



Université Senghor

Université internationale de langue française
au service du développement africain

Opérateur direct de la Francophonie

La comptabilité analytique comme outil de contrôle de gestion : proposition d'un cadre opérationnel pour le CHU Campus de Lomé.

Présenté par

Abdel-Halim Touré ALI

Pour l'obtention du Master en Développement de l'Université Senghor

Département Administration-Gestion

Spécialité Gouvernance et Management Public

Le 30 mars 2009

Devant le jury composé de :

Danièle BORDELEAU	Nom	Président
Directeur du Département Administration et Gestion, Université Senghor d'Alexandrie		
Thierno DIALLO		Examinateur
Professeur, Université de Québec à Chicoutimi		
Achraf SALAH EL DINE		Examinateur
Professeur, Académie Arabe des Sciences et Technologies		

REMERCIEMENTS

Louange à Dieu, Détenteur de mon souffle...

Je remercie mes collègues avec qui, j'ai constitué un groupe de brainstorming, dans le but de s'autocritiquer sur nos mémoires et de contribuer à l'amélioration de la qualité de ceux-ci. Il s'agit de Mounir Dhouibi, Marc Kokoye, Patrick Koumba, Belgacem Ismaili, Ben Landry Biyendzi, Basile Kafando, Abdellah Rassafi, Ramatoulaye Dieye.

Je remercie également tous mes ami(e)s qui m'ont encouragé et ont contribué de près ou de loin au présent travail.

Je pense à tout le personnel d'encadrement de l'Université Senghor d'Alexandrie, en particulier monsieur le Recteur Fernand Texier, monsieur Langevin ex Directeur du Département Administration-Gestion, madame Bordeleau Directrice du Département Administration-Gestion et son assistante Suzanne Youssef.

J'adresse mes sincères remerciements à Eric POIROT, Directeur du Centre Hospitalier de Montceau, pour la qualité de l'accueil qui m'a été offert durant mon stage, ainsi qu'à Patricia GIANINI, Secrétaire du directeur qui a contribué à ma pleine intégration dans l'établissement.

Je tiens, particulièrement à dire merci à Jean – François PIEJAK, Analyste de gestion et encadrant du stage, pour sa pleine disponibilité et la bonne humeur qu'il a su entretenir durant mes trois mois de stage.

Mes remerciements vont également à M. BONNIN, Chargé de Missions pour la rigueur et le sérieux permanent au travail.

Etant donné qu'il me serait vraiment difficile de nommer tout le monde, que les personnes, cadres de direction, chefs de service, ou médecins, qui ont contribué à ma recherche sur le thème de la mise en œuvre du contrôle de gestion au sein du Centre Hospitalier de Montceau, trouvent ici, l'expression de ma profonde reconnaissance

Mes remerciements vont, enfin à tous les professeurs qui ont contribué à ma formation en Master en développement

Abdel – Halim Touré Ali,

DEDICACE

A maman Je devais aller à l'école ... Bèrè,

A papa ... ensuite, à pas de géant sur le chemin de l'écoleBaba

A mes frères et sœurs,

A Tasnim, pour ton innocence,

A Rissalatou, pour ta patience.

LISTE DES SIGLES

- ABC: Activity Based Costing
- ARH : Agence Régionale Hospitalière
- ATU : Autorisation Temporaire d'Utilisation
- CA : Conseil d'Administration
- CFA : Communauté Financière Africaine
- CH : Centre Hospitalier
- CHR : Centre Hospitalier Régional
- CHU : Centre Hospitalier Universitaire
- CME : Comité Médical d'Etablissement
- CSV :
- CTE : Commission Technique d'Etablissement
- DAC : Direction des Affaires Communes
- DAP : Dossier Administratif du Patient
- DISER : Division de l'Information, des Statistiques, Etudes et Recherches
- DIM : Département de l'Information Médicale
- DMP : Dossier Médical du Patient
- DPFR : Direction de la Planification, de la Formation et de la Recherche
- DRASS :
- EHPAD : Etablissement Hospitalier pour Personnes Agées Dépendantes
- ENCC : Etude Nationale des Coûts Communs
- GEF : Gestion Economique et Financière
- GRH : Gestion des Ressources Humaines
- IFSI : Institut de Formation des Soins Infirmiers
- LM : Logistique Médicale
- LGG : Logistique et Gestion Générale
- MCO : Médecine Chirurgie Obstétrique
- SD : Sans Date
- OMS : Organisation Mondiale de la Santé
- ONG : Organisation Non Gouvernementale
- PADESS : Projet d'Appui au Développement du Système de Santé au Togo
- PCS : Plan Comptable Simplifié
- PNDS : Plan National de Développement Sanitaire
- PNUD : Programme des Nations Unies pour le Développement
- SA : Section d'Analyse

- SAC : Section d'Analyse Clinic
- SAMT : Section d'Analyse Médico Technique
- SAMX : Section d'Analyse Mixte
- SMUR : Service Médical d'Urgence et de Réanimation
- SNIS : Système National de l'information Sanitaire
- STR : Structure
-

TABLE DES MATIERES

La comptabilité analytique comme outil de contrôle de gestion : proposition d'un cadre opérationnel pour le CHU Campus de Lomé	i
REMERCIEMENTS	i
DEDICACE	ii
LISTE DES SIGLES.....	iii
TABLE DES MATIERES.....	v
LISTE DES ILLUSTRATIONS.....	viii
LISTE DES TABLEAUX.....	viii
RESUME	ix
Mot-clefs	ix
ABSTRACT.....	x
Key-words.....	x
INTRODUCTION	1
1 Problématique de l'analyse des coûts dans le financement des hôpitaux togolais.....	4
1.1 La présentation générale.....	4
1.2 Le CHU Campus dans le système de santé togolais.....	4
1.2.1 L'organisation du système de santé.....	4
1.2.2 La présentation du CHUC	5
1.2.3 L'organigramme et fonctionnement du CHUC.....	5
1.3 Le cadre institutionnel du contrôle de gestion et de l'analyse des coûts.	6
1.4 La situation du contrôle de gestion et de la comptabilité analytique au CHUC.....	7
1.4.1 Le contrôle budgétaire	7
1.4.2 Le rapport d'activité.....	7
1.4.3 La mesure de la performance	7
1.4.4 L'espoir d'une comptabilité analytique au CHUC	8
1.5 Le financement des hôpitaux publics.....	8
1.5.1 L'Etat.....	8
1.5.2 Les ménages.....	9
1.5.3 Les collectivités locales.....	10
1.5.4 L'aide extérieur.....	10
1.6 L'énoncé de la problématique.....	10
1.7 La question de recherche et les sous-questions soulevées	12

1.8	L'hypothèse de recherche	12
1.9	Le résultat attendu.....	13
2	Revue bibliographique : l'analyse des coûts comme outil de contrôle de gestion	14
2.1	Les changements dans l'environnement des organisations	14
2.1.1	L'environnement économique : Offre et demande.	14
2.1.2	Les progrès technologiques.	15
2.1.3	L'évolution de la théorie des organisations	15
2.2	Le contrôle de gestion : Définition et outils d'analyse	16
2.2.1	Définition	16
2.2.2	Le contrôle de gestion et la mesure de la performance.....	18
2.2.3	Le contrôle de gestion face aux autres domaines de gestion : le contrôle interne, l'audit et l'évaluation.	18
2.2.4	Les Outils du contrôle de gestion	19
2.3	L'analyse des coûts : généralité sur la comptabilité analytique	20
2.4	L'importance de la comptabilité de gestion comme outil du contrôle de gestion	22
2.5	Le contrôle de gestion et le système d'information de gestion	22
2.5.1	Définition.	22
2.5.2	L'importance d'un système d'information automatisé pour le contrôle de gestion.....	23
2.6	Le contrôle de gestion et les réformes des administrations publiques.....	24
2.6.1	Réformer l'administration publique:.....	24
2.6.2	Adopter des techniques de management.....	24
2.6.3	Axer la gestion sur les résultats	25
2.6.4	Prendre en compte la ressource humaine.....	25
2.6.5	Considérer la complexité de l'environnement.....	25
2.6.6	S'approprier l'informatique	25
2.7	Les méthodes de calcul de coût	26
2.7.1	Les notions de prix et de coûts.....	26
2.7.2	L'analyse des charges : charges directes et charges indirectes, charges fixes et charges variables.....	26
2.7.3	Le Coût complet : la méthode des centres d'analyse	27
2.7.4	La méthode des coûts variables.....	29
2.7.5	La méthode abc	30
3	Méthodologie de la recherche	32
3.1	La recherche documentaire	32
3.2	La recherche action : le stage au CH de MONTCEAU	32

3.2.1	Le contexte général du contrôle de gestion en France : tarification à l'activité et contractualisation	33
3.2.2	La comptabilité analytique au CH de Montceau	34
3.2.3	Le système d'information : le fonctionnement technique du service analyse de gestion..	37
3.2.4	De notre expérience au CH de Montceau	39
3.3	Les difficultés rencontrées et les limites de notre étude.	40
4	Proposition d'un cadre opérationnel pour l'analyse des coûts.....	41
4.1	La situation actuelle du contrôle de gestion au CHU Campus de Lomé	41
4.2	La description de la situation attendue : proposition d'une comptabilité analytique au CHUC	42
4.2.1	Le choix d'une méthode d'analyse de coût	42
4.2.2	Les résultats attendus	42
4.3	La proposition d'un cadre opérationnel pour la comptabilité analytique au CHUC	43
4.3.1	La présentation des théories du changement	43
4.3.2	Le cadre institutionnel	45
4.3.3	Le cadre organisationnel	46
4.3.4	Le système d'information	46
4.3.5	Le cadre préalable pour la mise en œuvre d'une comptabilité analytique au CHUC	47
4.3.6	La création d'un service d'analyse de gestion au CHUC.....	48
4.3.7	Le cadre opérationnel de la comptabilité analytique	49
	Conclusion Générale	54
	Références bibliographiques.....	55
	Annexes.....	58
	Annexes.....	58
4.4	Annexe 1 : organigramme du CHUC	58
4.5	Annexe 2 : Evolution du budget alloué à la santé au Togo de 1999 à 2004 (milliards de francs Cfa).....	58
4.6	Annexe 3 : Évolution des finances publiques au Togo (1990 – 2001)	59
4.7	Annexe 4 : Évolution des dépenses en santé aux niveaux primaire, secondaire et tertiaire du système de soins (milliards de francs Cfa).	59
4.8	Annexe 5: Nomenclature des sections d'analyses méthode ENCC.	60
4.9	Annexe 6 : Evolution du budget alloué à la santé au Togo de 1999 à 2004 (milliards de francs Cfa).....	61
4.10	Annexe 7 : Évolution des dépenses en santé aux niveaux primaire, secondaire et tertiaire du système de soins (milliards de francs Cfa).	61
4.11	Annexe 8 : Questionnaire d'interview et discussion.....	61
4.12	Annexe 9 : Questionnaire d'interview et discussion.....	64

LISTE DES ILLUSTRATIONS

Figure 1: Evolution des dépenses publiques en santé en fonction du déficit public	9
Figure 2: Répartition des dépenses en santé entre les secteurs du système de santé en 2004.....	9
Figure 3: Comparaison dépenses des hôpitaux aux subventions de l'Etat.....	11
Figure 4: Montant alloués au CHUC par l'Etat: période 2005-2007	11
Figure 5: distinction contrôle de gestion, audit, contrôle interne évaluation.....	19
Figure 6: de la comptabilité financière à la comptabilité analytique	21
Figure 7: typologie de charges en analyse de coûts	27
Figure 8: illustration de la méthode des centres d'analyse	28
Figure 9: illustration de la méthode des centres d'analyse avec centre auxiliaire.....	29
Figure 10: illustration de la méthode des coûts variables	30
Figure 11: illustration de la méthode activity based costing (abc).....	31
Figure 12: Distinction entre SA et UF.....	35
Figure 13: le calcul des coûts par séjour.....	36
Figure 14: système d'information de l'analyse de gestion.....	37
Figure 15: Démarche d'institutionnalisation de la comptabilité analytique	47
Figure 16: système d'information de gestion et contrôle de gestion	49
Figure 17: cadre de mise en œuvre opérationnel de la comptabilité analytique au CHUC	51

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1: Comptabilité analytique hospitalière et tarification à l'activité	35
Tableau 2: Etat récapitulatif des bases de données manipulées au niveau de l'analyse de gestion.....	38
Tableau 3: plan de mise en œuvre de la comptabilité analytique au CHUC.....	52

RESUME

Pendant longtemps considérée comme un des outils du contrôle de gestion dans le secteur privé, la comptabilité analytique est aujourd'hui adoptée dans les administrations publiques en tant qu'instrument d'aide à la décision et au pilotage de la performance. Cette nouvelle tendance a pour objectif de mettre à la disposition des organisations publiques, des outils ayant fait leur preuve dans le secteur privé, notamment dans la maîtrise des coûts.

Vis-à-vis du financement public, le secteur hospitalier togolais est le plus dépensier du système de santé. La question qui vient à l'esprit est de savoir comment maîtriser les dépenses hospitalières? Pour pallier le manque d'informations dont le système a besoin en vue de mesurer de façon pertinente les indicateurs d'efficacité et d'efficience, notre étude propose un cadre opérationnel favorable à l'analyse des coûts. L'implantation de la comptabilité analytique au CHUC constitue à notre sens un projet pilote, un point de départ pour une institutionnalisation progressive et réfléchie du contrôle de gestion dans le management hospitalier.

Mot-clefs

Contrôle, contrôle de gestion, analyse des coûts, comptabilité analytique, système d'information

ABSTRACT

For long considered as one of the management control tools in private sector, accounting is now adopted in the public sector to measure performance. This tendency's aim is to make available to provide public organisations with tools that shown their efficiency in the private sector, especially in cost control.

The togolese health system is the most spender of public funding. The main question that comes in mind is how to master the hospital expenses? To overcome the lack of information to measure system performance, our study proposes an operational framework for cost analysis by analysing efficacy and efficiency indicators. The cost accounting implementation in CHUC, constitutes in our point of view, a pilot project, a starting point for a thoughtful and progressive institutionalization of management control in hospital management.

Key-words

Control, management control, cost analysis, accounting, information system

INTRODUCTION

La problématique de l'analyse des coûts ou de la comptabilité analytique est au cœur de la question du financement des hôpitaux. En France, l'adoption du *Plan Hôpital 2007* a inauguré un nouveau mode de financement. La nouvelle tarification appelée tarification à l'activité (T2a) restructure les sources de financement de l'hôpital, l'objectif étant de baser le financement sur l'activité réelle. Le financement n'est plus une dotation globale ne tenant pas compte des prestations tangibles de l'hôpital. Le mécanisme mis en place vise à diminuer les dépenses de santé qui ont considérablement augmenté au fil du temps. Les hôpitaux tant du secteur public que privé sont soumis à la même grille de tarification. Cette nouvelle donne instaure une condition de concurrence, et pour avoir une bonne part du *gâteau* de l'Assurance Maladie (AM), on doit passer par un accroissement du volume de soins et une amélioration de leur qualité. Or, toute augmentation d'activités est source de consommation de ressources supplémentaires. Pour faire face à cette situation, les hôpitaux sont forcés de se doter de structures d'analyse de gestion pour mieux détecter les processus internes qui occasionnent des surcoûts afin d'établir un diagnostic approprié d'aide à la décision et au pilotage. On voit que la même démarche est suivie dans les pays en développement où les hôpitaux connaissent la même réalité de rareté des ressources financières qui plus est doublée d'un manque de ressources humaines. On se dirige vers un management innovant qui met en place des outils non seulement d'actualité mais aussi adéquats pour prendre en compte la complexité et la spécificité des organisations hospitalières. C'est le cas au Sénégal et au Maroc. Qu'en est-il du Togo ?

Au Sénégal, la réforme hospitalière mise en place conformément à la loi 98-12, a transformé les hôpitaux en entreprises appelées Etablissements Publics de Santé. La Direction des Etablissements de Santé créée à cet effet, est chargée de recruter et de former des contrôleurs de gestion pour conduire les changements institutionnels et managériaux qu'exige le nouveau statut des établissements de santé (WADE, 2003). Une analyse de la situation du contrôle de gestion faite par Wade (2003), conclut sur le fait que le contrôle de gestion est orienté vers un contrôle budgétaire et dénote l'absence du calcul des coûts et d'un système d'information pour améliorer l'efficience.

Au Maroc, depuis 2000, le grand projet de la réforme du système de santé intègre une composante dénommée réforme hospitalière. Un des cinq leviers de l'action de réforme fait état d'un nouveau mécanisme de gestion à travers le renforcement de l'autonomie des hôpitaux par la création, d'une part, d'organes de gestion selon le principe de la responsabilisation et de la reddition des comptes, et d'autre part, par le développement d'outils modernes de gestion que sont : l'assurance qualité, la comptabilité analytique, la facturation adéquate, le budget programme, le contrôle interne de gestion et le système d'information intégré et informatisé (Fall, 2004).

Au Togo, les hôpitaux, sont confrontés à une insuffisance de financement ; alors que leurs besoins sont en augmentation. Pourtant, ils demeurent le niveau le plus dépensier du système de santé. Face à cette réalité, on s'accorde à dire qu'il ne suffit pas d'augmenter le financement des hôpitaux mais plutôt de rendre plus efficaces les fonds qui leur sont alloués. D'un autre côté, on estime que la principale source de financement de la santé provient de la contribution des ménages (83,2% des dépenses totales), le financement public n'étant juste suffisant que pour couvrir les salaires du personnel, les frais d'électricités et d'eau des formations sanitaires (OMS, 2006). Cette contribution massive des ménages constitue une situation de moindre équité quand on sait que les troubles socio politiques et les effets négatifs de la récession économique mondiale se conjuguent pour rendre dramatique la paupérisation des ménages. En plus, on sait que depuis 1997, cette tendance à la paupérisation touche les zones rurales et que le niveau très élevé du chômage évalué entre 25% et 33% des actifs en 2000, selon les statistiques de l'OMS (2006), n'est que le révélateur du poids que représente les dépenses de soins de santé pour les ménages. Et ... ?

Les gestionnaires hospitaliers sont conscients qu'ils doivent réagir en adoptant des outils modernes en vue de réformer le management hospitalier dans une optique de maîtrise des dépenses. Pourtant, on ne fait que peu recours aux outils d'analyse de management moderne dans la gestion hospitalière, encore moins au contrôle de gestion dans son acception actuelle. Le contrôle de gestion ! Qu'est-ce ?

Le contrôle de gestion est une technique de gestion d'entreprise privée qu'on adopte dans le cadre des réformes des systèmes de santé publique. Pendant longtemps confondue au contrôle de gestion, l'analyse des coûts ou la comptabilité analytique en est aujourd'hui un outil essentiel suite à une évolution historique de la notion de contrôle dans les théories de management. Dans le système hospitalier togolais, le contrôle est un contrôle budgétaire qui ne fait que le constat des charges par nature sans se soucier de leurs destinations par fonction. Ce faisant, les indicateurs élaborés dans les rapports annuels d'activités ne révèlent que le niveau d'efficacité sans fournir des informations claires sur l'efficacité de l'activité hospitalière. La performance est dans ce cas limitée à l'efficacité. Que faire ?

Notre étude inspirée de notre expérience professionnelle en tant qu'économiste au Centre Hospitalier Universitaire Campus (CHUC) de Lomé, a été affinée par la recherche documentaire et le stage en entreprise au Centre Hospitalier (CH) de Montceau en France. La démarche nous conduira à la recherche d'une méthode appropriée pour l'analyse des coûts dans la perspective de l'élaboration de propositions allant dans le sens d'une institutionnalisation progressive du contrôle de gestion dans les formations sanitaires de notre pays. En effet, de par son mécanisme de financement l'hôpital est au centre d'un ensemble d'acteurs à savoir : l'Etat, les collectivités locales, les ménages, et les partenaires au développement (société civile, coopération bilatérale et multilatérale). L'hôpital est par conséquent, l'acteur de première instance dans la fourniture des données de gestion permettant de construire des instruments d'aide à la décision et au pilotage. Il octroie par la même voie aux autres acteurs, l'occasion d'avoir juste à temps des données fiables qui guideront le processus d'allocation de ressources. Comment faire ?

Cette étude se fera en quatre phases, il s'agira :

- Dans un premier temps, de procéder à la présentation de la problématique de l'analyse de coûts dans les hôpitaux togolais (1) ;
- Dans un deuxième temps, à travers la revue bibliographique nous étudierons l'analyse des coûts comme outil de contrôle de gestion (2) ;
- Ensuite, nous décrirons la méthodologie (3) adoptée dans la rédaction de ce mémoire ;
- Enfin, nous exposerons la proposition d'un cadre opérationnel pour l'analyse des coûts (4).

1 Problématique de l'analyse des coûts dans le financement des hôpitaux togolais

1.1 La présentation générale

Le présent chapitre s'attèle à montrer la prépondérance de l'hôpital dans le financement de la santé afin de préciser l'importance de la mise en œuvre de structures d'analyse de gestion qui permettront d'avoir une meilleure connaissance des flux de coûts. Mais avant d'en arriver à la question du financement, nous allons présenter le Centre Hospitalier Universitaire Campus (CHUC) dans le système de santé togolais pour mieux élucider le cadre du contrôle de gestion.

1.2 Le CHU Campus dans le système de santé togolais

Le CHUC est un établissement public de santé doté d'une autonomie financière et de gestion. Il est une personne morale de droit public libre d'organiser sa gestion, d'embaucher, ou de débaucher son personnel, de passer des contrats et surtout d'avoir un budget propre, équilibré en recettes et en dépenses. Cette section précise la place du CHUC dans le système de santé togolais d'une part, et son fonctionnement, d'autre part.

1.2.1 *L'organisation du système de santé*

L'organisation du système de santé met en jeu plusieurs acteurs des secteurs public, para-étatique, privé à but lucratif, associatif, confessionnel, informel et traditionnel. L'organisation actuelle du système national de santé comprend trois niveaux :

- Le niveau central avec le Cabinet du Ministère, la Direction générale et ses directions centrales, divisions et services. Il est chargé de l'élaboration des politiques et normes, de la mobilisation de ressources, du contrôle de la gestion, ainsi que de l'évaluation des performances;
- Le niveau intermédiaire, organisé en six régions sanitaires chargées de coordonner et d'appuyer les districts sanitaires;
- le niveau périphérique, organisé en 35 districts sanitaires, correspondant aux préfectures. Il est chargé de la planification, de la mise en œuvre, du suivi évaluation de la politique sectorielle de santé. Ce niveau est également chargé de la mobilisation des communautés et des acteurs locaux, y compris les praticiens traditionnels (OMS et MSP, 2004, p19).

Les institutions publiques de prestation de services et de soins de santé sont organisées en quatre niveaux :

- Les unités de soins périphériques, au nombre de 515, constituant le premier niveau de contact des populations avec le système de santé ;
- Les hôpitaux de districts, au nombre de 26, représentant le deuxième niveau ;

- Les centres hospitaliers régionaux, au nombre de 6, constituant le troisième niveau ;
- Les centres hospitaliers universitaires(CHU), au nombre de 3, constituant le dernier niveau de référence du système national.

Le secteur privé comprend 283 institutions de prestation de soins dont 7 hôpitaux confessionnels, 155 cliniques et cabinets privés et 121 unités de soins infirmiers. Ce secteur comprend les secteurs privés lucratif et non lucratif, ce dernier relevant d'associations et d'ONG à caractère laïc, ou plus souvent, de confessions religieuses. Le niveau de collaboration entre les secteurs public et privé demeure faible. (OMS et MSP, 2004).

1.2.2 La présentation du CHUC

Le CHUC est un établissement de prestations de soins de santé, d'enseignement et de recherche. Il se classe au niveau de référence¹ du système national de santé. Il est composé de services de soins et d'un bloc administratif.

Le CHUC a été créé par le décret N°87-47/PR du 14 mai 1987 en vue de compléter la formation des étudiants en Faculté Mixte de Médecine et de Pharmacie. Il est construit par la Banque Africaine de Développement (ASSIMA, 2007). Il a ouvert ses portes au public le 1^{er} août 1988 avec pour premières activités des consultations externes et hospitalisations en pédiatrie. Au cours des années, le centre accueille et offre ses services avec une technique de pointe en Neurologie, en Cardiologie, en Oto-rhino-laryngologie, en Gastro-entérologie, en Pédiatrie et en Néonatalogie. En 2007 sa capacité est passée à 160 lits pour une prédisposition maximale de 150 lits (CHUC, 2007). Ce centre permet de désengorger le CHU Tokoin qui était le seul hôpital de référence depuis le 12 octobre 1971²(ASSIMA, 2007). Sa gestion est décentralisée et confiée à un directeur nommé par le ministre de la santé.

1.2.3 L'organigramme et fonctionnement du CHUC

L'organigramme (Annexe 1) du CHUC montre une structure très hiérarchisée mettant en exergue la complexité de l'environnement interne et externe dans lequel l'hôpital évolue.

Du point de vue de la tutelle, il dépend directement des ministères de la santé, de l'enseignement supérieur et du ministère de l'économie et des finances. Au plan interne le sommet stratégique est constitué par le Conseil d'Administration (CA) qui est l'organe de délibération. La direction est chargée de l'organisation et de l'exécution des tâches en collaboration avec trois instances consultatives spécialisées qui sont : la Commission Médicale Consultative (C.M.C), le Comité Technique Paritaire (C.T.P.) et le Comité d'Hygiène et de Sécurité Hospitalière (C.H.S.H.) (CHUC, 2007).

¹ ASSIMA, 2007, décret N°90-191/PR du 26 décembre 1990 portant organisation des établissements hospitaliers de la République Togolaise.

² Décret N°71-184 du 12 octobre 1971

Le plateau technique, offre des prestations dans les domaines suivants : Médecine Interne, hépatogastro-entérologie, Pédiatrie, Neurologie, Psychiatrie et Psychologie Médicale, Cardiologie, Gynéco Obstétrique, ORL, Stomatologie, Hématologie Clinique, Allergologie, Dermatologie Vénérologie, Ophtalmologie, Laboratoires, Radiologie, Rééducation Fonctionnelle (Kinésithérapie, Orthophonie), Vaccination et Pharmacie (CHUC, 2007)

Les services administratifs sont composés des services suivants : Direction, Agence Comptable, Régie des Recettes, Service du Personnel, Admission, Ordonnancement, Facturation, Economat, Standard, Magasin, Buanderie, Service Social et Garage.

En somme, ce bref passage en revue des instances administratives, économique et financière du CHUC, nous permet de constater l'absence d'une structure d'analyse de gestion, le rythme de gestion étant scandé aux pas de l'exécution budgétaire. Néanmoins, depuis quelques années, on évoque un réel besoin d'approfondissement de la connaissance des coûts face à l'abaissement des prestations et à l'insuffisance de financement.

1.3 Le cadre institutionnel du contrôle de gestion et de l'analyse des coûts.

Le contrôle de gestion est du ressort de l'organe central du système de santé. Le Cabinet du Ministère, la Direction générale et ses directions centrales, divisions et services qui constituent ce niveau central sont chargés de l'élaboration des politiques et normes, de la mobilisation de ressources, du contrôle de la gestion, ainsi que de l'évaluation des performances (OMS et MSP, 2004). La mise en place d'un système de contrôle de gestion aux différents échelons du système de santé vise le développement des capacités des structures à assurer une gestion efficace et efficiente des ressources financières, matérielles et de l'information. Ainsi, afin d'éviter la gestion peu transparente, le gaspillage, le double-emploi, l'utilisation inadéquate et inefficace des ressources et les insuffisances dans la prise en compte de l'intérêt général, il est préconisé dans le Plan National de Développement Sanitaire du Togo (2002-2006) :

- Un système de visibilité sur l'ensemble des activités du secteur qui passe par l'amélioration du développement des capacités de production de l'information, la mise en place d'un système de contrôle de gestion, l'introduction des méthodes d'analyse coût-efficacité et coût-bénéfice ;
- Un renforcement des capacités de planification, de surveillance, d'évaluation et de suivi au sein du secteur ;
- Une mise en place des bases d'un système proactif de gestion axé sur les objectifs prioritaires et les moyens planifiés.

Mais la réalité sur le terrain est bien loin des bonnes intentions prônées par le plan. L'analyse de la structure organisationnelle du CHUC nous a montré qu'il n'y a pas une adéquation entre le design organisationnel existant et le mode de gestion que les propositions du plan exigeraient. Cette remarque nous conduit à aborder la réalité du contrôle de gestion au CHUC.

1.4 La situation du contrôle de gestion et de la comptabilité analytique au CHUC

Le contrôle de gestion est essentiellement basé sur le contrôle budgétaire et les rapports d'activités, et la performance se mesure singulièrement par des indicateurs de production de services.

1.4.1 Le contrôle budgétaire

Le contrôle financier est exercé par le Ministère des finances. Il s'agit d'un contrôle budgétaire pour vérifier la conformité des dépenses au budget adopté par le CA. Le contrôle de l'exécution des dépenses se fait par le mécanisme de la comptabilité d'engagement. Le contrôle financier vérifie la conformité des engagements avec les fiches d'autorisation de dépenses afin d'éviter les dépassements de crédit. A terme, sont calculés les écarts entre prévisions et réalisations.

1.4.2 Le rapport d'activité

L'outil de reporting est le Rapport annuel d'activités qui est le bilan de fonctionnement de l'hôpital.

Il est également le moyen par lequel le manager peut jauger le travail effectué et le niveau d'atteinte des objectifs, il devient alors un outil important dans la prise de décision. Ce rapport s'articule autour de trois points : les généralités (présentation de l'hôpital), les ressources et les charges, les résultats des activités. (CHUC,, 2007, p.2).

Les rapports d'activités ont le mérite de présenter une ventilation suffisamment exhaustive des ressources humaines, matérielles et financières, et de décrire l'activité du CHUC d'une manière globale. Dans les rapports d'activités, les recettes sont présentées de façon détaillée par unités de soins conformément au modèle budgétaire en termes de prévisions, de réalisations et d'écarts. Par contre les charges par unité de soins n'y sont pas visibles.

1.4.3 La mesure de la performance

Du fait que les charges ne soient pas recensées par fonction, le résultat est donné en quantité d'activités effectuées par les unités de soins. Les indicateurs fournis par les rapports sont représentatives de l'activité hospitalière. Ces indicateurs calculés sont entre autres le taux de mortalité, le taux d'occupation etc. On comprend que la performance dans ce contexte de gestion d'activités se résume à l'efficacité. Ainsi, l'information sur les activités les moins efficaces est diffuse. Le rapport 2007, précise sans plus de détail analytique que les secteurs les plus dépensiers sont les charges de personnel regroupant les salaires, les primes de garde et astreinte, les ristournes, les charges sociales, les indemnités diverses, les charges en matériel concernant les achats pour le fonctionnement et les investissements. Mais, face au manque de ressources financière, on se soucie de la maîtrise des dépenses.

1.4.4 *L'espoir d'une comptabilité analytique au CHUC*

En 2005, une commission de contrôle interne en vue de la mise sur pied d'une comptabilité analytique, a été créée au sein de l'hôpital, par la note de service N°384/2005/DCHU-C. Cette commission a eu pour tâche d'évaluer les méthodes et procédures de gestion des flux financiers en vue de détecter les causes de la déperdition des prestations du centre. Le rapport final de cette commission recommandait :

- A l'endroit de la direction générale : la création d'un service de contrôle interne dès le premier janvier 2006, l'affectation inter service du personnel et l'informatisation de la réception ;
- A l'endroit des surveillants de services : la bonne tenue des registres et la prise en compte des données financières dans l'enregistrement de l'information dans les registres.
- A l'endroit des caissiers : éviter les ratures, les surcharges, et écrire lisiblement sur les quittances.

En 2006 et 2007, les travaux de la commission devaient aboutir à mettre en place un système d'information qui retrace au mieux les flux financiers. De nos jours, la cellule de contrôle interne n'est toujours pas en place et le système d'information en place, quoiqu'informatisé n'est pas en réseau.

Pour conforter notre argumentation sur la problématique de l'analyse des coûts, nous décrivons les sources de financement du système de santé, afin d'une part, d'illustrer le caractère dépensier du secteur hospitalier et d'autre part de démontrer la nécessité de la mise en place d'une comptabilité analytique hospitalière vue l'importance des acteurs en jeu et l'urgence de la production d'informations plus fines sur les dépenses dans la perspective de l'amélioration de la performance hospitalière.

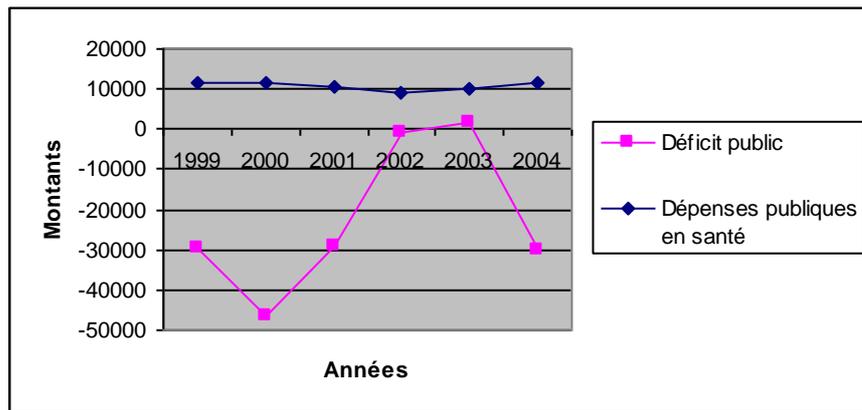
1.5 Le financement des hôpitaux publics

Le financement des hôpitaux publics constitue une part très importante du financement du système de santé au Togo. Dans l'ensemble, le système de santé est financé par l'Etat, les ménages, les collectivités locales, et la coopération. L'analyse que nous faisons se focalisera particulièrement sur les dépenses publiques en santé.

1.5.1 *L'Etat*

En 2004, les dépenses publiques en santé représentaient 5.38% du budget de l'Etat. Cette proportion est bien loin des 15% du budget de l'Etat recommandés par l'OMS (OMS et MSP, 2004). Ce montant des dépenses publiques correspondait à 21% des dépenses total en santé de la même année (OMS, 2007). Toutefois, l'évolution du financement de la santé est d'une certaine façon liée à la situation des finances publiques du pays. Intuitivement on remarque que le déficit budgétaire est défavorable au financement public de la santé comme le montre la figure 1.

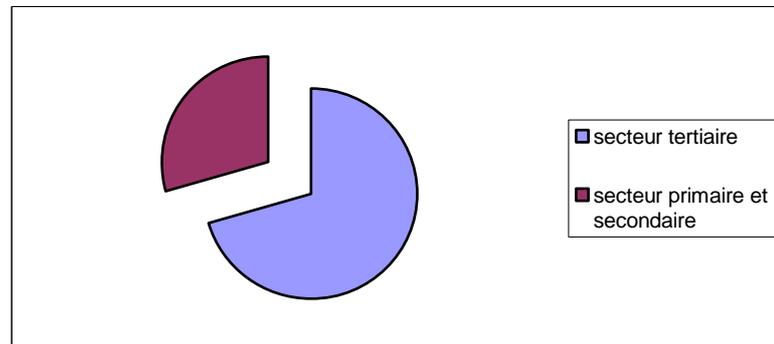
Figure 1: Evolution des dépenses publiques en santé en fonction du déficit public



Source : Profil de système de santé de Pays : Togo, 2004, et OMS, Togo dépenses nationales en santé, 2007

C'est dans ce contexte qu'on constate un accroissement des dépenses hospitalières (secteur tertiaire) vis-à-vis des autres secteurs de la santé (primaire et secondaire). La part des dépenses des hôpitaux est en général au-delà de 60% des dépenses total en santé. En progression depuis 1998, les dépenses hospitalières sont estimées à 70.32% en 2004 (OMS et MST, 2004). La figure 3 ci-après en donne l'illustration.

Figure 2: Répartition des dépenses en santé entre les secteurs du système de santé en 2004.



Source : Profil de système de santé de Pays : Togo, 2004, p27

1.5.2 Les ménages

Le financement de la santé est assuré à 89% par des fonds privés. Les ménages en paient la plus grosse part avec 94% de ces fonds (OMS et MSP, 2005). Les ménages participent ainsi au financement de la santé par le paiement à l'acte et l'achat des médicaments (selon les termes de l'initiative de Bamako). Cette participation des ménages contribue au recouvrement des coûts dans les formations sanitaires.

1.5.3 *Les collectivités locales*

Certaines collectivités locales (mairies ou préfectures) participent au financement des services de santé par le paiement des salaires de certaines catégories d'employés appelés agents de santé de préfecture (OMS et MSP, 2004).

1.5.4 *L'aide extérieure*

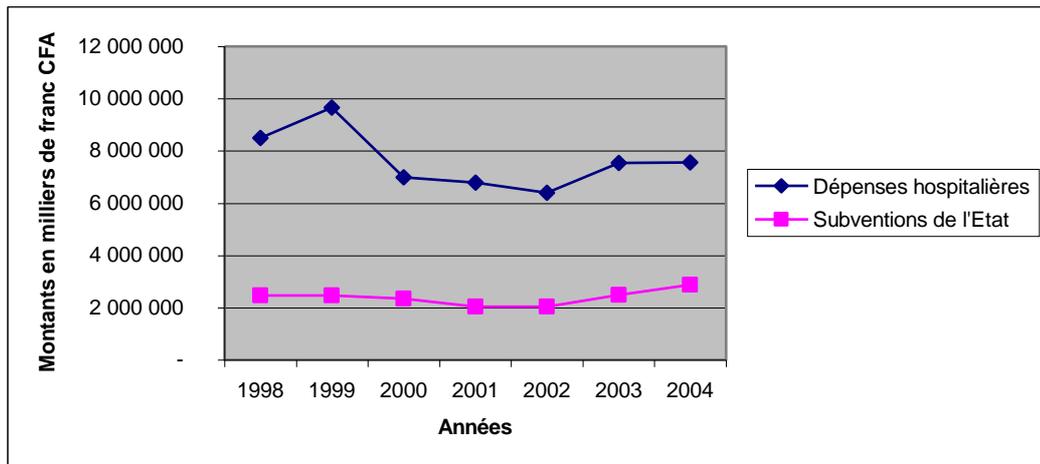
Selon les comptes nationaux (2005), les partenaires internationaux contribuent pour 3.1% des dépenses de santé. Leur intervention se fait par l'entremise du ministère de la santé. Cette aide, mobilise divers partenaires et concerne différents domaines d'interventions dans le secteur de la santé. Au plan bilatéral, les principaux bailleurs de fonds sont : la France, l'Allemagne, les Etats-Unis, la Chine et le Japon. Les agences multilatérales présentes dans le secteur de la santé sont entre autres: L'OMS, l'UNICEF, l'UNFPA, le PNUD, la Banque Mondiale, l'Union Européenne et récemment le PADESS. Il faut aussi mentionner la présence de près de 200 ONGs et associations internationales. Les associations nationales représentent 88% des ONGs enregistrées dans le domaine de la santé.

1.6 L'énoncé de la problématique

Le financement des hôpitaux provient de plusieurs acteurs : l'Etat, les ménages, et les partenaires au développement. Chacun de ces acteurs a besoin d'une information exhaustive pour mieux appréhender les besoins des hôpitaux. Le système de santé au Togo souffre d'un paradoxe : celui d'une insuffisance de ressources et d'une capacité d'absorption insuffisante. L'insuffisance des ressources financières retiendra particulièrement notre attention pour la suite de notre analyse

Cette insuffisance des ressources financières se manifeste par le fait que le financement public de la santé est encore en dessous des 15% du budget de l'Etat recommandé par l'OMS. Les subventions de l'Etat sont largement en dessous des dépenses de santé. Estimées à 28% en 1996, elles sont passées à 20% en 2006 des dépenses totales en santé. Néanmoins, dans le secteur hospitalier, on remarque que sur la période 1998 – 2004, ces subventions ont accru, passant de 29% à 38% des dépenses hospitalières (figure 3). Cette tendance confirme le caractère dépensier du secteur hospitalier. Il faut aussi noter que les dépenses hospitalières ont diminué sur la même période ce qui n'est pas sans conséquences sur le volume et la qualité des prestations hospitalières. Par ailleurs, la conjoncture économique qui entraîne la paupérisation de la population, prive les hôpitaux d'une importante source de financement qui est déviée vers le secteur informel ou traditionnel.

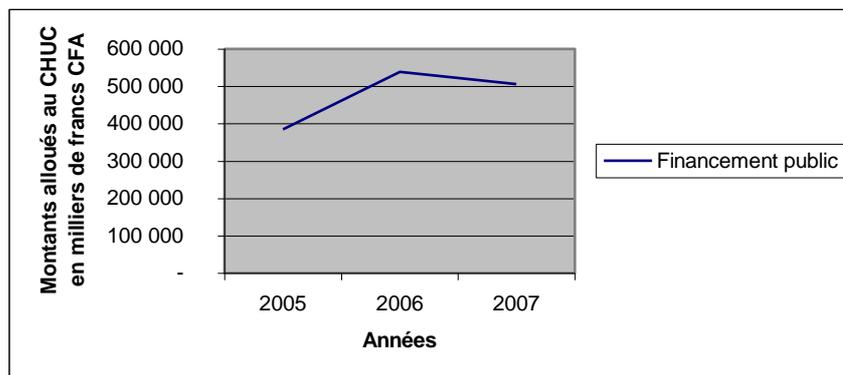
Figure 3: Comparaison dépenses des hôpitaux aux subventions de l'Etat



Source : Ministère de la Santé /Dac/ Dpfr/ Diser, 2004

Les hôpitaux sont ainsi les entités les plus onéreuses du système de santé. Le cas particulier de l'accroissement du financement public octroyé au CHUC confirme ce constat sur la période de 2005 – 2006 (figure 4).

Figure 4: Montant alloués au CHUC par l'Etat: période 2005-2007



Source : CHUC, Rapport d'activité, 2007, p7

C'est dans ce sens que se pose avec la plus grande acuité la question de la maîtrise des dépenses hospitalières. Cette question se pose tant pour les hôpitaux eux-mêmes (en tant qu'unités opérationnelles de première importance), que pour les autorités de tutelles chargées de l'allocation des ressources.

L'absence d'outil d'analyse de gestion au sein des hôpitaux est effectivement un handicap pour la fourniture de l'information sur l'évolution des dépenses hospitalières surtout dans la détermination des processus internes qui provoquent des surcoûts.

Le contrôle de gestion qui demeure une tâche déléguée à l'instance centrale est, à notre sens, inefficace pour une véritable approche pragmatique dans l'analyse des coûts au sein des établissements hospitaliers.

Comme nous l'avons vu dans son organigramme le CHUC ne dispose pas de structure d'analyse de gestion et la comptabilité analytique y est inexistante.

L'objet de notre étude est donc de proposer une structure d'analyse de gestion qui permettra d'élaborer une comptabilité analytique en vue de construire des outils de prise de décision pour le renforcement de la capacité de gestion des hôpitaux.

1.7 La question de recherche et les sous-questions soulevées

La question qui va servir de fil conducteur à notre analyse dans le cadre de ce mémoire est : quelle méthode d'analyse de coûts faut-il adopter pour le calcul des coûts en vue de l'amélioration de la performance hospitalière?

L'hôpital est au centre de la production et de la fourniture de l'information sur les coûts. En amont, cette information permettra à l'Etat d'avoir une base objective pour l'allocation des ressources financières au système de santé d'une part, et d'autre part pour plus d'équité dans la répartition de ce financement à l'endroit des secteurs de la santé. En aval, ce sont les ménages qui bénéficieront d'une bonne estimation des coûts des prestations hospitalières tant que l'autorité sera soucieuse d'une adéquation du triptyque : coût-efficacité-équité.

Pour répondre à cette question principale, il va falloir établir des éléments de réponses à d'autres questions qui sont :

- Comment instaurer une comptabilité analytique dans un établissement de santé publique comme outil d'aide à la prise de décision et au pilotage de la performance ? (2 et 3) ;
- Quels cadres institutionnel et organisationnel, et quel système d'information pour la mise en place d'une comptabilité analytique ? (4).

1.8 L'hypothèse de recherche

La mise en place d'outil d'analyse de coûts dans le cadre de l'établissement des instruments de contrôle de gestion, est un premier pas qui permettra d'améliorer la prise de décisions quant aux prévisions financières et à une meilleure allocation des ressources au niveau des hôpitaux. Le cas du CHUC peut servir de projet pilote pour impulser le changement dans la gestion hospitalière et essaimer dans tout le système de santé, la mise en œuvre effective au sein de chaque établissement de santé des services d'analyse de gestion. Nous supposons que les variables indépendantes sont liées aux cadres institutionnel, organisationnel et au système d'information et que les variables dépendantes sont liées aux éléments constitutifs de la comptabilité analytique elle-même.

1.9 Le résultat attendu

Notre résultat est la création d'une structure de comptabilité analytique en prélude à la mise sur pied d'un contrôle de gestion effectif à l'hôpital à travers un service d'analyse de gestion et une restructuration du système d'information et du management hospitalier.

2 Revue bibliographique : l'analyse des coûts comme outil de contrôle de gestion

Les changements dans l'environnement des organisations, la définition du contrôle de gestion, la généralité sur la comptabilité analytique, et son importance comme outil de contrôle de gestion, le contrôle de gestion et le système d'information de gestion, l'adoption du contrôle de gestion par un organisme public, et les méthodes de calcul de coût constituent les notions à clarifier le long de ce chapitre.

2.1 Les changements dans l'environnement des organisations

L'évolution de la notion de contrôle de gestion est attribuable aux changements intervenus dans l'environnement interne et externe des organisations au cours de l'histoire. Notre analyse recense les facteurs économiques, les progrès technologiques et les apports des théories des organisations comme des facteurs significatifs expliquant les mutations survenues dans les approches du contrôle de gestion.

2.1.1 L'environnement économique : Offre et demande.

Il est très important de noter que l'évolution du contrôle de gestion s'est faite en concomitance avec les changements nés dans l'environnement économique des organisations tant dans le temps que dans l'espace. De la révolution industrielle à la crise économique de 1929, l'économie de l'offre est passée à une économie de la demande. Au début du XX^{ème} siècle, les producteurs industriels, peu nombreux et localisés géographiquement dans quelques pays d'Amérique et d'Europe, proposent des produits peu diversifiés, qui satisfont le marché (Chaventre et al, 2000).

A l'ère de la mondialisation nous assistons à une époque hyperconcurrentielle caractérisée par une expansion géographique des entreprises, par les politiques de délocalisation, par la montée en puissance des économies des pays de l'Asie du Sud-est et de l'Amérique latine, et par une demande un peu plus exigeante due à des causes toutes aussi hétérogènes que contradictoires.

Cette situation place les organisations dans un environnement complexe et instable. Les organisations, qu'elles soient publiques ou privées pour se maintenir doivent revoir leur mode de gestion. Dans ce processus, le contrôle de gestion se révèle comme un outil adéquat d'aide à la décision et au pilotage. Il s'agit selon la formulation de Plane ³

De faire face aux défis de la maîtrise des coûts, de la qualité, du respect des délais, de la flexibilité mais aussi de l'innovation et de la variété de l'offre.

³« *Gouvernance et management des organisations : éléments pour un cadre d'analyse* », LAGOR-UPV, (sd)

2.1.2 *Les progrès technologiques.*

Les nouvelles technologies entraînent un effet additionnel aux changements de l'environnement des organisations. Elles conduisent à des bouleversements sans précédents au sein des organisations. Les nouvelles technologies permettent des mutations semblables à celles que l'on a connues avec la technologie dans le monde industriel. Ainsi, on assiste à de nouvelles spécifications du travail donc de la qualification des travailleurs.

Les nouvelles technologies de l'information et de la communication (Internet, téléphone cellulaire etc.) induisent de nouveaux rapports au temps et à l'espace. Par la facilité de communiquer qu'elles offrent le temps et l'espace sont de plus en plus rétrécis entraînant l'augmentation des gains de productivité.

Dans la même lancée, les innovations dans les moyens de communications traditionnels (bateaux, avions, voiture, train) ont eu comme effet de dynamiser et d'accroître les échanges de biens et services. Ces changements provoquent de nouvelles préoccupations chez les managers des organisations.

2.1.3 *L'évolution de la théorie des organisations*

C'est sous l'impulsion des travaux de Taylor (1881) que les outils de contrôle de gestion en usage encore aujourd'hui (indicateurs de productivité, comptabilité industrielle, contrôle budgétaire), ont été conçus au début du 20^e siècle. Ces outils orientent un modèle économique de l'entreprise fondé sur quatre principes :

- Les mécanismes de performance sont stables dans le temps ;
- Le dirigeant a une information parfaite sur les mécanismes de performance du système qu'il dirige ;
- La performance productive s'identifie à la minimisation des coûts ;
- Le coût global est équivalent au coût d'un facteur de production dominant, généralement la main d'œuvre directe (Lorino, 1991, p15).

Selon cette approche le modèle de pilotage est un modèle de contrôle dans lequel le diagnostic de performance est extérieur au pilotage. Les normes sont édictées et le contrôle permet de vérifier et de résorber les écarts entre le réel et la norme préétablie (Lorino, 1991). Dans ce modèle hérité de l'ère industrielle, la performance s'identifie à la productivité d'une ressource, le plus souvent, la main d'œuvre directe (Lorino, 1991).

Malgré toute leur solidité conceptuelle, les nouvelles données de la compétition que sont : accélération des rythmes de changement, complexité, qualification des salariés, importance de la compétitivité "hors prix, hors coût " (qualité, délais) et structuration des coûts, viennent défaire les quatre principes tayloriens.

Il faut désormais selon l'expression de LORINO (1991) recourir à des systèmes qui :

- Ne gèrent pas seulement le coût mais aussi la valeur (les activités contribuent à la valeur globale au sein de l'entreprise), à travers des indicateurs de performances ;
- Gèrent le changement et non la stabilité, en reconstruisant la norme de performance de manière continue et en remplissant une fonction de diagnostic permanent (identification continue des enjeux) ;
- Assurent de manière continue l'adéquation des actions et des comportements aux objectifs de l'entreprise (déploiement de la stratégie dans l'organisation, ou pilotage) ;
- Soient distribués, c'est-à-dire appropriés et utilisés par tous, au même titre que les savoirs opératoires sont répartis entre les différents acteurs de l'entreprise (Lorino, 1991, p28).

La réflexion sur la structure des organisations de Taylor (1881) à Mintzberg (2004) en passant par Fayol (1916) a permis de faire évoluer la notion du contrôle de gestion. De la division scientifique du travail qui consacre la spécialisation en chaîne de production à la structure divisionnelle qui est plus axée sur les produits, nous arrivons à une analyse configurationnelle de la structure de l'entreprise. Cette évolution dans la théorie des organisations a permis des ajustements permanents des outils de gestion. Le contrôle de gestion, qui au départ se résumait à un contrôle budgétaire est devenu un outil d'aide à la décision et au pilotage qui ne se contente plus de dresser des éléments chiffrés. Le contrôle de gestion élargit ses champs avec la prise en compte des théories du comportement, de l'intégration d'une nouvelle approche de gestion de la ressource humaine et aussi de l'évolution des systèmes d'information qui permettent une automatisation de la gestion de l'information au sein des entreprises.

2.2 Le contrôle de gestion : Définition et outils d'analyse

2.2.1 Définition

Selon Anthony (1965)⁴ :

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation. (Alazard et Separi, 2004, p.16).

Dans cette perspective, le contrôle de gestion est un outil qui était consacré à l'analyse des budgets avec pour objectif une maximisation du profit et par conséquent, une minimisation des coûts. En d'autres termes, la question que se posaient les dirigeants était de savoir comment produire plus avec de moins en moins de moyens. Il s'agissait de pouvoir comparer *a posteriori* les prévisions aux réalisations et de déterminer des écarts en vue de proposer des mesures correctives. A cette étape,

⁴ Cité par ALAZARD &SEPARI (2004)

l'analyse demeure économique et comptable. Le plan comptable français de 1982 abonde dans le même sens en définissant le contrôle de gestion comme :

L'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec les données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher les mesures correctives appropriées (Alazard et Separi, 2004, p.17).

Le contrôle de gestion est une procédure mécanique de rétroaction sans tenir compte des orientations stratégiques ni du management de l'organisation (Alazard et Separi, 2004).

Pourtant, l'on ne peut appréhender la notion de contrôle de gestion en mettant en sourdine la correcte compréhension de l'évolution de la notion de *contrôle*. Nombreux sont les auteurs qui expriment cette tendance qui permet de voir dans l'évolution de la notion du contrôle de gestion, une conséquence de la métamorphose qu'a connu l'idée de *contrôle*. Dans la vision taylorienne le contrôle (Chaventre et al, 2000), se focalise sur :

- Une stabilité dans le temps ;
- Une information parfaite des dirigeants ;
- Une recherche d'une minimisation des coûts ;
- Un coût de production dominant dans le coût total.

Le *contrôle* était lié à des considérations techniques et quantitatives dans un ordre hiérarchique descendant qui obligeait le subalterne à répondre aux injonctions du supérieur. Mais, les crises des années 70 vont entraîner un revirement de situation et les influences internes et externes aux organisations contribueront à battre en brèche cette vision du *contrôle*. Bouquin (2004) propose alors la définition suivante :

Le contrôle de gestion est formé des processus et des systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérents, notamment grâce au contrôle d'exécution (p19).

L'idée nouvelle est que le contrôle de gestion se situe entre le stratégique et l'opérationnel dans un rapport systémique de sorte qu'il n'y ait plus un ordre hiérarchique rigide mais plutôt une collaboration entre le sommet stratégique et la base opérationnelle. Dans sa démarche, il clarifie les notions de contrôle stratégique et opérationnel dans les termes suivants :

Le contrôle stratégique : est formé des processus et systèmes qui permettent à la direction d'arrêter et d'ajuster les stratégies. (BOUQUIN, 2004, p.18)

Le contrôle d'exécution : est formé des processus et des systèmes conçus pour garantir aux responsables que les actions répétitives qui relèvent de leur autorité seront, sont et

ont été mises en œuvre conformément aux finalités confiées, tout en dispensant ces responsables de piloter directement ces actions. (BOUQUIN, 2004, p17)

Le contrôle de gestion est devenu une caisse à outils utilisée judicieusement pour faire de la prévision, de la planification, de la gestion, bref un outil de prise de décision, de pilotage et d'alerte. De plus, le contrôle de gestion n'est plus figé au seul aspect quantitatif de la gestion. Nous sommes alors dans une approche socio-économique de la gestion des entreprises qui ouvre la voie à une prise en compte de la ressource humaine comme un facteur de création de richesse, plus qu'un simple élément de coûts. Dans cette optique la fonction de production n'est pas l'unique déterminant de la performance, on s'intéresse au processus de création de la valeur. La détermination de la performance est alors, transversale et intégrale au sein de l'entreprise.

2.2.2 Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

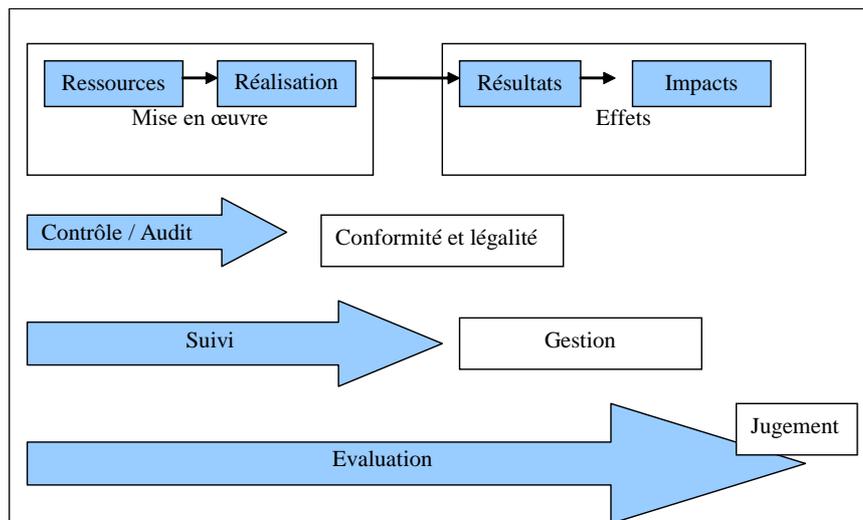
La performance est la recherche de la maximisation du rapport entre les résultats et les moyens selon un objectif bien précis (Lhomme, 2006). Les approches de définition du contrôle de gestion ne perdent pas de vue que son bien fondé est la recherche du pilotage de la performance. Par la mesure de la performance, on entend souvent porter un jugement objectif par l'élaboration d'indicateurs portant sur la pertinence, l'efficacité et l'efficience du fonctionnement de l'entreprise.

La pertinence est relative à la cohérence qui s'établit entre les moyens alloués et les objectifs. L'efficacité, quant à elle se perçoit au constat de l'atteinte ou non des résultats prévus par l'objectif. Enfin, l'efficience permet de voir à quel coût les résultats ont été réalisés. Ainsi, le contrôle de gestion guide les managers dans le pilotage de la performance en fournissant les informations nécessaires à sa perception au travers des outils de gestion comme entre autres la comptabilité analytique. D'autres outils de contrôle contribuent à alimenter le système d'information de données importantes pour la mesure de la performance. Nous allons les analyser dans le paragraphe suivant.

2.2.3 Le contrôle de gestion face aux autres domaines de gestion : le contrôle interne, l'audit et l'évaluation.

Cette partie nous permet, à travers une brève analyse rétrospective, de faire une distinction entre le contrôle de gestion et des domaines de la gestion auxquels on le confond souvent (figure 5). Ce sont les notions de contrôle interne, d'audit (interne ou financier), et d'évaluation.

Figure 5: distinction contrôle de gestion, audit, contrôle interne évaluation



Source : Steve, 2008.

- Contrôle interne

Le contrôle interne consiste en la définition des règles d’accomplissement des actions choisies.

- Audit interne

L’audit interne vise le contrôle de l’effectivité de l’application des règles (décision, exécution).

- L’évaluation

L’évaluation est une démarche méthodique visant à mesurer les résultats d’une activité en vue d’en accroître l’efficacité (Rangeon, 1993)⁵

Le contrôle de gestion se situe entre ces différents modes de contrôle sans pour autant être en antagonisme avec ceux-ci. Ces trois niveaux de contrôles fournissent des informations pertinentes dans la mesure de la performance. Ces distinctions faites, nous allons évoquer les outils du contrôle de gestion.

2.2.4 Les Outils du contrôle de gestion

Les outils du contrôle de gestion sont multiples, dans la littérature, on dénombre trois principaux qui reviennent le plus souvent dans les analyses des auteurs, à savoir :

- L’analyse des coûts
- Le contrôle budgétaire
- Les tableaux de bord

Dans le cadre du présent mémoire notre attention se focalise sur l’analyse des coûts comme préalable à la mise en œuvre des autres outils du contrôle de gestion.

⁵ STEVE, Jacob. Cours de conception et évaluation de politiques et programmes, Université Senghor, 2008.

2.3 L'analyse des coûts : généralité sur la comptabilité analytique

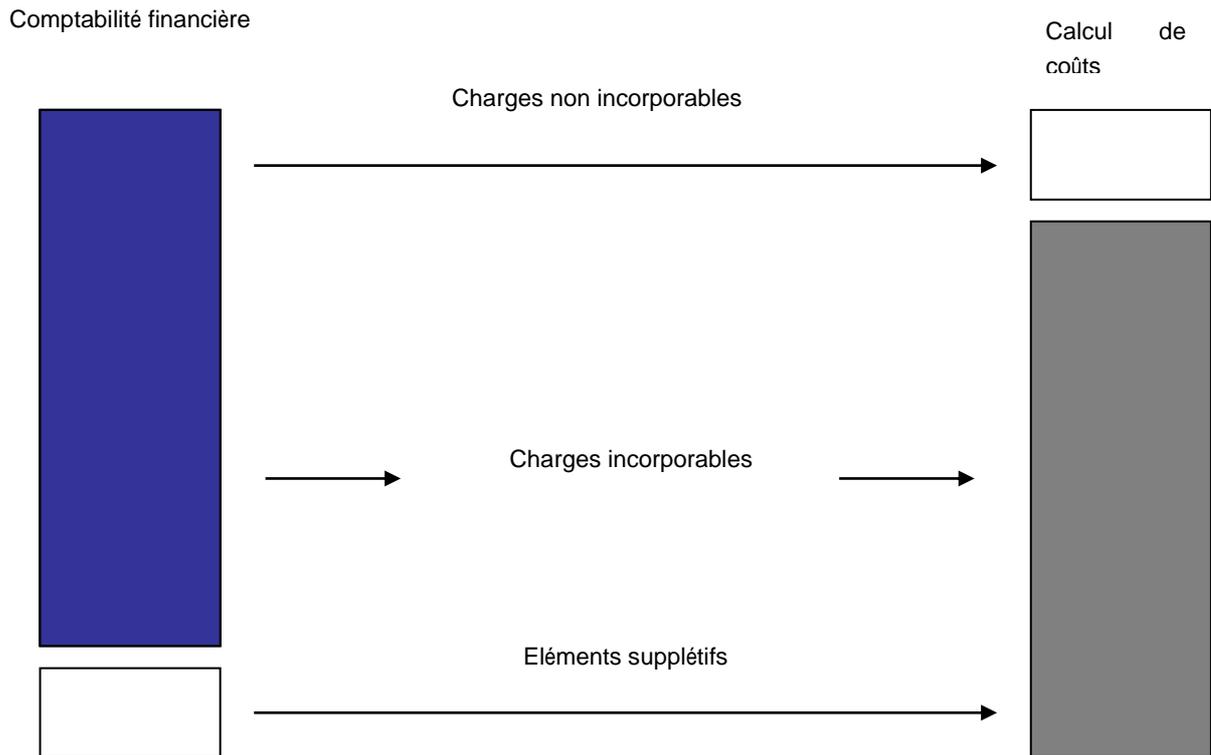
Selon Engel et Kletz (2005), la comptabilité analytique ou analyse de coûts sert à justifier les prix de vente, à donner des éléments permettant de décider, à fournir des paramètres de contrôle et d'évaluation des activités de l'entreprise. Cette acception de l'analyse des coûts justifie bien pourquoi pendant longtemps on l'a confondue au contrôle de gestion (Mikol et al, 1993). Mais aujourd'hui l'analyse de coûts est un outil au service du contrôle de gestion qui a vu son champ s'élargir en se détachant de l'idée de sanction qu'on lui attribuait parce qu'elle était utilisée exclusivement comme un élément d'exercice du pouvoir et non comme un outil de collaboration et d'intégration de toutes les parties prenantes de l'entreprise.

D'une manière générale Mikol et al (1993) estiment que l'analyse des coûts permet :

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

La comptabilité analytique n'est soumise à aucune obligation légale. Sa mise en œuvre s'adapte au besoin de chaque entreprise. Elle fait le retraitement des informations de la comptabilité générale. Spécifiquement, les charges exceptionnelles en comptabilité générale ne sont pas prises en compte par la comptabilité analytique. On parle de charges non incorporées. *A contrario* certaines charges prises en compte par la comptabilité analytique ne le sont pas en comptabilité générale ; dans ce cas elles sont appelées des charges supplétives. La figure 5 ci-après permet d'établir la comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale.

Figure 6: de la comptabilité financière à la comptabilité analytique



Source : Oger, Séminaire, Université Senghor, 2009.

Il est important de noter que la comptabilité analytique ne prend en compte que les coûts consommés ; il convient alors, selon la formulation de Mikol et al (1993) de bien distinguer les coûts consommés et les coûts comptabilisés. La mise en œuvre d'une bonne comptabilité analytique implique de ne tenir compte que des coûts consommés, de les saisir sans erreur, et de n'en omettre aucun.

La comptabilité analytique d'après les auteurs sus mentionnés, prend en compte :

- Le coût d'achat de matières premières consommées pour fabriquer le produit ;
- Le coût des services externes consommés pour fabriquer ou commercialiser le produit ;
- Le coût des impôts et taxes liés à la fabrication et à la commercialisation du produit ;
- Le coût de la main d'œuvre utilisée pour fabriquer ou commercialiser le produit ;
- Les charges des dotations liées à l'utilisation des machines qui ont servi à fabriquer le produit ou liées au mode de transport utilisé pour commercialiser le produit.

Au-delà des informations utiles à la prise de décision, l'analyse des coûts permet d'établir un ordre de grandeur des coûts futurs et des prix à venir. L'analyse des coûts est un outil qui permet de faire de la prévision et son rôle est de premier plan dans l'élaboration des budgets de l'entreprise.

2.4 L'importance de la comptabilité de gestion comme outil du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion apparaît comme un processus articulant le long terme avec le court terme, la stratégie à l'exécution. C'est pourquoi, il cristallise deux fonctions synthétiques essentielles et complémentaires du contrôle de gestion (Alazard et Separi, 2004):

- Informer les décideurs par des coûts, des indicateurs, des tableaux de bord, pour aider aux décisions stratégiques, tactiques et opérationnelles, mettre en relation les objectifs et les ressources, gérer la performance par le couple valeur-coût ;
- Aider à réguler les comportements des acteurs, à gérer le changement organisationnel, à améliorer les processus de fonctionnement de la structure.

L'analyse des coûts permet pleinement de construire les éléments constitutifs des deux fonctions sus citées. L'analyse des coûts est donc un préalable indispensable dans la mise en œuvre des autres outils du contrôle de gestion (contrôle budgétaire et tableau de bord).

Cette position du contrôle de gestion fait qu'il se nourrit beaucoup du système d'information de l'entreprise. De ce fait, la mise en œuvre d'une comptabilité analytique est tributaire d'une adéquation du système d'information en place dans l'entreprise.

2.5 Le contrôle de gestion et le système d'information de gestion

Pour fournir aux décideurs des données nécessaires à la prise de décision, le système d'information qui recueille et restitue les éléments de la comptabilité générale, de la comptabilité analytique et de la comptabilité matière, s'avère indispensable au contrôle de gestion (Ministère de la fonction publique, de la réforme de l'Etat et de l'aménagement du Territoire, 2002).

2.5.1 Définition.

Selon Reix (1995) cité par Peaucelle (1999),

...le système d'information est un ensemble organisé de ressources : matériels, logiciels, personnels, données, procédures, permettant d'acquérir, de traiter, de stocker, de communiquer des informations (sous forme de données, textes, images, sons, etc.) dans les organisations (p.6).

La mise en œuvre d'un contrôle de gestion mobilise le traitement d'une grande quantité d'informations de natures diverses. Mais l'utilité d'un système d'information réside plus dans sa capacité d'aider à la prise de décision et au pilotage que dans la quantité d'informations qu'il permet de traiter. Confronté à ce besoin d'information inhérent au fonctionnement de l'entreprise, surtout dans un environnement complexe et turbulent, Peaucelle (1999) identifie les trois finalités essentielles d'un système d'information :

- Contrôle : le système d'information doit être la mémoire de l'organisation, en traitant les données passées ;
- Coordination : le système doit permettre de suivre les actions présentes ;
- Décision : le système d'information traite des données prévisionnelles pour aider à préparer le futur.

Pour Alazard et Separi (2004), le système d'information regroupe l'ensemble des informations circulant dans l'entreprise, ainsi que les procédures de traitement et les moyens octroyés à ces traitements. L'ensemble des outils du contrôle de gestion est issu du traitement de données quantitatifs et qualitatifs provenant d'un ensemble de sous-systèmes d'informations que sont : le système comptable (comptabilité de gestion, comptabilité analytique), le système économique, les informations en ressources humaines. Ainsi la qualité du contrôle de gestion est intimement liée à l'état du système d'information de l'organisation.

2.5.2 L'importance d'un système d'information automatisé pour le contrôle de gestion

L'automatisation du système d'information est devenue synonyme d'informatisation avec le développement des nouvelles technologies. L'informatique, qui est la science du traitement rationnel par des machines automatiques de l'information, a révolutionné le traitement de l'information en général et particulièrement par la conception de divers outils automatisés de gestion. Tout d'abord l'informatisation a consisté à équiper les entreprises pour réaliser des tâches bien précises telles que la comptabilité générale, la facturation, la paie, (Lagha ,2006). Ensuite, la mise au point de logiciels intégrés tel que les Entreprise Ressource Planning (ERP) ou Progiciel de Gestion Intégrée, permettant de saisir une seule information qui peut être recoupée et utilisée par d'autres usagers sur un réseau spécialisé en temps réel contribue au redimensionnement de la compétence des contrôleurs de gestion. C'est aussi par la réduction des délais de transfert de l'information, le maintien de ces différents processus internes, la quantité de plus en plus importante des données traitées, que ces outils soutiennent le contrôle de gestion quant à l'évolution de son rôle dans le pilotage (Lajmi, sd).

Selon les conclusions d'une étude hypothético-déductive menée par Gomez et al. (sd), les ERP, affectent le système d'information de l'entreprise et conduisent les entreprises à réorganiser le pilotage des processus. Les auteurs de cette recherche estiment que les effets organisationnels des ERP sont de deux ordres :

- Les ERP modifient la structure de l'organisation par la création de nouveaux services et la réorganisation des services informatiques, voire des services inclus dans le périmètre des ERP, en modifiant la nature, la circulation et les modes de création de l'information ;
- Les ERP affectent le processus de décision dans les entreprises, les processus de contrôle et la culture de l'organisation.

En conséquence, la mise en place des ERP se situe bien au-delà d'un simple projet d'informatisation et relève quelque peu d'un processus de conduite de changement à deux niveaux : un changement au niveau du système d'information et un changement dans le pilotage de processus.

2.6 Le contrôle de gestion et les réformes des administrations publiques

L'introduction du contrôle de gestion dans son acception actuelle dans les administrations est née du souci d'impulser en leur sein une culture de la performance. Durant ces trois dernières décennies, on a beaucoup critiqué les dysfonctionnements de l'administration publique.

Des années 1950 à 1980, nous sommes passés de l'obnubilation de l'Etat et de l'horreur du capital à l'incantation magique du marché et au mépris sans vergogne du secteur public⁶. (Payette, sd, p.3)

2.6.1 Réformer l'administration publique:

Réformer l'administration publique est une démarche qui conduit à adapter son fonctionnement à l'utilisation d'outils de gestion conçus dans les modes de gestion privé. En effet la logique juridique qui caractérise l'administration publique amène les administrateurs à se soucier plus de la conduite de conformité des procédures sans objectif de résultat qu'à la gestion proprement dite. La nouvelle donne est la conséquence de l'accroissement des dépenses des Etats et du manque de performance constaté dans les administrations publiques. A l'inverse, en terme de performance les organisations privées sont réputées être plus compétentes et plus efficaces parce qu'elles agissent dans une logique purement économique avec des outils adéquats qui leur permettent de maîtriser leurs coûts ou de profiter des opportunités de gains de productivité.

2.6.2 Adopter des techniques de management

A la suite des constats précédents, la réforme au niveau de l'administration est vue comme un processus d'adoption des outils de gestion privé par le public. Il ne s'agit pas d'une métamorphose complète. Le but est de prendre au mieux les éléments de gestion privée tout en gardant les points avantageux du système public. On parle d'une savante alliance entre le public et le privé. La démarche concrète consiste à mettre en branle une logique de minimisation de coûts dans un environnement qui respecte une logique juridique. En d'autres termes il faut compenser les effets pervers d'une rationalité purement économique par la force de la loi incarnée par l'Etat.

⁶ (Adrien Payette, « Eléments pour une conception du management public » in Roland Parenteau et « Management public : comprendre et gérer les institutions de l'Etat » p.3)

2.6.3 *Axer la gestion sur les résultats*

L'amélioration des performances des administrations publiques est au centre du processus de leur modernisation. Le contrôle de gestion aide à juste titre à avoir une idée plus explicite sur les éléments de la performance. Les outils du contrôle de gestion contribuent à l'amélioration de la maîtrise des coûts, à prévoir sur le court terme l'évolution des activités, à saisir de manière instantanée les symptômes d'un malaise (Ministère de la Fonction Publique de la Réforme de l'Etat et de l'Aménagement du Territoire, 2002). Ainsi, axer la gestion sur les résultats, entraîne d'une part l'administration publique à un meilleur usage des outils de contrôle de gestion et d'autre part à un fonctionnement dans le cadre d'une planification stratégique. Ce dernier élément suppose bien entendu que les administrations doivent définir des objectifs bien clairs et des moyens adéquats.

2.6.4 *Prendre en compte la ressource humaine*

L'introduction du contrôle de gestion dans la gestion publique relève d'une nouvelle posture qui témoigne d'un impératif, celui de la gouvernance publique. La nouvelle gouvernance publique qui est axée sur le principe de responsabilisation, induit un engagement et une implication plus valorisante des agents publics. Ainsi l'agent public n'est plus seulement un gardien des procédures, il devient un manager à qui l'on demande de mettre en œuvre ses compétences (Vallée, 2008).

2.6.5 *Considérer la complexité de l'environnement*

Le contrôle de gestion en investissant le domaine public, ne doit pas être pris au pied de la lettre. Il faut une adaptation, qui tienne compte de la complexité de l'environnement du secteur public. En effet, dans le secteur privé, le sommet hiérarchique dispose d'une très grande indépendance au niveau stratégique favorisant la conduite du processus du contrôle de gestion. Ainsi, pour réussir l'introduction du contrôle de gestion au niveau du secteur public il va alors falloir renforcer l'autonomie des administrations publiques afin de réduire considérablement le poids de la tutelle qui n'a pas forcément les mêmes visées au niveau des orientations stratégiques : c'est la lutte du politique contre l'administrateur.

2.6.6 *S'approprier l'informatique*

L'informatisation, sans être une panacée, permettra à la longue de redorer le blason des administrations publiques. Il s'agira de :

- Pallier la lenteur par l'automatisation ;
- Acquérir une grande capacité d'analyse.

Cette section nous a permis d'évoquer les éléments clés qui militent pour une introduction des outils de contrôle de gestion dans les administrations publiques. Pour la suite, nous allons analyser plus concrètement les méthodes d'analyse de coûts afin d'envisager leur applicabilité dans un contexte aussi complexe que celui de l'administration public.

2.7 Les méthodes de calcul de coût

Dans cette section, nous ferons un passage en revue des notions essentielles qui permettront de comprendre la logique de l'analyse des coûts d'une part et d'autre part, nous présenterons trois méthodes d'analyse de coûts à savoir : la méthode des coûts complets, la méthode des coûts variables et la méthode abc (Activity Based Costing)

2.7.1 *Les notions de prix et de coûts*

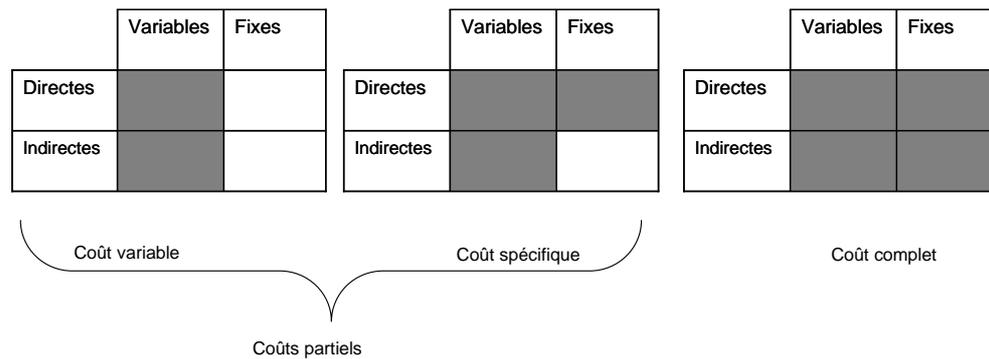
En analyse concurrentielle en sciences économiques, le prix est déterminé par l'ajustement de l'offre et de la demande. La comptabilité analytique considère le prix comme un élément du lien de l'entreprise avec l'extérieur (client). Un prix est le résultat d'une transaction avec une personne extérieure à l'entreprise (Le Gallo, 2006). Il peut être aussi le fait d'une décision de l'autorité pour des raisons socio-économiques, dans ce cas on l'appelle un tarif. Il existe une nette distinction entre le prix et le coût d'un bien ou d'un service. Ce dernier exprime au sens général, un ensemble de charges consommées au sein de l'entreprise (sur un produit ou sur un service) et qui correspondent à une fonction, à un moyen d'exploitation, à une responsabilité, ou à une activité d'exploitation (Engel et Kletz, 2005).

2.7.2 *L'analyse des charges : charges directes et charges indirectes, charges fixes et charges variables*

Les charges directes sont les charges affectables sans ambiguïté au coût d'un produit ou d'un service. Les charges indirectes sont des charges qui s'imputent au coût d'un produit après un retraitement par le truchement de techniques de répartitions spécifiques.

Les charges fixes sont supposées invariables durant un cycle bien défini de production. Les charges variables sont considérées comme variantes proportionnellement avec les quantités produites ou vendues.

On peut récapituler dans la matrice suivante l'ensemble des charges étudiées pour mettre en exergue la structure des charges dans l'analyse des coûts (figure 7):

Figure 7: typologie de charges en analyse de coûts

Source : Le Gallo, 2006.

La formation des coûts peut s'analyser selon une approche ex-ante. Dans ce cas, les coûts sont appelés coûts préétablis ou coûts prévisionnels. Lorsque l'analyse est ex-post on parle, de coûts constatés, ou de coûts historiques.

2.7.3 Le Coût complet : la méthode des centres d'analyse

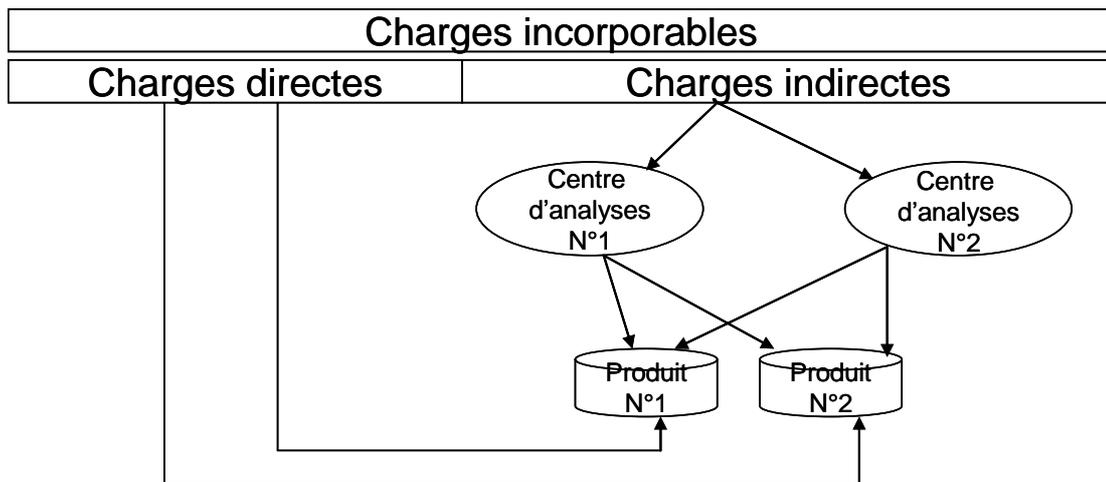
Les coûts complets intègrent l'ensemble des coûts : directs, indirects, fixes, variables. En France cette méthode est imposée par le Plan Comptable Général pour la valorisation des stocks dans le bilan et elle est utile pour fixer les prix de vente.

La méthode des centres d'analyse est la plus ancienne et la plus répandue pour l'analyse en approche de coûts complets car elle présente un rapport satisfaisant entre la complexité des traitements et la précision des résultats (le Gallo, 2006).

Cette méthode illustrée par la figure 8, consiste à :

- Distinguer les charges directes des charges indirectes (charges incorporables) ;
- Faire un découpage en centres d'analyse ;
- Affecter les charges directes ;
- Répartir les charges indirectes entre les centres d'analyse avant de les imputer.

Figure 8: illustration de la méthode des centres d'analyse



Source : le Gallo, 2006.

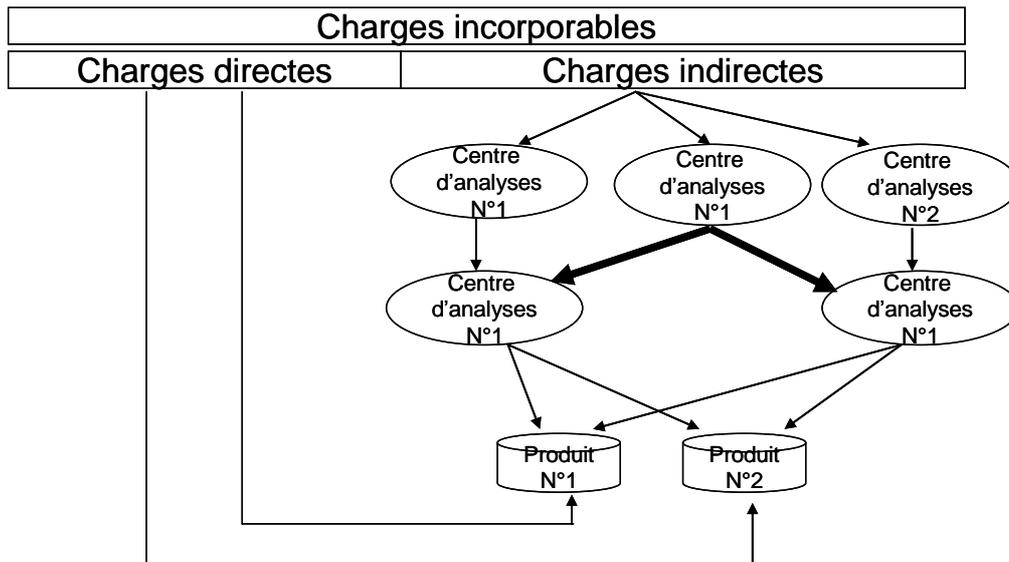
Le centre d'analyse est un compartiment comptable de l'entreprise. Il permet de regrouper les charges indirectes en vue de les imputer au coût du produit. Le découpage en centres d'analyse est suivi du choix d'une unité d'œuvre qui précise une unité de mesure de l'activité du centre.

Une fois que l'unité d'œuvre est choisie, l'on détermine pour chaque centre le coût de l'unité d'œuvre et on impute ainsi à chaque produit une quote-part des charges indirectes au prorata du nombre d'unités d'œuvres consommées (le Gallo, 2006).

La méthode des centres d'analyse est simple à mettre en œuvre. Toutefois, il convient de préciser qu'il existe une grande part d'arbitraire dans la répartition des centres d'analyse et le choix des unités d'œuvres car les centres d'analyse ne sont pas parfaitement homogènes. Ainsi pour affiner l'analyse des coûts, on fait la distinction entre centres principaux (dont les charges sont imputées au produit selon les unités d'œuvre) et centres auxiliaires (dont les charges sont transférées aux centres principaux). La répartition se fait alors en deux étapes telles que le retrace la figure 9:

- Une répartition primaire : les charges indirectes sont réparties entre les différents centres d'analyse (auxiliaires et principaux) ;
- Une répartition secondaire : les coûts des centres auxiliaires sont répartis entre les différents centres principaux. On dit qu'ils sont « vidés ».

Figure 9: illustration de la méthode des centres d'analyse avec centre auxiliaire



Source : Le Gallo, 2006.

2.7.4 La méthode des coûts variables

Cette méthode met exclusivement l'accent sur les charges variables (CV). Les charges fixes (CF) sont négligées ou partiellement prises en compte selon qu'il s'agit d'un direct costing simple ou d'un direct costing évolué. Ces charges sont transférées au compte résultat de la période (Engel et Kletz, 2005)

De façon générale, le coût pertinent (par rapport à une décision à prendre) est le coût qui incorpore toutes les charges affectées par la décision ... et uniquement ces charges. Ainsi, lorsque la décision prise n'a d'impact que sur les charges variables, le coût variable est le coût pertinent à utiliser (le Gallo, 2006, p. 12)

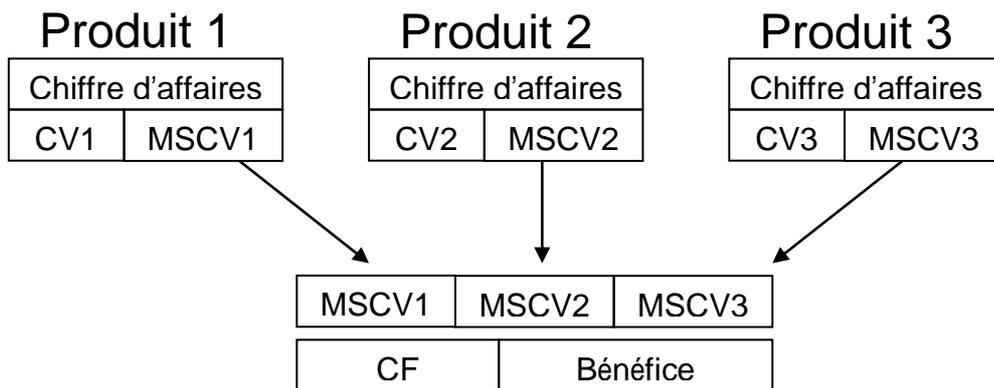
Dans une analyse de court terme, les charges variables sont pertinentes à prendre en compte dans le cadre de décisions telles que : gestion d'un portefeuille de produits, recours à la sous-traitance, ou l'acceptation d'une commande exceptionnelle

- *directs costing simple*

D'après cette méthode, chaque produit du portefeuille dégage une marge sur coût variable (MSCV) qui est le prix de vente diminué des charges variables (CV) spécifiques au produit considéré. Cette marge doit permettre de couvrir l'ensemble des charges fixes (CF) de l'entreprise et de dégager un bénéfice.

Ainsi, on peut déterminer la part de chaque produit dans le résultat de l'entreprise et prendre les décisions idoines sur leur abandon ou sur leur maintien (figure 10).

Figure 10: illustration de la méthode des coûts variables



Source : le Gallo (2006), cours d'analyse des coûts,

- *direct costing évolué*

Cette méthode utilise les coûts non exclusivement variables. Elle prend en comptes des coûts dits spécifiques qui intègrent des coûts fixes directs aux charges variables. On calcule alors des marges sur coûts spécifiques ou marges de contribution.

En somme la méthode de coûts variables en comparaison avec celle de coûts complets ne nécessite ni sous-répartition, ni un découpage en centre d'analyse auxiliaire, l'attention n'étant portée que sur les coûts de production des produits finis (Engel et Kletz, 2005).

2.7.5 La méthode abc

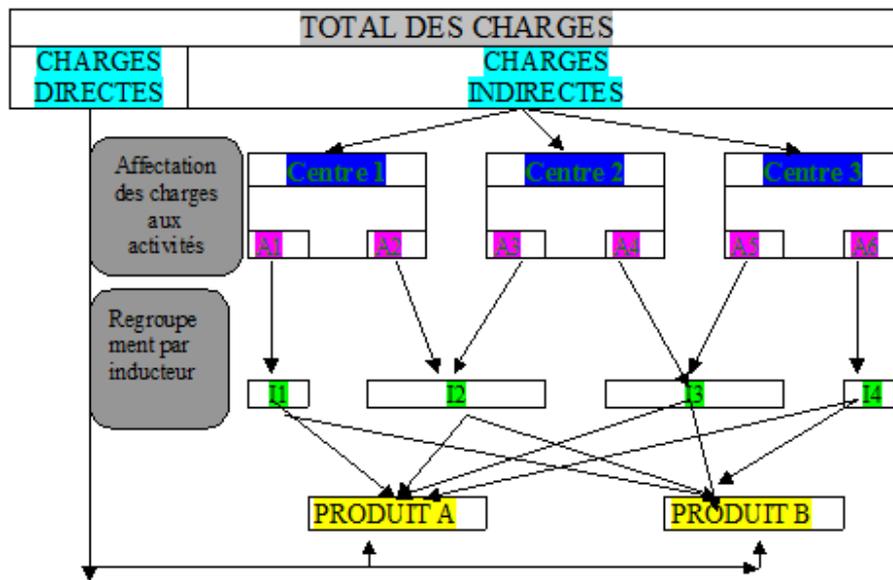
Le postulat de cette méthode est fondé sur le fait que les centres d'analyse ne sont pas homogènes, et que les produits consomment des activités qui elles mêmes consomment des ressources. L'analyse est transversale.

La méthode abc ne remet pas en cause la nomenclature traditionnelle institutionnalisée par la méthode des coûts complets. A la différence de cette dernière, dans l'approche abc, les centres d'analyse ne sont pas le lieu d'enchaînement de tâches invariantes. Comme son nom l'indique, cette méthode propose une alternative au modèle des centres d'analyse en redéfinissant le traitement des charges indirectes par un découpage de l'entreprise en activités. L'innovation consiste à assurer une meilleure traçabilité des charges indirectes. Dans ce sens elle hérite de l'approche de la chaîne des valeurs étudiée par Porter (1986). Ce sont les processus qui sont mis en exergue dans la création de la valeur. Les principales étapes de l'approche sont les suivantes :

- Identifier les activités ;
- Affecter les ressources aux activités,
- Identifier les inducteurs d'activités.

Le schéma suivant permet d'illustrer la démarche.

Figure 11: illustration de la méthode activity based costing (abc)



Source : des centres d'analyse aux coûts bases sur les activités (auteur inconnu)

On détermine pour ce faire les activités (A) constituées de séries de tâches invariantes au sein des centres d'analyse. Chaque activité est déclenchée par un inducteur qui permet d'allouer le coût des activités aux produits.

L'inducteur (I), contrairement à l'unité d'œuvre permet de mieux spécifier l'origine des charges au sein des centres d'analyse car il opère un lien de causalité entre activité et consommation de ressources.

Cet aperçu nous permet de circonscrire la notion du contrôle de gestion telle qu'elle se conçoit aujourd'hui. Nous avons pu voir que la notion a beaucoup évolué pour adapter la gestion des organisations aux influences de l'environnement. Pour certains auteurs, le contrôle de gestion est mis à mal par l'instabilité de l'environnement contemporain marqué par les effets de la mondialisation étant donné que ses outils ont été mis au point dans un contexte relativement stable. D'autres trouvent plutôt que la mise en œuvre du contrôle de gestion permet de construire les outils de prise de décision et de pilotage dans la turbulence actuelle. Quoiqu'on dise, on constate que les réformes dans les administrations publiques se fondent sur une adoption des outils de gestion privée : c'est ainsi que la comptabilité analytique joue un rôle de plus en plus marquant dans le management hospitalier dans le souci de maîtriser les dépenses hospitalières. Notre expérience de stage que nous allons présenter dans le chapitre qui suit, va nous permettre de décrire l'expérience française en la matière. En effet cette expérience est la phase de vérification des hypothèses de recherche émises pendant la phase de recherche documentaire.

3 Méthodologie de la recherche

La méthodologie utilisée comporte deux phases à savoir : la recherche documentaire et la recherche action construite autour du stage effectué au Centre Hospitalier (CH) de MONTCEAU en France.

3.1 La recherche documentaire

Cette phase de recherche documentaire nous a permis de mieux argumenter la problématique de l'analyse des coûts dans le contexte du système de santé togolais et de nous familiariser avec les évolutions historiques qui fondent les approches modernes de la comptabilité analytique à travers la revue de la littérature. Cette recherche à consister :

- A lire des ouvrages portant sur le contrôle de gestion, la comptabilité analytique et les systèmes d'information d'entreprise disponibles à la bibliothèque de l'Université Senghor ;
- A rechercher sur internet par l'entremise des moteurs de recherche des articles scientifiques en format pdf sur le contrôle de gestion, la comptabilité analytique et les systèmes d'information ;
- A se documenter sur des données de terrain en rapport avec le sujet. Il s'agit ici de rapports et documents officiels sur le système de santé togolais produits soit par le Ministère de la Santé, soit par l'OMS ;
- A exploiter les rapports d'activités, les statuts, et budgets annuels du CHU CAMPUS.

Cette démarche s'est poursuivie dans la perspective de perfectionnement de nos connaissances sur la réalité pratique de la mise en œuvre du contrôle de gestion à travers le stage effectué au CH de Montceau en France.

3.2 La recherche action : le stage au CH de MONTCEAU

Le stage s'est déroulé dans le service d'analyse de gestion du Centre Hospitalier de Montceau. Il s'agissait pour nous de constater par l'observation, des interviews, la discussion et la mise en pratique, les tâches de construction d'une comptabilité analytique au sein d'un centre hospitalier. Subséquemment, nos activités de recherche action nous ont permis d'une part d'avoir une vision globale du contexte de la mise en œuvre du contrôle de gestion dans les hôpitaux français dans le cadre de la réforme hospitalière, et d'autre part, d'apprécier la mise en œuvre de la comptabilité analytique à travers l'application spécifique du modèle de l'Etude Nationale des Coûts Communs (ENCC).

Dans cette partie nous allons présenter le contexte général du contrôle de gestion en France et la mise en œuvre de la comptabilité analytique selon le modèle de l'ENCC et le système informatique qui le

soutend au CH de Montceau. La démarche consiste à présenter le contexte global du contrôle de gestion en France par des illustrations de la pratique tirées de l'expérience de stage.

3.2.1 Le contexte général du contrôle de gestion en France : tarification à l'activité et contractualisation

Selon les propos du médecin du Département de l'Information Médicale (DIM) du CH de Montceau, l'objectif de la réforme hospitalière, c'est de gommer les inégalités de répartitions de ressources entre les hôpitaux, de redéployer l'offre de soins, d'impliquer les médecins dans la gestion, et de constituer des pôles. En somme, la réforme passe par la tarification à l'activité (T2a) et la réorganisation de la gouvernance hospitalière à travers la contractualisation.

La tarification à l'activité, en matière de gestion financière et budgétaire introduit de nouvelles habitudes qui consistent surtout à mettre en lien la production et les coûts des soins de santé (Grolier et al, 2008)⁷. Le cadre de la T2a repose sur une classification des prestations communes, un financement de l'activité par des tarifs tout compris, et un financement sous forme de dotation des missions ne pouvant être financées par l'activité (Agence Technique de l'Information sur l'Hospitalisation, 2007). La finalité est de mettre en priorité les projets qui répondent le mieux aux besoins des patients dans l'allocation des ressources. A la limite, il s'agit de minimiser les effets négatifs de la dotation globale (Les Etablissements Sanitaires, Sociaux et Medico-Sociaux, 2007). En d'autres termes, la T2a apporte une nouvelle logique budgétaire en ce sens que ce sont les recettes qui génèrent les dépenses.

La contractualisation repose sur un principe de décentralisation de la gestion hospitalière et sur une volonté d'introduire des notions de gestion axées sur les résultats et de responsabilité. Cette pratique consiste à découper l'hôpital en pôles d'activités dont les responsables négocient et cosignent un contrat avec la directeur et le président de la commission médicale. Ce contrat définit les objectifs d'activité, de qualité et financier, les moyens et les indicateurs de suivi de pôles d'activités, les modalités de leur intéressement aux résultats de leur gestion, ainsi que les conséquences en cas d'inexécution du contrat. (Les Etablissements Sanitaires, Sociaux et Medico-Sociaux, 2007). On peut conclure selon les propos du médecin DIM du CH de Montceau, qu'ainsi, la direction n'est plus la seule à gérer les ressources financières ; avec la contractualisation, les médecins sont plus impliqués dans la gestion.

Au CH de Montceau durant notre stage la constitution des pôles était en cours d'élaboration et la tarification à l'activité concernait effectivement les services de Médecine, de Chirurgie, et de Gynéco-Obstétrique (MCO).

L'innovation de la tarification par l'adoption de la T2a et la contractualisation sont des mobiles importants qui justifient davantage la démarche de changement du management hospitalier. Cette nouvelle donne oriente la mise en œuvre d'outils d'analyse et d'aide à la prise de décision et au pilotage

⁷ Grolier et al, Comptabilité analytique hospitalière et tarification à l'activité, édition de l'Ecole des hautes Etudes en santé publique, 2008.

à travers le contrôle de gestion. Notre attention durant le stage s'est focalisée sur le processus d'élaboration de la comptabilité analytique au sein du service d'analyse de gestion.

3.2.2 *La comptabilité analytique au CH de Montceau*

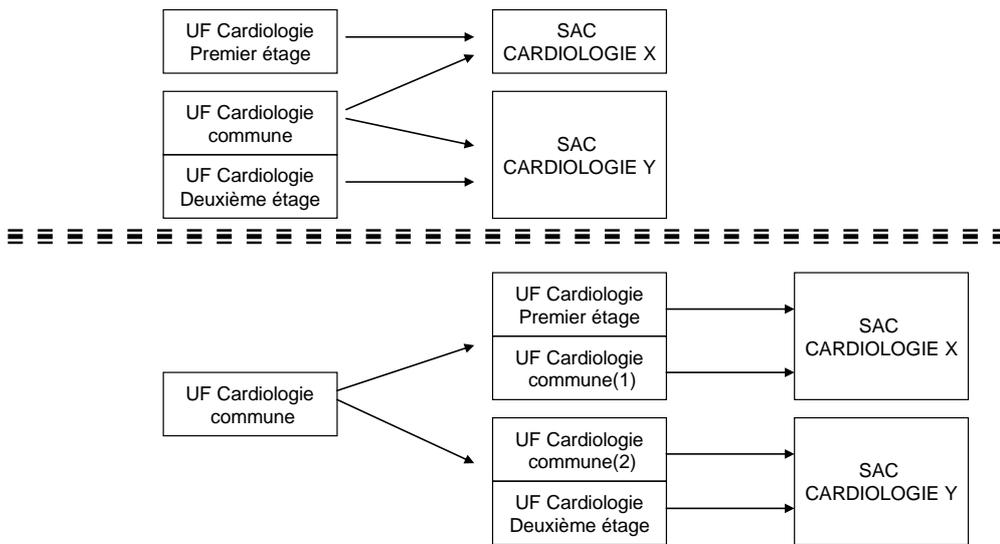
Suivant le code français de la santé publique en son article R6145-7 alinéa 1⁸, l'ordonnateur doit tenir une comptabilité analytique qui couvre la totalité des activités et des moyens de l'établissement selon une nomenclature fixée par le ministère de la santé. La modélisation de la comptabilité analytique au CH de Montceau se fait selon le modèle de l'ENCC qui permet de déterminer un coût complet de séjour MCO. Cette méthodologie est un outil important de régulation du secteur hospitalier dans la mesure où elle permettra d'éclairer les choix stratégiques et d'améliorer la gestion interne (Agence Technique de l'Information sur l'Hospitalisation, 2007).

Le principe analytique sur lequel se base ce modèle est celui de la méthode des coûts complets qui permet le découpage de la structure en sections d'analyse (SA) caractérisées par l'homogénéité de leur activité. Il prend en compte l'existence de centres principaux et de centres auxiliaires (annexe 9).

Au CH de Montceau, la nomenclature retient trois catégories de sections principales et trois catégories de sections auxiliaires. Les SA sont composées de : SA cliniques (SAC), de SA Logistique Médicale (LM), de SA Médico - techniques (MT), et de SA logistique et gestion générale (LGG). Chacune des sections d'analyse est constituée de sous sections appelées unités fonctionnelles (UF) (Annexe 9). L'UF constitue la plus petite entité de l'établissement à partir de laquelle la collecte des informations (activités et/ou économiques) peut être réalisée et utilisée dans les fichiers informatiques (Agence Technique de l'Information sur l'Hospitalisation, 2007). La figure qui suit illustre la distinction entre SA et UF.

⁸ Comptabilité analytique hospitalière et tarification à l'activité, édition de l'Ecole des hautes Etudes en santé publique

Figure 12: Distinction entre SA et UF



Source : Agence Technique de l'Information sur l'Hospitalisation, 2007,

Les services de Médecine, de Chirurgie, et de Gynéco-Obstétrique constituent les SA principales qui reçoivent les charges indirectes issues d'une répartition secondaire selon le processus théorique en analyse de coûts complets. Dans la pratique, Le traitement comptable de la répartition se fait suivant deux principales étapes retenues par la méthodologie ENCC. Ces deux étapes peuvent être schématisées comme suit :

Tableau 1: Comptabilité analytique hospitalière et tarification à l'activité

A PARTIR DU COMPTE ADMINISTRATIF N-1	
PREMIERE ETAPE	DEUXIEME ETAPE
<p>a) Affectation des charges directes dans des sections d'imputation</p> <p>3 sections auxiliaires 3 sections définitives</p> <p>b) Déduction du produit des activités subsidiaires</p> <p>c) Calcul du coût net des unités d'œuvre (UO) des sections auxiliaires</p>	<p>Ventilation des charges des sections auxiliaires sur les sections définitives</p> <ul style="list-style-type: none"> • Soit au prorata des UO (cas général) • Soit au prorata des charges déjà imputée (pour les charges de gestion générale et de logistique)

Source : Grolier et al 2008

On constate qu'il s'agit bien d'une comptabilité analytique basée sur la méthode des coûts complets. Le guide de l'ENCC décrit de manière complète les règles d'affectation des charges de chaque compte budgétaire. Cette comptabilité ne retient que des charges jugées incorporables pour l'analyse de coûts. En conséquence, de l'ensemble des charges de la comptabilité budgétaire, on déduit les charges dites

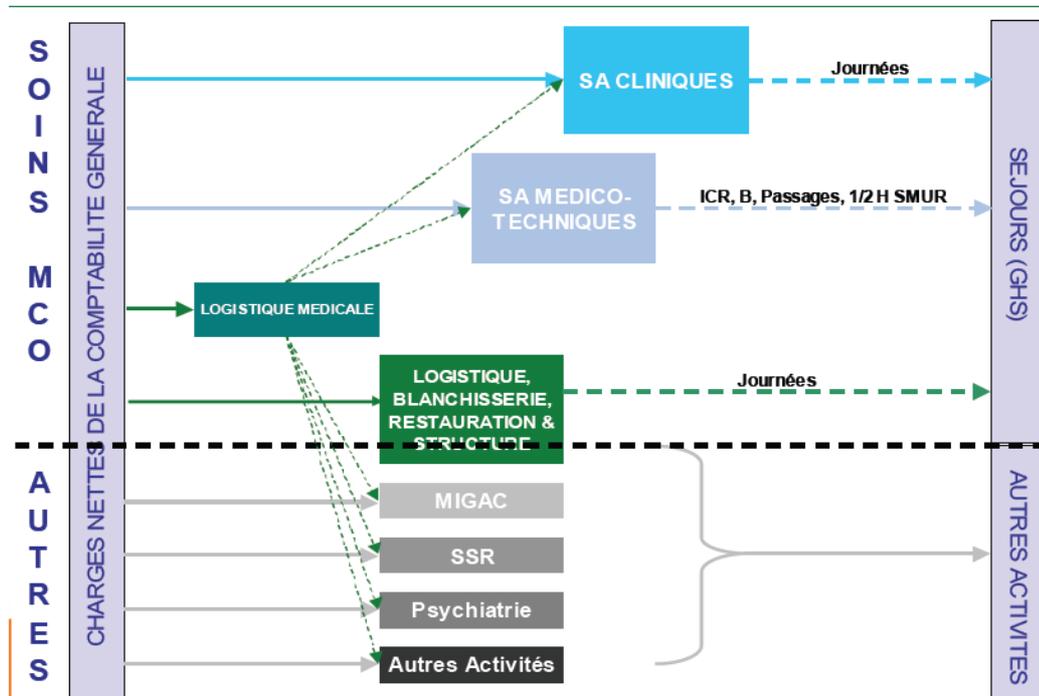
non incorporables. Le cadre circonscrit de notre analyse ne nous permet pas de détailler ces règles d'affectations des charges du compte administratif.

En somme, le but de la démarche est de pouvoir déterminer le coût d'un séjour selon les modalités de la figure 13 qui suit. Cette situation est illustrative du défi auquel les établissements hospitaliers sont confrontés. Il s'agit pour eux de produire des soins de séjour dont le coût est inférieur ou égal à sa rémunération suivant la tarification nationale indexée au Groupe Homogène de Séjour (GHS) selon les données provenant du Programme de Médicalisation du Système Informatique (PMSI)

En effet, depuis 2004, l'hôpital facture ses prestations à l'Assurance Maladie (AM) sur le tarif des GHS qui correspondent en général à un Groupe Homogène de Malade (GHM). Le GHM est l'ensemble des affections qui induisent des consommations analogues de ressources pour leur prise en charge.

La T2a établit un mode de financement qui pousse les hôpitaux à fonder une bonne partie de leur financement sur l'activité réalisée. Pour augmenter ses recettes, l'établissement de santé devra améliorer le volume et la qualité des soins qu'il produit. Or, toute augmentation d'activité est consommatrice de ressources par conséquent induit des coûts supplémentaires. Dans ces conditions, la comptabilité analytique est résolument tournée vers une approche de maîtrise de coûts, surtout que les tarifs sont imposés par l'autorité publique et qu'un accroissement d'activité ne garantit pas un surcroît de recettes, l'élasticité prix étant égale à 1 selon les modalités du système de régulation.

Figure 13: le calcul des coûts par séjour



Source : LIVARTOWSKI, 2006.

Du point de vue théorique, le service d'analyse de gestion a réalisé cette nomenclature ci-dessus décrite et construit des comptes résultats par service de soins, mais sa mise en œuvre pratique en

cours durant notre stage se trouvait déjà freinée par plusieurs facteurs liés au système d'information à savoir :

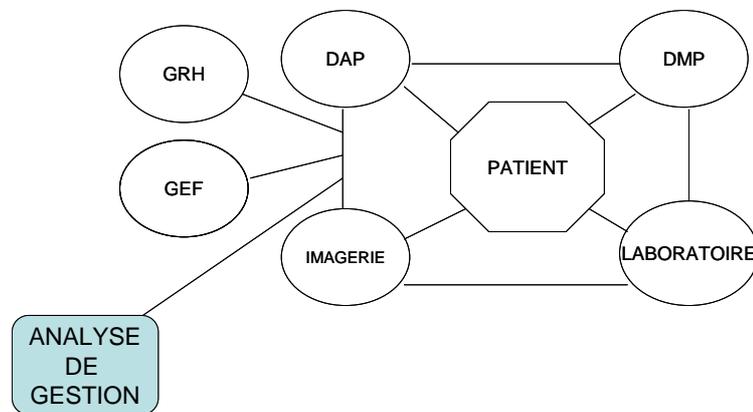
- L'hétérogénéité des bases de données ;
- Les niveaux de gestion multiples et variés ;
- Le manque de moyens : humains et financiers ;
- La nécessité d'adapter des logiciels, du monde de l'industrie au monde hospitalier ;
- Le manque de collaboration dans la fourniture de l'information.

C'est dire que la mise en œuvre de la comptabilité analytique exige un système d'information interne approprié.

3.2.3 Le système d'information : le fonctionnement technique du service analyse de gestion

L'architecture du réseau informatique de l'hôpital nous permet d'appréhender le fonctionnement de la cellule analyse de gestion quant à son positionnement dans le système d'information médical. Toutes les données utilisées par l'unité analyse de gestion proviennent de requêtes en destination de l'ensemble des bases de données du réseau informatique de l'hôpital. Les bases de données sont centrées autour du dossier patient. Le schéma ci-dessous nous permet d'en faire l'illustration.

Figure 14: système d'information de l'analyse de gestion



Source : l'auteur

DAP= Dossier administratif du patient, DMP=dossier médical du patient, GEF= gestion économique et financière, GRH=gestion des ressources humaines.

Ainsi illustré, le dossier patient comporte les données du dossier administratif, éventuellement des éléments provenant de l'imagerie médicale et du laboratoire et les données du dossier médical. Les logiciels doivent correspondre à travers un identifiant commun (tableau 2). D'autres logiciels tels que

ceux de la GRH et de la GEF viennent en support. Ces logiciels sont au second plan par rapport à la gestion spécifique des patients.

Tableau 2: Etat récapitulatif des bases de données manipulées au niveau de l'analyse de gestion

Services ou unité	Noms du logiciel	Type
Bureau Admission	dap	oracle
Facturation	cash	
Bureau personnel	action	oracle
Service Economat	élite	oracle
Service Financier	élite	oracle
Services médicaux	Cristal net	Sql
Laboratoire	inlog	oracle
Dépôt de sang	inlog	oracle
Pharmacie	élite	oracle
Imagerie médicale	Sirillog et cristal net	4D, sql

Source : l'auteur

La manipulation des bases de données se fait à partir de requêtes spécifiques. Pour ce faire, il faut que les bases soient accessibles et qu'il y ait la possibilité d'en importer des données. Chaque base doit être connectée au réseau en mode compatible. Les liens logiques odbc constituent le protocole de communication (sql, oracle) pour permettre l'établissement de cette compatibilité. Enfin, l'accès à chaque base n'est définitivement possible qu'à partir de l'obtention d'un code d'accès et d'un mot de passe fournis selon la législation par le gestionnaire d'accès.

Il existe deux modes d'accès. Un mode utilisateur et un mode requêtage (selon la nature du service exprimé). La collecte des données en provenance des différentes bases se fait par des requêtes au moyen du logiciel impromptu (un outil COGNOS°). Les données recueillies sont en général des listes que l'on pourra mettre en forme en tant qu'état en format papier, en élément visuel, ou en fichier de type csv compatible avec un certains nombre de programmes tels que : Access, Excel, Transformeur.

La manipulation effective des données est faite dans des cubes multidimensionnels créés dans le programme Analyst (outils COGNOS). Afin de rendre les données exploitables au niveau des cubes, il faut créer des fichiers de syntaxe qui servent à définir la qualité des colonnes à l'importation. Le transfert des données en format csv dans le respect du colontage défini dans les fichiers syntaxes vers les cubes se fait par des liens qui sont de véritables courroies de transmission.

Le but de cette manipulation informatique des données financières est de pouvoir exécuter la modélisation analytique. Ainsi pour chaque UF, on pourra retracer les informations sur les charges

incorporables pour la détermination des coûts. Par ce mécanisme, l'équipe d'analyse de gestion a à ce jour informatisé l'analyse des coûts, construit le compte résultat analytique, et mis en place des tables de suivi budgétaire. Elle aide la Direction des Ressources Humaines à construire des tableaux de bord dans le cadre de l'élaboration du bilan social. En pratique, le suivi du budget plus précisément l'Etat Prévisionnel de Recette et de Dépense se fait en liaison avec le Service Financier. Il existe des tableaux de bord financiers élaborés dans le cadre du Diagnostic flash.

3.2.4 De notre expérience au CH de Montceau

La recherche action construite durant le stage nous permet de confirmer les hypothèses de recherche. En effet, le choix de l'analyse de coûts complets comme modèle de calcul de coût est tributaire des exigences qu'impose la réforme hospitalière par l'adoption de la tarification à l'activité. La T2a est un mode de financement qui introduit un nouveau management hospitalier à travers la réorganisation de la gouvernance hospitalière par la constitution de pôles d'activités. Ce nouveau mode de gestion est axé sur la responsabilité des chefs de pôles qui doivent s'engager à fournir des résultats dans le cadre des objectifs d'établissement. Pour ce faire, on a recours à des outils de gestions issus du privé tels que le contrôle de gestion en vue de fournir des éléments d'aide à la décision et au pilotage. La comptabilité analytique est dans ce processus un instrument incontournable.

Ainsi pour répondre au nouveau cadre institutionnel, le contrôle de gestion a été mis en route au CH de Montceau. En réalité, il n'y a pas eu au départ un véritable projet de mise en œuvre des outils d'analyse de gestion. Le processus a été construit par ajustement mutuel et par des formations de quelques jours sur les programmes de gestion intégrés (outils COGNOS) en prenant en compte les compétences existantes. La création de l'unité d'analyse de gestion répondait tout de même à un besoin réel de fournir des statistiques permettant d'entrevoir à un niveau analytique l'activité de l'hôpital. L'Unité d'analyse de gestion du Centre Hospitalier de Montceau a pour mission : l'élaboration de la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire, la mise en forme, le suivi et la mise à jour de tableaux de bord en tant qu'outils de décision et de pilotage à destination de la direction générale. Le processus d'implantation du contrôle de gestion est en cours au Centre Hospitalier de Montceau. Il en est de même pour la constitution des pôles dans le cadre de la contractualisation. Selon les informations divulguées par le site web officiel du CH de Montceau, à la longue, le découpage permettrait de constituer cinq pôles d'activités notamment : le pôle Médecine, le pôle Femmes-enfants, le pôle Chirurgie, le pôle Prestataires médicaux et soins de suite.

De ce qui précède, nous retenons pour la suite de notre analyse que dans le cadre de la réforme hospitalière française, la méthode de calcul de coûts qui a été retenue est celle des coûts complets. Il a fallu mettre en place une batterie de textes de loi et construire un cadre institutionnel qui va profondément réorganiser la gouvernance hospitalière par l'adoption de nouveau mode de financement

qui induit de nouveaux outils de gestion construit autour du mécanisme de contrôle de gestion. On met en support, en place un système d'information automatisé qui requiert l'acquisition de logiciels de gestion intégrés sans oublier la compétence en ressources humaines et les moyens financiers que cela nécessite.

De ce qui précède, nous retenons, qu'il y a un deux défis à relever, si nous voulons faire un retour d'expérience. Ces défis se posent en termes de compatibilité et d'adaptabilité. La compatibilité évoque la difficulté d'adoption d'un outil de gestion privée par le secteur public. L'adaptabilité relève du contexte et nous invite à faire preuve de tact pour ne pas tomber dans le piège du tout transférable.

3.3 Les difficultés rencontrées et les limites de notre étude.

Il nous a été difficile de trouver des données statistiques récentes pour poser la problématique de l'analyse des coûts au Togo. Notre étude se limite aux méthodes de calcul de coût sans approfondissement sur les approches qui en découlent notamment les notions de coût cible, et de l'UVA.

Le fait que l'analyse de coût soit en phase de construction au CH de Montceau ne nous a pas permis de profiter d'une expérience pratique. Enfin, nos propositions sans avoir le mérite d'être spécifique au CHUC sont des pistes qui méritent approfondissement afin d'aboutir à une étude contextualisée des coûts hospitaliers au Togo.

4 Proposition d'un cadre opérationnel pour l'analyse des coûts

Dans ce chapitre nous proposons un cadre opérationnel pour la mise en place d'une comptabilité analytique au CHUC. Nous entendons par cadre opérationnel un processus qui aboutit à l'établissement et au fonctionnement effectif de la comptabilité analytique comme une activité participant de la gestion quotidienne de l'hôpital. Il s'agit de proposer un modèle réaliste inspiré de notre revue de littérature et de notre stage. Le double défi à relever dans ce travail est celui de la compatibilité et de l'adaptabilité comme mentionnées en sus. Dans un premier temps nous allons par souci méthodologique ; rappeler la situation actuelle du contrôle de gestion au CHUC, puis nous ferons une description de la situation attendue et dans un troisième temps, nous présenterons les conditions préalables de la mise en œuvre de la comptabilité analytique par une approche systémique qui met en exergue les déterminants et les relations entre les acteurs principaux. Enfin, nous établirons un plan de mise en œuvre. Dans les faits, il s'agit de conduire un processus d'introduction de changement.

4.1 La situation actuelle du contrôle de gestion au CHU Campus de Lomé

Les décrets N°90-191 /PR et N°90-192/PR du 26 décembre 1990⁹ donnent une certaine autonomie de gestion financière aux centres hospitaliers togolais. A ce titre le CHUC jouit d'une certaine marge de manœuvre quant à son pouvoir sur le domaine stratégique. Pour autant, la décentralisation au niveau du système ne s'est pas poursuivie au sein de la structure des hôpitaux, ce qui fait que l'autonomie dont il s'agit est une combinaison de centralisation et de décentralisation.

Le CHUC est une structure dont la configuration est caractéristique d'une bureaucratie professionnelle formée par le corps médical. Cette architecture explique le climat de tension qui existe entre le corps médical opérationnel et le corps administratif. Les premiers se sentent exclus de la gestion financière alors qu'ils sont les artisans du produit financier. Les derniers pensent que les agents du corps médical ne sont pas compétents pour gérer les finances.

Dans ce contexte de tension, le contrôle de gestion est un contrôle financier exclusivement calqué sur l'exécution du budget et relève en primauté du niveau central. Les organes internes de contrôle de l'exécution du budget sont : l'ordonnateur, la direction financière et comptable. Le conseil d'administration, les divers corps d'inspection, les comptables supérieurs du trésor, l'inspection vérification du trésor, l'inspection générale d'Etat et le contrôleur financier sont les organes de contrôle externes. Alors qu'il existe des documents de procédures comptable et budgétaire, l'institutionnalisation de la comptabilité analytique n'est pas encore réalisée quoique l'on en ressente un réel besoin. En effet

⁹ décret N°90-191/PR du 26 décembre 1990 relatif à l'organisation des établissements hospitaliers de la République Togolaise
N°90-192/PR du 26 décembre 1990 autorisant les formations sanitaires publique à utiliser les recettes provenant des soins.

la comptabilité analytique constituerait un outil puissant pour guider les décisions en matière de prévision et de maîtrise de dépenses dans le cadre de l'élaboration et de l'exécution budgétaire pour plus d'efficacité et d'efficience dans les services d'offre de soins. De plus, la mise en œuvre d'une comptabilité analytique serait une occasion juste pour recueillir l'adhésion du corps médical à un processus plus participatif et intégrateur de l'ensemble des acteurs de la vie hospitalière. Par ailleurs, la comptabilité analytique constitue pour l'autorité de tutelle un moyen continu d'information sur la performance de l'hôpital.

4.2 La description de la situation attendue : proposition d'une comptabilité analytique au CHUC

4.2.1 *Le choix d'une méthode d'analyse de coût*

De l'analyse faite au chapitre 2 à propos des méthodes de coûts nous déduisons que chaque enjeu de management donne lieu à une méthode spécifique de calcul. Pour répondre à notre question principale de recherche, nous dirons qu'il ne s'agit pas de choisir un standard hermétique d'analyse de coût que l'on appliquera en tout temps et pour tout, mais de savoir utiliser la méthode adéquate vis-à-vis de la décision à prendre. Cette précaution étant prise, on doit néanmoins admettre que le découpage organisationnel auquel donne lieu la mise en œuvre d'une analyse de coût complet permet de concéder une base solide à toutes les autres méthodes de coûts. D'ailleurs, l'organigramme très hiérarchique rappelle les structures tayloriennes. Par conséquent, cette structure organisationnelle se prête bien à l'analyse des coûts complets. Mais, les complications que pose le traitement des charges indirectes dans cette méthode nous poussent à penser à des dispositions correctives qu'intègre mieux la méthode abc. Cette considération est confortée par le fait qu'au CHUC, les charges indirectes liées au personnel non médical sont très importantes (CHUC, 2007). Ainsi, chaque méthode de calcul de coûts sera dans la boîte à outils du contrôleur de gestion qu'il utilisera selon les informations désirées.

4.2.2 *Les résultats attendus*

Les résultats attendus de la démarche de calcul de coûts intéressent à la fois l'hôpital et l'ensemble des parties prenantes à son financement, plus spécifiquement, l'Etat et les ménages.

Pour l'hôpital, le calcul des coûts va concerner : le coût des activités des unités médicales, le coût des journées ou séjours d'hospitalisation, le coût des consultations. A terme, on pourra ainsi constituer des comptes de résultats en déduisant les charges des produits de chaque unité de soins puisque la comptabilité des recettes est ventilée analytiquement par unité de soins. Cette démarche a plusieurs avantages :

- Elle permet à l'ordonnateur de cerner la composition des coûts par activité, par acte, par unité de soins ;

- Elle conduit à prendre des mesures appropriées pour la maîtrise des coûts ;
- Elle donne une base plus scientifique à la tarification des activités ;
- Elle montre les informations sur les dépenses par fonction et non par nature ce qui permet de mieux les justifier ;
- Elle permet une meilleure évaluation des coûts dans le cadre de l'élaboration budgétaire ;
- Vis-à-vis de la tutelle, elle donne une source plus fiable pour les besoins en financement.

Pour la tutelle, les résultats de la comptabilité analytique donnent des informations plus fines et mieux détaillées que ce qu'on voit actuellement à travers les rapports d'activités qui évaluent l'activité seulement sur la base de la quantité d'activités. Cela permet de disposer de déterminants pertinents de la performance de l'activité hospitalière. A la longue, les résultats de la comptabilité analytique peuvent servir de base pour une tarification en tenant compte de la bonne dose que l'on doit faire entre la recherche de l'efficacité et la nécessité de l'équité pour rendre les services de soins accessibles aux pauvres.

Pour les ménages, cela représente un avantage considérable étant donné que le but de l'analyse des coûts est d'améliorer la qualité de soins en évitant le gaspillage et non de répercuter les éléments de charges sur le prix des prestations.

Les résultats ci-dessus espérés ne peuvent pourtant se concrétiser que si un certain nombre de conditions de base sont réunies dans le cadre de la mise en œuvre du projet de comptabilité analytique. Les paragraphes qui vont suivre vont nous permettre de proposer les conditions préalables à la réussite de ce projet.

4.3 La proposition d'un cadre opérationnel pour la comptabilité analytique au CHUC

Notre proposition est inspirée de deux approches de la théorie du changement : une approche déterministe et une approche volontariste. Ces approches *a priori* contradictoires sont dans un sens pratique complémentaires. L'approche déterministe nous permet de nous concentrer sur l'environnement externe de l'organisation et l'approche volontariste nous engage au cœur de l'organisation. En effet, l'introduction de la comptabilité analytique ne se résume pas seulement à une simple implantation d'un outil de gestion, elle doit s'accompagner d'un mode de management qui lui est associé. Cette nouvelle donne engage aussi bien le cadre institutionnel, le cadre organisationnel que le système d'information à mettre en place. Pour ce faire, chacune des approches théoriques nous conduira à un scénario et la fusion des deux scénarii sera le modèle de notre démarche systémique.

4.3.1 La présentation des théories du changement

L'approche déterministe encore appelée approche du changement imposé, considère que les changements organisationnels sont significativement expliqués par des facteurs exogènes (facteurs

externe et environnementaux). Pour cette approche, les organisations sont passives et réagissent en permanence compte tenu des facteurs externes. La théorie de la contingence est représentative de cette approche. Selon ce courant de pensée, l'entreprise :

- Est un système ouvert ne se suffisant pas à lui-même,
- Est bien influencée par son environnement car elle adapte ses structures de différenciation et ses mécanismes d'intégration selon les exigences de l'environnement,
- Son fonctionnement est fonction du comportement des différentes composantes. (Bédard et Miller, 2003, p.97)¹⁰.

Par analogie nous estimons que l'hôpital:

- Est une composante du système de santé, il est par conséquent assujéti à l'ensemble des changements qui influencent le système ;
- Son organisation et ses mécanismes sont influencés par les directives de la tutelle ;
- Son fonctionnement dépend du rapport d'influence qui existe entre le corps médical et le corps administratif.

A contrario, l'approche volontariste, comme son nom l'indique, considère le changement comme l'issue de la volonté humaine. Les théories apparentées à cette approche sont les théories du choix stratégique et les théories du développement organisationnel (Bédrane, 2001, p.4)¹¹. Selon cette approche, le changement :

- Nécessite la volonté de l'homme qui a un rôle crucial dans la dynamique managériale ;
- Dépend des actions et des choix stratégiques du manager et des processus associés à ses actions et choix ;
- N'est pas significativement expliqué par les déterminants extérieurs. (Bédrane, 2001, p.6).

Par analogie nous considérons l'hôpital comme une structure :

- Jouissant d'une grande autonomie ;
- Au sein de laquelle le directeur d'établissement à un grand pouvoir ;
- Sa structure permet une grande flexibilité au changement.

A présent, nous pouvons construire le scénario correspondant à chaque approche du changement. Pour la suite nous nommons *scénario 1* celui correspondant à la théorie déterministe, et *scénario 2* celui correspond à l'approche volontariste.

¹⁰ La direction des entreprises : une approche systémique, conceptuelle et stratégique

¹¹ Leadership et changement stratégique : le style de leader dans la démarche de transformation

Scénario 1

Dans ce cas le rôle de la tutelle est prépondérant dans la démarche du changement. Il s'agit ainsi de créer un cadre institutionnel favorable à l'implantation du contrôle de gestion. La mise en œuvre de l'analyse de coût est alors du ressort des initiatives prises au niveau central. Dans le cadre spécifique du système de santé togolais les mesures suivantes devront être prises :

- L'institutionnalisation du contrôle de gestion à travers des dispositions du code de la santé. Il s'agira de voter une loi qui instaure la pratique de la comptabilité analytique au sein des centres hospitaliers et qui propose un nouveau design de l'organisation hospitalière ;
- La création d'une Agence spéciale, autonome, chargée de l'implantation du contrôle de gestion dans les centres hospitaliers. Cette direction aura pour tâche de former les contrôleurs de gestion, de suivre les processus d'implantation du contrôle de gestion et de mettre en place progressivement ses outils notamment la comptabilité analytique.

Ce scénario met en perspective le rôle passif des hôpitaux. Le changement dans ces conditions peut être considéré comme une imposition de la part de la tutelle. C'est un processus du *haut vers le bas*. Le centre hospitalier peut ainsi être résistant au changement imposé.

Scénario 2

Le changement est le fruit, de la dynamique interne à l'hôpital. L'hôpital à travers son Conseil d'administration prend des mesures en collaboration avec l'ensemble des acteurs à savoir : le CMC, CTP, CHSH, et les syndicats. La comptabilité analytique va alors influencer le mode de gestion qui à son tour influencera la structure de l'organisation qui ensuite pourra faire école et s'institutionnaliser. C'est un processus qui commence du *bas vers le haut*.

Dans tous les cas, quel que soit le sens de l'introduction du changement, l'on devra significativement agir sur les déterminants externes et internes que sont :

- Le cadre institutionnel
- Le cadre organisationnel
- Le système d'information

4.3.2 Le cadre institutionnel

L'adaptation du statut d'autonomie au nouveau système de financement des centres hospitaliers doit passer par une réforme générale. Cette autonomie dans la gestion financière supposant que l'Etat se désengage de plus en plus du financement doit être accompagnée d'un nouveau management hospitalier. L'on ne peut continuer à considérer les CH comme des entités autonomes sans créer les outils de gestion appropriés à ce statut. A l'instar du Sénégal et du Maroc, nous proposons pour le système de santé une véritable réforme hospitalière à travers laquelle, l'autorité de tutelle introduira des méthodes de gestion modernes aux rangs desquelles le contrôle de gestion aura une place

prépondérante. Mais alors, s'il est vrai que la réforme est urgente à notre sens, cela ne nous fait pas perdre de vue que son introduction doit se faire étape par étape sans bousculer les traditions et les habitudes afin que les résistances aux changements ne freinent sa réussite. De ce fait, les dispositions législatives et les innovations institutionnelles doivent se faire de manière progressive. Dans cette perspective l'adoption des textes de loi institutionnalisant la comptabilité de gestion et la création d'une Agence nationale de la santé chargée de l'implantation et du pilotage du contrôle de gestion sont des mesures primordiales pour enclencher le processus du changement que l'autorité doit initier. Ces mesures s'accompagnent de dispositions nouvelles dans la structure organisationnelle des centres hospitaliers.

4.3.3 Le cadre organisationnel

Le design organisationnel est très important dans le cadre de la mise en œuvre d'outil d'aide à la décision et au pilotage. Le CHUC, de par son organigramme actuel est doté d'une structure très hiérarchisée par conséquent centralisée. Cette forme organisationnelle au niveau de la fonction de gestion présente des rigidités incompatibles avec les approches participatives, et de responsabilisation qu'exige un management public qui se voudrait axé sur des objectifs d'efficacité. Aussi, l'introduction des notions comme la contractualisation aura-t-elle pour but de redessiner l'organigramme en fonction des réalités du milieu hospitalier en confiant plus de responsabilité aux médecins chefs des unités de soins. Cette initiative aura pour avantage d'instaurer plus de décentralisation dans le système de prise de décision que les médicaux décrivent bien souvent. De plus, cette mesure présuppose un nouveau découpage de la structure en pôles d'activité pour permettre des comparaisons en matière de performance des unités médicales. L'organisation hospitalière va dans ce processus se complexifier en sous-système et c'est pour cette raison que l'on doit beaucoup se soucier du système d'information organisationnel à mettre en place.

4.3.4 Le système d'information

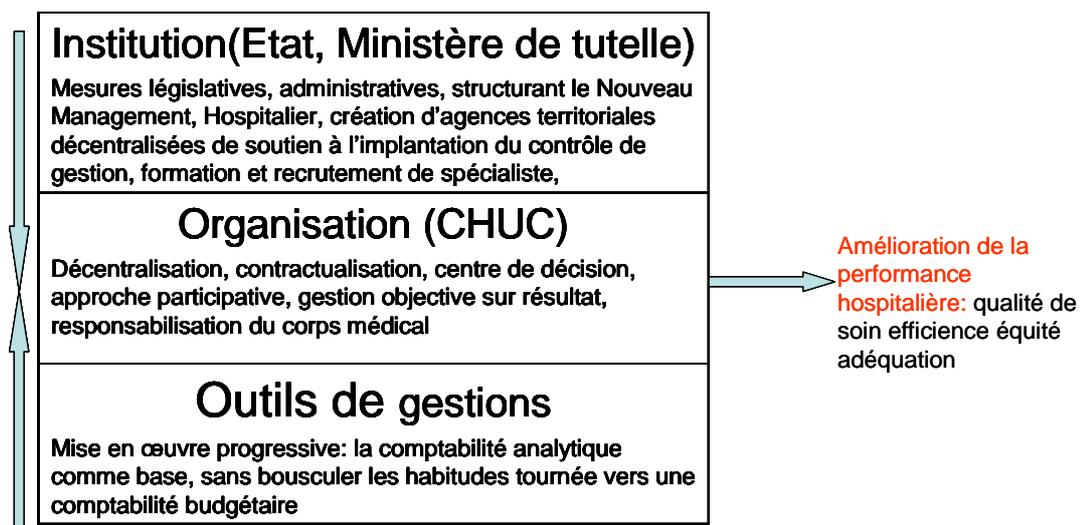
La mise en œuvre de la comptabilité de gestion va de pair avec un système d'information crédible à travers lequel la production de l'information s'allie avec accessibilité, mise à jour et disponibilité. De nos jours, ce mécanisme est facilité par l'outil informatique surtout avec l'émergence des progiciels de gestion intégrés. Pourtant, l'informatisation bien qu'utile ne constitue pas une panacée. C'est pourquoi nous considérons qu'elle n'est pas une condition suffisante surtout que le CHUC est de taille modeste et peut bien être administré par des outils modestes qu'offre le marché ordinaire de l'informatique. Le parc informatique actuel sans avoir le mérite d'être ultra moderne est à notre sens à un niveau minimal de mise en œuvre d'une comptabilité analytique. En effet tous les services directement liés aux fonctions de support de gestion disposent d'un poste ordinateur. L'effort à fournir dans ce sens est de les mettre en réseaux afin de garantir une certaine sécurité et une confidentialité dans l'acheminement de l'information.

Pour donner une suite à cette brève analyse rétrospective des différents déterminants de la mise en œuvre de la comptabilité analytique, nous allons dans les paragraphes qui viennent proposer un modèle qui intègre les deux approches d'introduction du changement proposé plus haut.

4.3.5 Le cadre préalable pour la mise en œuvre d'une comptabilité analytique au CHUC

Ce cadre met en symbiose les approches déterministe et volontariste des théories du changement. L'introduction de la comptabilité analytique dépend à la fois des choix de politiques publiques pour l'établissement d'un nouveau management public dans la gestion hospitalière et de la capacité de l'hôpital à adapter sa structure à la nouvelle donne. Le statut d'autonomie financière et de gestion accordé au CHUC est un pas en avant qui doit être accompagné d'une restructuration du design organisationnel. Dans un sens ascendant ou descendant, la mise en œuvre de la comptabilité dépend de la synergie qui va s'établir entre toutes les parties prenantes de la gestion hospitalière. Dans le sens volontariste, les outils de contrôle de gestion adoptés par l'hôpital vont provoquer un remodelage des outils de gestion et par ricochet faire école. Le cas du CHUC sera alors une sorte d'initiative pilote. Dans le sens déterministe, la tutelle peut agir sur le processus de changement en prenant des dispositions législatives et en créant des institutions territoriales décentralisées pour appuyer la mise en œuvre du contrôle de gestion : bref, il s'agit d'une véritable réforme de la gestion en vue d'améliorer la performance hospitalière. Ainsi, on pourra envisager la production de soins de qualité aux ménages dont la contribution au financement n'est pas négligeable, compte tenu surtout de la paupérisation généralisée dans ces circonstances de crises économiques. Le schéma suivant nous permet d'illustrer notre modèle d'institutionnalisation de la comptabilité analytique.

Figure 15: Démarche d'institutionnalisation de la comptabilité analytique



Source : l'auteur,

Ce cadre préalable n'implique pas de facto l'implantation de la comptabilité analytique, l'on doit créer au sein de l'hôpital un service consacré exclusivement à l'analyse de gestion selon une approche participative.

4.3.6 La création d'un service d'analyse de gestion au CHUC

L'analyse de gestion étant une nouvelle réalité, sa mise en place se doit d'être envisagée comme un projet de conduite de changement qui tient compte des rapports de pouvoir au sein du CHUC. En conséquence, il conviendra de mettre sur pied un comité de conduite de changement dont la mission va au-delà de celle d'une simple équipe de projet. Sa mission sera définie en considérant toutes les phases d'évolution : au début et pendant. Le rôle de ce comité sera :

- De faire le point sur la situation de l'analyse de gestion
- Déterminer les besoins (transfert de connaissances techniques, formation, ou acquisition d'un nouveau programme de gestion intégré etc.)
- D'organiser la formation (administrateur, usager, consommateur)
- De sensibiliser sur l'importance de l'analyse de gestion
- De suivre la mise en œuvre quotidienne des instructions reçues et de faire des évaluations du système etc.

Dans ce processus, le rôle spécifique de la direction est primordial. L'implication du directeur est un facteur clé de succès du projet. Il va consister aussi à mettre en synergie les contributions du CMC, de la CTP, du CHSH et de l'ensemble du personnel. Cette implication aura un double effet :

- Une reconnaissance du travail fait par l'équipe d'analyse de gestion
- Une mise à sa disposition d'outil d'analyse, de décision et de pilotage.

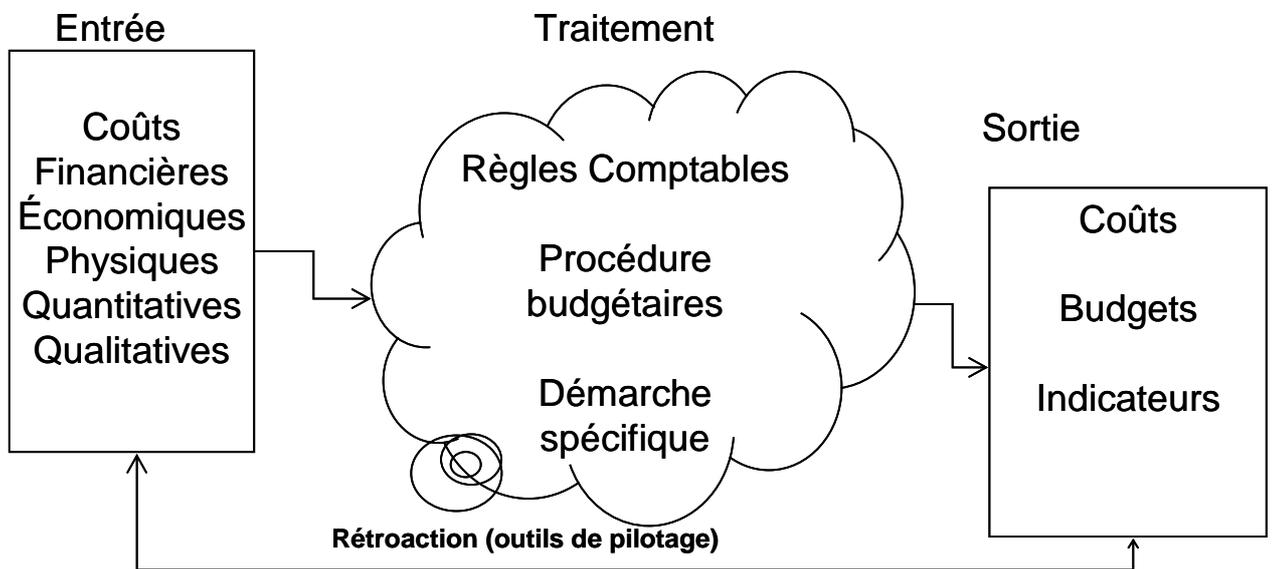
Le travail du comité de changement devra contribuer à définir les objectifs attendus de la mise en place de la comptabilité de gestion et à fixer les priorités pour son déploiement. Ce travail fait en amont par le comité de changement permettra à la future structure d'analyse de gestion de :

- Fixer le périmètre considéré et concerné par la comptabilité de gestion ;
- Déterminer à quels niveaux les coûts doivent être connus (entité, activité, produit... ?) ;
- Définir la méthode adaptée à la problématique ;
- Définir le cahier des charges du système de comptabilité de gestion: collecte de l'information, détermination des charges prises en compte, périodicité des calculs ;
- Désigner les acteurs qui vont, de la collecte de l'information à l'exploitation des résultats, participer à l'ensemble du processus ;
- Prévoir les modalités d'utilisation des résultats obtenus par la mise en place de la comptabilité de gestion ;

- Former les acteurs de premier rang et sensibiliser l'ensemble des personnels des services. (Ministère de la Fonction Publique, de la Réforme de l'Etat et de l'Aménagement du Territoire, 2002, p.92).

A terme, la structure d'analyse de gestion devra construire à partir des informations provenant du système d'information, des outils de contrôle de gestion pour lesquels l'analyse des coûts est une phase primordiale (figure 16). Dans une approche systémique, les intrants sont transformés en extrants qui permettent en retour de juger et d'ajuster la valeur et la qualité des intrants. Ici, les données financière, économique, physique, quantitative et qualitative permettront d'octroyer un socle assez large au traitement conventionnel de la comptabilité analytique pour produire des coûts pertinents en adéquation avec l'objet de l'analyse.

Figure 16: système d'information de gestion et contrôle de gestion



Source: adapté de Alazard et Separi., 2004.

Dans ce système la place du contrôleur de gestion est sensible. Nous proposons de rattacher la structure d'analyse de gestion à l'autorité directe de la direction générale afin de garantir son autonomie vis-à-vis des autres services administratifs.

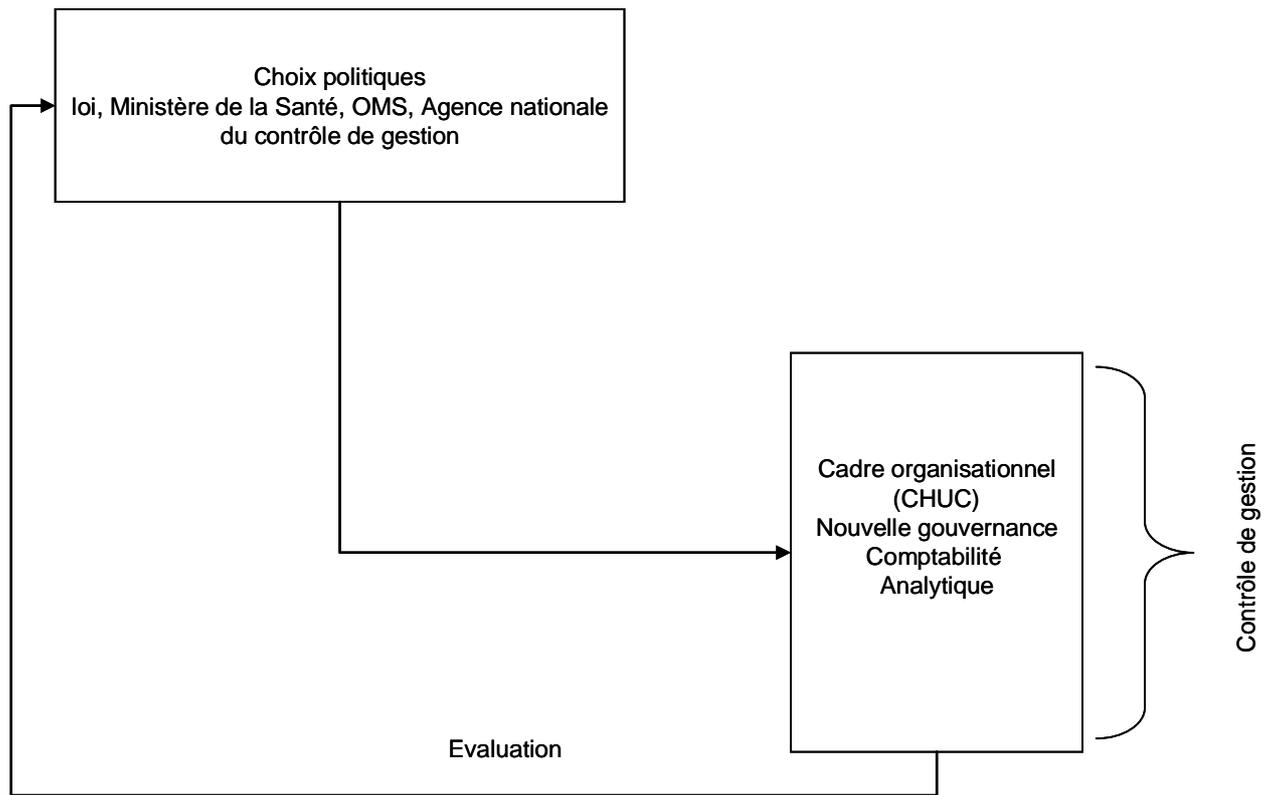
Nous avons établi en sus que la création de la cellule d'analyse de gestion se fera dans un cadre institutionnel propice. Cependant, il convient de souligner que le fonctionnement du cadre ne va pas de soi. C'est la raison pour laquelle nous proposons un plan de mise en œuvre dans la section qui va suivre.

4.3.7 Le cadre opérationnel de la comptabilité analytique

L'implantation de la comptabilité analytique au CHUC sera est un projet pilote des Ministère de la Santé et des Finances en collaboration avec l'OMS et mis en œuvre par l'Agence nationale de contrôle de gestion créée à cet effet en application des dispositions du code de la santé (figure 17). Ce projet

répond au besoin de production d'une information pertinente permettant à la fois de mesurer la performance hospitalière et de prévoir les besoins de financement.

Figure 17: cadre de mise en œuvre opérationnel de la comptabilité analytique au CHUC



Source : l'auteur,

Le tableau 3 qui suit permet de rendre compte des grandes phases de mise en œuvre du plan d'action. Il montre comment les objectifs réalisés dans le cadre institutionnel contribueront au fonctionnement effectif de la cellule de comptabilité au CHUC. Mais, tout comme le cadre institutionnel, ce plan d'action n'est pas la garantie de succès du projet, il faut y mettre les moyens nécessaires. Ces moyens doivent être bien estimés afin de donner toutes les chances de réussite au projet. Le cadre circonscrit de notre mémoire ne nous permet pas d'aller loin dans cette estimation des moyens.

Tableau 3: plan de mise en œuvre de la comptabilité analytique au CHUC

Objectifs	Activités	Résultats	Indicateurs	Acteurs
Créer à court terme un cadre institutionnel pour accompagner les hôpitaux dans la mise en œuvre du contrôle de gestion	Adoption d'un programme législatif	Les articles réglementant la nouvelle gouvernance hospitalière et le contrôle de gestion sont adoptés	Décrets d'application Nombre de cadres connaissant les règles	Parlement, Gouvernement, Ministère, cadres hospitalier, Médecins
	Création d'une Agence Nationale du Contrôle de gestion	Les cellules contrôle de contrôle de gestion effectivement sont implantés Le recrutement et la formation des contrôleurs de gestion ont été effectifs. Les rapports information sont réalisés (reporting)	Nombre de cellule de gestion opérationnel Nombre d'agents formés et recrutés La fréquence des reporting	Ministère, OMS, Agence National du contrôle de gestion, CA les Directions d'hôpitaux (CHUC), les contrôleurs de gestion
Améliorer à court terme la gouvernance hospitalière en renforçant leur capacité de gestion	Mise en place d'une nouvelle gouvernance hospitalière	meilleur synergie entre les acteurs de la vie hospitalière contractualisation, décloisonnement du processus de prise de décision	Nombre de rencontre paritaire. Rapport d'activité par unité de soins et par niveau de responsabilité	CA, Direction CMC, CTP, CHSH Paramédical, syndicats etc.
Implanter à court terme les cellules d'analyse de gestion pour la mise en œuvre progressive du contrôle de gestion (la comptabilité analytique)	Formation de l'équipe de changement, engagement du contrôleur de gestion et son équipe. Elaboration du cahier de charges	le point sur la situation de l'analyse de gestion est fait et les besoins sont déterminés la formation (administrateur, usager, consommateur) est donnée et la sensibilisation sur l'importance de l'analyse de gestion est faite le suivi de la mise en œuvre quotidienne des instructions reçues et l'évaluations du système est faite.	Niveaux de coûts (entité, activité, produit) La fréquence de calcul Les comptes de résultats Les prévisions budgétaires	CA, Directions, CMC, CTP, CHSH Contrôleurs de gestions et son équipe Médecins chefs Agence Nationale du contrôle de gestion.

En conclusion, dans ce chapitre nous avons à la suite d'une étude hypothético déductive légitimée par notre expérience de stage, montré dans quel cadre et comment faire pour institutionnaliser la comptabilité analytique au sein des hôpitaux en général en nous focalisant sur l'application possible au CHUC. Cette analyse n'est pas proprement spécifique au CHUC, elle présente le défaut d'être trop générale mais demeure à notre sens une contribution somme toute modeste pour faire évoluer le management hospitalier

Conclusion Générale

Les réformes hospitalières visent la maîtrise des dépenses en remodelant la structure du financement des centres hospitaliers. Ces nouveaux modes de financement exigent une adaptation du management hospitalier. Les hôpitaux publics ou privés doivent désormais adopter des outils de gestion issus du secteur privé tel que le contrôle de gestion. Notre mémoire s'est focalisé sur la comptabilité analytique qui est considérée à travers la littérature comme un des outils de base du contrôle de gestion. Il s'est agi pour nous de voir au fil de notre recherche qu'elle serait la méthode de calcul de coût adaptable au contexte des hôpitaux au Togo. En effet, les hôpitaux togolais sont touchés par la rareté des ressources dans ce climat de récession économique. Le contrôle de gestion y est un contrôle exclusivement financier qui ne fait que l'inventaire des charges par nature sans beaucoup se préoccuper de leur destination. Notre démarche qui analyse l'essentiel des méthodes d'analyse de coûts, nous conduit à conclure qu'il ne faudrait pas s'attacher de manière standard à une méthode d'analyse de coûts, chaque méthode répondant d'une manière spécifique à un besoin de gestion. Néanmoins, un découpage analytique en centres d'analyses selon la méthode du coût complet permet de jeter les bases de la configuration de toutes les autres méthodes. De même, loin de conclure à la prééminence d'une méthode sur l'autre, nous retenons qu'elles sont complémentaires. Aussi notre attention, s'est-elle portée sur le fait que l'on peut venir à bout des difficultés que pose le traitement des charges indirectes en analyse de coûts complets en appliquant la méthode abc. Ce constat nous permet alors de voir qu'elles sont les modalités de mise en œuvre d'une comptabilité analytique dans un centre hospitalier. A cet effet nous nous sommes beaucoup inspirés de notre expérience de stage effectué au CH de Montceau en France.

En France le *Plan Hôpital 2007*, a conduit à une révision du mode de tarification. La nouvelle tarification à l'activité se fait dans le but de voir augmenter la part du financement liée à l'activité. De ce fait, les hôpitaux se dotent de cellules d'analyse de gestion pour prendre des décisions dans le sens de la maîtrise de leur dépense puisque la nouvelle donne les contraint à augmenter et à améliorer le volume et la qualité de leurs activités. Le mode de calcul de coût adopté est la méthode de coût complet conformément à l'ENCC. Sur la base de cette expérience française nous retenons que pour mettre en place une comptabilité analytique, il faudrait des conditions préalables qui couvrent plusieurs dimensions notamment : le cadre institutionnel, le cadre organisationnel, et le système d'information. Il s'agit, alors d'un processus d'institutionnalisation qui s'apparente à une implantation d'une innovation ou d'un changement. Dans cette optique, les approches déterministe et volontariste des théories du changement nous ont permis de construire un modèle d'institutionnalisation du contrôle de gestion dans les CH togolais en faisant une spécification au CHUC. Toutefois, nous estimons que faute de pouvoir faire une étude de cas, notre analyse et nos propositions demeurent générales mais ont le mérite d'être une ébauche de réflexion à mettre à contribution pour la réforme future de la gestion hospitalière au Togo, que nous espérons tant.

Références bibliographiques

- AGENCE TECHNIQUE DE L'INFORMATION SUR L'HOSPITALISATION. Guide de l'étude nationale de coûts à méthodologie commune, 2007, p16
- ALAZARD, Claude et Sabine SEPARI. Contrôle de gestion : Manuel et Application, Paris, Dunod, 6^e édition, 2004, 725p, ISBN : 2100075020
- ASSIMA, M. La procédure d'exécution des dépenses dans un établissement public autonome : Cas du CHU CAMPUS, 2007. p5
- BEBRANE, Abdelhalim. « Leadership et changement stratégique : le style de leader dans la démarche de transformation », Marseille, 2001, p.6.
- BEDARD, Michel et Roger MILLER, La direction des entreprises : une approche systémique, conceptuelle et stratégique, Montréal, Chenelière Education, 2003, p.97, ISBN 2-89461-504-3
- BOUQUIN, Henri. Comptabilité de gestion 3^{ème} édition, Paris, Economica, 2004, ISBN 2-7178-4817-7, 359p.
- CENTRE HOSPITALIER UNIVERSITAIRE CAMPUS DE LOME, Rapport d'activité, 2007.
- CHAVENTRE, Brice et al. l'organisation du travail du contrôle de gestion, [www.management.free.fr/Contenus/Enseigne/comptagegestion/Dossier/service.PDF], consulté le 02 avril 2008.
- ENGEL, F. et F. KLETZ. Cours de comptabilité analytique, Ecole des Mines de Paris, 2005, [www.cgs.ensmp.fr/Cours/ComptaAna2005neww.pdf], consulté le 08 juin 2008.
- FALL, Amadou. Analyse du processus d'implantation de la réforme hospitalière au Sénégal : le cas du Centre Hospitalier National ARISTIDE LE DANTEC (CHNALD), 2004, Maroc, I.N.A.S, 105p.
- Grolier et al. Comptabilité analytique hospitalière et tarification à l'activité, édition de l'Ecole des hautes Etudes en santé publique, 2008, 327p, ISBN : 978-2-85952-962-8
- GROLIER, Jacques et al, Comptabilité analytique hospitalière et tarification à l'activité, édition de l'Ecole des hautes Etudes en santé publique ,2008.
- LAGHA, Morad. Impact des ERP sur le contrôle de gestion : exemple de déploiement d'un module ERP, ESC LILLE, 2006.
- LAJMI, Azhaar. TIC et nouveau rôle du contrôle de gestion : le contexte des entreprises tunisiennes, [medforist.grenobleem.com/Contenus/Conference%20Tunisia%20IEBC%202005/papers/Ju ne24/19.pdf], page consultée le 05 mai 2008.

- LAURENT, Guillaume. La contractualisation interne a-t-elle un avenir à l'hôpital public ? Etat des lieux et perspectives au regard de l'expérience du Centre Hospitalier de Blois, Rennes, Université de Rennes 1, 2004, 105p.
- LE GALLO, Laurence. Analyse des couts, première année DEUG, 2006 [www.iutbayonne.univ-pau.fr/~legallo/Cours_Analyse_Couts.pdf] consulté le 18 avril 2008
- GOMEZ, Marie-Léandre et al. « Quels effets organisationnels pour les ERP ? » [www.strategie-aims.com/actes02/Fichiers/Gomez.pdf] consulté le 20 juin 2008.
- LES ETABLISSEMENTS SANITAIRES, SOCIAUX ET MEDICO-SOCIAUX. Hôpital expliqué : son organisation, son fonctionnement, édition 2007.
- LHOMME, Yann. De l'intérêt des tableaux de bord pour le pilotage dans la nouvelle gouvernance : l'exemple au Centre hospitalier de Gonesse, Rennes, Université de Rennes 1, 2006, 85p.
- LIVARTOWSKI, Alain. Méthodologie de l'évaluation des coûts, Institut Curie, 2006
- LORINO, Philippe. Le contrôle de gestion stratégique : gestion par les activités, Paris, Dunod, 1991 ; ISBN 2-10-000089-6, 213p.
- MALFROY, Jérôme. Mécanisme des tableaux de bord en tarification à l'activité : analyse des tableaux utilisés au Centre Hospitalier Villefranche-sur-Saône, Rennes, Université de Rennes 1, 2005, 94p.
- MIKOL, A et al. Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Paris, Dunod, 2^{ème} édition, mars 1993, 328p, ISBN 2-10-001204-5.
- MINISTERE DE LA FONCTION PUBLIQUE, DE LA REFORME DE L'ETAT ET DE L'AMENAGEMENT DU TERRITOIRE. Le contrôle de gestion dans les administrations de l'Etat, élément de méthodologie, juin 2002.
- MINISTERE DE LA SANTE PUBLIQUE. Plan National de développement de la Santé : période 2000-2002, Lomé, avril 2002
- ORGANISATION MONDIALE DE LA SANTE et MINISTRE DE LA SANTE PUBLIQUE. Profil de Système de Santé de Pays, Lomé, août 2004.
- ORGANISATION MONDIALE DE LA SANTE et MINISTRE DE LA SANTE PUBLIQUE. Les Comptes Nationaux de Santé – Période 2002 : Rapport de Synthèse, Lomé, juin 2005
- ORGANISATION MONDIALE DE LA SANTE et MINISTRE DE LA SANTE PUBLIQUE.
- Renforcement de la Gestion Sanitaire au Togo : Quelles leçons en tirer, Genève, OMS, 2006
- ORGANISATION MONDIALE DE LA SANTE. Togo dépenses nationales en santé, 2007
- PAYETTE, Adrien. « Eléments pour une conception du management public » in Roland Parenteau et « Management public : comprendre et gérer les institutions de l'Etat » p.3

PEAUCELLE, Jean-Louis. Système d'information : le point de vue des gestionnaires, Paris, Economica, 1999, 238p, ISBN : 2-7178-3934-8.

PERRET, Véronique. La gestion du changement organisationnel : Articulation de représentations ambivalentes, [gdrtics.u-paris10.fr/pdf/doctorants/2004_Mallet_c.pdf], page consultée le 05 mai 2008.

PLANE, Jean-Louis, « Gouvernance et management des organisations : éléments pour un cadre d'analyse », LAGOR-UPV

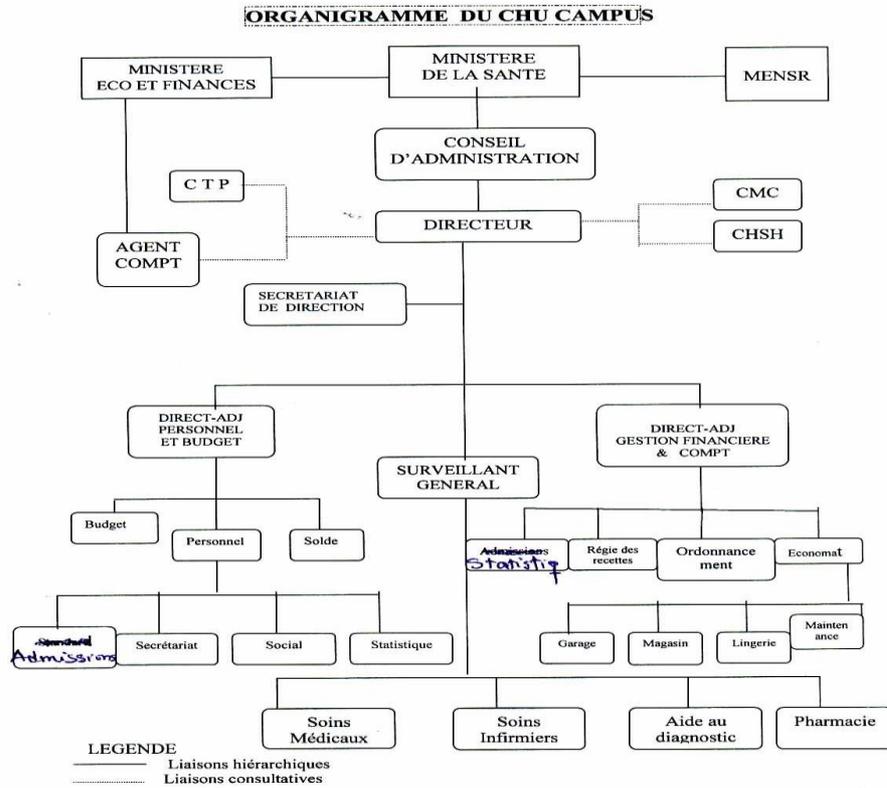
STEVE, Jacob. Cours de conception et évaluation de politiques et programmes, Université Senghor, 2008.

VALLEE, Jaques. Cours, Pratique de gouvernance et management public, Université Senghor, 2008.

WADE, El Bachir. Contrôle de Gestion et Réforme Hospitalière: Cas du Sénégal, dans Revue africaine de Gestion, n°1, Avril 2003.

Annexes

4.4 Annexe 1 : organigramme du CHUC

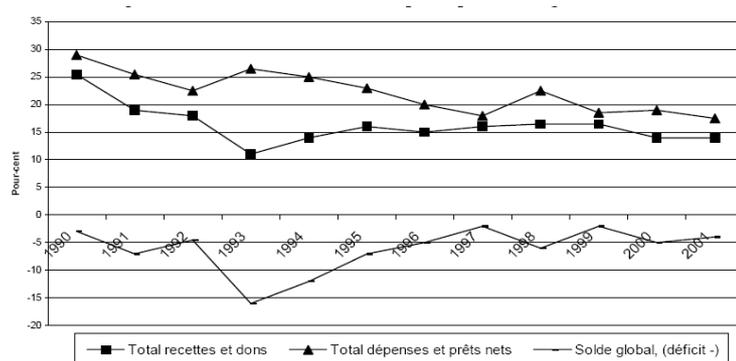


4.5 Annexe 2 : Evolution du budget alloué à la santé au Togo de 1999 à 2004 (milliards de francs Cfa)

année	Budget alloué à la santé	Part dans le budget de l'Etat
1999	14.9	9.67%
2000	10.8	6.04%
2001	10.1	5.89%
2002	10.5	5.7%
2003	11.2	6.23%
2004	10.7	5.38%

Source : Ministère de la Santé /Dac/Dpfr/Diser, 2004

4.6 Annexe 3 : Évolution des finances publiques au Togo (1990 – 2001)



4.7 Annexe 4 : Évolution des dépenses en santé aux niveaux primaire, secondaire et tertiaire du système de soins (milliards de francs Cfa).

Année	Cumul	Primaire et secondaire		Tertiaire (Chr, chu)	
		total	%	total	%
1998	13.9	5.4	38.89	8.5	61.11
1999	14.9	5.3	35.57	9.7	64.43
2000	10.8	3.8	35.55	6.9	64.45
2001	10.1	3.3	33	6.8	67
2002	10.08	3.7	36.6	6.4	63.4
2003	11.2	3.6	32.49	7.5	67.51
2004	10.7	3.2	29.68	7.5	70.32

Source : Ministère de la Santé /Dac/Dpfr/Diser, 2004

4.8 Annexe 5: Nomenclature des sections d'analyses méthode ENCC.

LES SECTIONS ET SOUS-SECTIONS D'IMPUTATION – Version 2007		
Numéro de la SI	Libellé	Commentaires
SECTIONS DÉFINITIVES		
1A	Court séjour MCO	Si l'établissement ne peut distinguer les charges d'hospitalisation et de consultation, il peut les regrouper sur la SI 1A1
1A1	Hospitalisation MCO	
1A2	Consultations MCO	
1B	Hospitalisation à domicile (HAD)	Créée en 2004 (modèle T2A)
1C	Urgences	Uniquement les hospitalisations en ZSTCD ¹⁴
2A	Autres activités MCO	Le nombre de sous-sections se compte par dizaines : voir en annexe II la liste de ces activités
2B	Autres activités SSR	
2C	Autres activités psychiatrie	
3A1	Rééducation et réadaptation fonctionnelle	Si la distinction entre ces différentes sous sections ne peut être réalisée, les charges globales des activités de SSR peuvent être regroupées....
3A1a	Enfants et adolescents de moins de 18 ans	
3A1b	Adultes	
3A2	Soins de suite spécialisés	
3A2a	Enfants et adolescents	
3A2b	Adultes	
3A3	Soins de suite polyvalents	
3A3a	Enfants et adolescents	
3A3b	Adultes âgés de moins de 75 ans	
3A3c	Patients âgés de plus de 75 ans	
3A4	SSR activité externe	Idem : Si la distinction entre ces différentes sous-sections ne peut être réalisée, les charges globales des activités de psychiatrie peuvent être regroupées en respectant toutefois la distinction 3B1 et 3B2....
3B1	Psychiatrie pour adultes :	
3B1a	Hospitalisation à temps complet	
3B1b	Hospitalisation à temps partiel	
3B1c	Ambulatoire (CMP)	
3B1d	Urgences	
3B1e	Unités pour malades difficiles	
3B2	Psychiatrie infanto-juvénile:	
3B2a	Hospitalisation à temps complet	
3B2b	Hospitalisation à temps partiel	
3B2c	Ambulatoire (CMP)	
3B2d	Urgences	
3B3	Psychiatrie : activité externe et ambulatoire	
SECTIONS AUXILIAIRES		
4	Hôtellerie	Ces 2 sous-sections doivent OBLIGATOIREMENT être renseignées.
4A	Blanchisserie	
4B	Restauration	
5	Logistique, gestion générale, structure	Ces 3 sous-sections doivent OBLIGATOIREMENT être renseignées.
5A	Logistique et gestion générale	
5B	Logistique médicale	
5C	« Charges de structure »	
6	Activités médico-techniques	voir plus loin le détail

4.9 Annexe 6 : Evolution du budget alloué à la santé au Togo de 1999 à 2004 (milliards de francs Cfa)

année	Budget alloué à la santé	Part dans le budget de l'Etat
1999	14.9	9.67%
2000	10.8	6.04%
2001	10.1	5.89%
2002	10.5	5.7%
2003	11.2	6.23%
2004	10.7	5.38%

Source : Ministère de la Santé /Dac/Dpfr/Diser, 2004

4.10 Annexe 7 : Évolution des dépenses en santé aux niveaux primaire, secondaire et tertiaire du système de soins (milliards de francs Cfa).

Année	Cumul	Primaire et secondaire		Tertiaire (Chr, chu)	
		total	%	total	%
1998	13.9	5.4	38.89	8.5	61.11
1999	14.9	5.3	35.57	9.7	64.43
2000	10.8	3.8	35.55	6.9	64.45
2001	10.1	3.3	33	6.8	67
2002	10.08	3.7	36.6	6.4	63.4
2003	11.2	3.6	32.49	7.5	67.51
2004	10.7	3.2	29.68	7.5	70.32

Source : Ministère de la Santé /Dac/Dpfr/Diser, 2004

4.11 Annexe 8 : Questionnaire d'interview et discussion

Guide d'entretien

Mesdames

Mesdemoiselles

Messieurs

Nous vous prions de bien vouloir accepter cet entretien relatif aux activités de recherche retenues dans le cadre de l'élaboration de notre mémoire de fin d'études en Gouvernance et Management Public option Gestion Hospitalière à l'Université Senghor d'Alexandrie. Cette étude visant à analyser le processus d'implantation d'un système de contrôle de gestion au Centre Hospitalier Montceau les Mines, poursuit les objectifs suivants à savoir :

- Voir la place du contrôle de gestion dans la réforme hospitalière
- Etudier les techniques de mise œuvre du contrôle de gestion
- Constater le degré d'implantation du contrôle de gestion

A cet effet nous voudrions discuter avec vous à travers le questionnaire ci-joint.

Nous comptons vivement sur votre entière collaboration en vous assurant du caractère anonyme de vos réponses.

Questionnaire

Organisation et fonctionnement

1. Quelles sont les différentes structures de la Direction ?
2. Quelle est la fonction de chaque structure ?
3. Quel est le rôle du Conseil d'Administration (CA)?
4. Comment la Direction coordonne-t-elle sa relation avec le CA
5. Que fait le Commission Médicale d'Etablissement ? Quel est sa composition, son rapport avec la Direction.
6. Que fait le Comité Technique d'Etablissement ? son rapport avec la Direction.
7. Comment se prennent les décisions au niveau stratégique ?
8. Quel est le statut juridique du Centre hospitalier Montceau les Mines ?
9. Quel est le rôle de l'institution de tutelle ?

L'implantation de la réforme hospitalière : le contrôle de gestion

10. En quoi consiste la réforme hospitalière en France ?
11. Quels sont les textes juridiques qui la soutendent ?
12. Quelles sont les actions politiques qui la mettent en œuvre ?
13. Quelle place le contrôle de gestion a-t-il dans ce processus ?
14. Quels dispositifs la réforme prévoit elle ? sont-ils en œuvre au Centre Hospitalier Montceau les Mines. ?

15. Quels sont les différents mécanismes de régulation extra et intra institutionnels prévus par la réforme ? Sont-ils en œuvres ?
16. Quelle est la place du contrôle de gestion au sein du Centre Hospitalier Montceau les Mines ?
17. Les outils du contrôle de gestion (analyse de coûts, contrôle budgétaire, tableaux de bord) sont-ils en place ?
18. L'hôpital dispose – t – il ou non de critère de performance ? si oui quels sont – ils ?
19. La structuration des services hospitaliers est – elle conforme à celle prévue par la réforme ?
20. Quels sont les contraintes liées à la mise en œuvre du contrôle de gestion ?
21. Comment définissez-vous le contrôle de gestion ?
22. Quel est votre avis sur la réforme hospitalière ? sur le rôle du contrôle de gestion dans cette réforme ?

Guide de renseignement sur l'animation des postes ou unités ou services

1. Dénomination du service
2. Dénomination de l'unité
3. Mission
4. Activités (description détaillée)
5. Moyens d'action. (Moyens matériels, légaux ou hiérarchique, financiers, humains)
6. Fonctionnement
7. Documents finaux
8. Logiciels utilisés (copie écran étape par étapes)
9. Profil de poste (dénomination, formation, expérience, tâches)
10. Avis général sur le rôle de l'unité, du service ou du poste dans la structure.
11. Organigramme

4.12 Annexe 9 : Questionnaire d'interview et discussion

Lettre	LIBELLE SERVICE	VALEUR	UF	LIBELLE UF	SAC	MT	LM	LGG
H	DIRECTION GENERALE	LGG	1001	DIRECTION GENERALE				X
H	DIRECTION GENERALE	LGG	1002	SERVICE INFORMATIQUE				X
H	DIRECTION GENERALE	LGG	1003	DIRECTION DES SOINS				X
H	SERVICES ECONOMIQUES	LGG	1005	BUREAU DES ACHATS				X
H	SERVICES ECONOMIQUES	LGG	1006	GESTION DES MAGASINS				X
H	SERVICES ECONOMIQUES	LGG	1007	STANDARD				X
H	SERVICES ECONOMIQUES	LGG	1008	VAGUEMESTRE				X
H	SERVICES ECONOMIQUES	LGG	1009	TRANSPORTS				X
H	SERVICES ECONOMIQUES	LGG	1010	RESTAURATION				X
H	SERVICES ECONOMIQUES	LGG	1011	BLANCHISSERIE				X
H	SERVICES ECONOMIQUES	LGG	1012	SERVICES HOTELIERS				X
H	SERVICES TECHNIQUES	LGG	1013	SERVICES TECHNIQUES				X
H	FINANCES & GESTION DES MALADES	LGG	1014	FINANCES COMPTABILITE				X
H	GESTION DU PERSONNEL	LGG	1015	GESTION DU PERSONNEL				X
H	FINANCES & GESTION DES MALADES	LGG	1016	GESTION DES MALADES				X
H	D I M	LGG	1017	GESTION DOSSIER PATIENT				X

H	FINANCES & GESTION DES MALADES	LGG	1018	CULTE AUMONERIE				X
H	FINANCES & GESTION DES MALADES	LGG	1019	ACTION SOCIALE				X
H	FINANCES & GESTION DES MALADES	LGG	1020	SERVICE MORTUAIRE				X
H	GESTION DU PERSONNEL	LGG	1025	DIALYSE				X
H	D I M	LGG	1098	D I M				X
H	D I M	LGG	1103	HEMOVIGILANCE				X
H	GESTION DU PERSONNEL	LGG	1105	PERSONNEL HORS ACTIVITE				X
H	SERVICES ECONOMIQUES	LGG	1109	POSTE DE TRANSFUSION				X
H	DIRECTION QUALITE &COM	LGG	1121	CELLULE QUALITE & COMMUNICATIO				X
H	DIRECTION GENERALE	LGG	1153	POOL DE BRANCARDAGE				X
H	DIRECTION GENERALE	LGG	1250	EQUIPE SECRETAIRES ASSISTANTES				X
H	DIRECTION GENERALE	LGG	1260	SERVICE INTENDANCE				X
H	GESTION DU PERSONNEL	LGG	1263	RESEAU GERONTOLOGIQUE				X
H	SERVICES ECONOMIQUES	LGG	1270	SERVICE INTERIEUR				X
H	SERVICES ECONOMIQUES	LGG	1410	DIETETIQUE				X
H	FINANCES & GESTION DES MALADES	LGG	1500	BASCULEMENT				X
H	DIRECTION GENERALE	LGG	1555	EQUIPE DE SUPPLEANCE				X
H	DIRECTION GENERALE	LGG	1770	POOL ASH				X

H	FINANCES & GESTION DES MALADES	LGG	9998	PERMISSION				X
H	FINANCES & GESTION DES MALADES	LGG	9999	LETTRE CLES CONSULTATION EXT.				X
H	REEDUCATION FONCTIONNELLE	LM	1036	REEDUCATION FONCTIONNELLE			X	
H	PHARMACIE	LM	1096	PHARMACIE			X	
H	PHARMACIE	LM	1097	STERILISATION			X	
H	BIOMEDICAL	LM	1099	BIOMEDICAL			X	
H	HYGIENE HOSPITALIERE	LM	1102	HYGIENE HOSPITALIERE			X	
H	PHARMACIE	LM	1110	RETROCESSION MEDICAMENTS			X	
H	PHARMACIE	LM	1280	UNITE DE RECONSTITUTION			X	
H	PHARMACIE	LM	6666	PHARMACIES EXTERIEURES			X	
H	PHARMACIE	LM	8888	TESTS PROTOCOLES & PRESCRIPTIONS			X	
H	LABORATOIRE	MT	1026	LABORATOIRE		X		
H	LABORATOIRE	MT	1027	CE LABORATOIRE		X		
H	BLOC OPERATOIRE	MT	1028	BLOC CENTRAL		X		
H	BLOC OPERATOIRE	MT	1029	SALLE DE REVEIL		X		
H	BLOC OPERATOIRE	MT	1031	BLOC AMBULATOIRE		X		
H	IMAGERIE	MT	1032	RADIOLOGIE		X		
H	IMAGERIE	MT	1033	CE RADIOLOGIE		X		
H	IMAGERIE	MT	1034	SCANNER		X		

H	IMAGERIE	MT	1035	CE SCANNER		X		
H	ANESTHESIOLOGIE	MT	1037	ANESTHESIOLOGIE		X		
H	ANESTHESIOLOGIE	MT	1038	CE ANESTHESIE		X		
H	BLOC OPERATOIRE	MT	1071	ENDOSCOPIES		X		
H	BLOC OPERATOIRE	MT	1078	BLOC OBSTETRICAL		X		
H	LABORATOIRE	MT	1142	BANQUE DE SANG		X		
H	ANESTHESIOLOGIE	MT	1323	UNITE TRAITEMENT DOULEUR		X		
H	BLOC OPERATOIRE	MT	1444	UG BLOC CENTRAL & AMBULATOIRE		X		
H	IMAGERIE	MT	1750	IRM		X		
H	URGENCES & SMUR	SAC	1021	SMUR	X			
H	URGENCES & SMUR	SAC	1022	SERVICE DE PORTE	X			
H	URGENCES & SMUR	SAC	1023	URGENCES	X			
H	URGENCES & SMUR	SAC	1024	CE URGENCES	X			
H	MEDECINE 2	SAC	1040	CE CARDIOLOGIE	X			
H	MEDECINE 1	SAC	1041	MEDECINE 1	X			
H	MEDECINE 1	SAC	1042	CE MEDECINE 1	X			
H	MEDECINE 2	SAC	1043	MEDECINE 2	X			
H	MEDECINE 2	SAC	1045	EF CARDIOLOGIE	X			
H	MEDECINE 3	SAC	1046	MEDECINE 3	X			
H	PEDIATRIE	SAC	1047	PEDIATRIE	X			
H	PEDIATRIE	SAC	1048	CE PEDIATRIE	X			

H	PNEUMOLOGIE	SAC	1050	PNEUMOLOGIE	X			
H	PNEUMOLOGIE	SAC	1051	CE PNEUMOLOGIE	X			
H	PNEUMOLOGIE	SAC	1052	EF PNEUMOLOGIQUES	X			
H	SURVEILLANCE CONTINUE	SAC	1053	SURVEILLANCE CONTINUE	X			
H	SOINS PALLIATIFS ET DE SUPPORT	SAC	1055	SOINS PALLIATIFS ET DE SUPPORT	X			
H	ORTHOPEDIE	SAC	1056	ORTHOPEDIE HOSPITALISATION	X			
H	CHIRURGIE AMBULATOIRE	SAC	1057	ORTHOPEDIE AMBULATOIRE	X			
H	ORTHOPEDIE	SAC	1058	CE ORTHOPEDIE	X			
H	UROLOGIE	SAC	1059	UROLOGIE HOSPITALISATION	X			
H	UROLOGIE	SAC	1060	CE UROLOGIE	X			
H	UROLOGIE	SAC	1061	EF UROLOGIE	X			
H	VISCERAL	SAC	1062	VISCERAL HOSPITALISATION	X			
H	CHIRURGIE AMBULATOIRE	SAC	1063	VISCERAL AMBULATOIRE	X			
H	CE CHIRURGIE	SAC	1065	CE OPH	X			
H	CHIRURGIE AMBULATOIRE	SAC	1066	OPH AMBULATOIRE	X			
H	CE CHIRURGIE	SAC	1068	CE ORL	X			
H	CHIRURGIE AMBULATOIRE	SAC	1069	ORL AMBULATOIRE	X			
H	HOPITAL DE JOUR MEDECINE	SAC	1070	HOPITAL DE JOUR MEDECINE	X			
H	HOPITAL DE JOUR MEDECINE	SAC	1072	CE MEDECINE	X			
H	CHIRURGIE AMBULATOIRE	SAC	1073	CHIRURGIE AMBULATOIRE	X			
H	CHIRURGIE AMBULATOIRE	SAC	1075	GASTRO ENTEROLOGIE AMBULATOIRE	X			

H	CHIRURGIE AMBULATOIRE	SAC	1077	STOMATOLOGIE AMBULATOIRE	X			
H	GYNECOLOGIE OBSTETRIQUE	SAC	1079	UG GYNECOLOGIE OBSTETRIQUE	X			
H	GYNECOLOGIE OBSTETRIQUE	SAC	1080	ORTHOGENIE	X			
H	GYNECOLOGIE OBSTETRIQUE	SAC	1081	EF GYNECOLOGIQUES	X			
H	GYNECOLOGIE OBSTETRIQUE	SAC	1082	CE GYNECOLOGIE	X			
H	GYNECOLOGIE OBSTETRIQUE	SAC	1083	CE CENTRE DE PLANIFICATION	X			
H	ADDICTOLOGIE	SAC	1084	ALCOOLOGIE	X			
H	CHIRURGIE AMBULATOIRE	SAC	1112	UROLOGIE AMBULATOIRE	X			
H	UROLOGIE	SAC	1113	UG UROLOGIE VISCERAL	X			
H	VISCERAL	SAC	1114	CE VISCERAL	X			
H	POLE GERIATRIQUE	SAC	1126	CE MEDECINE GERIATRIQUE	X			
H	MEDECINE 3	SAC	1130	CE RHUMATOLOGIE	X			
H	MEDECINE 4	SAC	1140	MEDECINE 4	X			
H	MEDECINE 4	SAC	1141	CE MEDECINE 4	X			
H	POLE GERIATRIQUE	SAC	1143	COURT SEJOUR GERIATRIE	X			
H	MEDECINE 3	SAC	1150	CE GASTROENTEROLOGIE	X			
H	MEDECINE 4	SAC	1160	UNITE RECHERCHE COMPORTEMENTS ALIMENTAIRES	X			
H	CE CHIRURGIE	SAC	1222	CE CHIRURGIE	X			
H	POLE GERIATRIQUE	SAC	1227	CONSULTATIONS MEMOIRE	X			
H	MEDECINE 5	SAC	1240	MEDECINE 5	X			

H	POLE GERIATRIQUE	SAC	1254	UNITE MOBILE DE GERIATRIE	X			
H	SOINS PALLIATIFS ET DE SUPPORT	SAC	1264	CONSUL. ANNONCE & ACCOMPAGNEMENT	X			
H	PEDIATRIE	SAC	1265	UNITE MEDICO JUDICIAIRE	X			
H	SSR	SAC	1310	SSR	X			
H	HOPITAL DE JOUR MEDECINE	SAC	1333	UG HOPITAL DE JOUR & AMBULATOI	X			
H	ADDICTOLOGIE	SAC	1352	TABACOLOGIE	X			
H	HOPITAL DE JOUR MEDECINE	SAC	1368	CE CANCEROLOGIE	X			
H	PEDIATRIE	SAC	1420	HOPITAL DE JOUR PEDIATRIE	X			
H	MEDECINE 2	SAC	1424	UTEC	X			
H	GYNECOLOGIE OBSTETRIQUE	SAC	1430	CE PRE & POST ORTHOGENIE	X			
H	MEDECINE 2	SAC	1440	USIC	X			
H	GYNECOLOGIE OBSTETRIQUE	SAC	1510	GYNECOLOGIE	X			
H	URGENCES & SMUR	SAC	1600	SUITE DE SOINS URGENCES	X			
H	GYNECOLOGIE OBSTETRIQUE	SAC	1620	OBSTETRIQUE	X			
H	GYNECOLOGIE OBSTETRIQUE	SAC	1700	CE NON PROGRAMMEES GYNECOLOGIE	X			
H	GYNECOLOGIE OBSTETRIQUE	SAC	1730	CE OBSTETRIQUE	X			
H	NOUVEAUX NES	SAC	1740	NOUVEAUX NES	X			
H	CE CHIRURGIE	SAC	1747	CE STOMATHERAPIE	X			
H	CE CHIRURGIE	SAC	1850	CE NEUROLOGIE	X			
H	MEDECINE 1	SAC	1888	UG MEDECINE 1 & PNEUMOLOGIE	X			
H	MEDECINE 4	SAC	1999	UG MEDECINE 4 - 5 - CSG	X			

