l'inexistence d'un manuel de procédure ;
- le non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion.

Face à ces différents problèmes, nous avons suggéré quelques approches de solutions permettant de les résoudre. Pour y parvenir, nous avons effectué des enquêtes qui nous ont éclairés sur les causes réelles de problèmes en résolution. Ceci nous a permis de formuler des approches de solutions qui se résument en quelques points à savoir :

- une réorganisation de tout le système de contrôle de gestion, notamment, au niveau des secteurs administratif, comptable et financier;
- une planification efficace des actions qui tiennent compte à la fois des objectifs, des priorités préalablement définies et des exigences du niveau national ;

En effet, les établissements publics de santé, pour relever les nombreux défis auxquels ils sont confrontés, doivent rompre avec les vieilles habitudes en se dotant d'instruments modernes de gestion, plus adaptés à leurs objectifs et à leur environnement. Au nombre de ces instruments, nous retenons :

-
- une cellule de contrôle de gestion respectueuse des normes et principes;
 - de manuels de procédures comme document de base de tout acteur du système de gestion ;
 - une comptabilité analytique basée sur le calcul des coûts et leur analyse ;
 - un suivi budgétaire qualitatif.

La prise en compte de toutes ces suggestions permettra d'assurer une meilleure intervention de la cellule de contrôle de gestion dans l'exécution efficace des missions assignées au CHD-OP et par conséquent d'assainir la gestion des finances publiques.

Dans la même lancée, de nouvelles pistes de réflexion peuvent être engagées en vue d'envisager les possibilités d'une contractualisation de la cellule de contrôle de gestion dans les établissements publics hospitaliers afin qu'elle constitue un contre pouvoir véritablement indépendant.

BIBLIOGRAPHIE**I OUVRAGE**

1. **CAUVIN C., COYAUD C.** (1990) Gestion Hospitalière : Finance et contrôle de gestion, Economica
2. **HALGAND N.**1995 Problèmes de pertinence des couts pour le contrôle : Cas hospitalier Comptabilité, Contrôle, Audit, Tome1 Volume2 pp 93-109 .
3. **MOISDON J.C** ,1997 Du mode de gestion des outils de gestion , Les instruments de gestion à l'épreuve de l'organisation. Edition seili Arslan .
4. **NARO G.** (1998) : « Le contrôle de gestion », Montpellier, Université Montpellier
5. **RAULET, C.** (1994) : « Comptabilité analytique et Contrôle de gestion, tome1 », Paris, Dunod

II LOIS ET TEXTES REGLEMENTAIRES

1. **LOI N° 90-032 du 11 décembre 1990**, portant constitution de la République du Bénin
2. **Décret N° 88-444 du 18 novembre 1988**, portant autorisation de vente des Médicaments Essentiels et Rétenion des recettes des Formations Sanitaires en leur sein.
3. **Décret N° 98-300 du 20 juillet 1998**, portant réorganisation de la base de la pyramide sanitaire de la République du Bénin en zones sanitaires.
4. **Décret N° 2002-0113 du 12 mars 2002**, portant approbation des statuts des hôpitaux de zone
5. **Arrêté N° 1264/MF/DC/CTF du 30 décembre 1997**, portant mise en application du manuel de procédures d'exécution des

dépenses publiques et de la nomenclature des pièces justificatives.

III MEMOIRES ET REFERENTIEL

1. **DJEKPE Z. T.** (2001), « Intérêt de la mise en place de la comptabilité analytique de gestion dans les hôpitaux publics au Bénin : cas du CNHU de Cotonou », cycle 2 ENAM-UAC.
2. **EZIN E.** (1996), « Pratique de contrôle de gestion à la CFAO- Bénin : observation critique et suggestion », cycle2 ENAM-UAC.
3. **LOKO F.** (1993), « Contribution à l'amélioration des Procédures budgétaires au niveau des services de santé en République du Bénin » cycle2 ENAM-UAC.
4. **KOUSSEMOU A.** (2008), « Etude contributive à l'organisation de la fonction contrôle de gestion au CNHU-HKM, cycle2 ENAM-UAC

IV COURS

- **AREMOU R.** (2011), Cours de gestion financière et budgétaire, Cycle 2 ENAM-UAC.
- **LANTOKPODE C.** (2010), Cours de comptabilité Analytique, Cycle2 ENAM-UAC.
- **TCHIBOZO H.** (2011), Cours de Management Stratégique, Cycle2 ENAM-UAC.
- **NOUNAGNON T.** (2010), Cours d'audit et contrôle financier et comptable, Cycle2 ENAM-UAC.
- **GNANSOUNOU S.** (2011), Cours de méthodologie, Cycle2 ENAM-UAC.



ANNEXES

Annexe 1

Tableau n°7 : Effectif de chaque catégorie de l'échantillon

| Catégorie | Effectif | Catégorie | Effectif |
|--------------------------|-----------------|--|-----------------|
| Direction CHD-OP | 1 | Chef division comptabilité et budget | 1 |
| C/SAEE | 1 | Chef section recouvrement interne | 1 |
| C/SAF | 1 | Chef section recouvrement externe | 1 |
| Chef services médicaux | 10 | La division recouvrement et opérations bancaires | 1 |
| Président CMC | 1 | Chef division qualité | 1 |
| C/Economat | 1 | Surveillant général | 1 |
| Chef section mandatement | 1 | Représentant syndicat | 1 |
| C/DGMS | 1 | Représentant syndicat | 1 |
| Total | | 26 | |

Source : Nos investigations

5- B- Coûts des prestations de soins

5- Quelles sont les causes de la méconnaissance du cout réel des prestations ?

- a) Caractère social de l'hôpital ;
- b) Inexistence de la comptabilité analytique.

6- Connaissez-vous les méthodes de déterminations du coût réel des prestations de soins ?

OUI NON

7-Si oui citer quelques uns

.....
.....

8- Connaissez-vous les avantages de la comptabilité analytiques ?

OUI NON

Si oui énumérez quelques-uns

9-Faites-nous quelques suggestions pour la détermination du coût de revient des prestations de soins ?

.....
.....

C Suivi du budget

10- A quelle périodicité se fait le point encaissement des recettes ?

- Tous les jours ;
- Tous les mois ;
- Chaque trimestre ;
- A la fin de l'année.

11 -A quelle périodicité se fait le point des engagements de dépenses?

- Tous les jours ;
- Tous les mois ;
- Chaque trimestre ;
- A la fin de l'année.

12 - Nous avons constaté des dépassements dans l'exécution des dépenses et des recettes d'une part, faible exécution des dépenses et des recettes d'autre part. Ceci dénote du suivi non rigoureux de l'exécution du budget. Qu'est ce qui explique cet état de chose ?

- a. Mauvaise organisation comptable ;
- b. Instructions anarchiques du niveau national;
- c. Mauvaise planification budgétaire.

13 - Faites-nous quelques suggestions pour l'amélioration du suivi de l'exécution du budget ?

.....
.....

D manuel de procédure de gestion financière et économique

14-Qu'est ce qu'un manuel de procédure ?

.....
.....

15-L'inexistence du manuel de procédure dans les services peut être due à quoi ? :

- a) l'absence d'une politique dans ce sens ;
- b) non perception de l'importance du manuel de procédure.

16- Faites-nous quelques suggestions pour aboutir à l'élaboration d'un manuel de procédure

.....
.....

17- Faites nous quelques suggestions pour la mise en place des outils de contrôle de gestion au CHD-OP

.....
.....

TABLE DE MATIERES

| | |
|--|----|
| INTRODUCTION | 1 |
| <u>CHAPITRE PRELIMINAIRE</u> | |
| OBSERVATIONS DE STAGE ET CIBLAGE DE LA PROBLEMATIQUE DE L'AMLIORATION DES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION DU CHD-OP | 5 |
| SECTION I : OBSERVATIONS DE STAGE | 6 |
| <u>PARAGRAPHE 1 : Présentation du CHD-OP</u> | 6 |
| A°) Historique et objectifs | 6 |
| 1. Historique | 6 |
| 2. Missions | 7 |
| B°) Organisation du CHD-OP | 7 |
| 1. Les Organes | 7 |
| 1.1 La Cellule de Contrôle de Gestion | 7 |
| 2 Les services du CHD-OP | 8 |
| 2.1 Le service des affaires administratives et économiques | 8 |
| 2.2 Le Service des Affaires Financières | 8 |
| 2.3 Les Services Médicaux et Médico-Techniques | 9 |
| 3 Les ressources Humaines | 9 |
| 3.1 Les ressources Financières | 9 |
| 3.2 Les ressources matérielles | 10 |
| 3.3 Les ressources humaines | 10 |
| Paragraphe 2 Etat des lieux | 10 |
| A Observations de stage relatives aux activités du SAAE | 10 |
| 1- La Division des Malades et Statistiques | 10 |
| 1.1 Admission Accueil et orientation des Malades | 11 |
| 1.2 La collecte des données | 11 |
| 1.3 Traitement et analyse des données | 11 |
| 2- La Division Gestion Administrative et du Personnel | 12 |
| 3- La Division Economat | 12 |
| 3.1 Magasin des vivres et fournitures de Bureau | 13 |
| 3.2 Magasin de produits pharmaceutiques et consommables médicaux | 13 |
| 4 La Division Infrastructures Equipement et Maintenance | 13 |
| B Observations de stage relative aux activités du SAF | 14 |
| 1 Division comptabilité et budget | 14 |
| 2 La division recouvrement et opérations bancaires | 17 |
| 2.1 Section recouvrement | 17 |
| 2.2 Section caisse et opérations de banque | 17 |
| SECTION : 2 CIBLAGE DE LA PROBLEMATIQUE DE L'AMELIORATION DES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION | 20 |
| Paragraphe I: Inventaire des éléments issus des observations de stage et choix de la problématique | 20 |
| A I Inventaire des éléments issus des observations de stage | 20 |

| | |
|--|----|
| 1. Atouts | 20 |
| 2. Problèmes | 20 |
| B Choix de la problématique et formulation du sujet | 23 |
| 1 Choix de la problématique | 23 |
| 2 Formulation du sujet | 24 |
| Paragraphe 2 : Spécification, Vision global et séquences de résolution de la problématique | 24 |
| A Spécification et intérêt de la problématique | 24 |
| 1 Spécification de la problématique | 24 |
| 2 Intérêt de la problématique | 25 |
| B Vision global et séquences de résolution de la problématique | 25 |
| 1 Approche théorique par problème | 25 |
| 1.1 Approches générique liée au problème spécifique n°1 | 25 |
| 1.2 Approches générique liée au problème spécifique n°1 | 26 |
| 1.3 Approches générique liée au problème spécifique n°1 | 26 |
| 1.4 Approches générique liée au problème spécifique n°1 | 27 |
| 2 Séquence de résolution de la problématique | 28 |

Chapitre premier

| | |
|---|----|
| Cadre théorique et méthodologique de l'étude sur l'amélioration des outils de contrôle de gestion du CHD-OP. | 29 |
| Section 1 Cadre théorique de l'étude | 30 |
| Paragraphe 1 : Objectifs et hypothèses de la recherche | 30 |
| A Objectifs de la recherche | 30 |
| 1 Objectif général | 30 |
| 2 Objectifs spécifiques | 30 |
| B Hypothèse de l'étude | 30 |
| 1 Cause et hypothèse liées au problème spécifique n 1 | 30 |
| 2 Cause et hypothèse liées au problème spécifique n 2 | 31 |
| 3 Cause et hypothèse liées au problème spécifique n 3 | 32 |
| 4 Cause et hypothèse liées au problème spécifique n 4 | 33 |
| Paragraphe 2 : Tableau de bord de l'étude et revue de la littérature | 34 |
| A Tableau de bord | 34 |
| B Revue de littérature | 35 |
| 1 Exposé des contributions antérieures sur le problème de la méconnaissance du cout réel des prestations des soins | 35 |
| 1.1 Cout comme moyen de contrôle de gestion | 36 |
| 1.2 Expériences des pays | 37 |
| 2 Exposé des contributions antérieures sur le problème de l'inexistence de manuel de procédures | 38 |
| 3 Exposé des contributions antérieures sur le problème de non suivi de l'exécution du budget | 39 |
| 4 Exposé des contributions antérieures sur le problème du non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion. | 41 |
| SECTION 2 METHODOLOGIE CHOISIE | 43 |
| Paragraphe 1 Approche théorique | 43 |
| A Choix théorique repères et normes d'amélioration | 43 |
| 1 Choix théorique repères et normes d'amélioration liés au problème de méconnaissance | |

| | |
|--|----|
| du cout réel des prestations de soins | 43 |
| 1.1 Choix théorique | 43 |
| 1.2 repères et normes d'amélioration | 43 |
| 2 Choix théorique repères et normes d'amélioration liés au problème de l'inexistence de manuel de procédures | 44 |
| 2.1 Choix théorique | 44 |
| 2.2 Repères et normes d'amélioration | 44 |
| 3 Choix théorique repères et normes d'amélioration liés au problème de non suivi de l'exécution du budget | 44 |
| 3.1 Choix théorique | 44 |
| 3.2 Repères et normes d'amélioration | 45 |
| 4 Choix théorique repères et normes d'amélioration liés au problème de non suivi de l'exécution du budget | 45 |
| 4.1 Choix théorique | 45 |
| 4.2 Repères et normes d'amélioration | 45 |
| B Seuils de décision liés à chaque problème spécifique | 45 |
| 1 seuils de décision lié au problème de méconnaissance de manuel de procédures | 46 |
| 2 seuils de décision lié au problème de l'inexistence de manuel de procédures | 46 |
| 3 seuils de décision lié au problème de non suivi de l'exécution du budget | 46 |
| 4 seuils de décision lié au problème de non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion | 46 |
| Paragraphe 2 Approche empirique | 46 |
| A Objectif de l'enquête | 46 |
| B Cadre de l'enquête et population mère | 47 |
| 1 Nature de l'enquête | 47 |
| 2 Echantillonnage | 47 |
| 3 Spécification des données à mobiliser | 48 |
| 4 Conception des questions d'enquêtes | 48 |
| 5 Technique de dépouillement | 48 |
| 6 Outils de présentation des données | 48 |

CHAPITRE DEUXIEME

| | |
|---|----|
| DE LA COLLECTE DES DONNEES DE VERIFICATION DES HYPOTHESES AUX CONDITIONS DE MISE EN OEUVRE DES SOLUTIONS POUR UNE AMELIORATION DES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION | 49 |
|---|----|

SECTION 1 : COLLECTE ET ANALYSE DES DONNEES : DIAGNOSTIC ETABLI

| | |
|---|----|
| Paragraphe 1 : Collecte et présentation des données | 50 |
| A°) Collecte des données | 50 |
| 1. Cadre de l'étude | 50 |
| 2. Difficultés rencontrées | 50 |
| B°) Présentation et analyse des résultats | 50 |
| 1. Données liées aux problèmes spécifiques n°1 et 2 | 51 |
| 1.1 Données liées au problème de méconnaissance des coûts réels des prestations de soins. | 51 |
| 1.2. Données liées au problème de l'inexistence du manuel de procédures | 53 |
| 2. Données liées aux problèmes spécifiques n°3 et 4 | 54 |
| 2.1. Données liées au problème du non suivi de l'exécution du budget | 54 |
| 2.2. Données liées au problème de non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion | 56 |
| Paragraphe 2: Vérification des hypothèses et établissement du diagnostic. | 57 |
| A°) Vérification des hypothèses | 57 |
| 1. Degré de validité des hypothèses n° 1 et 2 | 57 |

| | |
|---|-----------|
| 1.1. Degré de validité de l'hypothèse n°1 | 57 |
| 1.2. Degré de validité de l'hypothèse n°2 | 58 |
| 2 Degré de validité des hypothèses n° 3 et 4 | 58 |
| 2.1. Degré de validité de l'hypothèse n°3 | 58 |
| 2.2 Degré de validité de l'hypothèse n°4 | 58 |
| B°) Etablissement du diagnostic | 58 |
| 1. Eléments de diagnostic n° 1 et 2 | 58 |
| 1.1. Diagnostic n°1 | 58 |
| 1.2 Diagnostic n°2 | 58 |
| 2. Eléments de diagnostic n° 3 et 4 | 59 |
| 2.1 Diagnostic n°3 | 59 |
| 2.2 Diagnostic n°4. | 59 |
| | |
| SECTION 2 : APPROCHES DE SOLUTIONS POUR L'AMELIORATION DES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION DU CHD-OP ET CONDITIONS DE LEUR MISE EN OEUVRE. | 59 |
| <u>Paragraphe 1</u> : Approche de solutions pour une amélioration des outils de contrôle de gestion du CHD-OP. | 59 |
| A°) Solutions aux problèmes n° 1 et 2 | 59 |
| 1. Solutions au problème de méconnaissance des coûts réels des prestations | 59 |
| 2. Solutions au problème d'inexistence d'un manuel de procédure de gestion financière et économique du CHD-OP. | 60 |
| B°) Solutions aux problèmes n° 3 et 4 . | 61 |
| 1. Solutions au problème au problème d'absence du suivi rigoureux de l'exécution du budget Solutions au problème au problème du non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion interne du CHD-OP | 61 |
| 2. solutions aux problèmes du non fonctionnement de la cellule de contrôle de gestion interne du CHD-OP | 63 |
| <u>Paragraphe 2</u> : Conditions de mise en œuvre des solutions | 65 |
| A°) Recommandations | 65 |
| 1. A l' endroit des autorités du CHD-OP | 65 |
| 2. A l' endroit des autorités du Ministère de la Santé. | 65 |
| | |
| CONCLUSION | 67 |
| BIBLIOGRAPHIE | 69 |
| ANNEXES | |
| TABLE DES MATIERES | |