

UNIVERSITÉ ABDERRAHMANE MIRA DE BÉJAÏA
FACULTÉ DES SCIENCES ÉCONOMIQUES, COMMERCIALES ET
DES SCIENCES DE GESTION

Département des Sciences Économiques

Mémoire
En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences Économiques
Option : Économie de la Santé

THÈME

**L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des
coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas**

Sous la direction de :
KENDI Nabila

Présenté par :
GUELIL Djahida

Jury de soutenance :
Président : Biatour
Examineur : Amalou Mourad
Rapporteur : KENDI Nabila

Année universitaire 2012-2013

Dédicaces

Je dédie ce travail à ma mère, car elle a tant sacrifié sa vie pour nos études ainsi qu'à mon père qui a toujours veillé pour que nous émergions dans la vie

A mes frères et ma petite sœur

A mes deux grandes sœurs, à leurs maris et à leurs petits-enfants

A toutes celles et à tous ceux qui me sont chers

REMERCIEMENTS

Je tiens à exprimer mes vifs remerciements à ma promotrice Kendi Nabila pour ses conseils précieux et ses orientations bénéfiques

Je remercie également le directeur de l'E.P.H. d'Aokas et toutes les personnes qui m'ont aidé. Ensuite, je tiens à exprimer mes remerciements à monsieur Amalou Mourad pour ces orientations.

LISTE DES ABREVIATIONS

ABC: Activity Based Costing

A.M.U.E : Agence de Mutualisation des Universités et des Etablissements

BE : Bureau des Entrées

CA : Conseil d'Administration

CHU : Centre Hospitalier Universitaire

EPH : Etablissement Public Hospitalier

EPSP : Etablissement Public

EPS : Etablissement Public Spécialisé

GHM : Groupe Homogène de Malade

HAD : Hospitalisation A Domicile

IB : Infirmière Brevetée

I.G.F : L'Inspection Générale des Finances

I.R.M : Imagerie par Résonance Magnétique

ISA : Indice Synthétique d'Activité

MCO : Médecine, de Chirurgie, de Gynécologie Obstétrique

MSPRH : Ministère de Santé Public et de la Réforme Hospitalière.

N.G.A.P : Nomenclature Générale des Actes Professionnels

NMP : Nouveau Management Public

SA: Section d'Analyse

TIC : Technologies de l'Information et de Communication

SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE.....	1
CHAPITRE I : L'ÉCONOMIE HOSPITALIÈRE : GOUVERNANCE ET MODES DE FINANCEMENT DES HÔPITAUX	
INTRODUCTION.....	05
I : LA GOUVERNANCE HOSPITALIÈRE.....	05
II : LES MODES DE FINANCEMENT DES HÔPITAUX.....	12
III: LA MAITRISE DES DEPENSES DE SANTE AU MILIEU HOSPITALIER EN ALGERIE.....	17
CONCLUSION.....	19
CHAPITRE II : LES FONDEMENTS DE CONTRÔLE DE GESTION ET PRINCIPES DE COMPTABILITE ANALYTIQUE HOSPITALIERE.....	20
INTRODICTION	20
I: APPROCHE THEORIQUE SUR LE CONTROLE DE GESTION.....	20
II : PRESENTATION DES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION ET MISE EN PLACE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE BASEE SUR LA METHODE DES SECTIONS HOMOGENES	29
III : INTERETS ET LIMITES DE LA METHODE DES SECTIONS HOMOGENES.....	47
CONCLUSION.....	48
CHAPITRE III : MISE EN PLACE DE LA METHODE DES SECTIONS HOMOGENES AU SEIN D'UN HOPITAL PUBLIC : ETUDE DU CAS DE L'E.P.H D'AOKAS.....	49
INTRODUCTION.....	49
I: PRESENTATION ET CRITIQUE DU SYSTEME DE CALCUL DES COÛTS DE L'ORGANISME D'ACCUEILLE.....	49

II : PRESENTATION DE LA MISE EN ŒUVRE DE LA METHODE DES SECTIONS HOMOGENES AU SIEN DE L'E.P.H D'AOKAS.....	57
III: ANALYSE ET EXPLICATION DES RESULTATS DE CAS PRATIQUE.....	79
CONCLUSION.....	84
CONCLUSION GENERALE.....	85
BIBLIOGRAPHIE.....	87
ANNEXE	
LISTE DES TABLEAUX	
LISTE DES FIGURES ET SCHIMAS	
TABLE DES MATIERES	

INTRODUCTION GÉNÉRALE

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

INTRODUCTION GENERALE

La santé constitue l'un des droits fondamentaux des individus. Mais, il n'est pas à la portée de tous, particulièrement auprès des couches sociales défavorisées et en milieu rural notamment dans les villages et les zones éloignées. La santé représente l'une des conditions du développement économique, social et individuel. Dans l'objectif de sa préservation, de son amélioration, sa promotion, sa prévention et sa protection, chaque pays dispose de son système de santé organisé : en une infrastructure qui assemble l'action de multiples agents de santé ; en institutions de financement ; et, en institutions de planification (régulation, gestion et contrôle).

A cet égard, il est primordial d'élaborer et d'appliquer une politique de santé comprenant un ensemble de choix stratégiques des structures sanitaires publiques, parapubliques et privées, pour améliorer l'état de santé des populations qui sont sous leur responsabilité. Il s'agit ici de :

- déterminer les aires et champs d'intervention ;
- préciser les objectifs à atteindre, ainsi que de faire des choix judicieux en matière de priorités ;
- et, programmer les moyens qui seront engagés à ce niveau de responsabilité collective.

Elles correspondent au terme anglais « *Policies* ». Une politique de santé rassemble donc des plans de santé (*health policy*) et des programmes de santé. De même que les systèmes de santé ne se limitent pas aux systèmes de soins de santé, de même, il serait erroné de limiter les politiques de santé aux politiques de soins de santé. Il faut toutefois reconnaître que la plus grande partie des dépenses dans le secteur de la santé sont généralement consacrées aux dépenses de soins de santé, essentiellement de soins curatifs.

Dans ce sens, le problème de l'extension des dépenses de santé va à l'encontre des objectifs du système de santé et va jusqu'à compromettre les acquis en matière de santé publique. C'est pourquoi, la maîtrise des dépenses, en constante augmentation, est une problématique préoccupante pour chaque système de santé dans le monde. Cette situation a donné naissance à l'instauration des politiques de maîtrise des dépenses de santé, qui est affichée partout comme l'un des éléments majeurs d'une politique de santé.

En Algérie, à l'instar des autres pays, le problème de la forte croissance des dépenses de santé s'est posé ces dernières années. En effet, l'Algérie a connu l'émergence du problème des coûts de soins de santé et de leur évolution alarmante à partir de la fin des années 1980, en conséquence de la politique de la gratuité des soins, et suite au ralentissement de la croissance économique et à la contraction des ressources nationales ainsi qu'aux difficultés de financement des caisses de la sécurité sociale. Ainsi, les dépenses de santé en Algérie ont connu une évolution importante. Celles-ci croissent à un rythme historiquement supérieur à celui du PIB.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Même si les dépenses de santé en Algérie (5,8% du PIB en 2009) n'ont pas progressé au même rythme que celui enregistré dans les pays industrialisés (en moyenne 7,7% du PIB), le taux de croissance de ces dépenses a été très soutenu, à la suite de la conjonction de plusieurs facteurs : la transition démographique, la transition épidémiologique et la transition économique ; l'élévation du niveau de vie des individus ; la multiplication d'infrastructures sanitaires, surtout privées ; le gaspillage et la mauvaise gestion du système de soins de santé ; et, la généralisation de la couverture sociale.

C'est pourquoi, la politique de santé doit retracer pour priorité la rationalisation des coûts de l'offre et de la demande des soins de santé. Dans ce sens, la gestion des établissements hospitaliers est un moyen de rationalisation des dépenses de santé.

En effet, la planification sanitaire des structures de santé est primordiale pour la lutte contre le gaspillage et la mauvaise gestion du système de soins de santé, contribuant ainsi à la maîtrise de la spirale inflationniste des Dépenses Nationales de Santé.

A cet égard et émanant des structures de santé, gérer et contrôler la gestion d'un hôpital c'est de prendre, par les responsables opérationnel et la direction générale de l'hôpital, un certain nombre de mesures (décisions) stratégiques qui déterminent et altèrent son rendement, ses services et son fonctionnement.

En effet, la décision courante permettant à l'hôpital de fonctionner normalement, d'assurer ces missions et sa croissance suppose un effort considérable d'observation, de gestion, d'analyse, d'organisation et de contrôle. C'est pourquoi un intérêt particulier doit leur être accordé.

Le contrôle de gestion hospitalière est devenu un élément essentiel de la maîtrise des dépenses d'hospitalisation. Il ne se résume pas au seul suivi de bonne exécution ou non des prévisions. Il doit être plus largement conçu comme une aide à la définition des orientations stratégiques et des mesures à mettre en œuvre pour réaliser le calcul des coûts des activités de chaque service hospitalier, tel que le coût d'un acte médical et/ou d'une journée d'hospitalisation.

Il est impératif de faire face aux changements et au développement des outils de contrôle de gestion. Pour cela, la comptabilité analytique hospitalière rencontre un intérêt croissant de la part des établissements hospitaliers.

En effet, **la comptabilité analytique hospitalière** est l'outil le plus performant pour la détermination et l'analyse des coûts des prestations dont bénéficient les usagers des services hospitaliers. Elle s'intéresse aux traitements des coûts dans chacune des étapes de production des soins. Elle joue un rôle essentiel dans la justification des dépenses d'un établissement de santé. Cette comptabilité est un outil de gestion qui permet de fournir des informations et les

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

éléments qui permettent d'éclairer les prises de décisions à travers l'analyse des coûts qui jouent un rôle important dans les prises de décisions.

Il n'est possible de calculer un coût que si l'objet du calcul est d'abord précisé. En effet, comme le note A. Cibert, « il y a plusieurs façons de calculer un coût, il y a plusieurs coûts pour un même fait ». C'est dans cette formule que réside une des principales difficultés de l'analyse et de l'étude de coût. Il faut choisir des méthodes d'analyse qui puissent s'adapter aux différents objectifs poursuivis. La méthode principale utilisée actuellement pour estimer les coûts complets dans le secteur hospitalier, à savoir la méthode des sections homogènes. Là elle applique des règles de répartition de prorata tout en calquant le processus de formation des coûts sur le schéma organisationnel de l'hôpital. Cette technique apparue en France dans les années trente, calcul des coûts complets le découpage de l'hôpital en centre d'analyse appelé sections est défini de manière à reproduire le mieux possible de l'organisme. Cette méthode se définit comme techniquement simple et se fonde sur un découpage organique préétabli et stable de l'hôpital en centres d'analyse. Cette méthode appelée aussi la méthode des centres d'analyse vise à calculer le coût de revient complet d'un objet de coût.

Pour gérer les ressources des hôpitaux algériens, le MSPRH a ordonné la mise en place d'un système de calcul des coûts par la méthode des sections homogènes dans les établissements hospitaliers à partir de janvier 2002. La méthode des sections homogènes est une méthode de coûts complets qui veut rompre avec certaines pratiques simplistes de calcul des coûts de chaque service de l'hôpital (une journée d'hospitalisation, les actes médicaux et chirurgicaux, un séjour hospitalier, la pathologie, etc.).

Notre objectif à travers cette étude est de tenter **d'étudier la réalité de la mise en place de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans l'EPH d'Aokas**. Ainsi, la question centrale de notre travail est la suivante : **Quel est l'intérêt de mettre en place une comptabilité analytique basée sur la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts au niveau de l'établissement publics hospitalier d'Aokas?**

Cette problématique nous amène à rechercher des réponses aux questions complémentaires suivantes :

- Qu'est-ce que la comptabilité analytique hospitalière ?
- Sur quels principes se base-t-elle ?
- Quel sont ses avantages par rapport aux autres outils de contrôle de gestion ?
- Pourquoi les établissements publics de santé algériens ont-ils choisi la méthode des sections homogènes dans le calcul de leurs coûts ?
- Quelles sont les caractéristiques de l'activité hospitalière qui justifient et exigent l'usage de la comptabilité analytique basée sur la méthode des sections homogènes ?
-

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Pour capturer notre étude et répondre à nos questions, nous nous appuyons sur les hypothèses suivantes :

- La comptabilité analytique ou comptabilité de gestion est un outil dérivé de la comptabilité générale qui consiste à classer les dépenses de la collectivité selon des familles homogènes de destination et à analyser le total de ces dépenses sur ces catégories.
- La comptabilité analytique hospitalière est utilisée pour alimenter le dialogue de gestion et favoriser une prise de décision éclairée, cela pour un pilotage efficient des organisations et des activités de l'hôpital, des pôles ou des autres structures internes
- La comptabilité analytique hospitalière permet une meilleure connaissance des coûts et est ainsi un outil pertinent et permanent dans la démarche de recherche de la performance, de prise de décision et donc d'optimisation du pilotage des politiques publiques.
- Les établissements publics de santé algériens choisissent la méthode des sections homogènes car elle facilite la maîtrise des coûts hospitalier;
- Les différents services et les activités des hôpitaux obligent à utiliser la méthode des sections homogènes

Pour réaliser notre travail, la méthodologie suivie est composée des étapes suivantes : d'abord, une recherche documentaire à travers une consultation des ouvrages, des thèses, des articles, des rapports et des mémoires relatifs à notre thème. Ensuite, nous envisagerons d'effectuer une collecte de données primaire par l'exploration d'une étude de terrain au niveau de l'établissement public hospitalier d'Aokas.

Notre travail est composé de trois chapitres.

Dans le premier chapitre, nous allons tenter de donner un état des lieux de l'économie hospitalière : gouvernance et modes de financement des hôpitaux.

Dans le deuxième chapitre, nous allons tenter d'expliquer les fondements de contrôle de gestion et les principes de la comptabilité analytique hospitalière.

Le troisième chapitre est consacré pour le cas pratique où nous tentons d'étudier la réalité de la mise en place de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans l'EPH d'Aokas.

CHAPITRE I

**CHAPITRE I : L'ÉCONOMIE HOSPITALIÈRE :
GOUVERNANCE ET MODES DE FINANCEMENT DES
HÔPITAUX**

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

CHAPITRE I : L'ECONOMIE HOSPITALIÈRE : GOUVERNANCE ET MODES DE FINANCEMENT DES HÔPITAUX

INTRODUCTION

La gouvernance est un concept qui a beaucoup évolué depuis son émergence vers la fin des années quatre-vingt, dans les débats autour de la problématique des intérêts en présence. Même si les premiers essais classiques en sciences politiques sur le sujet parlaient d'un concept centré sur deux composantes principales, à savoir le droit et l'ordre, la gouvernance aborde maintenant des questions liées aux mécanismes nécessaires à la négociation des différents intérêts de la société. C'est une notion large qui recouvre les différentes manières par lesquelles les individus et les groupes s'organisent pour atteindre des objectifs en communs.

En effet, chaque organisation est gouvernée à travers un accord de volonté de ses membres, impliqués dans une relation coopérative "*affectio societatis*", c'est à dire dans la prise de décisions et la détermination des responsabilités, dans la création et la répartition de la valeur ainsi que dans la mise en place d'un système de règles formelles et informelles régissant ces éléments. Donc, la gouvernance au niveau des hôpitaux est très importante pour la gestion de ses ressources et pour plus d'efficacité.

A cet égard, l'Algérie, depuis les premiers jours de son indépendance, a mis en place les premières bases de son système de santé. Ces bases sont renforcées en 1974 par l'instauration de la gratuité des soins. Cette réforme est suivie par un passage d'un financement par journée au financement par un budget global. Au cours des vingt dernières années, le système de santé algérien a connu de profonds changements, mais le mode de financement du système public de soins est resté inchangé. Après une longue période d'application de ce mode de financement, la méthode utilisée pour le calcul des coûts n'est changée que récemment où les hôpitaux algériens commencent l'application de la méthode de sections homogènes en mois de janvier 2002.

Dans le présent chapitre nous avons pour objectif d'expliquer la gouvernance ainsi que de présenter les différents modes de financement des hôpitaux. C'est pourquoi, nous présenterons, dans une première section, la gouvernance hospitalière et son apport avec la contractualisation. Dans une deuxième section, nous essaierons de retracer les modes de financement des hôpitaux. Et enfin, la maîtrise des dépenses de santé au milieu hospitalier en Algérie.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

I. LA GOUVERNANCE HOSPITALIERE

La gouvernance hospitalière est une nouvelle forme de gestion de l'hôpital, imposé par le Nouveau Management Public (NMP), qui, dans une optique de modernisation de l'administration publique, importe des mécanismes de gestion du privé vers le public. Le but est d'améliorer l'efficacité et la performance du secteur public.

Premièrement, nous allons définir l'organisation et le fonctionnement de l'hôpital. Ensuite, nous montrons le lien entre la gouvernance de l'hôpital public et celle de l'hôpital privé. En fin, nous allons présenter les modes de gouvernance pour l'hôpital public.

1. Organisation et fonctionnement de l'hôpital

Dans ce point, nous avons pour objectif de définir l'organisation et le fonctionnement de l'hôpital.

1.1. Définition d'un hôpital

L'hôpital a pour mission première de soigner des patients est doté de la personnalité morale et l'autonomie financière qui associant plusieurs types d'unité : unités de soins, services administratifs, services médico-techniques, pharmacie, services logistiques. Chacune de ces unités a des fonctions distinctes et est dotée d'une certaine autonomie, mais l'hôpital ne peut correctement fonctionner que s'il existe une communication et une coopération entre ces unités afin de traiter au mieux les patients.

1.2. Fonctionnement et gestion d'un hôpital

L'hôpital est administré par un Conseil d'Administration (CA) et dirigé par un directeur. Il est doté d'un organe consultatif dénommé « conseil médical » (CM).

Le Conseil d'Administration (CA)

Il comprend plusieurs catégories de membres, à savoir :

- ✓ Le représentant du wali (comme président du conseil) ;
- ✓ Un représentant de l'administration des finances ;
- ✓ Un représentant des organismes de la sécurité sociale ;
- ✓ Un représentant de l'assemblée populaire de la wilaya ;
- ✓ Un représentant de l'assemblée populaire de commune siège de l'établissement ;
- ✓ Un représentant des personnels médicaux élu par ses pairs ;
- ✓ Un représentant des personnels paramédicaux élu par ses pairs ;
- ✓ Un représentant des associations d'utilisateurs ;

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

- ✓ Un représentant des travailleurs élu en assemblée générale ;
- ✓ Le président du conseil médical.

Le CA délibère sur les documents de planification et les documents budgétaires qui comprennent : le projet d'établissement (les contrats pluriannuels d'objectifs et de moyens que l'établissement a fixé) ; le projet médical ; et, le projet social.

Le CA délibère sur les questions relatives à l'organisation de l'établissement et ses relations avec les autres établissements publics de santé.

➤ **Le directeur**

Le directeur de l'hôpital est nommé par arrêté du ministre chargé de la santé. Il dirige l'établissement et il est son représentant légal ; il est l'exécutif de l'établissement, notamment en ce qui concerne les délibérations du CA. Par ailleurs, le directeur de l'hôpital est l'ordonnateur des dépenses et des recettes et dispose d'un pouvoir de nomination sur tout le personnel de l'établissement, à l'exception de ceux pour lesquels un autre mode de nomination est prévu.

Le directeur de l'hôpital est assisté de quatre (4) sous-directeurs chargés respectivement:

- ✓ des finances et des moyens ;
- ✓ des ressources humaines ;
- ✓ des services de santé ;
- ✓ et, de la maintenance des équipements médicaux et équipements connexes.

Les sous-directeurs sont nommés par arrêté du ministre chargé de la santé.

L'organisation interne des hôpitaux est fixé par arrêté conjoint des ministres chargés de la santé, des finances et de l'autorité chargée de la fonction publique.

➤ **Le Conseil Médical (CM)**

Il représente le personnel médical, d'odontologies et pharmaceutiques de l'établissement. Son président est élu. Il est l'interlocuteur du directeur pour toutes les questions médicales. Il est de droit membre du CA.

Le CM est chargé d'étudier et d'émettre son avis médical et technique sur toute question intéressant l'établissement, notamment sur :

- ✓ L'organisation et les relations conflictuelles entre les services médicaux ;
- ✓ Les projets de programmes relatifs aux équipements médicaux, aux constructions et aménagements des services médicaux ;
- ✓ Les programmes de santé et de population ;

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

- ✓ Les programmes de manifestations scientifiques et techniques ;
- ✓ La création ou la suppression des structures médicales.

Le CM propose toutes mesures de nature à améliorer l'organisation et le fonctionnement des services de soins et de prévention.

Le CM comprend :

- ✓ Les responsables des services médicaux ;
- ✓ Le pharmacien responsable de la pharmacie de l'établissement ;
- ✓ Un chirurgien-dentiste ;
- ✓ Un paramédical élu par ses pairs dans le grade le plus élevé du corps des paramédicaux ;

Le CM élit en son sein un président et un vice-président pour une durée de trois (3) années renouvelable.

En plus du CM, il existe d'autres instances consultatives de l'hôpital, telles que : le comité technique de l'établissement ; le comité de lutte contre les infections nosocomiales ; et, le comité d'hygiène, de sécurité et des conditions de travail.

2. La gouvernance de l'hôpital public

Le concept de gouvernance clinique a été développé vers la fin des années 1990 au Royaume-Uni, dans le but d'accroître l'obligation de rendre compte des établissements de santé en regard de leur performance et de la qualité de soins et services. « *Clinical governance is doing anything and everything required to maximize quality*¹ », cette définition impose la nécessité d'utiliser tous les moyens et les processus nécessaires pour maximiser la qualité des soins.

2.1. Définition et spécificités de la gouvernance hospitalière

Avant de définir la gouvernance hospitalière, il est question de définir d'abord la gouvernance.

2.1.1. Définition de la gouvernance

La gouvernance est définie comme « le processus par lequel, à l'intérieur de traditions reconnues et de cadres institutionnels, différents secteurs de la société expriment des intérêts, des décisions sont prises et les décideurs en sont tenus pour responsables² ».

¹ R. Lilley (1999) « Making Sense of Clinical Governance », Radcliffe Medical Press, Oxford, In: R. Chambers, G. Wakley (2000), « making clinical governance work for you », Radcliffe Medical Press, Oxford, p.3.

² Louise Frechette, Vice - Secrétaire générale des Nations Unies dans « Comprendre la gouvernance », Institut sur la gouvernance, Ottawa, 2001.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

La gouvernance est définie aussi comme « l'ensemble des actions et moyens adoptés par la société pour promouvoir l'action collective et fournir des solutions collectives afin de poursuivre des objectifs communs³ ».

La gouvernance peut être définie comme « l'ensemble des mécanismes et moyens visant à rallier les intérêts des différentes parties prenantes, à éviter les divergences, à chercher la compatibilité, à manager la susceptibilité afin d'arriver au compromis voire le consensus⁴ ».

2.1.2. Définition de la gouvernance hospitalière

La gouvernance hospitalière (clinique) est définie comme « un ensemble de moyens par lesquelles les organisations et les professionnels assurent la qualité et la sécurité des soins ».

Ce mode de gouvernance tend à responsabiliser l'ensemble des acteurs en les incitant à s'engager dans la création, le maintien et la surveillance des standards qui correspondent aux meilleures pratiques cliniques».

Cette définition insiste sur le fait que l'ensemble des acteurs de l'hôpital, à savoir les usagers, les soignants et les administrateurs, sont concernés par la performance de l'organisation et la promotion de la qualité des soins, et ils sont tous au centre de la gouvernance hospitalière.

Donc la gouvernance hospitalière est l'ensemble des moyens et des capacités de personnels de l'hôpital pour mieux organiser et gérer les prestations de celui-ci.

2.2. Les spécificités de la gouvernance hospitalière

Les spécificités de la gouvernance hospitalière sont : structurelles, organisationnelles, institutionnelles et pratiques.

2.2.1. Les spécificités structurelles de la gouvernance hospitalière

La spécificité de l'hôpital public est présente plus exactement dans la fonction qu'il remplit : « soigner », ainsi que dans le fait que c'est un **organisme public** sur lequel la tutelle exerce un pouvoir de propriété. L'aspect non lucratif de l'hôpital et l'absence des actionnaires rendent l'application de la gouvernance dans le milieu hospitalier difficile.

Les spécificités structurelles sont de nature à rendre difficile l'application des méthodes managériales à l'hôpital ; le bien produit ne peut être mesuré et il est quasi impossible d'anticiper la demande. En outre, le personnel obéit aux prérogatives de la fonction publique

³Richard Dodgson, Kelley Lee & Nick Drager: « Global health governance: a conceptual review » Discussion Paper No.1, www.who.org, 2002.

⁴Mohamed Frioui « Cours de Management International Comparé », 1^{ère} Année DEA Management, FSEG Tunis, 2002.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

et il comporte deux types de personnels : administratifs et soignants, dont les intérêts ne sont pas forcément convergents ; l'administration tente d'optimiser son organisation aux moindres coûts et le soignant recherche le résultat thérapeutique à n'importe quel prix.

2.2.2. Les spécificités organisationnelles de la gouvernance hospitalière

A. Bartoli (2009) ⁵définit la spécificité organisationnelle comme suit :

L'analyse organisationnelle complète la spécificité structurelle par la réalité du fonctionnement des entités concernées. Elle part du constat selon lequel les organisations publiques traduisent trois tendances de base :

- Des activités plus souvent de « service » que de fabrication de produits ;
- Une taille généralement importante ;
- Un environnement complexe, contraignant et marqué par des « barrières à l'entrée » importantes.

En ce qui concerne les activités de service, les gestionnaires leur attribuent traditionnellement les deux spécificités suivantes:

- Le caractère intangible (non matériel) et hétérogène (non reproductible à l'identique) de l'output ;
- La simultanéité de la « production » et de la consommation du service (d'où l'importance du contact entre le « producteur » et le consommateur).

2.2.3. Spécificités institutionnelles de la gouvernance hospitalière

L'analyse institutionnelle met en avant des spécificités d'ordre politique et juridique. D'après l'analyse institutionnelle, les organisations publiques se caractérisent par⁶ :

- Une soumission au pouvoir politique ;
- Un système juridique particulier ;
- Une rationalité de service public (respecter les principes du service public) ;
- Un financement à partir des ressources budgétaires affectées ou prélevées (non gagnés dans un échange marchand).

2.2.4. Les spécificités pratiques de la gouvernance hospitalière

L'hôpital englobe un ensemble d'acteurs, internes et externes, les spécificités pratiques de la gouvernance apparaissent en pratique en essayant de concilier les intérêts de ces différents acteurs à savoir : le président du CA et ses membres, le directeur, le conseil médical, le personnel et les usagers.

⁵ A. Bartoli. (2009). Op.cit. pg60-61.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

En effet, l'existence de différents acteurs crée une coexistence de quatre logiques de régulation, à savoir⁷ :

- ✓ une logique professionnelle ;
 - ✓ une logique technocratique ;
 - ✓ la logique économique ;
 - ✓ et, la logique démocratique.
- ❖ **Une logique professionnelle** diffusée par les professionnels qui entraîne l'augmentation de l'autonomie du médecin. Ce type de gouvernance donne le pouvoir au médecin et le rend comme le seul garant de l'intérêt du patient au nom de la relation de confiance qui encadre le colloque singulier entre le médecin et son patient.
- ❖ **Une logique technocratique** diffusée par les gestionnaires qui conduit à plus d'économie et moins de solidarité pour serrer les budgets. Ce type de gouvernance considère l'utilisateur comme un administré géré par l'autorité ; l'intérêt de l'utilisateur est garanti par la recherche d'intérêt général.
- ❖ **La logique économique** diffusée par le monde marchand, qui favorise la libre concurrence et soumet le secteur sanitaire à la logique du marché libéral. Ce type de gouvernance favorise la prise en compte du consommateur de soins qui devra être responsabilisé afin de maîtriser les dépenses.
- ❖ **La logique démocratique** diffusée par le monde politique. La modernisation du service public conduit ce type de gouvernance à prendre en compte le citoyen en tant qu'acteur émergent, dont la voix s'exprime notamment à partir des dispositifs de la démocratie sanitaire.

2.3. Les composantes de la gouvernance hospitalière

La gouvernance adopte une approche systémique des dysfonctionnements de l'hôpital, puisqu'elle met en relation plusieurs mécanismes de façon cohérente afin d'améliorer la performance et la qualité des soins. Ainsi, la gouvernance regroupe plusieurs composantes⁸ :
La formation et le développement professionnel : le développement technique rapide dans le domaine sanitaire rend la formation initiale des médecins insuffisante pour la pratique de leur profession. Ainsi, la formation continue est indispensable pour les praticiens, et il faut la favoriser pour la primauté de la qualité et de l'efficacité de leur service.

⁷ G. Schier et O. Meier (2008) : « Les spécificités de la gouvernance hospitalière : synthèses et perspectives », *Revue Française de Gouvernance d'Entreprise*, n°3, semestre1, pp. 77-90.

⁸I. Brault, D.A. Roy : « Introduction à la gouvernance clinique : historique, composantes et enjeux d'implantations », *Infolettre*, vol. 3, n°1, juin 2006, p2. Voir aussi Hôpital du valais : « *la gouvernance clinique* » In : www.rsv-gnw.ch.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

- ❖ **L'audit clinique** : l'audit clinique révisé la pratique des soins, les normes de la bonne qualité et les critères de performance. L'audit hospitalier favorise le développement de la performance des pratiques des soins de santé. L'audit a pour mission de vérifier la conformité aux processus établis et l'efficacité des moyens mis en œuvre.
- ❖ **L'efficacité clinique** : c'est une mesure qui permet d'estimer le degré d'efficacité des pratiques cliniques.
- ❖ **La gestion de risques** : elle regroupe l'ensemble des pratiques mises en place pour assurer un environnement de travail sûr pour les praticiens, et un lieu sûr pour les soins afin de protéger les patients. La gouvernance favorise la sécurité sanitaire et la sécurité du travail à l'hôpital et développe les meilleures pratiques sécuritaires dans ce domaine.
- ❖ **Recherche et développement scientifique** : cette composante favorise la qualité des soins. Ainsi, c'est par les résultats qu'on obtient des recherches scientifiques qu'on développe la qualité et qu'on accroît l'efficacité clinique. Alors, il est primordial de promouvoir la recherche et le développement scientifique dans l'hôpital.
- ❖ **La transparence** : développer la transparence des soins et des pratiques sanitaires, tout en respectant la confidentialité des patients, est essentiel à la garantie de la qualité des services rendus. La transparence est une composante essentielle d'une bonne gouvernance⁹.

Enfin et au terme de cette section, nous concluons que la gouvernance hospitalière est très importante pour renforcer l'organisation de la production de soins dans un cadre hiérarchisé plaide pour une régulation souple et légère des processus de décision.

Ainsi, pour une bonne gouvernance, tous les membres de l'hôpital sont nommés pour leurs compétences dans le domaine qui les concerne en introduisant notamment leurs responsabilités.

II. LES MODES DE FINANCEMENT DES HÔPITAUX PUBLICS

Selon Domenighetti¹⁰, les ressources disponibles pour financer les systèmes de soins de santé (y compris les hôpitaux) sont de plus en plus insuffisantes et le financement de ces systèmes est de plus en plus problématique en raison de l'extension de l'offre en parallèle de l'augmentation de la demande en raison de plusieurs facteurs : démographiques, épidémiologiques, socioéconomiques, environnementaux, etc.

⁹ J-X. Trazzini (2003): « Le contexte de textes et pratiques », Gestions Hospitalières, cahier 181, novembre, pp. 713-716

¹⁰ Eco-Santé OCDE 2008; état des données décembre 2008.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Le système de financement hospitalier évolue en fonction de l'organisation et des fonctions de l'hôpital. En effet, les hôpitaux traditionnels étaient financés, comme les hôtels, par un prix

de journée¹¹. En suite Avec l'augmentation de la taille des hôpitaux et leur reprise en main par l'État, le système de financement hospitalier est passé à la formule de financement par budget global. L'hôpital était assimilé à une administration. Enfin, les hôpitaux modernes, dominés par la technique, sont de plus en plus financés par un forfait par pathologie.

En plus de permettre le financement des hôpitaux, un tarif qui reflète le coût réel des services est aussi un indicateur de gestion. Il sert à comparer les performances entre les différentes unités (concurrence par comparaison qui les incite à réduire leurs coûts et à améliorer leur efficacité), ce qui les incite logiquement à une utilisation efficiente des moyens. De plus, c'est un élément utile pour déterminer les investissements nécessaires. Il faut partir d'un principe : avec toute la bonne volonté du monde, il est impossible d'aboutir à des projets cohérents si les indicateurs de valorisation ne sont pas représentatifs des frais engagés. « Sans quantification du présent, on ne peut pas planifier l'avenir ».

De ce fait, il nous semble nécessaire de présenter les modes de financement des hôpitaux dans le monde et en particulier en Algérie.

1. Le financement (la tarification) des hôpitaux au prix de journée

Le financement (la tarification) des hôpitaux au prix de journée est un financement rétrospectif. Il présente, en effet, beaucoup de similitudes avec le paiement à l'acte car l'hôpital reçoit un prix fixe, un forfait par journée passée par le malade. Dans ce mode de financement, l'argent suit le patient alité.

Par ce mode de financement, le budget d'un hôpital s'obtient par la multiplication du nombre de journées d'hospitalisation par un prix de journée préalablement fixé.

Le prix de la journée varie avec la spécialité du service hospitalier (une journée en réanimation coûte plus cher qu'une journée en médecine générale). C'est pourquoi, nous trouvons un prix de journée en médecine, un prix de journée en chirurgie, un prix de journée en obstétrique, etc.

En Algérie, les cliniques privées facturent les frais d'accueil, d'hébergement et de restauration sur la base d'un prix de journée.

En effet, le prix de la journée d'hospitalisation est ajusté au coût moyen. Or, le coût supporté par l'hôpital varie :

¹¹ En fait, l'hôpital traditionnel était l'endroit où allaient les personnes indigentes très malades pour mourir.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

- **Premièrement**, il varie au cours de chaque séjour (chaque patient est un cas particulier ; on ne peut pas prévoir à l'avance combien va coûter un patient admis à l'hôpital. Un patient jeune ou un patient vieux qui a 2, 3 ou 4 maladies ne nécessitent pas une prise en charge médicale du même degré)
- **Deuxièmement**, le coût d'hospitalisation varie aussi dans le temps. En général, le coût réel sera élevé en début du séjour (examens, opération ou traitement) puis diminuera jusqu'au coût hôtelier.

Avec la tarification au prix de journée, l'hôpital supporte la différence entre le forfait reçu et le coût réel de ses prestations (soi, il supporte une perte ou il gagne un bénéfice). Donc, il a intérêt à gonfler le nombre de jours d'hospitalisation qui ne nécessitent pas beaucoup de frais (en général, les derniers jours du séjour, les services hospitaliers moins coûteux, etc.), car le budget de l'hôpital est fonction du nombre de journées d'hospitalisation. Par conséquent, les surcoûts induits par le gonflement des séjours engendrent l'extension des dépenses de santé liées au financement des hôpitaux. Pour avoir financé leurs hôpitaux selon cette formule jusqu'en 1985, de nombreux pays de l'OCDE avaient accumulé une surcapacité en lits d'environ 30 % par rapport aux besoins.

Toutefois, la tarification au prix de journée convient aux établissements ayant surtout une fonction hôtelière, comme les maisons de retraite médicalisées (hospices) ou les maternités (cependant, l'accouchement est généralement tarifé séparément par un forfait).

Au milieu des années quatre-vingt, la tarification au prix de journée a été abandonnée presque partout dans le monde.

1.1. Avantages de la tarification des hôpitaux au prix de journée

La tarification des hôpitaux au prix de journée présente l'avantage de maintenir le fonctionnement de l'hôpital avec un financement pérenne (durable et continu).

1.2. Inconvénients de la tarification des hôpitaux au prix de journée

- ❖ **L'hôpital financé au prix de journée crée sa propre demande (risque aléa-moral, la demande induite par l'offre)** : les hôpitaux payés au prix de journée sont incités à prolonger les séjours ou à remplir partiellement des services de soins aigus, notamment avec des personnes âgées. Avec un financement sur la base d'un prix de journée : plus on produit de journées et plus le budget sera élevé. Le prix de journée incite donc les hôpitaux : à allonger au maximum les durées de séjours ; à multiplier les lits ; et, enfin, le prix de journée incite les hôpitaux à maximiser le taux d'occupation ;

Ainsi, l'hôpital est incité à remplir au maximum ses lits, soit en allongeant « de façon injustifiée » la durée du séjour, soit en gardant les malades dont l'hospitalisation n'est pas

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

justifiée sur le plan technique (Certains hôpitaux vont même jusqu'à aliter des SDF). En bref, le prix de journée incite les hôpitaux à garder les malades au-delà de ce qui est nécessaire.

- ❖ **Le prix de journée n'incite pas l'hôpital à maîtriser ses coûts, c'est-à-dire n'encourage pas à l'efficience**¹²: les hôpitaux payés au prix de journée essaient de compenser les journées d'hospitalisation qui nécessitent beaucoup de frais avec celles qui nécessitent moins de frais. Ainsi, ils auront tendance à demander toujours plus d'équipements et un personnel supplémentaire. En effet, pour être efficace, il faut généralement se casser la tête ; avec un financement au prix de journée, le gestionnaire de l'hôpital n'est aucunement incité à se « casser la tête » pour maîtriser ses coûts. Sa mission est simple : Consommer les budgets. Ainsi, un hôpital financé au prix de journée aura tendance à produire non seulement des journées plus nombreuses, mais également plus chères.

2. Le financement des hôpitaux par budget global

Le budget global est le budget autorisé par le gouvernement en principe avant le début de l'année pour couvrir les dépenses de l'année en cours. Ce budget est suivi généralement par un budget supplémentaire qui est pour l'autorisation de majorer le budget global (c'est un budget complémentaire qui permettra de couvrir des dépenses supplémentaires qui doivent être justifiées). Le budget global est donc un système de financement prospectif : le budget est fermé, quel que soit le coût réel supporté par l'hôpital.

L'hôpital reçoit à l'année « t » un budget prospectif fondé sur le budget de l'année précédente ($t-1$), et augmenté d'un pourcentage « r » qui peut être positif (si l'hôpital a consommé un coût réel plus important lors de l'année précédente ou indexé au taux d'inflation) ou qui peut être négatif si l'hôpital a consommé un coût réel moins important lors de l'année précédente).

En Algérie, le budget global a été adopté en 1973, juste après la promulgation de la gratuité des soins. Aujourd'hui, il est encore en vigueur.

Ce système de financement est caractérisé par des avantages et des inconvénients qui sont les suivants :

2.1. Avantages de la tarification des hôpitaux par budget global

- ❖ **Encourager à l'efficience** : le budget global transfère le risque financier sur les établissements (car il supporte les pertes et n'a aucun droit au remboursement en cas de perte) et permet donc une meilleure rationalisation de la dépense hospitalière. Cette formule de financement *prospective* incite l'hôpital à diminuer les séjours et les journées inutiles. Elle l'incite aussi à maîtriser ses coûts.

¹² Chalane Smail, document de cours, niveau L3, université de Béjaïa, 2010.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

- ❖ **Le financement des hôpitaux par budget global encourage l'innovation** : en effet, le progrès techniques permet de réduire efficacement le nombre de lits. Avec des hôpitaux financés par budget global, il y aura toujours de vives résistances pour fermer les lits en surcapacités ; ce qui permet d'éviter les soins inutiles.
- ❖ **Elimination complète des mesures incitatives visant la consommation de soins supplémentaires** : élimination des actes inutiles.

2.2. Inconvénients de la tarification des hôpitaux par budget global

- ❖ **Prestation sous-optimale des soins** :
 - a. Le budget global incite à lésiner sur la quantité et la qualité des soins offerts. Loin d'induire une plus grande rationalisation des dépenses hospitalières, le budget global incite surtout au rationnement. En effet, l'enveloppe fermée incite à la sous-production d'actes.
 - b. Le budget global ne comporte aucune incitation à améliorer la qualité et la disponibilité des soins.
 - c. Dans les hôpitaux financés par budget global, elle est constatée souvent une faible productivité du personnel médical et paramédical (comme tous les fonctionnaires) et une faible disponibilité des médicaments, des matières premières et des équipements. De plus, des équipements coûteux sont utilisés pendant un faible nombre d'heures dans la journée.
 - d. Le financement par forfait hospitalier provoque un rationnement important, car il génère d'importantes files d'attentes pour les interventions chirurgicales, des urgences surchargées et une grande indifférence aux besoins ressentis par les citoyens.
 - e. Une sous-utilisation des appareils d'actes techniques : les scanners et des IRM à l'hôpital public sont sous-utilisés comparativement aux structures privées.
- ❖ **Exclusion d'accès aux soins** : Un hôpital financé par budget global aura tendance à sélectionner les malades : il préfère les malades qui restent peu de temps hospitalisés et qui subissent des interventions chirurgicales d'un niveau moyen. Il aura ainsi tendance à détourner vers les CHU et les hôpitaux spécialisés les malades qui restent longtemps hospitalisés ou ceux dont l'état implique une chirurgie lourde.

3. Le financement des hôpitaux sur la base d'un forfait par pathologie ou d'une tarification à l'activité

Le nouveau système de financement des hôpitaux, nommé « tarification à l'activité » (T2A), a été mis en place en France le 1^{er} janvier 2004, ne s'appliquait d'abord qu'aux activités de médecine, de chirurgie, de gynécologie obstétrique (MCO). Depuis le 1^{er} janvier 2005, cette réforme touche également l'odontologie et l'hospitalisation à domicile (HAD).

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

La T2A rend plus transparent et équitable le mode de financement entre les hôpitaux publics et privés.

Le forfait par pathologie est un système de paiement prospectif. Le principe de ce financement est que les ressources allouées à chaque hôpital sont déterminées directement par le volume et la nature des activités réalisées au sien d'un hôpital. Ces activités sont valorisées sur la base de tarifs nationaux de prestation. Ainsi, le forfait par pathologie consiste à financer l'hôpital sur la base de son activité réelle. À chaque acte, chaque pratique, chaque type de soin correspond un tarif. Le financement des hôpitaux dépend alors, du nombre d'actes pratiqués et du tarif de ces derniers. En bref : le forfait par pathologie est un **financement lié à l'activité**.

Avec le forfait par pathologie, les recettes d'un établissement sont directement liées à son activité, mesurée par sa production en séjours classés en **GHM** (Groupe homogène de malades) et en actes pour son activité de consultation et d'actes techniques.

3.1. Avantages de la tarification des hôpitaux sur la base d'un forfait par pathologie ou d'une tarification à l'activité

Le forfait par pathologie présente l'avantage d'encourager à l'efficacité. Il incite en effet, les hôpitaux à améliorer leur productivité. Plus concrètement, le forfait par pathologie incite les hôpitaux : à réduire les durées moyennes de séjour ; à minimiser le coût par admission ; et, enfin, à adopter les techniques de soins les plus appropriées et les moins coûteuses. **Dans ces conditions**, le forfait par pathologie permet une meilleure rationalisation des dépenses hospitalières. Avec un forfait par pathologie, l'hôpital est donc, incité **à maîtriser ses coûts et à augmenter l'efficacité de sa structure**.

3.2. Inconvénients de la tarification des hôpitaux sur la base d'un forfait par pathologie ou d'une tarification à l'activité

Toutefois, le forfait par pathologie est à l'origine d'un certain nombre de comportements stratégiques contraires à l'intérêt collectif. Ainsi, le forfait par pathologie :

- ❖ **Incite au raccourcissement excessif des séjours, d'où un risque sur la santé du patient en plus du rationnement des soins de santé assurés par l'hôpital (réduire la quantité des soins) :** le raccourcissement des séjours s'opère au détriment de la santé du patient (sortie de maternité le lendemain de l'accouchement, ...). Certains hôpitaux ont été encore plus « machiavéliques » : ils optent pour une sortie prématurée de l'hôpital.
- ❖ **Incite les hôpitaux à reporter sur la médecine ambulatoire tous les coûts possibles (notamment, les examens pré- et postopératoires) :** en effet, au-delà du transfert quasi-frauduleux des charges, le report de certains soins hospitaliers sur la médecine

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

de ville peut être à l'origine d'un risque sur la qualité des soins. Ainsi, puisque les soins ambulatoires sont imparfaitement substituables¹³ aux soins hospitaliers, il y a un

risque réel d'une prise en charge ambulatoire insuffisante pouvant entraîner une ré-hospitalisation et compliquer d'avantage et altérer l'état de santé du patient.

- ❖ **Incite les hôpitaux à surclasser les malades pour toucher des forfaits plus importants (classer les malades dans des GHM coûteuses).**

III. LA MAITRISE DES DEPENSES DE SANTE AU MILIEU HOSPITALIER EN ALGERIE

En Algérie, le projet de réforme du mode de financement des hôpitaux, à base de la contractualisation des relations entre ces derniers et leurs bailleurs de fonds, place la connaissance et la maîtrise des coûts hospitaliers comme une nécessité. Cette prise de conscience de la nécessité de renforcer l'analyse des coûts s'est matérialisée par la mise en place, à partir de janvier 2002, d'un contrôle de gestion hospitalier centré sur les techniques de la comptabilité analytique hospitalière. Les fondements et les principes de cette dernière sont inspirés de la comptabilité analytique d'entreprise qui a pour vocation principale de déterminer des coûts de revient dans une perspective de pilotage de l'activité de celle-ci. La maîtrise en milieu hospitalier des dépenses s'appuie sur l'utilisation de deux méthodes : la méthode des sections homogènes et la méthode des groupes homogènes de maladie¹⁴.

1. La méthode des sections homogènes

En janvier 2002, le Ministère de la santé a mis en place un système de calcul des coûts pour préparer les établissements hospitaliers, aux défis de la contractualisation et aux exigences d'une gestion plus souple qui refléterait la réalité des coûts engendrés, à l'occasion de la dispensation des soins.

Le système de calcul des coûts ainsi conçu s'apparente à la comptabilité analytique des entreprises mais adapté au milieu hospitalier : il s'agit de la méthode des sections homogènes dont le découpage se fait en plusieurs sections ayant des activités proches. Les dites sections sont scindées en deux **sections** « **principales** »¹⁵ et « **auxiliaires** »¹⁶. Le coût de revient se

¹³ Les soins ambulatoires sont en partie substituables aux soins hospitaliers et non dans leur totalité.

¹⁴ Amalou M. : Etude de la mise en place d'un système de comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes dans un hôpital : cas du CHU de Sétif, mémoire de magistère en Sciences Economiques, option : Economie de la santé et Développement Durable, Université de Béjaïa, 2009. p 50.

¹⁵ **Section principales** : Section d'analyse collectant les coûts associés à la production de soins, destination finale des charges des sections auxiliaires

¹⁶ **Section auxiliaires** : Section d'analyse collectant les charges des activités supports, destinées à être réparties vers les sections d'analyse (SA) principales.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

dégage de lui-même à l'aide **des clés de répartition**¹⁷ après la **ventilation primaire**¹⁸ et **secondaire**¹⁹ de toutes les charges.

En effet, l'application de la méthode des sections homogènes souffre de plusieurs difficultés, il s'agit notamment :

- Du découpage lui-même en section auxiliaires et annexes ;
- Du problème du choix des clés de répartition ;
- De critère de base de l'imputation des charges ;
- De la ventilation entre charges fixes et variables.

2. La méthode des groupes homogènes de maladie ou GHM

La méthode des groupes homogènes de maladie ou GHM est construite à partir des résumés standardisés de séjour de malade ayant le même parcours clinique : le concept d'output médical homogène, mis au point et utilisée aux USA d'abord puis dans une dizaine de pays, en constitue le support et donc la base de la tarification²⁰.

En Algérie, l'application de la méthode des GHM a fait l'objet d'une étude réalisée par une étudiante de l'école supérieure de commerce (Dahak ,1998). Ce travail se voulait à un essai d'évaluation des coûts d'hospitalisation et de prise en charge des malades selon une classification des pathologies infectieuses. Cependant, cette tentative s'est fortement heurtée à l'inévitable écueil du manque/ non fiabilité des données. Nous noterons aussi les travaux menés au service de pédiatrie du CHU d'Oran (Aguercif M .2001)²¹.

De plus, l'Algérie semble être, en retrait, par rapport à tous les outils de régulation médicalisée, les seuls efforts déployés sont focalisés davantage sur l'application de la méthode des sections homogènes en tant qu'outil de calcul des coûts en milieu hospitalier. Même la dite méthode souffre de plusieurs lacunes²².

¹⁷ **Clés de ventilation** : Clé permettant de mettre en œuvre le procédé de ventilation des charges nettes d'une activité sur les sections d'analyse bénéficiaires de sa prestation. Les clés de ventilation sont utilisées par différentes méthodes de la CAH

¹⁸ **Ventilation primaire** : Consiste à imputer les charges indirectes, selon leur destination, aux différentes sections. Ainsi, certaines charges sont affectées à une seule section et sont dites spécifiques alors que d'autres charges concernent plusieurs sections à la fois et dites charges communes.

¹⁹ **Ventilation secondaire** : c'est la répartition des charges des centres auxiliaires vers les centres principaux par le biais des clés de répartition.

²⁰ Oufriha F.Z. : La réforme hospitalière en Algérie : un difficile accouchement. In : Transition et système de santé en Algérie, édition CREAD, 2009. p 71.

²¹ Cheriet F., op. cit. p 135.

²² Lila Ziani, Mohamed Achouche, « analyse des dépenses de santé en Algérie », Colloque international, Algérie.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

CONCLUSION

Les hôpitaux algériens sont passés par plusieurs réformes. A cet égard, les modes de financement ont connu un passage de financement par le prix de la journée à un autre mode qui s'appelle le financement par le budget global.

En effet, l'application d'une méthode de calcul dépend de la nature du mode de financement des hôpitaux, c'est pourquoi, l'application de la méthode des sections homogènes suit le mode de financement par budget global. Ainsi, dans le prochain chapitre, nous allons tenter d'expliquer ces réalités comptables.

CHAPITRE II

**CHAPITRE II : LES FONDEMENTS DU CONTRÔLE DE
GESTION ET PRINCIPES DE LA COMPTABILITE
ANALYTIQUE HOSPITALIERE**

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

CHAPITRE II : LES FONDEMENTS DU CONTROLE DE GESTION ET PRINCIPES DE COMPTABILITE ANALYTIQUE HOSPITALIER

INTRODUCTION

Les hôpitaux sont confrontés à des impératifs financiers qui leur imposent de mieux mesurer l'efficacité des activités. Dans ce contexte, le contrôle de gestion constitue une opportunité pour mettre en œuvre les outils et les méthodes permettant de réaliser cet objectif. Ainsi, la comptabilité analytique, basée sur la méthode des sections homogènes, offre des choix et des possibilités nouvelles aux managers hospitaliers. Ce potentiel peut être mis en valeur si les plus objectives de l'activité et de l'évaluation de la qualité. En prenant appui sur cet outil rénové, les perspectives semblent très prometteuses. Elles doivent replacer la comptabilité au cœur de la décision en permettant de redéfinir la stratégie des établissements.

Dans le présent chapitre, nous allons essayer de cerner les fondements du contrôle de gestion et principes de la comptabilité analytique. Nous allons aborder l'introduction du contrôle de gestion à l'hôpital : sa présentation, son principe, les concepts sur lesquels elle se base, les différentes étapes de sa mise en place de la comptabilité analytique basée sur la méthode des sections homogènes, et en fin, ses intérêts et ses limites.

I. LE CONTROLE DE GESTION : NAISSANCE, EVOLUTION ET ESSOR

Afin de comprendre les fondements du contrôle de gestion, il semble nécessaire de passer à la comptabilité analytique pour la définir et savoir ses méthodes et comment l'appliquer dans un établissement de santé publique.

1. Approche théorique et historique du contrôle de gestion

Remonter à ses origines. Celui-ci s'est développé dans le monde des entreprises privées industrielles ; ce qui pose d'emblée la question de sa capacité à être transposée au secteur public et, plus particulièrement au service public hospitalier.

Dans cette section, ils seront présentés les points suivants : l'approche théorique du contrôle de gestion, son évolution historique, ses différentes définitions, son intérêt et le rôle de contrôleur de gestion.

Le contrôle de gestion ne se limite pas à un processus de vérification, le mot doit être interprété dans son sens large ainsi que de remonter à ses origines.

1.1. Evolution historique du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est né au début du XX^{ème} siècle dans les grandes entreprises nord-américaines caractérisées par une organisation du travail dite « taylorienne ». De plus, la naissance du contrôle de gestion est attribuée par la plupart des auteurs (Bouquin 1994, Johnson et Kaplan 1987, Chandler, 1977) au modèle développé par Sloan à la General Motors.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Les premières réflexions menées au sein du groupe Du Pont, qui, à l'époque, contrôlait la General Motors, insistaient sur le principe de délégation¹ comme fondement essentiel du contrôle. Dans les années 1920, Donaldson Brown et Albert Bradley passés de la Du Pont Company à General Motors vont implanter dans l'entreprise dirigée par Alfred Sloan des méthodes de contrôle jusqu'ici inconnues dans l'industrie automobile.

L'histoire du contrôle de gestion **début donc, avec la mise en œuvre de pratiques visant à décentraliser la gestion courante sans perte de contrôle sur la base d'une redistribution des responsabilités au sein de l'entreprise.** Cependant, il faut attendre les années 1960 et la publication des premiers ouvrages pour que les méthodes issues de ces pratiques soient conceptualisées et constituent le cadre de référence théorique, support à l'émergence de la doctrine du contrôle de gestion.

1.2. Définition du contrôle de gestion

La définition anglo-saxonne nous présente le contrôle de gestion comme le fait d'être capable de maîtriser et de diriger une situation dans le sens voulu. Dans la culture française, le contrôle de gestion a, dans un premier temps, été compris et analysé comme la vitrification par une tierce personne d'une situation avec une norme au tout écart devient source de sanction. Cette conception du contrôle est largement influencée par le contexte historique, puisque dans les premières industries, le contrôle ne consistant qu'à sanctionner les individus et à rectifier les procédures.

Donc, plusieurs définitions peuvent être données au contrôle de gestion. Nous nous limiterons à celles des auteurs suivants :

✓ Selon Henri bouquin

Le contrôle de gestion est formé des processus et système qui permettent l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes sont et ont été cohérents. Il finalise, pilote et post-évalue².

✓ Selon Louis Schweitzer

« Le contrôle de gestion réduit l'incertitude en définissant les mécanismes permettant d'identifier, d'évaluer et de gérer les risques réduits par les activités et projetés par l'entreprise, afin qu'ils soient intégrés dans les processus de définition de concevoir des normes de l'entreprise pour atteindre les objectifs dans les conditions ».

1.3. Nécessité du contrôle de gestion à l'hôpital

Si le contrôle de gestion se décline sous forme d'outils bien connus, il doit s'adapter aux évolutions des organisations.

² Bouquin H, « le contrôle de gestion », 7^e édition, PUF, 2006

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Cette démarche permet d'appréhender non plus la seule rentabilité économique mais également la valeur globale de l'entreprise dans toutes ses dimensions (capital humain, démarche qualité,...).

Cette évolution de la fonction « contrôle de gestion » est nécessaire pour les hôpitaux. En effet, la performance dans un hôpital ne se limite pas à la minimisation des coûts mais elle s'intéresse à l'ensemble des générateurs de valeur, appelés souvent « facteurs clés de succès » : qualité de service rendu, satisfaction des patients, etc.

1.4. Le contrôleur de gestion : technicien ou manager

Le contrôle de gestion connaît depuis quelques années des mutations importantes. L'évolution du nom de la discipline vers la mesure et le pilotage³ de la performance (Demesteere et Lorino, 2003) atteste de ces nouveaux enjeux. En conséquence, les champs de compétences des professionnels s'élargissent, qu'il s'agisse du contrôleur de gestion ou du manager, et appelle des méthodes innovantes et des outils performants. L'enjeu réside dans la crédibilité du pilotage qui doit permettre à ces deux acteurs de se concentrer davantage sur les activités organisationnelles.

Parallèlement, le contrôle de gestion doit se dégager des pratiques de contrôle standardisées qui ne permettent pas aux entreprises et aux organisations d'appréhender et de maîtriser les leviers de la création de valeur. C'est pourquoi, nous abordons ces deux éléments en commençant par une définition quant au métier de contrôleur de gestion à travers l'évolution de ses missions et des outils dont il dispose pour les assurer⁵.

1.4.1. Les missions de contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est responsable du système d'information de gestion⁴. Il devient alors⁵ :

- **le concepteur** du système d'information et a pour tâches :
 - La définition et la qualification des centres de responsabilité en fonction de l'organigramme qu'il peut faire évaluer compte tenu des attributions réelles ;

³ **Pilotage:** piloter, c'est ajuster en cours d'action, soit les moyens, soit les objectifs lorsque ceux-ci s'avèrent inadaptés. La qualité de pilotage dépend :

Des modalités d'encadrement et de contrôle opérationnel ;

De la modalité des systèmes d'information et de leur utilisation.

Le pilotage requiert des informations historiques et prévisionnelles. Ces informations portent sur des aspects internes et externes à l'hôpital. Elles sont présentées dans le cadre formel du suivi budgétaire (contrôle budgétaire et reporting), mais également sous forme de tableaux de bord.

⁴ Système d'information de gestion : c'est le système d'information qui concerne la gestion d'un certain périmètre

⁵ Margotteau Eric, « contrôle de gestion », Paris, octobre 2001

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

- La construction de réseau analytique d'information autorisant la ventilation des charges de la comptabilité générale ;
- L'établissement des standards et leur révision ;
- La construction de l'articulation budgétaire ;
- L'élaboration des tableaux de bord et donc, des indicateurs de performances ;
- **le gestionnaire** du système d'information qui assure la coordination et la circulation des informations. Il définit la procédure budgétaire et organise les itérations entre les services nécessaires à la cohérence d'ensemble ;
- **l'animateur** du système d'information et remplit des missions :
 - D'information et de communication auprès des décideurs de l'organisme ;
 - De conseil auprès des responsables d'organisme, d'établissement, d'entreprise, d'hôpital, etc. afin de les aider à chiffrer des objets de coût : opération ponctuelle, choix d'investissement, primes versées aux salariés, etc. ;
 - De participation à la gestion des conflits entre les unités grâce notamment à la fixation de prix de cession interne autorisant la préservation des intérêts particuliers et de l'intérêt général.

Donner son avis à la direction sur le choix des objectifs qui sous-tendent la stratégie.

2. Les évolutions récentes du contrôle de gestion et leur applicabilité dans l'univers hospitalier

La pratique et la théorie du contrôle de gestion connaissent de profonds bouleversements depuis plus d'une vingtaine d'années (Corfmat et al. 2000). Le cadre de référence peut, dès lors, ne plus être pertinent pour les besoins de contrôle actuel, en fait très différents de ceux développés dans les périodes antérieures (Otley, 1994 ; Nixon et Burns, 2005).

La remise en question des paradigmes de la discipline de contrôle de gestion (Hofstede, 1978 ; 1981), l'inadéquation des outils traditionnels du contrôle de gestion dans un contexte de plus en plus mouvant (Kaplan, 1984 ; Johnson et Kaplan, 1987), la crise de la comptabilité analytique (Lorino, 1989, p.85-91 ; Drucker, 1999, 109-111), un contexte marqué par une concurrence et une incertitude croissante, sont autant de facteurs explicatifs de la remise en question des paradigmes de la discipline de contrôle de gestion (Otley, 1994). Cette période est propice à l'apparition de nouvelles approches et explique la relation croissante entre stratégie et contrôle.

3. Les difficultés d'ajustement du contrôle de gestion en milieu hospitalier

Comme l'ont montré de nombreux théoriciens, l'hôpital est une organisation complexe de par : l'étendue et la diversité des compétences ; le développement d'hyperspécialités ; et, l'incommunicabilité entre services (et parfois au sein d'un même service).

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Cependant, pour C. Cauvin et alii « (...) l'hôpital apparaît souvent comme la réunion en un même lieu de deux mondes différents par la culture, le mode d'organisation (administratif et managérial) et les objectifs (sanitaires ou de santé), dont la coexistence conflictuelle favorise mal une approche globale pour un développement à long terme. En effet, les services de soins, animés par des professionnels spécialistes, indépendants les uns les autres (...), peu coordonnés et centrés sur leur seule activité interne, ignorent le plus souvent les services administratifs de l'hôpital qui assurent la gestion économique et financière (en veillant sur les prérogatives qui leur sont laissées par les médicaux sur les fonctions logistiques) et contrôlent (au plan de la direction générale) les relations avec l'environnement». Ce clivage entre corps médical et administration est souvent présenté comme une caractéristique des relations professionnelles à l'hôpital. P-H. Gautier et alii expliquent que « un premier clivage, plus au moins prononcé d'ailleurs, existe entre secteur médical d'une part, et secteur administratif d'autre part (...), au sein du secteur médical, la lutte n'est pas moins vive entre service hospitalisation et services médico-techniques (laboratoire et radiologie). Enfin, au sein du secteur administratif, il est peu d'exemples d'harmonieuses ententes entre services fonctionnels et services opérationnels ».

De ce point de vue, l'hôpital est une organisation où les logiques communautaires sont très fortes et structurent fortement les cultures et les identités de métiers. En effet, pour C. Chevandier « dans toutes ces professions, les identités professionnelles sont fortes, fondées sur des diplômes et des pratiques différentes (...) l'identité médicale, dominatrice, écrase le reste du personnel hospitalier. Elle est un des éléments d'hostilité envers les directeurs d'établissement. Longtemps, les médecins ont méprisé les directeurs qui n'étaient pas docteurs et établissaient une équation (discutable) entre le diplôme d'Etat de docteur en médecine et le docteur en droit (...). Au sein même du corps médical, une hiérarchie s'affirme. Au XXème siècle, le chirurgien s'est longtemps voulu supérieur au médecin (...) les signes identitaires sont multiples, utilisant largement les vêtements ». P-H. Gautier et alii rajoutent que « le directeur général ne peut guère avoir d'action efficace s'il détecte des anomalies persistantes au niveau de l'activité de l'un de ces collaborateurs. En effet, les principaux cadres ne peuvent être nommés ou révoqués par lui. (...) l'hôpital est ainsi la seule entreprise où les responsables des différents secteurs de production échappent presque totalement à l'autorité du directeur général ». **L'opposition entre organisation médicale et organisation administrative est une constante dans la gestion hospitalière de tous les pays.**

Pour ces raisons, le contrôle de gestion hospitalier est traversé par une controverse :

Certains auteurs émettent de sérieuses réserves sur son efficacité en qualifiant le contrôle de gestion en milieu hospitalier « d'un contrôle aveugle (Olson 1985), d'un rituel (Olsen 1971, Ouchi 1977, Brunson et Jonsson 1979), d'une action hypocrite (Brunson 1986), d'un rituel rhétorique (Perterson 1995) ou d'un mythe rationalisé (Scott 1981) ».

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

D'autres analystes croient, par contre, en sa nécessité. Pour F. Alvarez « l'hôpital public constitue un cadre favorable à un renouvellement de la réflexion sur les systèmes de contrôle, qui procède largement du contexte des entreprises employant des acteurs à forte identité professionnelle, associant des champs de compétence reconnus et variés et développent des gestions en réseau, ce qui implique coordinations, synergies et démarches stratégiques communes (...). Ses caractéristiques fondamentales, et d'une certaine manière spécifique, déterminent les enjeux de contrôle qui lui sont liés : sa constitution, sa finalité, ses interactions avec l'environnement, son évolution (...) ». Car, dans ce contexte sociologique où la dimension professionnelle prime « le contrôle de gestion n'a de pertinence que s'il s'ancre pleinement dans cette réalité sociologique : ceci implique de placer les pratiques professionnelles des acteurs au cœur du dispositif, de les relier à la génération des coûts en même temps qu'à la valeur stratégique produite pour l'utilisateur dans le cadre d'une allocation de ressources données ». ⁶

Le contrôle de gestion en milieu hospitalier est donc **un outil de gestion difficile à appliquer**, qu'il s'agisse de représenter l'activité hospitalière, de proposer une définition du produit hospitalier ou de déterminer une instrumentation de gestion. P-H. Gautier et alii précisent à ce sujet « qu'un certain humanisme propre à la profession tend à rejeter toute approche quantitative, chiffrée, des divers domaines de l'activité hospitalière ». ⁷

4. Les limites du contrôle de gestion

Il existe une triple limite fondamentale au contrôle de gestion :

1. Tout n'est pas mesurable à un coût raisonnable, et pourtant il faut bien quand même piloter le système. Le contrôle de gestion n'est pas la panacée.
2. Une fois qu'un indicateur a été choisi, il devient très vite un but en soi, susceptible de toutes les manipulations. Cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion, même si l'on peut mettre en place toutes sortes de parades (renouveler les indicateurs utilisés, les garder confidentiels, etc.). Et cela induit un stress, notamment lorsque les indicateurs sont mal choisis et conduisent à exiger l'impossible.
3. Les managers ne doivent pas se contenter des indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'hôpital et avec les patients, vu que les indicateurs ne détectent pas tout.

⁶ AMALOU. Mourad, mémoire de magister en Sciences Economiques

Option : Economie de la Santé et Développement Durable « Etude de la mise en place d'un système de comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes dans un hôpital : cas du CHU de Sétif », université dz Béjaïa, 2009

⁷ GERVAIS. Michel, « contrôle de gestion », 7^e édition, paris 2000

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

D'autre part, il est souvent difficile de laisser le contrôle de gestion à sa place. Le contrôle de gestion, au carrefour de nombreuses fonctions, peut assez facilement dériver, sous l'effet de ses tendances propres, du contexte, et des pressions des autres acteurs. Il peut ainsi se limiter à un contrôle formel et tatillon, devenir un organe d'inspection interne, ou de conseil et d'aide à la décision, ou d'analyse économique, ou encore prendre en charge des responsabilités opérationnelles, ou bien encore occuper des fonctions plus ponctuelles liées à une autre forme de métiers, malgré tout assez proche : l'audit interne⁹.

5. Définition du produit hospitalier

L'hôpital offre des soins très variés, avec le nombre de consultations, le nombre d'opérations, opérer une cataracte, etc. Ainsi, l'hôpital peut être considéré comme une entreprise multi produit, chaque produit correspondant aux séjours dans les différents groupes homogène de malade (GHM). Dans ce cadre, l'approche la plus directe consiste à considérer une fonction de coût. Ce type de spécification permet en effet d'étudier assez simplement les activités multi produit.

$$Q_{ht} = \sum_{k=0}^n P_{jt} N_{jht}$$

Dans ce but, il a été synthétisé l'activité "multi produit" de l'hôpital par un produit homogène défini selon des critères identiques, quel que soit le statut de l'hôpital : où N désigne le nombre de séjours réalisés par l'hôpital h pour le GHM j à l'année t .

$j = 1, \dots, J ; t = 1, \dots, T$, est le nombre de points d'indice synthétique d'activité (ISA) associé pour l'année t à un séjour dans le GHM j . Il s'agit de l'échelle de poids utilisée par l'administration pour calculer la production des hôpitaux publics en nombres de points d'indice synthétique d'activité (ISA) Ces poids sont basé sur les coûts relatifs des séjours par groupe homogène de malade (GHM) estimés à partir du sous-échantillon d'établissements du secteur public pour lesquels les coûts sont observés⁸.

6. Le contrôle de gestion et le système d'information

Constituant un élément important du dispositif de contrôle de gestion, le système d'information est un facteur de réussite et de succès pour un tel projet qui doit servir la stratégie et les objectifs de l'hôpital.

⁸ Brigitte Dormont Et Carine Milcent, « Comment évaluer la productivité et l'efficacité des hôpitaux publics et privés ? ».

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

La prolifération de nouvelles technologies, non seulement dans le domaine informatique, mais en général dans tout ce que l'on appelle les Technologies de l'Information et de Communication (TIC), a considérablement facilité les mouvements et la traçabilité des données au sein d'une organisation : Dans ce contexte, trop d'information tue l'information et l'information devient aussi plus difficile à gérer. Il appartient précisément au contrôle de gestion d'organiser cette dernière, pour la partie qui le concerne, de telle sorte qu'elle demeure pertinente dans une optique d'aide au pilotage de l'organisation.

Mais avant de comprendre les besoins du système d'information pour le contrôle de gestion, il est nécessaire d'avoir une vision claire de ce qu'est un système d'information.

6.1. Définition et objets de système d'information

Plusieurs définitions et différents objectifs ont été donnés pour le système d'information.

6.1.1. Définition de système d'information

Le système d'information est une organisation s'appuyant sur des moyens humains et informatiques dont la finalité est de recueillir et stocker dans la durée les données relatives aux activités des différentes structures de l'organisation et de restituer périodiquement ou ponctuellement cette information sous une forme répondant aux besoins de l'organisme pour lequel il est mise en place.

6.1.2. Objectifs de système d'information

Le système d'information hospitalier doit permettre d'atteindre les objectifs suivants⁹ :

- Fournir les informations nécessaires aux chefs de service afin d'analyser leur activité, de mesurer la performance de leur service et de formuler des recommandations pour l'amélioration de la prise en charge des patients dans leur service ;
- Fournir les bases nécessaires pour l'évaluation de la qualité des soins à l'hôpital ;
- Permettre aux gestionnaires de l'hôpital de suivre le fonctionnement de l'hôpital, d'évaluer ses besoins et de planifier son développement. Il doit leur permettre d'effectuer des choix et d'établir des priorités dans l'allocation des ressources aux différents services de l'établissement. Il doit leur permettre de maîtriser tous les aspects liés à la facturation et au recouvrement des coûts ;

⁹ Ministère de la sante secrétariat général cellule de planification et de statistique. République du mali, un peuple - un but - une foi. CPS - Guide des supports.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

- Fournir aux services centraux les informations utiles au suivi du fonctionnement des hôpitaux du pays et à la planification du développement des services de soins au niveau du pays ;
- Permettre de disposer de données pour la recherche médicale et l'enseignement de la médecine.

6.2. Principe de système d'information

Le système d'information est indispensable au contrôle de gestion. Il fournit aux décideurs les données nécessaires à la prise de décision.

S'agissant des moyens engagés, il recueille et restitue les éléments de la comptabilité générale¹⁰, des comptabilités auxiliaires¹¹, de la comptabilité de gestion¹² ou de la comptabilité de matière¹³. Il fournit également les éléments relatifs aux ressources humaines. S'agissant de la mesure de la performance, il fournit les indicateurs et les informations qui figurent dans un tableaux de bord, et les ratios de gestion en vue du pilotage et du reporting.

6.3. Mise en œuvre du système d'information

L'organisation du système d'information pour le contrôle de gestion dépend en grande partie de la maturité de l'organisation et de sa capacité à évoluer lui-même. Il dépend également des technologies qu'il met en œuvre et qui contribuent à reconfigurer ses outils.

Tout d'abord, il faut concevoir un système d'information capable de rendre compte de l'ensemble des dimensions d'une activité, d'un groupe d'activité constituant une action et d'un ensemble d'actions rassemblées dans un programme, tout en définissant soigneusement le cadre stratégique dont il doit rendre compte.

¹⁰**Comptabilité générale** : Est le recensement et l'évaluation des flux générés par des événements commerciaux, matériels, juridiques et économiques d'une entreprise qui concourent au résultat d'une période, c'est-à-dire l'accroissement ou la diminution de la valeur d'une entreprise.

¹¹**Comptabilités auxiliaires** : La Comptable Auxiliaire est en charge des comptes clients et fournisseurs ainsi que de la comptabilité banque. Il doit veiller à leur bonne tenue car ils serviront de base à la comptabilité courante de l'organisme, à savoir la préparation et la régularisation des comptes en vue du bilan. Il peut se voir confier des missions administratives annexes (accueil téléphonique, gestion des plannings, des courriers...).

¹²**Comptabilité de gestion** : La comptabilité de gestion n'est pas obligatoire et est à destination interne. Elle permet d'analyser les coûts d'un produit ou d'une fonction (coûts variables, coûts fixes, coûts directs et coûts indirects...) et de déterminer leur rentabilité. Elle facilite la prise de décision et permet de faire de prévisions.

¹³**Comptabilité de matière** : C'est la comptabilité des objets (marchandises, machines, matières premières) par opposition aux valeurs (trésorerie, titres, dettes, créances... etc.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Cependant, un diagnostic des systèmes d'information existant est indispensable afin de répondre aux questions suivantes :

- Quelles sont les activités dont le système d'information rend compte ?
- Quels types d'informations manquent pour caractériser complètement les activités du système d'information, sous l'angle de la description de leur environnement, des moyens engagés des produits résultants et de la performance de ses activités (impact, efficacité, qualité) ?

L'information s'appuie sur des données significatives et elle a une influence sur la compréhension de personne à qui elle est destinée.

Pour que le système d'information soit utile au contrôle de gestion, l'information doit réunir certaines caractéristiques :

- **L'information doit être fiable et de qualité** : l'information véhiculée par le système en place doit être sincère et représentative de la réalité ;
- **L'information doit être actuelle** : l'information n'a réellement l'intérêt que si elle est transmise en temps opportun ;
- **L'information doit être complète** : l'information transmise par le système doit être triée et ordonnée de manière à posséder tous les éléments permettant de prendre une décision ;
- **L'information doit être pertinente** : l'information qui entre dans le système d'information doit être utile et réellement adaptée au problème posé ;
- **L'information doit être accessible** : c'est un attribut déterminant pour son utilisation. Cette caractéristique ne se pose pas seulement en termes de capacité d'obtention de l'information du fait de sa rareté, mais aussi en termes de capacité de traitement. Pour cela, il faut faire la comparaison entre la valeur-coût et la valeur-utilité de l'information, mesurée par son coût marginal et ses recettes.

II. PRESENTATION DES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION ET MISE EN PLACE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE BASEE SUR LA METHODE DES SECTIONS HOMOGENES

La comptabilité analytique hospitalière constitue l'un des outils du système de pilotage des structures hospitalières ainsi qu'un des éléments pivots du contrôle de gestion hospitalier.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Dans cette section, nous avons pour objectif de présenter les outils du contrôle de gestion, de définir les étapes de la mise en place de la comptabilité analytique basée sur la méthode des sections homogènes et enfin, de présenter ses intérêts.

1. Les différents outils de contrôle de gestion

Afin d'analyser la définition et l'utilité des outils de contrôle de gestion, il est important d'identifier deux principes fondateurs¹⁴ :

La construction d'outils de gestion au sein d'une entreprise ou bien d'un hôpital se fait à partir de la représentation faite de l'organisme. La vision plus ou moins réelle de la structure, de la hiérarchie, des processus décisionnels, et des zones de pouvoir, va conditionner l'élaboration et l'utilisation des outils de contrôle de gestion.

Aucune construction d'outils n'est statique. Elle évolue en fonction de l'environnement. Le gestionnaire a besoin de nouvelles informations, de nouvelles analyses de données et de nouveaux domaines d'interprétation, qui nécessitent l'amélioration des outils existants ou l'élaboration de nouveaux outils.

Ainsi, il existe de fortes corrélations entre l'évolution du modèle de l'organisme tel qu'il est perçu et géré par les acteurs et les évolutions dans la construction d'outils qui s'appuie sur cette représentation.

Liées à ces évolutions diverses et conjointes, il est possible de repérer plusieurs sources de construction de nouveaux outils de contrôle de gestion. Pour piloter et prendre des décisions à court terme et à long terme, les gestionnaires élaborent et utilisent de nombreux outils d'aide à la décision. Dans ce cadre, le contrôle de gestion propose les outils suivants :

- ✓ Outils liés à une vision de la réalité économique ;
- ✓ Des outils liés aux évolutions de techniques comptables et de management ;
- ✓ Des outils construits pour des problèmes spécifiques, sur mesure.

➤ Des outils liés à une vision de la réalité économique

A partir d'une représentation économique de l'organisme, fondée sur un concept précis, des outils sont élaborés pour mesurer et piloter la performance de l'organisme au travers de ces concepts

- Le concept de productivité globale ;
- Le concept de valeur ajoutée.

¹⁴ Sara Jouven, Amélie Goncalves, Xavier Capronnier « Le contrôle de gestion contribue-t-il à améliorer le management de l'entreprise ». 2002-2003

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

➤ **Des outils liés aux évolutions de technique comptables et de management**

Avec de nouvelles représentations des entreprises (structure aplatie, décentralisée, transversale) apparaissent de nouvelles techniques comptables qui intègrent de nouvelles dimensions ou variables. Ainsi le découpage de l'organisation en activités, processus, projet, conduit à de nouveaux outils de calculs de coûts ou de nouvelles démarches de management :

- La comptabilité par activités ;
- La gestion par processus ou par projet.

➤ **Des outils construits pour des problèmes spécifiques, sur mesure.**

Dans le cas du contexte très contingent de l'organisme, dans lequel les outils classiques ne peuvent s'appliquer, les gestionnaires conçoivent des techniques spéciales correspondant à une seule situation d'un organisme.

2. Notions et objets de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique doit être replacée au sein des différentes disciplines du contrôle de gestion et son domaine doit être circonscrit, notamment par rapport à la comptabilité de gestion dont elle n'est qu'une des techniques.

2.1. Notions de la comptabilité analytique

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique, nous nous limiterons à celles qui nous paraissent les plus significatives.

- ✓ Selon H. Bouquin : « la comptabilité analytique de gestion étudie les charges pour apporter une contribution au diagnostic, à la prise de décision, et au contrôle »¹⁵.
- ✓ Selon L. Dubrulle et D. Jourdain 2003 : « La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs »¹⁶.

¹⁵ Bouquin H, « le contrôle de gestion », 7^e édition, PUF, 2006

¹⁶ 6. DE BOISLANDELLE, (H.M), « dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », édition Economica, paris, 1988.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

- ✓ Selon F. Markhlouf : « la comptabilité analytique est un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir des informations nécessaires à la prise de décision. Elle permet de responsabiliser les différents services »¹⁷.

2.2. Les objectifs de la comptabilité analytique

L'application de la comptabilité analytique réalise plusieurs versions la plus simple, a pour objectifs :

- De déterminer des coûts à différentes étapes du processus opérationnel de chaque organisme ;
- De calculer les coûts des différentes fonctions de l'hôpital et des différents services produits : en effet, parmi les objectifs attendus de la comptabilité analytique c'est l'analyse des performances de l'hôpital et ses délais qu'apparaît son rôle d'outil d'information interne, utilisé par les gestionnaires pour déterminer les responsabilités par centre d'analyse et d'évaluer les rendements par activité ;
- Déterminer les bases d'évaluation des éléments du bilan de l'hôpital ;
- De fournir des informations de manière fréquente pour favoriser le contrôle interne. (période mensuelle ou même plus courte) ;
- De fournir de informations pour établir des prévisions de nature à guider les décisions.

3. Les caractéristiques de la comptabilité analytique

Les caractéristiques de la comptabilité analytique sont comme suite¹⁸ :

- La comptabilité offre une lecture détaillée de l'action des services publics et du coût des différentes prestations rendues aux usagers. De pratique totalement volontariste, elle est élaborée le plus souvent autour de «codes gestionnaires » ou de « codes services » qui ont vocation à refléter les centres de coûts qui ressortent de l'organisation ;
- La comptabilité est aujourd'hui réservée à des cas de figures spécifiques, notamment des recherches de connaissances précises de coûts dans des activités de services rendus ou de production de biens ;

¹⁷ 12. Hélène Löning, V M, J M, Y P, D M, A S, « Le contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques », Dunod, 3^{ème} édition.

¹⁸ François SCHECHTER, J C D, « Pratiques de comptabilité analytique en établissements de santé : Examen du déploiement des outils dans un panel d'établissements de santé », France, Décembre 2010.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

- La comptabilité interne et organisée selon les besoins de pilotage des gestionnaires n'a pas vocation à être publiée ou normalisée au même titre que la comptabilité générale ;
- La comptabilité est pertinente et adaptée à la façon dont la collectivité est pilotée ;
- La comptabilité s'appuie sur des données communes ;
- La comptabilité est quelquefois confondue avec le contrôle de gestion ; ainsi, elle n'en est qu'un outil.

4. Les concepts clés de la comptabilité analytique hospitalière

En comptabilité analytique, tout hôpital doit assumer les différents coûts de ses services et activités réalisées.

En effet, la comptabilité analytique définit un coût comme « la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable. Par contre, une charge correspond à une constatation financière d'une consommation de ressource.

Parmi les concepts clés de la comptabilité analytique, nous avançons la différence entre le prix et le tarif, les coûts directs et indirects, les coûts variables et fixes, et, les coûts standards et rationnels.

➤ **Prix et tarif**

Le prix se définit comme : « l'expression monétaire de la valeur d'une transaction ; le prix d'achat concerne les transactions en amont, alors que le prix de vente concerne les transactions en aval » Par contre, un tarif se définit comme « le prix fixé de manière unilatérale pour l'obtention d'une marchandise ou d'un service déterminé. C'est également le terme qui indique le montant des droits à acquitter. Un tarif n'indique pas forcément le prix du marché ou le coût. (...). Les raisons pour la fixation des tarifs sont l'encouragement ou le découragement de l'utilisation de tel ou tel bien ou service »¹⁹.

- Prix : le prix est une résultante de la confrontation de deux forces contraires (opposées) : l'offre et la demande ; il est déterminé sur le marché.
- Tarif : le tarif est défini comme un prix déterminé institutionnellement par l'Etat ou un de ses démembrements.

¹⁹ AMALOU Mourad, mémoire de magistère en Sciences Economiques

Option : Economie de la Santé et Développement Durable « Etude de la mise en place d'un système de comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes : cas du CHE de Sétif » université de Béjaïa, juillet 2009.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

4.1. Différenciation des coûts en fonction de la nature des charges qu'ils engendrent

En comptabilité générale, le critère d'analyse des charges qui est retenu dans la classification de la classe 6 repose sur la nature de ces charges : comme par exemple les achats des salaires ou des charges financières. En comptabilité analytique, ce sont d'autres critères qui sont retenus comme pertinents, et en premier lieu le critère de la *destination* : quel est le produit (ou tout autre « objet de coût », le marché par exemple) pour lequel on engage cette charge dans cette optique.

Le coût est un concept utilisé par les gestionnaires ou les acteurs de la comptabilité analytique ou comptabilité générale. Le coût sert d'étalon aux mesures et valorisations utiles. Ainsi, les différents coûts existant sont les suivants :

- ✓ Coûts directs et coûts indirects ;
- ✓ Coût variables et coûts fixes.

Ces coûts feront l'objet de présentation et d'explication dans ce qui suit.

4.1.1. Coûts directs et coûts indirects

La comptabilité analytique découpe l'hôpital en centres de coûts et de profits et procède à l'affectation des charges directes et indirectes de manière à établir les coûts comme un ensemble de charges.

Avant de définir les différents coûts, il est question d'expliquer la différence entre une charge et un coût.

En effet, une charge est un élément de coût introduit dans le réseau d'analyse d'exploitation.

Par contre, un coût est une somme de charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable. Un coût est défini par les trois caractéristiques suivantes :

Le « champ d'application » du calcul : un moyen d'exploitation, un produit, un stade d'élaboration du produits ;.

Le « contenu » : les charges retenues en totalité ou en partie pour une période déterminée;

Le « moment de calcul » : antérieur (coût préétabli) ou postérieur (coût constaté) à la période considérée.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

✓ Les coûts directs

Le coût direct est constitué des charges qui, étant propres à un produit ou à une activité, peuvent lui être affectées directement sans discussion ni arbitraire, ou qui peuvent lui être rattachées sans ambiguïté même si elles transitent par des sections auxiliaires, dès lors qu'un instrument de mesure permet d'en opérer le décompte.

✓ Les coûts indirects

Le coût indirect est constitué des charges qui sont communes à plusieurs produits et qui restent indivises au niveau de la saisie.

4.1.2. Coût variables et coûts fixes

Il existe divers types de coûts. Un coût au sens général du terme est un regroupement de charges qui peut correspondre aux coûts variables et coûts fixes.

✓ Les coûts variables

Le coût variable est constitué de toutes les charges qui varient avec le volume d'activité de l'organisme sans qu'il y ait exacte proportionnalité entre la variation des charges obtenues et la variation des produits obtenus ».

✓ Les coûts fixes

Le coût fixe est constitué de toutes les charges liées à l'existence de l'hôpital et correspondent pour chaque période de calcul à une capacité de production déterminée ».

En effet, cette distinction entre coût variable et coût fixe est un caractère relatif. Les coûts fixes ne sont pas immuables. Dans le long terme, tous les coûts peuvent être considérés comme variables.

Le tableau suivant présente quelques exemples de chaque catégorie de coût pour un hôpital.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

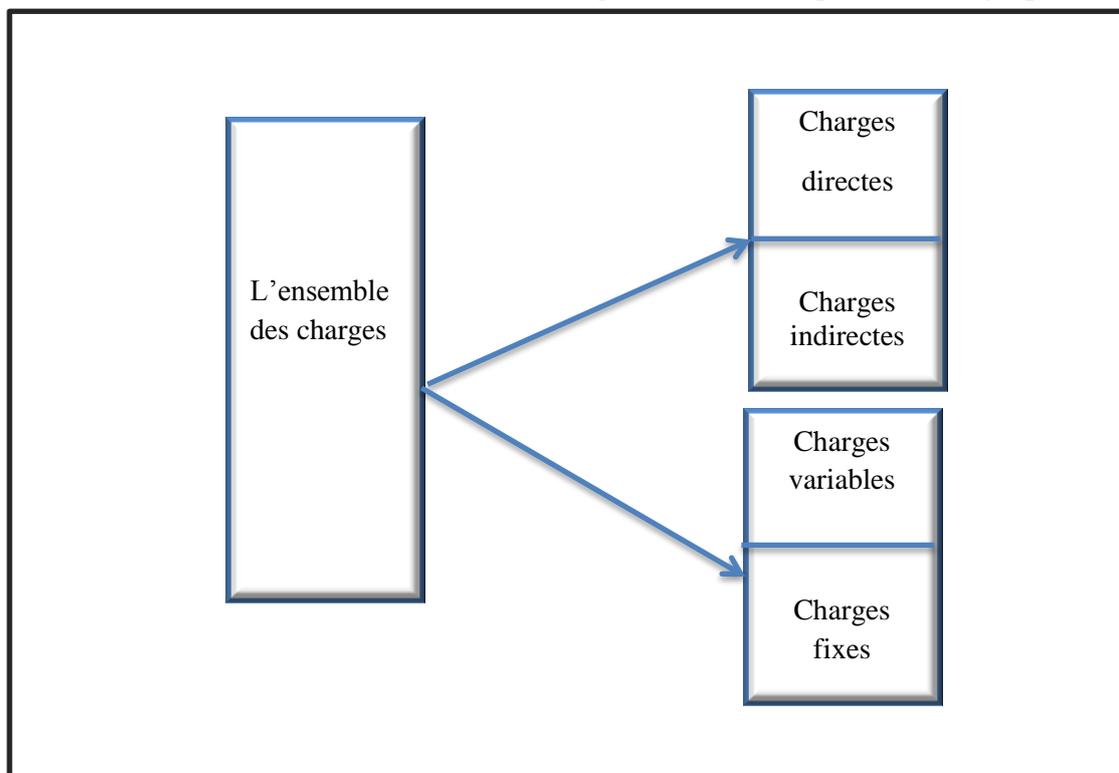
Tableau n° 01 : Les liens entre les différents types de coûts à l'hôpital.

Désignation	Coûts directs	Coûts indirects
Coûts variables	- Dépenses de médicament - Dépenses des équipements	- Facturation, frais de séjour - Actes de laboratoire -Restauration
Coûts fixes	- Personnel du service - Entretien régulier des équipements	- Entretien des jardins -Gardiennage

Source : AMALOU Mourad, « Etude de la mise en place d'un système de comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes dans un hôpital : cas du CHU de Sétif », mémoire de magister en Sciences Economiques Option : Economie de la Santé et Développement Durable, université de Béjaïa, juillet 2009.

Ces distinctions de base entre, d'une part, les coûts directs et indirects et, d'autre part, les coûts variables et fixes servent de fondements aux différentes méthodes de calcul des coûts de revient qui seront présentées prochainement.

Schéma n°01 : Présentation de l'ensemble des charges, selon la comptabilité analytique.



Source : Alazad C et Sépari S, « contrôle de gestion », DECF épreuve n°7,4^{ème} édition, DUNOD, 1998.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

4.2. Différenciation des coûts en fonction de leur mode de calcul

Il existe plusieurs types de coût et chaque coût a son mode de calcul. Ils sont constatés les coûts suivants :

- Les coûts préétablis ;
- Les coûts standards- coûts rationnels.

➤ Les coûts constatés et les coûts préétablis

Le coût constaté correspond au prix auquel "on paie les choses" ex post alors que le coût préétabli correspond à un coût calculé ex ante » (Viens-Bitker, 1989).

En effet, ces coûts sont calculés a priori en vue de faire apparaître distinctement les écarts entre les charges réelles et les charges prévues.

➤ Coûts standards

Les coûts standards sont des coûts qui utilisent des normes de volume d'activité, des normes de consommation propres à des tâches précises et exprimant, par conséquent, des rendements "normaux" ou des productivités normales.

➤ Coûts rationnels

Les coûts rationnels sont des coûts calculés sur la base d'un niveau ou d'un volume d'activité de l'organisme considéré comme normal. Issus de la technique de l'imputation rationnelle des coûts fixes, ils permettent de calculer un coût de revient standard qui correspond à ce que serait le prix si tout se déroulait conformément aux prévisions. L'écart observé entre prévisions et réalisation permet d'adopter les mesures correctrices nécessaires. C'est le domaine du contrôle budgétaire.

5. Les méthodes de la comptabilité analytique

Les méthodes de la comptabilité analytique sont comme suit :

- ✓ Méthode des coûts standards ;
- ✓ Méthode des coûts variables.

Ces méthodes feront l'objet de présentation et d'explication dans ce qui suit.

5.1. La méthode des coûts standards

La méthode des coûts standards détermine une norme de coût pour une activité donnée, à partir d'éléments du passé, permettant en outre une prévision de la réalisation des crédits lorsque

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

l'activité connaît une forte saisonnalité. Cela permet ensuite de mettre en avant des écarts avec ce qui avait été réalisé précédemment.

Ainsi, la méthode des coûts standards s'effectue selon les étapes suivantes :

1. Collecter l'information passée ;
2. Etablir des standards de coûts et de prix unitaires (quantités et prix moyens sur une période par exemple) ;
3. Ajuster ces standards aux quantités anticipées ou constatées ;
4. Comparer le réalisé avec la prévision ou le réalisé d'une période précédente.

5.2. La méthode des coûts variables

La méthode des coûts variables permet d'imputer à chaque produit ou service les charges variables correspondantes. On peut ainsi déterminer l'écart entre le coût variable par produit et le prix demandé à l'utilisateur à chaque fois qu'il sollicite ce service. Cela permet de mesurer la contribution de l'utilisateur à la couverture des charges fixes.

5.3. La méthode des coûts complets

Le **coût complet** d'un objet ou d'un service est un prix de production qui prend en compte la totalité des coûts de production.

Le calcul du coût complet utilise deux méthodes qui sont les suivantes :

5.3.1. La méthode ABC (Activity Based Costing) :

La méthode ABC permet une vision transversale de la collectivité et non plus seulement hiérarchique. Le principe consistant à mettre en évidence les processus et les activités plutôt que la structure.

La mise en œuvre de la méthode ABC peut se décomposer de la façon suivante :

- ✓ La réalisation d'un organigramme organisationnel ;
- ✓ Le choix des inducteurs de coût.

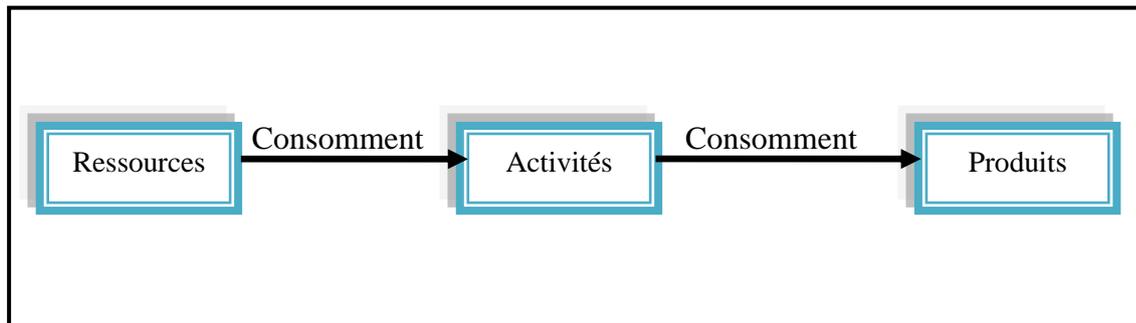
1) La réalisation d'un organigramme organisationnel

Le processus, ensemble d'activités concourant à un même objectif, relève généralement des responsables différents. Ce sont les **activités**²⁰ qui consomment des **ressources**²¹ ainsi, pour chacune, un **inducteur**²² sera retenu et suivi.

²⁰ Activité : « une activité est définie comme un ensemble de tâche homogènes caractéristiques d'un processus de réalisation de la chaîne de valeur et consommateurs de ressources »

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Schéma n°02: Lien de causalité entre les produits et charges dans la méthode ABC²³



Source : G. Langlois, C. Bonnier et M. Bringer, « contrôle de gestion » édition foucher paris 2006, Bert édition Alger, p.82

2) Le choix des inducteurs de coût

Ce sont les événements qui déclenchent l'activité par notion de cause à effet. Cet inducteur sera l'unité d'œuvre qui permettra de répartir le coût total de l'activité.

5.3.2. La méthode des sections homogènes : la méthode des coûts complets

La méthode des sections homogènes considère l'ensemble des charges selon la possibilité de les affecter directement ou indirectement au coût que l'on veut calculer. Le coût complet est donc l'ensemble des coûts directs affectables et des coûts indirects répartis et imputés à l'aide de clés de répartition permettant d'aboutir au calcul du coût de revient d'un produit, d'une prestation ou d'une activité.

Les coûts indirects sont collectés dans des « centres d'analyse » intermédiaires et ensuite répartis au prorata d'une clé de ventilation représentative de la consommation du coût indirect²⁴.

²¹Ressources: les ressources sont les charges consommées par les activités.

²² Définition de l'inducteur de coût : le concept d'unité d'œuvre utilisé dans la méthode des centres d'analyse est remplacé, dans la méthode ABC par l'inducteur. Ce nouveau concept est défini comme « un facteur dont la survenance crée le coût »

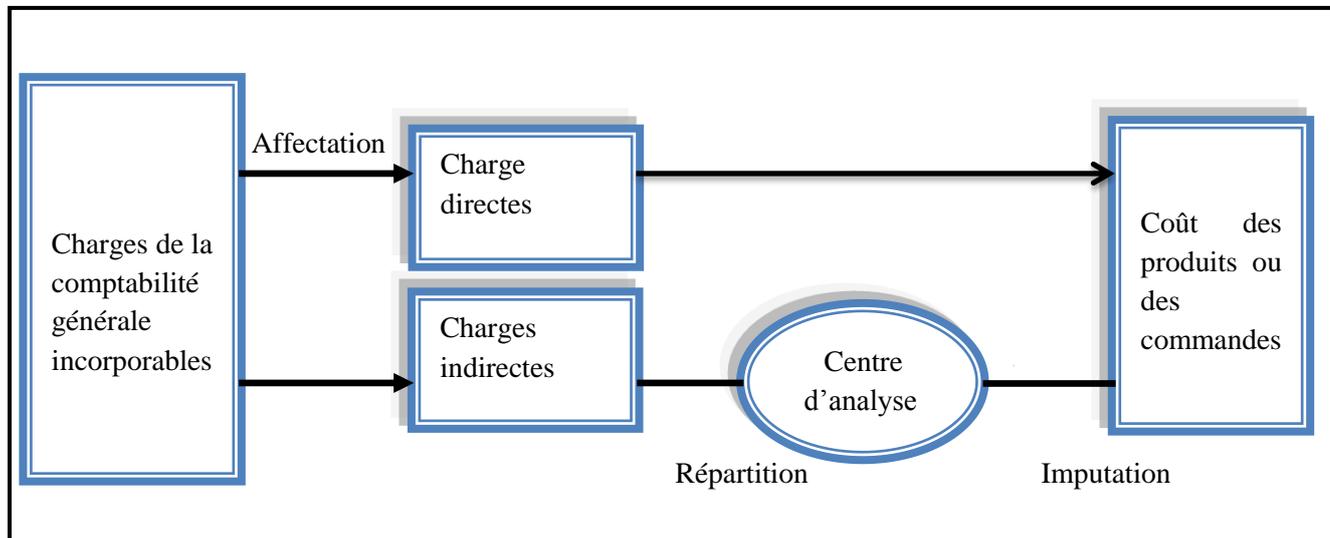
^{16,17, 22} G,langois ;C.Bonnier &M.Bringer,op.cit,p79.

²³ G. Langlois, C. Bonnier et M. Bringer, « contrôle de gestion », édition foucher paris 2006, Bert édition Alger, p.82.

²⁴ . Helene Löning Et (AL), « le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques », 3^{ème} édition, dunod, paris, 2008.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Schéma n°03: Ventilation des charges incorporées aux coûts dans la méthode des centres d'analyse



Source : Guide Méthodologique de la Comptabilité Analytique Hospitalière, Octobre 2011.

5. 3.2.1. Analyse des écarts

Il s'agit d'un outil de pilotage permettant de repérer des anomalies, afin d'aider, le cas échéant, à choisir les sections correctives appropriées.

L'analyse des écarts consiste à²⁵ :

- ✓ déterminer les coûts souhaités (normes et objectifs à attendre) ;
- ✓ comparer les coûts souhaités aux coûts constatés ;
- ✓ mettre en évidence les écarts ; valoriser les écarts élémentaires et procéder à leur interprétation ;
- ✓ Identifier les responsabilités.

Les coûts standards et l'analyse des écarts constituent un élément du système de suivi budgétaire. En effet, un des objectifs de suivi budgétaire est d'assurer la maîtrise des coûts de l'entité, d'expliquer le cas échéant, pourquoi les dépenses réelles ne sont pas conformes aux prévisions et de déboucher sur des décisions correctives.

La méthode de l'analyse des écarts sur coût préétablis et/ou coûts standards permet de répondre aux objectifs suivants :

²⁵ Arab Zobir, « contrôle de gestion : outils et méthodes de contrôle de gestion » mémoire de magistère en science économie : option économie de l'environnement, université de Béjaïa, juillet, 2009.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

- Parvenir à une gestion contrôlée par la détermination et l'interprétation des écarts pour prendre des mesures correctives ;
- Aider, le cas échéant, à la fixation des prix ;
- Fournir une incitation directe à la recherche de meilleures performances.

6. Le choix de la méthode : les sections homogènes

La section est avant tout un concept de comptabilité analytique. Sur le plan comptable, tout hôpital est découpée en sections comptables, en nombre parfois important. La section est un outil comptable permettant de collecter des coûts avant leur ventilation ultérieure sur d'autres sections ou sur des produits ou des groupes de produits.

Dans un développement précédant, nous avons présenté la typologie des charges, à partir de là nous avons distingué entre les charges fixes et les charges variables et entre les charges directes et les charges indirectes. Les principales méthodes de calcul des coûts ont été élaborées à partir de cette distinction. L'hôpital dans ces calculs cherche à déterminer les coûts des activités suivantes : nombre de consultations, des actes médicaux et chirurgicaux, des journées d'hospitalisations, des activités logistiques, des repas servis aux malades, pour les analyser et, ensuite, pour fixer les tarifs. Les deux méthodes qui répondent le mieux à toutes ces préoccupations sont : la méthode des sections homogènes et la méthode ABC. Cette dernière méthode est intéressante à travers ses fondements et ses objectifs. Toutefois, sa mise en œuvre repose sur l'hypothèse d'un système d'information très développé, alors qu'au niveau de l'hôpital algérien, son système d'information est organisé autour d'une comptabilité administrative qui démontre toutes ses insuffisances et ses limites. C'est pour ce raison nous allons choisir la méthode de sections homogènes car les résultats de la méthode des sections homogènes ne sont pas garanti donc notre choix est fait parce que la méthode des sections homogènes est simple et proche de la réalité et les dénominations utilisées sont faciles à comprendre et à accepter par l'ensemble du personnel de l'hôpital.

6.1. Les étapes d'application de la méthode des sections homogènes

La méthode des coûts complets réels ou des centres d'analyse est la méthode de base du plan comptable général. Elle repose sur la distinction entre charges directes et charges indirectes et l'affectation de la totalité de ces charges (incorporables et supplétives) dans les coûts.

6.1.1. Les catégories des centres d'analyse de l'hôpital

Les centres d'analyse sont conçus comme des centres de regroupement de charges indirectes afin de permettre l'imputation de ces charges aux produits des différents stades du processus.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Un centre d'analyse est une division comptable de l'hôpital correspondant le plus souvent à l'organisation fonctionnelle (administration, approvisionnement, service sociale etc.).

Le centre d'analyse regroupe des :

- ✓ Centres principaux ;
- ✓ Centres auxiliaires.

➤ **Les centres principaux**

Un centre principal correspond à une division de l'hôpital dont l'activité est directement transférée à un objet de coût. Par exemple, le centre approvisionnement est un centre principal car les charges indirectes sont directement imputables aux coûts d'achat.

➤ **Les centres auxiliaires**

Un centre auxiliaire est un centre qui fournit des services ou prestations aux autres centres auxiliaires ou aux centres principaux. Il s'agit des charges indirectes ne correspondant pas à un objet de coût. Par exemple, les charges d'entretien vont au travers d'une **répartition secondaire** pour être affectées dans des centres principaux.

6.1.2. Le caractère des centres d'analyse

Un centre d'analyse doit être choisi de telle manière que les charges indirectes qu'il regroupe présentent un caractère d'homogénéité. L'homogénéité du centre doit permettre la mesure de son activité par une unité d'œuvre. Mais sur le terrain ce n'est pas toujours possible. C'est pour cela que le plan comptable français de 1982 propose C'est pourquoi, il a été distingué entre les centres opérationnels²⁶ et les centres de structure²⁷.

6.1.2.1. Les centres d'analyses opérationnels

Ce sont les centres d'analyse dont l'activité peut être mesurée par une unité physique dite : « unité d'œuvre » ; exemple du centre d'analyse hémodialyse dont l'activité est déterminée par le nombre de séances d'hémodialyse fournies.

Cette unité d'œuvre doit :

²⁶ **Centres opérationnels:** leurs coûts sont liés au volume d'activité

- **centres principaux** : correspondent au cycle d'exploitation ;

- **centres auxiliaires** : fournissent des prestations aux centres principaux.

²⁷ **Centres de structure:** leurs coûts sont indépendants du volume d'activité. (Fonctions communes : administration des bâtiments, sécurité, informatique, ...)

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

- Caractériser l'activité du centre ; c'est-à-dire le montant des charges du centre d'analyse doit varier en fonction du nombre de ses unités d'œuvres ;
- Permettre une imputation des charges du centre d'analyse aux objets de coûts.

Le coût unitaire de l'unité d'œuvre est obtenu grâce à la relation suivante :

$$\text{Coût de l'unité d'oeuvre} = \frac{\text{Coût du centre d'analyse}}{\text{Nombre d'unités d'oeuvre du centre d'analyse}}$$

6.1.2.2. Les centres d'analyse de structure

Ce sont les centres d'analyse pour lesquels il n'est pas possible de mesurer une activité par unité physique. En l'absence de cette unité physique, le plan comptable français il a été préconisé de calculer « un taux de frais en fonction d'une assiette conventionnelle exprimée en unités monétaires et ce, afin de pouvoir répartir les charges des centres de structure ».

Exemple : les charges de la section homogène "administration générale" de l'hôpital qui sont réparties proportionnellement au dinar de charges brutes de chaque centre d'analyse.

Le taux de frais est obtenu grâce à la relation suivante :

$$\text{Taux de frais} = \frac{\text{coût du centre d'analyse}}{\text{Assiette conventionnelle en unités monétaires}} \times 100$$

Lorsque les centres d'analyse fournissent l'essentiel de leurs prestations à d'autres centres, ils sont alors qualifiés de centres auxiliaires. Ces derniers peuvent être soit des centres auxiliaires opérationnels (cas du centre " bloc opératoire " dont l'activité est mesurée par le nombre " K " produit), soit des centres auxiliaires de structure (cas du centre " pharmacie " dont les prestations de la section sont réparties proportionnellement aux montants des médicaments consommés par chaque services de soins). De la même façon, il est possible de distinguer les centres d'analyse principaux opérationnels (exemple : du service " stomatologie " dont les prestations du service sont réparties grâce aux membres de " D " produit) des centres principaux de structure (exemple : du service " commercial " d'une clinique médicale privée dont les charges du service sont réparties proportionnellement au chiffre d'affaire réalisé par chaque service de soins).

6.2. Les étapes de construction du système de la méthode des sections homogènes

La méthode des sections homogènes a pour mission d'attribuer aux différents centres d'analyse d'une part, les charges directes et d'autre part, les charges indirectes. Concernant les charges

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

directes, celles-ci seront affectées sans difficultés aux sections utilisatrices. Par contre, c'est l'imputation des charges indirectes qui posent problème.

Pour mettre en place le système du calcul des coûts par la méthode de sections homogènes, plusieurs étapes s'imposent :

- une définition préalable des objets de coûts ;
- le découpage de l'hôpital en centre d'analyse ;
- le choix des clés de répartition et des unités d'œuvre ;
- définition du périmètre de charges (charges incorporables) ;
- et, le déversement des charges sur les centres d'analyse, puis sur les objets de coûts.

6.2.1. Une définition préalable des objets de coûts

L'objet de coût est l'élément dont on veut mesurer le coût, par exemple d'un acte médical, d'une journée d'hospitalisation, d'un séjour hospitalier, etc. Pour les experts de l'A.M.U.E.(Agence de Mutualisation des Universités et des Etablissements) les objets de coûts « correspondent à ce que l'on souhaite mesurer et sont dès lors le lieu d'affectation directe et/ou indirecte des charges permettant un calcul de coût en valeur absolue ou moyenne à partir d'une ou plusieurs unités d'œuvre significatives ».

Ainsi, un objet de coût peut être :

- une entité organique (centre de responsabilité, laboratoire d'analyse, un service clinique...);
- un processus, une décision (une décision d'ouverture ou de fermeture d'un laboratoire d'analyse...);
- une prestation, un produit ou un service rendu (une consultation, une journée d'hospitalisation, un groupe homogène de malade(G.H.M) ;
- et, un moyen de production (coût de l'heure de travail d'un médecin, le coût de fonctionnement d'une I.R.M (Imagerie par Résonance Magnétique).

6.2.2. Le découpage de l'hôpital en centre d'analyse

Le découpage en sections d'analyse correspondant aux besoins de la comptabilité analytique hospitalière se situe à l'articulation entre les activités et les centres de responsabilité. C'est dans cette double logique que le découpage en sections d'analyse doit être conçu.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

a. Les différents types de découpage

Le découpage préconisé par le guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière le découpage en centre de responsabilité, le découpage en activités et le découpage en unités médicales.

➤ **Le découpage en centre de responsabilité**

Il s'agit d'un découpage budgétaire de l'établissement, correspondant à un niveau où les objectifs d'activités et de moyens sont négociés entre le responsable et la direction de l'établissement. Découpage libre en fonction de l'organisation de l'établissement.

Ce découpage permet d'effectuer le suivi budgétaire par Centre de responsabilité de l'établissement et d'évaluer la performance des responsables par rapport aux objectifs fixés.

Le Centre de responsabilité est l'aboutissement du raccordement pyramidal correspondant à 3 niveaux successifs de consolidation :

- 1^{er} niveau : unité fonctionnelle, C'est la plus petite entité de l'hôpital, à partir de laquelle la collecte des informations (activités et/ou économiques) peut être réalisée et utilisée dans les fichiers informatiques.

- 2^{ème} niveau : section d'analyse, la section d'analyse doit être contenue dans un seul centre de responsabilité.

- 3^{ème} niveau : centre de responsabilité (service ou département).

L'unité fonctionnelle et la section d'analyse peuvent être confondues.

➤ **Le découpage en activités**

Il s'agit d'un découpage détaillé des quatre (04) grandes fonctions de l'hôpital dans une optique de calcul de coûts de production. Ce découpage permet d'analyser les coûts d'une manière plus homogène et pourra permettre à l'établissement de se comparer à un référentiel national.

➤ **Le découpage en unités médicales**

Le découpage en unités médicales est la base de l'organisation du recueil de l'information médicale dans l'hôpital. Le passage du malade dans une unité médicale donne lieu à la production d'un RUM. (Résumé d'unité médicale)²⁸. Cependant, le découpage en section homogène (SA) doit être cohérent avec le découpage en unités médicales pour rapprocher sans

²⁸ Résumé d'unité médicale : Le Résumé d'unité médicale rassemble l'ensemble des informations médicales ou administratives de tout patient hospitalisé dans une unité médicale.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

ambiguïté activité et moyens. La finesse du découpage analytique et du découpage en unités médicales peut être différent selon la précision du recueil qu'on souhaite réaliser dans l'un et l'autre domaine. Mais, pour rapprocher activité et dépenses, il faut être capable de superposer une section d'analyse (ou un regroupement de section homogène (SA) avec une unité médicale (ou un regroupement d'unités médical).

6.2.3. La répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse

Pour les charges indirectes, on distingue les charges spécifiques par rapport aux sections et les charges communes qui ne peuvent pas affecter directement à une section déterminée, et pour lesquelles il a été déterminé des clés de répartition.

Les charges indirectes sont donc réparties, dans un premier temps entre les différentes sections (**répartition primaire**) ; dans un deuxième temps les charges des sections auxiliaires sont réparties sur celles dites principales (**répartition secondaire**).

a) La répartition primaire

Les charges indirectes sont réparties entre les centres d'analyse selon des clés de répartition. Elles sont généralement traduites sous forme de pourcentage. La clé de répartition doit traduire au mieux la consommation du centre.

b) La répartition secondaire

La répartition secondaire vise à répartir les charges des centres auxiliaires entre les différents centres (auxiliaires et/ou principaux).

➤ L'imputation des charges indirectes aux coûts

L'imputation des charges indirectes aux coûts est réalisée sur la base d'Unités d'Œuvre (UO) ou des assiettes de frais pour les différents centres.

➤ Unité d'œuvre ou assiette de frais

L'unité d'œuvre est une unité physique de mesure de l'activité d'un centre de travail (ou centre opérationnel). Exemple : le kg de matière première acheté pour un centre d'approvisionnement. Lorsqu'aucune unité physique n'est possible pour mesurer l'activité d'un centre, l'imputation se fait sur une base monétaire. On parle alors de centre de frais (ou centre de structure).

Une fois l'unité d'œuvre choisie ou l'assiette de frais déterminée, il est procédé au calcul du coût de l'unité d'œuvre ou du taux de frais.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

$$\text{Coût de l'Unités d'Œuvre (UO)} = \frac{\text{Le taux total de centre de travail}}{\text{l'ensemble de l'unité œuvre}}$$

➤ **Le choix de l'unité d'œuvre (U.O)/assiette de frais**

Le choix de l'UO/assiette de frais réside sur un indicateur qui rend compte le mieux possible de la consommation par des différents services.

III : INTERETS ET LIMITES DE LA METHODE DES SECTIONS HOMOGENES

La méthode des sections homogènes n'est pas sans inconvénients. En fait, avant de proposer son implantation au sein des hôpitaux, il serait important de procéder à une analyse (coût/avantage), car le milieu hospitalier est très limité dans son financement. De plus, un survol des apports et des limites qu'amèneraient l'utilisation de cette méthode d'affectation des coûts serait adéquate afin d'orienter les décisions des gestionnaires vers un consensus optimal.

1. Intérêt de la méthode des sections homogènes

La méthode des sections homogènes influence positivement sur l'activité et la maîtrise des coûts, en permettant d'intégrer ce système de calcul des coûts selon différents niveaux de complexité.

En effet, un des avantages de cette méthode des sections homogènes est qu'il est possible d'utiliser cette dernière selon différents niveau d'intégration dans la gestion des coûts. Plus précisément, selon l'importance des coûts des différentes activités dans l'organisation, il serait possible de gérer la précision des centres d'analyses dans l'évaluation de l'affectation des coûts. Ce qui veut dire que, pour les activités qui engendrent des dépenses importantes, l'affectation des coûts avec cette méthode serait intégrée de façon très précise. Par contre, pour ce qui est des activités qui semblent mieux gérer et qui consomment peu de coûts, l'intégration du modèle serait faite de façon plus globale.

Mais, une des contraintes majeures de la gestion des coûts dans un organisme, un établissement, une entreprise, un hôpital, etc. est l'identification de l'objet de coût. En fait, si ce dernier est mal identifié, il est difficile d'établir une gestion optimale des ressources dans l'organisation. Ainsi, cette méthode identifie l'objet des coûts comme étant la destination du patient. De cette façon, il est possible d'analyser de façon exhaustive le coût réel d'un séjour d'un patient au sein de l'hôpital, même si ce dernier se déplace au sein de plusieurs départements non reliés pour la durée de ses soins.

2. L'intérêt de la méthode des sections homogènes dans la stratégie de l'organisation

En ayant une idée plus précise des coûts consommés par les ressources de l'hôpital, il est possible d'utiliser les outils de gestion de façon optimale. Ainsi, cette méthode permet d'établir

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

la relation entre toutes les activités dans l'hôpital étant donné que l'objet de coût est la destination du patient et non la nature de l'activité. De ce fait, l'utilisation de cette méthode permettrait d'identifier les activités sans valeur ajoutée pour la stratégie de l'hôpital. Il serait donc possible pour les gestionnaires de minimiser l'importance de ces activités dans l'organisation pour maximiser l'orientation de la stratégie vers les activités qui génèrent de la valeur ajoutée.

3. Les limites de la méthode de sections homogènes

Malgré les avantages multiples que génère cette méthode d'affectation des coûts, il faut évaluer la possibilité d'implanter ce modèle dans le contexte organisationnel des hôpitaux. Ainsi, sans entrer dans trop de détails, les centres hospitaliers sont imposés à des limites externes qui ne peuvent contrôler, soit le temps, les normes gouvernementales et leur financement. Par conséquent, même si le degré de complexité quant à l'intégration de ce modèle diffère selon les différentes activités de l'hôpital, il faut considérer que l'implantation de ce dernier reste un processus qui est long et coûteux pour l'hôpital. Il faudrait donc évaluer la possibilité pour les hôpitaux d'implanter ce modèle dans son contexte organisationnel.

CONCLUSION

A travers cet aperçu sur le rôle de la comptabilité analytique, nous pouvons conclure, que la bonne gestion et la préparation de l'hôpital public à affronter l'avenir, ne peuvent être assurées que par la mise en place d'un système de comptabilité analytique. Son rôle d'outil de gestion permettra aux gestionnaires, s'il est utilisé efficacement de prendre les décisions rationnelles et de se prémunir ainsi d'un moyen de prévention contre toute forme de menace pouvant affecter la pérennité de l'hôpital.

CHAPITRE III

**CHAPITRE III : MISE EN PLACE DE LA METHODE DES SECTIONS
HOMOGENES AU SEIN D'UN HOPITAL PUBLIC : CAS DE L'E.P.H
D'AOKAS**

CHAPITRE III : MISE EN PLACE DE LA METHODE DES SECTIONS HOMOGENES AU SEIN D'UN HOPITAL PUBLIC : CAS DE L'E.P.H D'AOKAS

INTRODUCTION

Accomplir une étude nécessite essentiellement d'avoir une idée générale sur le contexte dans lequel elle s'exerce. D'une façon plus particulière, il nous faut dans notre travail de tracer l'aspect historique de l'organisme dans lequel nous avons effectué notre étude, de le présenter, et de définir l'ensemble de ses services. Nous avons également pour objectif de donner les raisons du choix de cet organisme, l'identification du terrain, et le déroulement de notre stage.

I. PRESENTATION ET CRITIQUES DU SYSTEME DE CALCUL DES COUTS DE L'ORGANISME D'ACCUEILLE

Dans cette section, nous procéderons à la présentation de l'organisme où nous avons effectué notre étude de cas.

1. Présentation de l'E.P.H. d'Aokas

Dans cet élément, nous allons présenter l'historique et les différentes directions de ce secteur sanitaire.

1.1. Historique de l'E.P.H d'Aokas

Situé à 25 km à l'est du chef-lieu de la wilaya de Béjaïa, ayant pour commune limitrophe à l'Oust Tychy, à l'est Boukhelif l'E.P.H d'Aokas a été bâti entre 1939 et 1941. Son financement a été assuré par un don émanant d'une famille d'obédience israélite. Comme la famille devant le recevoir ne se signale pas, alors, l'administrateur de la commune mixte d'oued marsa de l'époque pensa en faire un bon usage : un hôpital. Ce dont il fit ce dernier entre en activité en 1945 lors de l'épidémie du typhus exanthématique du fait que l'hôpital de Béjaïa s'est vu submergé par le nombre croissant de malades.

Après l'épidémie, l'hôpital d'Aokas prit l'appellation D'HOPITAL CIVIL D'AOKAS et se résuma à soigner uniquement la tuberculose sous la responsabilité du Dr Jean-Pierre MONPERE jusqu'en 1962. Puis il s'offrit un large éventail et prit en charge toute sorte de pathologies hormis les cas de chirurgie, car ne possédant pas de structures idoines. Reste rattaché au secteur sanitaire de Béjaïa jusqu'en 1980, suit aux réforme hospitalières, il devient lui-même secteur sanitaire. Mais à cette époque n'ouvraient droit au statut de secteur sanitaire que les hôpitaux relevant de daïra, et Aokas n'était que commune. Aokas, comme bon

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

nombre d'hôpitaux, on précéda a sa dissolution et on le rattacha de nouveau secteur sanitaire de Béjaïa. Puis en 2007, vit la nouvelle réforme hospitalière divisant les secteurs sanitaires en établissement public hospitalier (EPH), Etablissement Hospitalier spécialisé (EPS), Etablissement Public de Santé de Proximité (EPSP), il retrouve son autonomie après qu'on l'eut doté en plus du service d'urgence, d'un service de chirurgie avec bloc opératoire répondant aux normes. Ainsi, l'EPH Aokas présida à sa propre destinée depuis avril 2007.

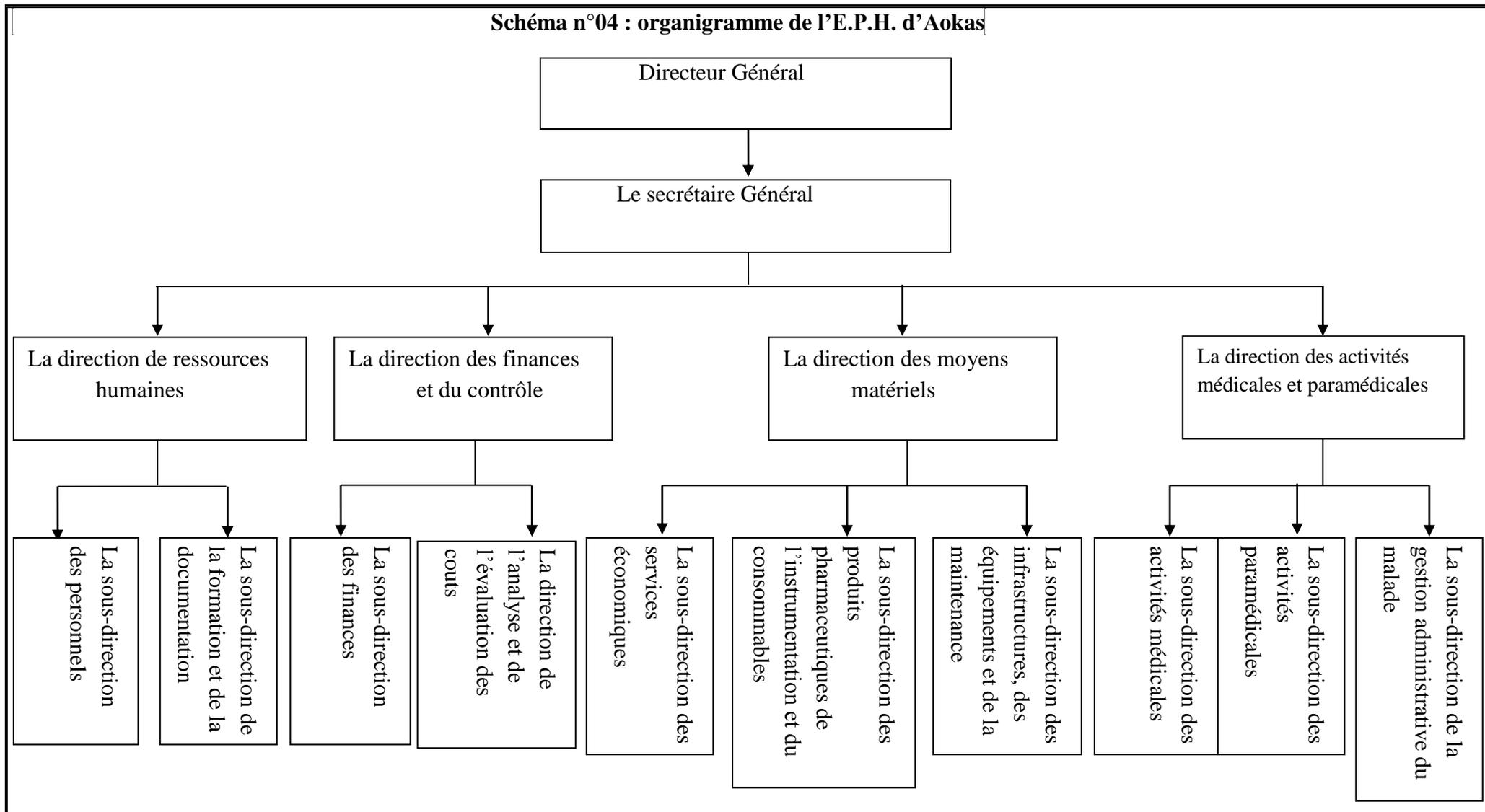
1.2. L'organigramme de l'hôpital

Le fonctionnement de l'E.P.H. d'Aokas est présenté dans l'organigramme ci-après.

Le schéma de l'organigramme

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Schéma n°04 : organigramme de l'E.P.H. d'Aokas



Source : E.P.H. d'Aokas

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

1.2.1. Description de l'hôpital d'Aokas

Le secteur sanitaire de l'hôpital d'Aokas se constitue de différents services qui structurent le fonctionnement de l'établissement. De plus, certaines directions sont partagées en services accomplissant des tâches bien définies. Ces directions sont les suivantes :

- ✓ La direction générale
- ✓ Le secrétaire général
- ✓ La direction des moyens et finances
- ✓ La direction des ressources humaines

1.2.1.1. La direction générale

La direction générale de l'EPH d'Aokas est dirigée par un directeur général (qui est le gestionnaire de cet établissement) et encadré par un directeur adjoint. C'est au directeur général que reviennent l'application des prises de décision lors des différents conseils d'administration. À l'instant, pour toute autre prise de décision, il est le seul qui peut donner les directives à ses adjoints.

1.2.1.2. Le secrétaire général

Le secrétaire général de l'EPH d'Aokas est l'organe de la réception. Il est la base de la gestion administrative du secteur sanitaire. Parmi ses tâches : la maîtrise de son métier et l'enregistrement des courriers arrivés et départs.

1.2.1.3. La direction des moyens et finances

La direction des moyens et finances de l'EPH d'Aokas a pour rôle la tenue de la comptabilité, la gestion de la trésorerie et le contrôle de gestion de l'hôpital. En effet, son rôle est le suivant :

- établir les situations financières ;
- assurer la conformité des opérations du bon déroulement ;
- contrôler la facturation et s'assurer du bon déroulement.

1.2.1.4. La direction des ressources humaines

La direction des ressources humaines est subdivisée en plusieurs services chargés de la gestion de l'aspect social de l'hôpital (la gestion administrative du personnel...).

Cette direction emploie 138 salariés répartis sur les différents services, dont 10 employeurs administratifs et 128 personnels de service.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Ce service s'occupe de la surveillance du mouvement de tout le personnel travaillant à l'hôpital. Il est chargé :

- De préserver et consolider les emplois.
- De consolider les compétences :
- Du classement : c'est classé les dossiers du personnel pour une durée indéterminée, afin de les examiner en cas de besoin.
- Du recrutement : le service personnel est chargé de recruter les agents les plus avantageux.
- De l'avancement : tout agent ayant une ancienneté dans le service, ce dernier bénéficiera d'un avancement qui est l'échelon et une augmentation dans son salaire.
- Du congé : il existe plusieurs types de congé à savoir : congé annuel, congé maladie, congé de maternité, congé exceptionnel....
- De la dégradation : le service personnel s'occupe des avancements des agents comme il s'occupe aussi de la dégradation lorsque celui-ci commit une erreur grave.

1.3. Les missions de l'E.P.H d'Aokas

L'E.P.H d'Aokas joue un rôle en matière de santé et de formation.

1.3.1. En matière de santé

L'établissement public hospitalier d'Aokas joue un rôle important en matière de santé. Il assure les soins de la population de plusieurs régions de la wilaya de Béjaïa (05 régions) ; des soins, d'hospitalisation et des urgences médico-chirurgicales de prévention.

1.3.2. En matière de formation

L'établissement d'Aokas joue un rôle important en matière de formation. Il assure la formation pour les étudiants de médecine et de paramédicale.

2. Présentation du système de calcul des coûts

Le système de calcul des coûts a été mis en place au niveau de l'E.P.H. d'Aokas en janvier 2002, en application de l'instruction ministérielle N° 15/MSP/Min/ du 03.10.2001 relative à la mise en place du calcul des coûts par la méthode des sections homogènes dans les établissements de santé. Il constitue un système de répartition des charges entre les différents services de l'hôpital dont le but est **la détermination d'un coût complet par service**.

Le système de calcul des coûts de l'E.P.H d'Aokas a été organisé sur la base du guide méthodologique de calcul des coûts du Ministère de la Santé. Ce guide a été élaboré par un

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

groupe de travail désigné par le MSPRH afin de définir une démarche commune à suivre pour que les résultats soient homogènes et comparables au niveau national.

Les auteurs du guide préconisent cinq étapes pour la mise en œuvre de ce système de calcul des coûts :

- 1- Découper l'hôpital en sections homogènes ;
- 2- Concevoir les supports d'informations ;
- 3- Collecter les données ;
- 4- Procéder à la répartition primaire des charges ;
- 5- Procéder à la répartition secondaire des charges.

2.1. Le découpage de l'hôpital en sections homogènes

Le guide méthodologique de l'hôpital d'Aokas nous a conduit à distinguer deux types de sections l'analyse :

- ✓ Les sections principales à caractère médical : le bloc opératoire, l'imagerie, le laboratoire...etc.;
- ✓ Les sections auxiliaires à caractère général : l'administration, le service économique et social.

Par contre, les sections d'analyse cliniques constituent les seules sections principales, bien que ce principe tolère quelques exceptions, telles que le service d'urgence. Ce qui est important de remarquer à travers la lecture du guide est le caractère définitif de la prestation qui détermine si une section est auxiliaire ou principal.

2.2. La conception de supports d'information

Pour mieux passer l'information entre les différents services hospitaliers, MSPRH a établi un guide méthodologique définissant trois types de canevas (canevas " A ", canevas " B " et canevas " C ") qui sont des supports d'information. Ces derniers doivent être conçus en fonction du découpage de l'hôpital.

- Les canevas "A" (tableaux "A1" à "A9") : représente les états de consommation par service (les charges) qui sont tenus au niveau des différents magasins (pharmacie, papeterie, lingerie ...etc.). Ces canevas doivent faire ressortir l'évaluation monétaire des consommations par service.
- Les canevas "B" (tableaux "B1" à "B10") : ces canevas recensent les statistiques des activités des services médicaux et du plateau technique.
- Les canevas "C" (tableaux "C1" à "C4") : sont des tableaux relatifs à la répartition primaire et secondaire des charges.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

2.3 . La collecte des données

Dans le même guide méthodologique, sont explicitées les modalités de renseigner les tableaux des canevas "A" et des canevas "B". La collecte des données se fait mensuellement. Les charges correspondent aux frais de fonctionnement des services. On les obtient en évaluant les produits consommés par chaque service à travers les prix unitaires et les états de consommation des différents magasins (lingerie, papeterie, pharmacie...etc.) pour ce qui est des produits stockables et distribuables, en calculant la quote-part qui revient au service par rapport aux crédits consommés lorsqu'il ne s'agit pas de produits stockables ou distribuables (salaires, maintenances, formation, énergie etc.).

Le guide divise les charges de l'hôpital en six catégories : personnel, alimentation, pharmacie, fournitures diverses, entretien et maintenance et charges communes.

2.4. La répartition primaire des charges

L'EPH d'Aokas fait la répartition primaire de ses charges à la fin de chaque trimestre qui suit avec une récapitulation de chaque trimestre. Elle consiste à affecter la totalité des charges de l'hôpital aux sections principales et auxiliaires.

2.5 La répartition secondaire des charges

Il s'agit de la répartition des charges des centres auxiliaires vers les centres principaux par le biais des clés de répartition. Cela nécessite au préalable le calcul des coûts des unités d'œuvre de chacune des sections auxiliaires à caractère médical. Celui-ci est obtenu en divisant le coût total des charges de la section auxiliaire par le nombre d'unités d'œuvre réalisées. La part du total des charges d'une section auxiliaire qui revient à une section principale est obtenue en multipliant le nombre d'unités d'œuvre consommées par cette section principale par le coût d'unité d'œuvre. Pour ce qui est des sections auxiliaires à caractère général, la répartition de leur charge entre les différentes sections principales se fait aux dinars. Cette clé de répartition signifie que la part des charges d'une section auxiliaire qui revient à une section principale est équivalente au pourcentage de cette section principale par rapport à la somme des charges des sections principales. Pour obtenir cette part, il faut :

- Calculer la somme des charges de l'ensemble des sections principales ;
- Calculer le pourcentage de chaque section principale par rapport à cette somme ;
- Affecter à chaque section principale un pourcentage des charges de la section auxiliaire équivalent à son propre pourcentage par rapport à la somme des charges de l'ensemble des sections principales.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

3. La critique du système de calcul des coûts utilisé par l'E.P.H. d'Aokas

Il n'est y a pas de système comptable complet qui n'a pas d'insuffisances ou bien des critiques. C'est ce que nous avons remarqué d'après notre étude du fonctionnement, des procédures de calcul des coûts et du coût de revient de l'E.P.H. d'Aokas.

Les critiques que nous avons distinguées sont les suivantes :

- La méthode appliquée actuellement ne prend pas en considération l'amortissement des équipements, intègre le coût total d'acquisition de ces équipements dans le calcul des coûts des activités. Le coût des équipements va ainsi majorer les coûts des activités hospitalières calculés pour la période d'acquisition. Ces coûts des équipements sont supportés seulement par cette période et sont nuls pendant toute la durée de vie des équipements, d'où l'impossibilité de faire la comparaison des coûts entre les différentes périodes.
- L'absence de la comptabilité générale hospitalière fait que la répartition primaire des charges se fait à partir des charges de la comptabilité publique et non de la comptabilité générale comme le stipule la méthode utilisée. Ce qui complique davantage cette répartition primaire et augmente plus le risque d'erreur.
- Le service social de l'hôpital est qualifié comme une section auxiliaire, malgré qu'il ne remplisse pas les conditions nécessaires pour le qualifier ainsi.
- Le coût du repas est calculé sur la base du coût des différents produits alimentaires et ingrédients consommés mensuellement divisé par le nombre de repas servis durant la même période. On reproche à cette méthode de calcul du coût du repas, le non intégration de certaines charges supportées par la section cuisine, comme la masse salariale du personnel de la cuisine, les amortissements des équipements, les charges d'électricité et du gaz... etc. Il résulte de cette méthode qu'une bonne partie des charges n'est pas prise en considération, par conséquent, le coût du repas devient très éloigné de son coût réel.
- Le manque de personnel compétant dans le domaine de comptabilité, en général, et en comptabilité analytique, en particulier, a fait que l'application de cette méthode se fait de manière mécanique sans aucune analyse des résultats de celle-ci. Ce manque de compétence en matière de comptabilité a fait que, d'une part, des erreurs sont commises lors de l'enregistrement des charges et, d'autre part, des erreurs commises dans l'application de la méthode en elle-même. L'accumulation de ces erreurs est due au fait qu'il n'y a pas un contrôle rigoureux sur les documents comptables de l'hôpital, malgré que le ministère et l'inspection générale des finances (I.G.F.) procèdent au contrôle régulier de ces documents.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

- Le faible découpage de l'E.P.H. d' Aokas en sections homogènes car il n'a pas pris en considération des services très importants et très coûteux comme le service pharmacie qui représente le seconde poste des charges de l'hôpital, le service cuisine, le service buanderie et lingerie, et le service hygiène qui regroupe un ensemble des charges très importantes.

En conclusion, nous constatons que le système de calcul des coûts de l'E.P.H. d' Aokas trouve des insuffisances dans différents angles, l'architecture du système lui-même, la qualification et la compétence du personnel et l'absence des rigueurs du contrôle.

II. PRESENTATION DE LA MISE EN ŒUVRE DE LA METHODE DES SECTIONS HOMOGENES AU SIEN DE L'E.P.H. D'AOKAS

L'application de la méthode des sections homogènes passe par plusieurs étapes nécessitant une planification détaillée ainsi que la détermination des ressources pour y parvenir. Par ailleurs, cela exige un grand effort et beaucoup d'implication de la part du personnel médical et administratif de l'hôpital.

Pour notre étude, nous avons choisi d'utiliser les données du troisième trimestre de l'année 2012. Nous avons choisi de calculer les coûts des prestations hospitalières pour les mois de Juillet, Août et Septembre. Pour l'application de cette méthode nous étions obligés de suivre plusieurs étapes qui sont les suivantes :

- ✓ Le choix des objets de coûts ;
- ✓ Le découpage de l'hôpital en centres d'analyse ;
- ✓ Le choix des clés de répartition et des unités d'œuvrer ;
- ✓ La définition du périmètre de charges incorporables ;
- ✓ La répartition des charges sur les centres d'analyse, puis sur les objets de coûts.

1. Le choix de l'objet de coût

L'E.P.H.d'Aokas dans ces choix de l'objet de coût utilise deux types.

- ✓ Le coût de journée d'hospitalisation dans le service médical et chirurgical ;
- ✓ Un objet de coût concordant à la lettre-clés des actes médicaux et chirurgicaux : le coût d'un " R " pour les actes de radiologie, le coût d'un " B " pour les actes d'analyse médicale, et le coût d'un " k " pour les actes de chirurgie...etc.

2. Le découpage de l'E.P.H d'Aokas en sections homogènes

Le découpage en sections d'analyse correspondant aux besoins de la comptabilité analytique hospitalière se situe à l'articulation entre les activités et les centres de responsabilité. C'est dans cette double logique que le découpage en sections d'analyse doit être conçu.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

La première étape du découpage analytique décrit les grandes fonctions présentes dans tout l'hôpital, et qui sont au nombre de trois : les sections auxiliaires de gestion générale et de logistique ; les sections auxiliaires¹ médico-technique ; et, les sections principales cliniques.

2.1. Les sections auxiliaires de gestion générale et de logistique

Les sections auxiliaires de gestion générale et de logistique sont les sections qui ne sont pas liées directement à l'activité de soins mais qui jouent un rôle très important dans l'activité des sections médicales. Ces sections auxiliaires de gestion générale et logistique sont les suivantes :

1) Section "administration générale" : la section "administration générale" regroupe plusieurs activités de l'hôpital (administratives, sécurité, surveillance générale, etc.) qui sont assurées par le personnel au profit de l'ensemble des services de l'E.P.H d'Aokas. Ils sont rassemblés dans cette section les services suivants :

- Direction des finances et de contrôle et ses deux sous directions ;
- Direction des activités médicales et paramédicales et deux autres sous directions ;
- Direction des moyens matériels et ses trois sous-directions. nous noterons que dans cette section, nous allons prendre en considération seulement les services administratifs, parce que les autres services (pharmacie, maintenance biomédicale, entretien de bâtiments, cuisine, buanderie et lingerie et hygiène) feront l'objet de sections à part ;
- Service général, service de surveillance générale, service de sécurité et service d'oxygène.

2) Le Bureau des Entrées (BE) : Le bureau des entrées est la pièce maîtresse du système d'information hospitalier. Si la taille et l'activité de l'hôpital l'exige, une permanence doit être assurée 24h/24. Tout patient venant à l'hôpital pour une consultation, un examen ou une hospitalisation doit obligatoirement transiter par le BE, qu'il soit payant ou non payant, afin d'y être enregistré.

Le Bureau des Entrées, outre le guichet d'enregistrement comprend également la caisse où s'effectuent tous les paiements des actes pratiqués dans l'hôpital. Le service de statistiques de l'hôpital est également rattaché au BE.

Il est recommandé que le Bureau d'Enregistrement et la caisse soient situés dans deux sites distincts pour éviter que seuls ne soient enregistrés les malades payants.

¹ Les centres auxiliaires fournissent des prestations aux autres centres auxiliaires et aux centres principaux. Les centres auxiliaires n'ont pas d'indicateur de mesure d'activité.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

3) La section de gestion de personnel

La section de gestion de personnel est la section qui regroupe, à la fois les coûts liés à la gestion administrative du personnel de l'E.P.H. d'Aokas (la gestion de paie, la gestion des relations du personnel de l'E.P.H. avec la sécurité sociale...etc.) et d'autres coûts qui sont liés à la gestion de la formation continue du personnel de l'hôpital.

4) La section service social

Aucune réalisation n'a été constatée par rapport à la section service social au niveau de l'E.P.H. d'Aokas.

2.2. Les sections auxiliaires médico-techniques

Les sections auxiliaires médico-techniques sont les sections qui s'occupent des activités médicales au profit des sections principales comme le cas du bloc opératoire, du laboratoire d'analyse médicale, et de la maternité.

1) La section bloc opératoire

Le compte "bloc opératoire" mesure l'ensemble des charges dépensées pour toute opération au niveau de ce bloc.

2) La section laboratoire

Le compte de laboratoire évalue les coûts de fonctionnement de toutes les activités du laboratoire de l'hôpital (biochimie, hématologie).

3) La section radiologie

Le compte radiologie regroupe l'ensemble des coûts de toute action d'activité de ce service (radiologie des urgences, radiologie consultation externe, radiologie des personnes hospitalisées, et radiologie de la mère et de l'enfant).

4) La section pavillon des urgences

La section PU est la section qui s'occupe de mesurer l'ensemble des sommes dépensées dans ce service d'urgence.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

5) Section commun

La section commun regroupe l'ensemble des coûts de gaz (tuyaux, bouteille) qui consommés par tous les services de l'hôpital.

2.3. Les sections principales cliniques

Les *centres principaux* sont des centres opérationnels ou de structure. Ils contribuent directement au processus de production et à la satisfaction des besoins du client. Ils reçoivent souvent les prestations (services rendus) fournies par les centres auxiliaires. Ces sections sont représentées par le service de maternité, le service de médecine interne, le service chirurgie viscérale et le service de P.U (pavillon des urgences). Leur niveau d'activité est mesuré à l'aide d'un indicateur approprié : l'unité d'œuvre ou assiette de frais selon le cas.

3. L'identification des unités d'œuvre ou assiettes de frais (choix de l'unité d'œuvre)

« En principe, la meilleure unité d'œuvre est celle dont l'activité varie au cours de plusieurs périodes successives en corrélation la plus étroite avec le coût du centre ». (PCG 1982).

Après le découpage de l'E.P.H. d'Aokas en sections homogènes, il est impératif de choisir les unités d'œuvre qui facilitent la répartition des charges indirectes sur les centres d'analyse.

➤ L'unité d'œuvre

L'unité d'œuvre est une unité physique (journées d'hospitalisation, heure de main-d'œuvre directe, etc.), qui mesure l'activité d'un centre opérationnel principal. La nature de l'unité d'œuvre doit traduire le caractère homogène de l'activité du centre.

➤ L'assiette de frais

L'assiette de taux de frais (ou *assiette de frais*) est une clé de répartition des charges d'un centre principal de structure. Il s'agit d'une unité d'œuvre monétaire choisie suivant les mêmes critères que les unités d'œuvre physiques. Son montant en unité monétaire ne reflète pas l'activité du centre, mais permet d'en imputer les charges aux coûts des produits.

3.1. Le choix de l'unité d'œuvre selon les charges comptables

Pour déterminer les charges de l'établissement, il faut savoir le type de charge comptable:

Dans le tableau ci-après, nous allons présenter les unités d'œuvre des sections d'analyse de gestion et logistique (Cf. au tableau n°02).

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Tableau n°02 : Les unités d'œuvres adoptées pour l'activité des sections auxiliaires de gestion générale et logistique

Sections auxiliaires de gestion générale et logistique	Unités d'œuvres
L'administration générale	Le dinar de charges brutes de chaque section homogène
La gestion administrative des malades	Le nombre de malades hospitalisés dans chaque section médicale
La gestion du personnel	Le nombre d'effectifs de chaque section homogène
La pharmacie	La valeur en dinars des médicaments servis pour chaque section médicale
La cuisine	Le nombre de repas servis pour chaque section homogène
Hygiène	Le m ² des surfaces des locaux à nettoyer de chaque section homogène
Buanderie et lingerie	Le kg de linge blanchi pour chaque section homogène
La maintenance biomédicale	Le dinar de charges brutes des sections médicales
Parc auto	La valeur en dinar des entretiens effectués dans chaque section homogène
Entretien de bâtiment	Le dinar de charge brute de chaque section homogène

Source : Inspiré de : Pinsent G., Grenon A., Gauthier P- H., L'analyse des coûts à l'hôpital, Dunod, Paris, 1981.

L'utilisation des unités d'œuvre de ces sections (auxiliaire médico-techniques, sections principales cliniques), est faite selon la nomenclature générale des actes professionnels (N.G.A.P.). Cette dernière est définie par le décret N°85-283 du 12 novembre 1985 portant modalités d'établissement de la nomenclature générale et de la tarification des actes professionnels des médecins, des pharmaciens, des chirurgiens-dentistes et des auxiliaires médicaux. Donc, lettres-clés citées par cette nomenclature seront utilisées dans cette étude comme des unités d'œuvres pour mesurer l'activité des services de soins et des services médico-techniques.

Le tableau suivant présente les unités d'œuvres correspondant à chaque section auxiliaire médico-technique et aux sections principales cliniques.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Tableau n°03 : Les unités d'œuvre adoptées pour l'activité des sections auxiliaires médico-techniques et l'activité des sections principales médicales

Les unités d'œuvres adoptées pour les sections auxiliaires médico-techniques	
Sections auxiliaires médico-techniques	Unités d'œuvres
Bloc opératoire	Unités en " k "*
Radiologie	Unités en " R "***
Laboratoire	Unités en " B "****
P.U ^o	Le dinar des charges brutes des sections médicales principales

Source : AMALOU Mourad, « Etude de la mise en place d'un système de comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes dans un hôpital : cas du CHU de Sétif », mémoire de magister en Sciences Economiques Option : Economie de la Santé et Développement Durable, université de Béjaïa, juillet 2009.

* K : Packtage

** R : Radiologie

*** B : Laboratoire.

o PU : pavillon des urgences

Tableau n°4 : Les unités d'œuvres adoptées pour les sections principales médicales

Sections principales médicales	Unités d'œuvres
Médecine interne, pneumo-phtisiologie, cardiologie, infectieuse, hématologie, réanimation médicale, chirurgie générale, orthopédie, chirurgie plastique, pédiatrie, gynéco-obstétrique, et, chirurgie infantile.	Journée d'hospitalisation
Hémodialyse	Séance de dialyse
Urgences médicales, P.U., urgences chirurgicales	Package
Médecine du travail, médecine légale, psychiatrie, consultation externe.	Consultation

Source : Le décret N° 85-283 du 12 novembre 1985 portant modalités d'établissement de la nomenclature générale et de la tarification des actes professionnels des médecins, des pharmaciens, des chirurgiens-dentistes et des auxiliaires médicaux.

4. L'organisation de la collecte des données

L'organisation de la collecte des données est une étape très importante.

4.1. La collecte des données sur les charges incorporables

Les charges incorporables sont les charges de la comptabilité générale qui sont prises en compte dans le calcul des coûts de revient.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

4.1.1. Les charges directes de l'E.P.H. d'Aokas

Les charges directes de l'E.P.H. d'Aokas résument l'ensemble des charges qui peuvent être affectées sans ambiguïté au coût d'un produit (matières premières, salaire d'un ouvrier ne travaillant que sur un produit, etc.).

a) Les charges du personnel

Les différentes charges du personnel à prendre en compte dans cette rubrique sont les suivantes :

- Les traitements du personnel médical, paramédical, administratif, économique et technique sont affectés aux sections d'analyse concernées par leurs activités. La même chose pour le personnel coopérant vacataire et journalier ;
- Les indemnités servies au personnel et les charges sociales sont incluses dans la rémunération ;
- Les versements forfaitaires (les impôts liés aux rémunérations) sont répartis de la même façon que les rémunérations ;

Comme nous l'avons déjà soulevé, ces charges sont réparties au coût réel, c'est-à-dire, elles font l'objet d'une affectation directe sur la section d'analyse à laquelle le personnel est rattaché. Ce principe nécessite une bonne connaissance de la localisation géographique des agents et impose un traitement rigoureux des données par la direction des ressources humaines. Tous les agents, quels que soit leur statut, titulaires ou contractuels sont affectés sur une section d'analyse par un logiciel de gestion de personnel de telle sorte que le produit de la paie, par section d'analyse, puisse être utilisé directement en comptabilité analytique. Ce logiciel édite, sous forme d'un tableau, les états de la paie par section d'analyse pour chaque mois. Ce tableau répartit les charges salariales de l'E.P.H. d'Aokas par catégorie de personnel (personnel médical, personnel paramédical et autre personnel) et par section d'analyse (les annexes 13, 14 et 15 expliquent la répartition des charges de personnel par section et par catégorie pour les mois de juillet, août, et septembre 2012 respectivement).

Le tableau suivant indique la totalité des charges de personnel de chaque section d'analyse pour le troisième trimestre de l'année 2012 (juillet, août et septembre).

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Tableau n°5 : La répartition des charges du personnel de l'E.P.H. d'AOKAS par section, pour les mois juillet, août et septembre 2012.

Unité : en DA

Les centres d'analyse	Juillet	Août	Septembre
Bloc opératoire	1 651 942,50	1 641 882,50	1 570 322,50
Imagerie	482 625,00	482 625,00	457 645,00
Laboratoire	79 720,00	79 720,00	74 720,00
Administration	1 199 206,25	1 097 906,25	921 425,00
Service social	-	-	-
Communs	-	-	-
Pavillon des urgences	2 153 251,23	2 025 940,00	1 892 035,00
Médecine Interne	1 304 534,43	1 022 926,22	966 036,25
Maternité	734 840,00	724 780,00	675 220,00
Chirurgie Viscérale	460 133,75	428 153,75	374 873,75
TOTAL	8 066 253,16	7 503 933,72	6 932 277,50

Réalisé par nos soins à partir de service statistiques, EPH d'Aokas

b) Les charges des produits pharmaceutiques et consommables médicaux

Cette catégorie de charge intègre les coûts de médicaments, de films et de produits radiologiques, des réactifs, des produits de laboratoires, des consommables et accessoires et enfin, des vaccins, pansements et sérum. Le coût des produits consommés est égal à la valeur des produits reçus pendant la période, à laquelle s'ajoute la valeur du stock initial moins celle du stock final. Le coût comprend ainsi la valeur des médicaments servis, mais aussi celle des médicaments perdus (suite aux avaries et/ou péremption). Ces charges sont directement affectées à la section dans laquelle les médicaments et consommables ont été consommés.

Les données des différentes consommations concernant la période étudiée ont été recueillies directement à partir du logiciel de gestion de la pharmacie de l'hôpital (voir les annexes 16, 17 et 18 concernant les consommations des produits pharmaceutiques et consommables médicaux des différentes sections de l'hôpital).

Le tableau suivant présente les charges des produits pharmaceutiques et consommables médicaux consommés par les différentes sections de l'E.P.H. d'Aokas pendant la période étudiée (Cf. au tableau n°06).

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Tableau n°06: Les consommations de médicaments et consommables médicaux pour les mois de juillet, août et septembre 2012.

Unité : en DA

Désignation	Juillet	Août	Septembre
Bloc Opérateur	247 584,85	171 261,52	337 842,62
Imagerie	155 340,12	84 675,77	71 141,48
Laboratoire	9 473,33	5 772,14	217 411,07
Administration	-	-	-
Service Social	-	-	-
Communs	392 449,30	266 889,29	316 403,10
Pavillon des urgences	534 020,81	739 720,67	578 204,34
Médecine Interne	440 167,26	207 682,84	301 304,38
Maternité	83 354,17	74 336,11	61 701,35
Chirurgie Viscérale	437 741,38	218 128,16	334 966,76
Service Sanitaire	-	-	-
Total	2 300 131,22	1 768 466,50	2 218 975,10

Réalisé par nos soins à partir de la direction des statistiques, pharmacie, EPH d'Aokas

c) Les charges alimentaires

Cette catégorie de charges nous permet d'avoir le coût global des produits alimentaires consommés durant la période étudiée et qui servira au calcul du coût du repas, lequel servira à son tour à calculer la dépense alimentaire par service. Cette évaluation des charges alimentaires a porté sur l'ensemble des charges se rapportant à la confection du repas : les produits alimentaires (la viande, les légumes, les fruits...) et les différents ingrédients. L'hôpital utilise la méthode F.I.F.O. (First In, First Out) pour évaluer les sorties des stocks.

Ces différentes charges sont virées entièrement à la section cuisine. En effet, nous avons présenté les coûts de l'activité de cette section dans le tableau n°07 qui donne une vue d'ensemble des coûts de cette section. Bien que les calculs aient été effectués dans le détail pour la section concernée nous allons aborder plus tard les dépenses alimentaires de chaque service.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Tableau n°07: Les charges alimentaires de l'E.P.H. d'AOKAS pour les mois de juillet, août et septembre 2012.

Les mois produits alimentaires	Juillet			Août			Septembre		
	Q*	P.U**	Montant***	Q*	P.U**	Montant***	Q*	P.U**	Montant***
Viandes	405	723,00	292815	492	740,00	364080,00	352	740,00	260480,00
rouges(Kg)	270	290,00	78300	34	290,00	9 860,00	231	290,00	66 990,00
Poulet	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Dinde	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Viandes congelé	1417	8,67	12285,89	601	8,66	5 204,66	1441	8,66	12 479,06
Œufs	535	37,50	20062,50	473	59,00	27 907,00	473	59,00	27 907,00
Pomme de terre	3145	7,50	23587,50	2935	7,50	22 012,50	3450	7,50	25 875,00
Pain (Baguettes)	45	520,00	23400	36,5	520,00	18 980,00	38,5	520,00	20 020,00
Laits	733	101,00	74033	659	59,50	39 210,50	557	74,46	41 474,22
Fruits	1239	61,10	72702,90	1027,5	76,10	78 192,75	1418	81,34	115340,12
Légumes	621	184,87	114804,27	495	218,77	108291,15	774,73	163,45	126629,62
Alimentation Générale	15,5 /	350,00 /	5425 /	15,5 /	280,00 /	4 340,00 /	15,5 /	265,00 /	4 107,50 /
Ail sec									
Total			720415,56			678078,56			701302,52

Réalisé par nos soins à partir de la direction des statistiques, cuisine, EPH d'Aokas

* Q: la quantité en kg,

** P.U : prix unitaire

*** Montant : en DA

Tableau n°08 : La répartition des charges alimentaires de l'E.P.H. d'AOKAS pour les mois de juillet, août et septembre 2012 par service.

Unité : en DA

Désignation	Juillet	Août	Septembre
Bloc opératoire	116 236,38	118 092,22	114 745,79
Imagerie	23 247,28	23 618,44	22 949,16
Laboratoire	15 498,18	15 745,63	15 299,44
Administration	108 487,28	110 219,41	107 096,07
Service social	-	-	-
Communs	-	-	-
P.U			
Médecine Interne	139 483,65	141 710,66	137 694,95
Maternité	155 481,78	129 012,58	155 462,04
Chirurgie Viscéral	106 987,46	61 966,67	60 457,46
	54 993,56	77 712,30	87 601,63
Total	720 415,57	678 077,91	701 306,54

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Réalisé par nos soins à partir de la direction des statistiques, cuisine, EPH d'Aokas

d) Les charges de l'entretien et de la maintenance faite par les techniciens de l'hôpital

Cette catégorie de charges intègre les coûts d'achat des pièces de rechanges du matériel médical et informatique ainsi que les coûts des contrats de sous-traitance réalisés avec des entreprises spécialisées en maintenance. Toutes ces dépenses sont affectées directement à la section maintenance.

Ainsi, le tableau suivant nous donne les charges d'entretien et de maintenance de l'E.P.H. d'AOKAS pour les mois de juillet, août et septembre 2012.

Tableau n°09 : La répartition des charges d'entretien et maintenance sur les différentes sections de l'E.P.H. d'AOKAS pour les mois de juillet, août et septembre 2012.

Unité : en DA

Désignation	Juillet	Août	Septembre
Bloc opératoire	1410,00	-	220,00
Imagerie	-	-	250,00
Laboratoire	-	-	-
Administration	520,00	1505,00	250,00
Service social	-	-	-
P.U	120,00	735,00	40,00
Médecine Interne	-	120,00	650,00
Maternité	80,00	-	610,00
Chirurgie Viscéral	-	-	370,00
Total	2130,00	2360,00	2390,00

Source: la direction des statistiques, cuisine, EPH d'Aokas

e) Les charges des fournitures de bureau

Les charges des fournitures de bureau englobent l'ensemble des coûts des fournitures de bureau (stylos, règles, gommes...), les accessoires du matériel informatique (les cartouches d'impression, les disquettes, C.D. vierge...), imprimés, papeterie...etc. Le recueil des données sur les consommations de ces produits se fait à partir des bons de réception qui se trouvent au niveau des services consommateurs de ces produits. Ces charges sont affectées directement aux sections consommatrices de ces fournitures.

Le tableau suivant nous donne les consommations de chaque section d'analyse de ces produits pour les mois de juillet, août et septembre 2012.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Tableau n°10 : La répartition des charges de l'entretien sur les différentes sections d'analyse de l'E.P.H. d'AOKAS pour les mois de juillet, août et septembre 2012.

Unité : en DA

désignation	Juillet	août	septembre
Bloc opératoire	-	408,40	-
Imagerie	230,00	-	340,00
Laboratoire	145,00	230,00	1 885,00
Administration	36470,15	30 035,24	27 201,98
Service social	-	-	-
Pavillon des urgences	23334,95	17 946,79	21 767,35
Médecine Interne	2583,33	1 937,93	-
Maternité	3066,04	3 276,00	199,00
Chirurgie Viscéral	1607,70	2 189,88	2 138,20
Total	67 437,17	56 024,24	53 531,53

Réalisé par nos soins à partir de La direction des statistiques, entretien, EPH d'Aokas)

f) Les charges des produits d'hygiène

Pour assurer la propreté de chaque service, l'hôpital utilise un ensemble de produits d'hygiène (les détergeant, les chiffons, les articles de nettoyage, etc.). Le recueil des données sur ces charges se fait, soit à partir des bons de réception qui se trouvent au niveau du chef de section, soit à partir des bons de sortie qui se trouvent au niveau de la dépense de l'hôpital.

Dans ce qui suit, nous allons présenter les charges des produits d'hygiènes de chaque section de l'E.P.H. d'AOKAS pour les mois de juillet, août et septembre 2012.

Tableau n°11: Les charges des produits d'hygiène de chaque section de l'E.P.H. d'AOKAS pour les mois de juillet, août et septembre 2012.

Unité : en DA

Désignation	Juillet	Août	Septembre
Bloc opératoire	6 210,00	5 060,00	4 349,00
Imagerie	718,00	178,00	-
Laboratoire	-	75,00	-
Administration	13 654,00	18 405,94	12 255,96
Service social	-	-	-
P.U	11 245,00	5 426,00	11 688,00
Médecine Interne	5 353,00	8 841,00	7 149,00
Maternité	2 980,96	764,00	6 607,96
Chirurgie Viscéral	5 984,98	1 553,00	6 126,94
Total	46 145,94	40 302,94	48 176,86

Réalisé par nos soins à partir de La direction des statistiques, hygiène, EPH d'Aokas

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

g) Les charges du matériel non médical

Dans la section administration, les charges du matériel non médical représentent 174 400 DA dans le mois de juillet.

4.1.2. Les charges indirectes de l'E.P.H. d'Aokas

Les charges indirectes de l'E.P.H. sont les charges qui s'apportent à plusieurs centres d'analyse sans qu'il soit possible de déterminer avec exactitude la part qui revient à chaque section. Ce qui est difficile de les répartir objectivement. Il faut, par conséquent, déterminer des clés de répartition technico-comptables qui aboutissent finalement à une ventilation proportionnelle par rapport au poids de chaque centre concerné dans la base de répartition.

Ces charges concernent essentiellement :

a) Les charges de gaz médicaux : l'hôpital utilise dans ces activités médicales deux types de gaz qui sont l'oxygène et le protoxyde. Ces gaz se trouvent dans des grandes bouteilles, et ces dernières sont liées avec les services médicaux avec des guidées sans compteurs. C'est pourquoi, l'hôpital ne trouve pas comment déterminer la consommation de chaque service.

b) Les charges d'électricité, chauffage, eau, téléphone, internet : les factures d'électricité et de l'eau sont trimestrielles, et concernent tout l'hôpital. En effet, nous ne pouvons pas individualiser les consommations de chaque service en raison de l'absence des compteurs de mesure dans chaque service.

c) Les frais divers de gestion : ils représentent les différentes autres charges comme les honoraires de l'expert-comptable, etc.

d) Les charges d'entretien du matériel : elles représentent les charges d'entretien et de réparation du matériel informatique et technique de l'hôpital (les ordinateurs, les accessoires informatiques, le matériel de la cuisine, le matériel de la buanderie, etc.).

e) Autre charges indirecte : les autres charges indirectes du troisième trimestre de l'E.P.H. d'Aokas sont nulles (annexe n°12)

Le tableau suivant donne les charges indirectes de l'E.P.H. d'Aokas pour les mois de juillet, août et septembre 2012.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Tableau n°12: les charges indirectes de l'E.P.H. d'Aokas pour les mois de juillet, août et septembre 2012.

Unité : en DA

Désignation	Juillet	Août	Septembre
Gaz Médicaux et autres produits	392449,30	248929,99	313572,00
Dépenses d'Infrastructure	395397,05	714694,50	-
Frais divers de gestion	26471,25	75338,71	5206,50
Chauffage, éclairage, eau....	1890,53	1572,13	1246,79
Entretien du matériel	-	8856,00	173394,00
Parc-Auto	191506,52	285119,58	1053,00
Total	1007714,65	1415510,91	494472,29

Réalisé par nos soins à partir de la direction des statistiques de l'EPH d'Aokas

5. La collecte de données sur les niveaux d'activité des sections homogènes

Cette étape concerne la récupération des canevas de chaque section qui contiennent les détails de volume d'activité de section. (En voir les détails dans les annexes).

6. La répartition des charges indirectes et le calcul des coûts de l'unité d'œuvre

Les charges indirectes sont réparties dans les centres d'analyse sur la base de clés de répartition définies et régulièrement actualisées. Le PCG 1982 préconise deux étapes : la répartition des charges sur les centres d'analyse, et sur les objets de coûts ;

6.1. La répartition des charges sur les centres d'analyse et sur les objets de coûts

Après le choix de l'unité d'œuvre et l'organisation de la collecte de données, elle vient la dernière étape qui est la répartition des charges directes et les charges indirectes dans les différentes sections d'analyse.

Cette répartition se fait en trois phases comme suit :

- **La phase de répartition primaire :** consistant à répartir les charges directes et les charges indirectes entre les différents centres d'analyse (auxiliaires et principaux).

- **La phase de répartition secondaire :** consistant à répartir, à l'aide des unités d'œuvre, les coûts des centres d'analyse auxiliaires sur les centres principaux.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

➤ **La phase de répartition tertiaire** : La phase de calcul des coûts unitaires des objets de coûts : consistant à répartir les coûts des centres d'analyse principaux sur les objets de coûts à l'aide des unités d'œuvre.

6.1.1. La répartition primaire

Cette répartition consiste à imputer les charges directes et indirectes, selon leur destination, à différentes sections auxiliaires et principales. Ainsi, certaines charges sont affectées à une seule section et sont dites spécifiques alors que d'autres charges concernent plusieurs sections à la fois et dites charges communes. Cette imputation se réalise selon la logique suivante :

- **Par affectation** : lorsque la charge peut être affectée sans ambiguïté et sans clé de répartition sur un centre d'analyse. Ainsi, comme nous avons déjà vu dans l'étape précédente, les charges suivantes : les charges de personnels, les charges des produits pharmaceutiques et consommables médicaux, les charges d'entretien de bâtiments, les charges alimentaires, les charges du matériel de transport, les charges d'entretien et maintenance du matériel médical, les charges des produits d'hygiène, les charges du linge et enfin les charges des fournitures du bureau. Ont la qualité de charges directes. Il est à rappeler que la collecte des données sur ces charges et leur affectation aux centres d'analyse sont détaillées dans l'étape précédente.
- **Par répartition** : lorsqu'il est nécessaire d'utiliser une clé de répartition pour pouvoir ventiler une charge sur les différents centres d'analyse, certaines charges ont la qualité de charges indirectes et elles seront réparties entre les centres d'analyse à l'aide des clés de répartition suivante :
 - **Les charges communes** : sont réparties au pourcentage de l'ensemble des charges directes (personnel, pharmacie, fournitures dévires, maintenance et entretien) de chaque section (principales et auxiliaires) par rapport au sous total de répartition primaire de toutes les sections.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Tableau n°13 La répartition primaire de mois de juillet 2012

	Sections auxiliaires						Sections principales					
	Bloc. Opérateur	Imagerie	Laboratoire	Administration	Service Social	Communs	P.U	Médecine Interne	Maternité	Chirurgie Viscérale	Total	%
Personnel	1651942,50	482625,00	79720,00	1199206,25	-	-	2153251,23	1304534,43	734840,00	460133,75	8066253,16	65,13%
Alimentation	116236,38	23247,28	15498,18	108487,28	-	-	139483,65	155481,78	106987,46	54993,56	720415,57	5,81%
Pharmacie	247584,85	155340,12	9473,33	-	-	392449,30	534020,81	440167,26	83354,17	437741,38	2300131,22	18,57%
Fournitures Diverses	6 210,00	948,00	145,00	224524,15	-	-	34 579,95	7 936,33	6 047,00	7 592,68	287 983,11	2,32%
Entretien Maint	1410,00	-	-	520,0	-	-	120,00	-	80,00	-	2130,00	0,017%
Sous Total	2023383,75	662160,4	104836,51	1532737,68	-	392449,30	2861455,64	1908119,8	931308,63	960461,37	11376913,06	/
%	17,78%	5,82%	0,92%	13,47%	-	3,44%	25,15%	16,77%	8,18%	8,44%	100%	/
Charges commune	179222,02	58651,12	9285,93	135762,85	-	34761,35	253454,58	169012,47	82491,03	85073,25	1007714,65	8,13%
Total	2202605,77	720811,52	114122,44	1668500,53	-	427210,65	3114910,22	2077132,27	1013799,66	1045534,62	12384627,71	100%

Source : Réalisé par nos soins à partir des directions, statistique de l'E.P.H. d'Aokas

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Tableau n°14 : La répartition primaire pour le mois d'août 2012

désignation	Sections auxiliaires						Sections principales					
	Bloc opératoire	Imagerie	Laboratoire	Administration	Service Social	Communs	P.U	Médecine Interne	Maternité	Chirurgie Viscérale	Total	%
Personnel	1641882,50	482625,00	79720,00	1097906,25	-	-	2025940,00	1022926,22	724780,00	428153,75	7503933,72	65,45
Alimentation	118092,22	23618,44	15745,63	110219,41	-	-	141710,66	129012,58	61966,67	77712,30	678077,91	5,91%
Pharmacie	171261,52	84675,77	5772,14	-	-	266889,29	739720,67	207682,84	74336,11	218128,16	1768466,50	15,42%
Fournit. Diverses	5468,40	178,00	305,00	48 441,18	-	-	23372,79	10 778,93	4 040,00	3 742,88	96327,18	0,84%
Entretien Maintenance	-	-	-	1505,00	-	-	735,00	120,00	-	-	2360,00	0,02%
Sous Total	1936704, 65	591097,21	101542,77	1258071,84	-	266889,29	2931479,12	1370520,57	865122,78	727737,09	10049165,32	/
%	19,27	5,88%	01,01%	12,52%	-	2,65%	29,18%	13,64%	8,61%	7,24%	100%	/
Charges commune	272801,41	83261,09	14303,16	177210,18	-	37593,63	412923,91	193049,54	121859,94	102507,99	1415510,91	12,34%
Total	2209506,06	674358,30	115845,93	1435282,02	-	304482,92	3344403,03	1563570,11	986998,26	830245,08	11464676,23	100%

Source : Réalisé par nos soins à partir des directions, statistique de l'E.P.H. d'Aokas

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Tableau n°15: La répartition primaire pour le mois de septembre 2012

Désignation	Sections auxiliaires						Sections principales				Total	%
	Bloc Opératoire	Imagerie	Laboratoire	Administration	Service social	Communs	P.U	Médecine Interne	Maternité	Chirurgie Viscérale		
Personnel	1570322,50	457645,00	74720,00	921425,00	-	-	1892035,00	966036,25	675220,00	374873,75	6932277,50	66,47%
Alimentation	114745,79	22949,16	15299,44	107096,07	-	-	137694,95	155462,04	60457,46	87601,63	701306,54	6,71%
Pharmacie	337842,62	71141,48	217411,07	-	-	316403,10	578204,34	301304,38	61701,35	334966,76	2218975,10	21,27%
Fournit. Diverses	4349,00	340,00	1885,00	39457,94	-	-	33455,35	7149,00	6806,96	8265,14	101708,39	0,97%
Entretien Maint	220,00	250,00	-	250,00	-	-	40,00	650,00	610,00	370,00	2390,00	0,02%
Sous Total	2027479,91	552325,64	309315,51	1068229,01	-	316403,10	2641429,64	1430601,67	804795,77	796187,95	9956657,53	/
%	20,36%	5,54%	3,10%	10,72%	-	3,17%	26,52%	14,36%	8,11%	8,08%	100%	/
Charges commune	100689,67	27429,86	15361,37	53050,90	-	15713,36	131179,94	71047,22	40101,70	39968,15	494472,29	4,74%
Total	2128169,58	579755,50	324676,88	1121279,91	-	332116,64	2772609,58	1501648,89	844897,47	836156,10	10451129,82	100

Réalisé par nos soins à partir des directions, statistique de l'E.P.H. d'Aokas

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

6.2. La répartition secondaire

A la fin de l'affectation de répartition primaire, il est nécessaire de procéder à la ventilation des coûts des centres d'analyse auxiliaires sur les centres d'analyse principaux sur la base des unités d'œuvre. Cette répartition secondaire se fait en deux étapes :

- ✓ **La première étape** : concerne la répartition des coûts primaires de gestion générale et de logistique sur les autres centres ;
- ✓ **La deuxième étape** : concerne la répartition des charges des sections auxiliaires médico-techniques sur les sections principales.

6.2.1. La première étape de répartition secondaire

Cette étape consiste à répartir les charges des sections auxiliaires de gestion générale et de logistique sur les sections auxiliaires et les sections principales médicales sur la base des unités d'œuvre. Cependant, un centre d'analyse auxiliaire de gestion générale ne se vide pas exclusivement au profit des centres d'analyse à caractère médical puisque, la grande partie des sections auxiliaires de gestion générale et logistique se fournit mutuellement des prestations. On dit qu'on est dans une situation de prestation réciproque. Cette situation aboutit à une impossibilité de ventiler les coûts de ces sections, « **puisque la dépense d'une section ne peut être définie que lorsque la 2ème section lui aura imputé le coût de ses prestations ; mais ce coût lui-même est inconnu qu'après imputation des prestations de la 1ère section. Il y a donc un effet de bouclage inévitable** »¹. Nous pouvons résoudre le problème en ayant recours à la méthode des transferts en escalier. Cette procédure est fondée sur l'idée que le coût de chaque centre prestataire est ventilé soit en totalité dans un centre, soit par fraction dans d'autres centres, sans retour en arrière. Les centres auxiliaires de gestion générale et de logistique sont classés dans le tableau de répartition, à partir de la gauche par ordre décroissant du nombre de versement dans d'autres centres.

6.2.2. La deuxième étape de répartition secondaire

Cette deuxième étape de la répartition secondaire consiste à ventiler les charges des sections auxiliaires médico-techniques sur les sections principales médicales sur la base des unités d'œuvre présentées dans le tableau suivant. Les charges des centres d'analyse " bloc opératoire ", " radiologie ", " laboratoire ", administration et commun sont alors réparties sur les centres principaux en multipliant le nombre d'unités d'œuvre consommées par chaque section principale par le coût de l'unité d'œuvre.

¹ 1 Grenon A ; pinson G ; Gautier P-H., L'analyse des coûts ... Op. Cit. P. 48.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Tableau n°16 : La répartition secondaire de mois de juillet 2012

Désignation	Sections Auxiliaires						Sections Principales				Total des Sections Principales
	Bloc Opérateur	Imagerie	Laboratoire	Adm	S. Social	Communs	P.U	Médecine Interne	Maternité	Chirurgie Viscérale	
Total répartition Primaire	2202605,77	720811,52	114122,44	1668500,53	-	427210,65	3114910,22	2077132,27	1013799,66	1045534,62	7251376,77
Bloc Opérateur	6218									2202602,14	2202602,14
Imagerie		10815					714047,6	4264,96	-	2399,04	720711,6
Laboratoire			34188				89656,92	16403,58	1798,2	5987,34	113846,04
%							42,95%	28,65%	13,98%	14,42%	100%
Administration				1668500,53			716723,11	477936,31	233269,53	240571,56	1668500,53
Service Social					-	-	-	-	-	-	-
Communs						427210,65	183513,08	122373,04	59727,41	61597,06	427210,65
Total Répartition Secondaire							1703940,71	620977,89	294795,14	2513157,14	6012583,48
Total Général							4818850,93	2698110,16	1308594,8	3558691,79	13263845,06
Unités d'œuvre	K	R	P				PK	J.H	J.H	J.H	
Nbr d'U.O	6 218	10 815	34 188				3944	317	60	265	
Coût d'U.O	354,23	66,64	3,33				2121,81	8511,38	21809,91	13429,02	

Réalisé par nos soins à partir des services statistiques, l'EPH d'Aokas

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Tableau n°17 : La répartition secondaire de mois d'Aout 2012

Désignation	Sections auxiliaires						Sections principales				Total des sections principales	
	Bloc Opérateur	Imagerie	Laboratoire	Administration	Service social	Communs	P.U	Médecine interne	Maternité	Chirurgie Viscérale		
Total répartition Primaire	2209506,06	674358,30	115845,93	1435282,02	-	304482,92	3344403,03	1563570,11	986998,26	830245,08	6725216,48	
Bloc Opérateur	7 834									2209501,36	2209501,36	
Imagerie		8 540					657736,80	3000,48	-	13581,12	674318,40	
Laboratoire			36 015				99699,39	9585,06	1540,80	4782,90	115608,15	
	%							49,73%	23,25%	14,68%	12,34%	100%
Administration				1435282,02			713755,69	333693,95	210643,16	177189,21	1435282,02	
Service Social					-							
Communs						304482,92	151417,22	70790,34	44686,16	37589,19	304482,92	
Total Répartition Secondaire							1622609,1	417069,83	256870,12	2442643,78	4739044,25	
Total Général							4967012,13	1980639,94	1243868,38	3272888,86	11464384,05	
Unités d'œuvre	K	R	B				PK	K	R	B		
Nombre U.O	7834	8540	36015				4032	234	42	298		
Coût d'U.O	282,04	78,96	3.21				1231,92	8464,27	29615,91	10982,84		

Réalisé par nos soins à partir des services statistiques, l'EPH d'Aokas

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Tableau n°18 : La répartition secondaire de mois de septembre 2012

désignation	Sections auxiliaires						Sections principales				Total des sections principales
	Bloc Opérateur	Imagerie	Laboratoire	Administration	Service social	Communs	U.P	Médecine Interne	Maternité	Chirurgie Viscérale	
Total répartition primaire	2128169,58	579755,50	324676,88	1121279,91	-	332116,64	2772609,58	1501648,89	844897,47	836156,10	5955311,94
Bloc opératoire	3 740				-					2128134,80	2128134,80
Imagerie		5 263			-		567713,10	3524,80	1652,25	6829,30	579719,45
Laboratoire			39 741		-		249948,96	34068	5630,40	34639,20	324286,56
	%						46,55%	25,21%	14,18%	14,04%	100%
Administration				1124755,35	-		523651,40	283610,26	159572,32	156517,30	1124530,35
Service social					-						
Communs					-	332116,64	154623,26	83744,15	47118,35	46630,86	332116,64
Total répartition secondaire							1495936,72	404947,21	213973,32	2372751,46	4489012,8
Total général							4268546,30	1906596,10	1058870,79	3208907,56	10444324,74
Unités d'œuvre	K	R	B		-		PK	JH	JH	JH	
Nombre d'unité d'œuvre	3 740	5 263	39 741		-		4125	279	47	194	
Coût d'U.O	569,02	110,15	8,16		-		1034,79	6833,67	22529,16	16540,76	

Réalisé par nos soins à partir des services statistiques, l'EPH d'Aokas

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

III. L'ANALYSE ET L'EXPLICATION DES RESULTATS DE L'ETUDE ETUDE DE CAS

Dans cette dernière section, nous procéderons à la présentation des résultats obtenus à partir du traitement des données de l'E.P.H. d'Aokas.

1. L'analyse des charges de l'E.P.H. d'Aokas

Nous allons procéder à la présentation de l'ensemble des charges de l'E.P.H. d'Aokas pour le troisième trimestre de l'année 2012.

Tableau n°19 : L'évolution des charges de l'E.P.H. d'Aokas durant la période de juillet, août et septembre 2012

Désignation	Juillet		Août		Septembre		L'évolution de la charge entre juillet et septembre
	Montant	%	Montant	%	Montant	%	
Les charges de personnel	8066253,16	65,13%	7503933,72	65,45	6932277,50	66,33%	-1,20%
Les charges d'alimentation	720415,57	5,81%	678077,91	5,91%	701306,54	6,71%	-0,90%
Les charges de la pharmacie	2300131,22	18,57%	1768466,50	15,42%	2218975,10	21,23%	-2,66%
Les charges des produits divers	287 983,11	2,32%	96327,18	0,84%	101708,39	0,97%	-1,35%
Les charges de l'entretien et maintenance	2130,00	0,017%	2360,00	0,02%	2390,00	0,02%	0,003%
Les charges de la commune	1007714,65	8,13%	1415510,91	12,34%	494472,29	4,73%	-3,39%
Total des charges de l'E.P.H	12384627,71	100%	11464676,23	100%	10451129,82	100%	-9,50%

Réalisé par nos soins à partir de : le service statistiques, EPH d'Aokas

Les charges de l'E.P.H d'Aokas pour le mois de juillet sont de **12384627,71 DA**, pour le mois d'Août sont de **11464676,23 DA**, et enfin pour le mois de septembre sont de **10451129,82 DA** ; soit, une diminution des coûts de tous les services de l'E.P.H. d'Aokas avec un pourcentage de **9,50 %** entre le mois juillet et le mois de septembre. Cette diminution est due à la diminution des charges du personnel par **1,20%**, les charges de la pharmacie par **2,66 %**, les charges de l'entretien et de maintenance par **0,003 %**, les charges d'alimentation par **0,90%**, les charges des produits divers par **1,35%**, et enfin, les charges communes par **3,39 %**.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

1.1. Analyse des charges de personnel

D'après l'étude que nous avons faite, nous avons remarqué que les charges de personnel représentent le premier poste de charge de l'hôpital. Ces charges représentent **65,13%** pour le mois de juillet, **65,45%** pour le mois d'août, et **66,47%** pour le mois de septembre.

Le montant des charges de personnels pour le mois de juillet est de **8066253,16 DA** ; par contre, pour le mois de septembre il est de **6932277,50 DA**, soit une diminution de **1,20 %**.

Cette diminution, est due principalement à la diminution de l'effectif de l'hôpital surtout au niveau du personnel de l'administration. Pour preuve, l'effectif du personnel de l'administration pour le mois de juillet était de **35** administrateurs, et passe à **36** administrateurs en septembre.

1.2. Analyse des charges de la pharmacie

Les charges pharmaceutiques constituent le second poste des charges de l'hôpital. Les montants des charges pharmaceutiques sont présentés comme suite : **2300131,22 DA** pour le mois de juillet, **1768466,50 DA** pour le mois d'août, et **2218975,10 DA** pour le mois de septembre. Ces montants forment, avec les charges de personnels, la quasi-totalité des dépenses de l'hôpital (plus de **83%** du total des charges de l'hôpital pour le mois de juillet). Les charges pharmaceutiques représentent **18,57 %** du total des charges de l'hôpital pour le mois de juillet, **15,42 %** pour le mois d'août et **21,23%** pour le mois de septembre.

Mais, ce taux est très variable d'un service de soins à l'autre. Il varie essentiellement en fonction de la nature des pathologies traitées et de la technicité des soins délivrés dans chaque service. Cette part évolue de **23,21%** pour le service d'urgence, **19,16%** pour le service de médecine interne, **19,03%** pour de service de chirurgie viscérale, **17,06%** pour le service communs, **10,76 %** pour le service de bloc opératoire, **6,75%** pour le service imagerie, **3,62%** pour le service de maternité et le service de laboratoire par **0,41%**. Pour le mois de septembre, la répartition de la consommation pharmaceutique de chaque service est présentée comme suite : **26,05%** pour le service d'urgence, **15,22%** pour le service du bloc opératoire, **15,09%** pour le service chirurgie viscérale, **14,25%** pour le service commun, **13,57%** pour le service médecine interne, **9,79%** pour le service laboratoire, **3,20%** pour le service imagerie et **2,78%** pour le service maternité ; soit une augmentation de **2,70%** entre le mois de juillet et le mois de septembre. Cette augmentation est due à l'augmentation des dépenses de service d'urgence de **2.84%**. Aussi, les dépenses de service bloc opératoire augmentent par un pourcentage de **4,76%**. Les autres services connaissent une dissemblance entre l'augmentation et la diminution avec des pourcentages non significatifs.

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

1.3. Analyse des charges indirectes

Les charges indirectes sont des charges périodiques et concernent toutes les sections de l'E.P.H ; ce qui nous a conduit à utiliser des clés de répartition pour les répartir sur l'ensemble des sections utilisatrices de ces charges. Le montant de ces charges est de **1007714,65 DA** pour le mois de juillet, de **1415510,91 DA** pour le mois d'août et de **494472,29 DA** pour le mois de septembre, soit une diminution de **3,39 %** entre le mois de juillet et le mois de septembre. Ces charges représentent **8,13%** du budget global de l'hôpital pour le mois de juillet, **12,34%** pour le mois d'août, et **4,74%** pour le mois de septembre. Les charges indirectes sont difficiles à valoriser et à contrôler ; cela est dû principalement à l'absence de critères logiques et objectifs qui peuvent aider le gestionnaire à les maîtriser.

1.4. Analyse des charges d'alimentations

Les charges d'alimentation constituent le quatrième poste des charges de l'hôpital. Les montants des charges d'alimentation sont présentés comme suite : **720415,57 DA** pour le mois de juillet, **678077,91 DA** pour le mois d'août et une somme de **701306,54 DA** pour le mois de septembre.

Avec des pourcentages de **5,81%** pour le mois de juillet, **5,91%** pour le mois d'août et **6,71%** pour le mois de septembre. Nous remarquons une diminution continue de ce trimestre par **0,90%** entre juillet et septembre. Cette diminution est due à la diminution du nombre de repas consommés par service. Pour le mois de juillet, le total des repas consommés est de **2882** par les différents services.

La plus grande part est consommée par le service médecine interne avec un nombre de repas égale à **622** repas consommés par les malades(**498**) et les personnels de garde(**124**). Le second est le service de P.U. avec un nombre de repas égal **558** pour les personnels de garde. Puis, il vient le service bloc opératoire avec un nombre de **465** repas pour les personnels de garde.

Par contre, le nombre de repas consommés pendant le mois de septembre est de **2842** repas. La différence est alors, de **40** repas. La diminution est remarquée au niveau de service maternité. Avec la diminution de repas servis, il y a aussi une diminution des quantités achetées, et donc, moins de dépenses.

D'un autre côté, il y les prix de ces matières alimentaires qui varie avec la variation des prix de marché. Dans cette période de mois de septembre nous allons remarquer une diminution des charges par rapport au mois de septembre.

1.5. Analyse des charges des produits divers

Le montant des charges produits divers pour le mois de juillet est **287 983,11 DA**, pour le mois d'août est de **96327,18 DA** et pour le mois de septembre est de **101708,39 DA**. Ces charges englobent les charges de fourniture de bureau, les charges du matériel médical et non

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

médical, les charges des produits d'hygiène et celui des linges et literie. Les montants précédents se devisent en pourcentage comme suit : pour le mois de juillet **23,41%** pour les charges de fourniture de bureaux, **66,55%** pour le matériel non médical, **16,02%** pour les charges des produits d'hygiène. Pour le mois de septembre, **52,63%** pour les charges de fournitures de bureaux. Dans ce mois de septembre, il y a l'absence des charges du matériel non médical contrairement au mois de juillet, ce qui justifie la diminution de l'ensemble des charges dans ce mois.

1.6. Analyse des charges de l'entretien et maintenance

Les charges d'entretien et maintenance contient charges des services des activités effectuées par les techniciens de l'E.P.H. d'Aokas. Elles représentent **2 130 DA** pour le mois de juillet, **2360 DA** pour le mois d'août et **2390 DA** pour le mois de septembre. Soit une augmentation de **0,003%** entre le mois de juillet et le mois de septembre.

2. L'analyse des coûts des sections auxiliaires médico-techniques

Les sections auxiliaires médico-techniques se composent de cinq sections qui sont : le bloc opératoire, imagerie, laboratoire, communs et administration. Les trois premières sections ont des unités d'œuvres, par contre, les deux dernières ont un taux de frais. Il est nécessaire de signaler que les charges à analyser dans ce point sont les totaux de la première étape de la répartition secondaire.

Le tableau suivant nous donne les coûts totaux des sections médico-techniques et les coûts unitaires de leurs unités d'œuvres pour les mois de juillet, août et septembre 2012.

Tableau n°20 : L'analyse des coûts des sections auxiliaires pour le mois de juillet, août, et septembre 2012.

désignation	Juillet			Août			septembre		
	Montant	Nbr d'U.O	Coût d'U.O	Montant	Nbr d'U.O	Coût d'U.O	Montant	Nbr d'U.O	Coût d'U.O
Bloc. Opér	2202605,77	6218 de K	354,23	2209506,06	7 834 de K	282,04	2128169,58	3740 de K	569,02
Imagerie	720811,52	10815 de R	66,64	674358,30	8540 de R	78,96	579755,50	5263 de R	110,15
Laboratoire	114122,44	34188 de B	3,33	115845,93	36 015 de B	3,21	324676,88	39741 de B	8,16
Administ	1668500,53	-	-	1435282,02	-	-	1121279,91	-	-
Communs	427210,65	-	-	304482,92	-	-	332116,64	-	-
Total	3464889,27			4739336,4			3032601,96		

Réalisé par nos soins à partir de : le service statistiques, EPH d'Aokas

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

- Les coûts du bloc opératoire sont pratiquement stables pendant les trois mois. Par contre, le coût unitaire d'un " K " est de **354,23 DA** pour le mois de juillet, **282,04 DA** pour le mois d'août, et **569,02 DA** pour le mois de septembre. Cette augmentation du coût unitaire d'un " K " est due principalement à la diminution du volume d'activité de la section.
- Le total des sommes dépensées dans le service radiologie ont connu une diminution continue entre le mois de juillet et le mois de septembre. elles représentent **720811,52 DA** pour le mois de juillet, **674358,30 DA** pour le mois d'août et **579755,50 DA** pour le mois de septembre. Par ailleurs, le nombre d'unité d'œuvre a connu une augmentation, passant de **66,64 DA** pour le mois de juillet à **78,96 DA** pour le mois d'août et **110,15 DA** pour le mois de septembre. Cette augmentation est expliquée par la diminution de volume d'activité de l'E.P.H. dans cette période.
- L'ensemble des coûts du troisième trimestre de service laboratoire sont présentés comme suit : **114122,44 DA** pour le mois de juillet, **115845,93 DA** pour le mois d'août, et **324676,88 DA** pour le mois de septembre. Ce qui est important, c'est l'augmentation de ces charges durant cette période, suivant ainsi l'augmentation continue du nombre d'unité d'œuvre dont le coût était de **3,33 DA** pendant le mois de juillet passant à **8,16 DA** dans le mois de septembre.
- La variation du coût de l'unité d'œuvre du laboratoire n'est pas stable en raison de l'hétérogénéité des tests du laboratoire effectués d'un mois à l'autre.
- Enfin, les coûts de l'administration et commun ont connu une diminution. Cela est dû à la diminution de la consommation dans les ressources pendant ces trois mois.

3. L'analyse des charges des sections principales (les services de soins)

Le plateau technique de l'E.P.H. d'Aokas est composé de quatre sections principales et qui sont la section P.U, médecine interne, maternité et la section chirurgie viscérale. Toutes les trois dernières sections ont des unités d'œuvre pour quantifier leurs activités régulièrement, par contre la première section est quantifiée par rapport au prix de K.

Tableau n°21 : L'analyse des charges des sections principales (les services de soins) pour le mois de juillet, août et septembre 2012.

désignation	Juillet			Août			Septembre		
	Montant	Nbr* d'U.O	Coût** d'U.O	Montant	Nbr d'U.O	Coût d'U.O	Montant	Nbr d'U.O	Coût d'U.O
P.U	5698445,64	3944	2121,81	4967114,84	4032	1231,92	4268546,30	4125	1034,79
Mdn. Interne	2698090,15	317	8511,32	1980648,97	234	8464,31	1906596,10	279	6833,67
Maternité	1308519,5	60	21808,65	1243853,30	42	29615,55	1058870,79	47	22529,16
Ch. Viscérale	3558789,66	265	13429,39	3272766,94	298	10982,43	3208907,56	194	16540,76
Total	13263845,06	-	-	11464384,05	-	-	10444324,74	-	-

Réalisé par nos soins à partir de : le service statistiques, EPH d'Aokas

Nbr* d'U.O : Nombre d'unité d'œuvre / **Coût** d'U.O** : Coût d'unité d'œuvre

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

Dans le mois de juillet, le coût total est de **5698445,64 DA** pour le service P.U. Ce coût a diminué à **4967114,84 DA** dans le mois d'août et de **4268546,30 DA** dans le mois de septembre.

La section médecine interne consomme un coût de **2698090,15 DA** pour le mois de juillet, **1980648,97 DA** pour le mois d'août, et **1906596,10 DA** pour le mois de septembre. Ce qui explique d'abord une diminution, puis une stabilité dans le mois d'août et septembre, avec une diminution dans le nombre de journées d'hospitalisation, engendrant ainsi, une diminution du coût de l'unité d'œuvre. Cette section représente un taux d'occupation moyen de **52,83%**. La même chose pour la section chirurgie viscérale représentant **55,21%** d'occupation moyenne des malades, son coût d'unité d'œuvre augmente avec la diminution du volume d'activité : **265** jours d'hospitalisation pour le mois de juillet, et **194** jours d'hospitalisation pour le mois de septembre.

Enfin, les coûts de la section maternité marquent une diminution de **1308519,5 DA** dans le mois juillet à **1058870,79 DA** dans le mois de septembre. Par ailleurs, leur volume d'activité est diminué par **13** jours d'hospitalisation qui influence directement sur l'augmentation du coût unitaire

D'après le tableau précédent, nous remarquons que le coût de revient des journées d'hospitalisation dans tous les services de soins varie d'un mois à l'autre. Cette variation est expliquée par plusieurs raisons : la variation du volume d'activité de ces services d'une période à l'autre ; l'hétérogénéité des cas traités durant les trois périodes ; la différence dans les règles médicales utilisées pour le traitement d'une même maladie d'un médecin à l'autre ; et, enfin, la différence dans la gravité des cas traités pour une même maladie.

Ces résultats nous informent que le service maternité est le plus chère avec un coût de revient de journée d'hospitalisation supérieure à **21808,65 DA** et une durée moyenne de séjours supérieure à **1.40** jours.

CONCLUSION

Dans ce dernier chapitre nous avons présenté la réalité d'application de la méthode des sections homogènes au niveau de l'E.P.H.d'Aokas, qui constitue une étape importante dans le développement du calcul des coûts dans les hôpitaux. Cette méthode qui passe par cinq étapes pour son application souffre de plusieurs insuffisances qui oblige l'Etat algérien à réfléchir pour un changement de la méthode utilisé et de passé à l'application de la méthode ABC qui reste la méthode la plus utilisé au niveau des hôpitaux des pays développer et encore dans les pays sous-développés.

CONCLUSION
GÉNÉRALE

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

CONCLUSION GENERALE

Aujourd'hui, de nouveaux champs de compétences et de nouveaux outils s'ouvrent et permettent d'enrichir les pratiques de pilotage de gestion des hôpitaux. Les activités de ces derniers se déroulent dans un environnement en constante évolution, nécessitant des prises de décision rapide.

Par ailleurs, des outils de la comptabilité analytique adaptés à ce contexte sont nécessaires à la prise de décision, pour permettre le suivi des réalisations et la validation continue de la cohérence de la stratégie de l'hôpital.

Dans un sens large, la comptabilité analytique basé sur la méthode des sections homogènes pousse l'homme à se développer lui-même et à développer l'hôpital où il travail.

Pour en pouvoir calculer et maitriser les coûts, le processus de l'hôpital doit permettre de prévoir, d'agir et de réagir et cela peut être garanti par le contrôle de gestion grâce à la comptabilité analytique basée sur la méthode des sections homogènes, exercée par les responsables des services de calcul des coûts de l'hôpital avec l'appui de leur contrôleur de gestion.

Durant notre travail, nous avons vérifié la validité de nos hypothèses : la maitrise des coûts de l'hôpital peut être définie à travers sa capacité à attendre les objectifs qu'il s'est fixé.

La comptabilité analytique basée sur la méthode des sections homogènes est plus performante dans la maitrise des coûts à travers la mise en place de ses étapes au sien de l'hôpital. C'est ce que nous avons affirmé dans notre étude du service de calcul des coûts de l'E.P.H. d'Aokas qui assure la maitrise du calcul de toutes les sommes dépensées par toutes les différentes sections de l'E.P.H. d'Aokas dans le but de choisir les bonne décisions.

Après l'analyse du système de calcul des coûts de l'E.P.H. d'Aokas, nous avons soulevé certaines insuffisances suivantes :

- Le système de la comptabilité analytique basé sur la méthode des sections homogènes n'intègre pas dans ces calculs les charges d'amortissement des équipements et des bâtiments et, d'autre part, il intègre la totalité du coût d'acquisition de ces équipements (médicaux et autres) dans le calcul des coûts des services. Les coûts de ces équipements sont supportés seulement par la période d'acquisition et sont nuls pendant toute la durée de vie de l'équipement.
- Dans notre étude, nous avons utilisé la méthode des sections homogènes qui nous avère à convenir plus au contexte de l'hôpital algérien. Notre choix est justifié parce que celle-ci répond à l'objectif de notre problématique qui consiste à calculer les coûts

L'application de la méthode des sections homogènes dans le calcul et l'analyse des coûts dans un hôpital public : cas de l'E.P.H. d'Aokas

complets réel des prestations hospitalières pour fixer leurs tarifs aux bailleurs de fonds (C.N.A.S et les patients).

- La méthode des sections homogènes ne nécessite pas la mise en place d'un système d'information complexe, et elle peut être appliquée sur des données venant directement du budget de l'hôpital. A la différence de la méthode ABC, cette dernière est très coûteuse.
- Le choix de la méthode des sections homogènes représente un avantage certain pour l'hôpital, surtout aujourd'hui, où les dépenses de santé prennent un chemin très élevé dans ces dernières années.
- la méthode des sections homogènes a des objectifs et des finalités au niveau interne et externe :
 - Sur le niveau interne : les informations fournies par la méthode vont être exploitées par les administrateurs de l'hôpital à des fins multiples : premièrement ces informations peuvent être utilisées pour orienter l'allocation des ressources à l'intérieur de l'hôpital afin d'améliorer la performance sur les plans de la productivité et de l'efficacité. Deuxièmement, la méthode divise les coûts de l'hôpital par grands blocs de coûts et facilite ainsi les comparaisons avec d'autres E.P.H. au niveau national pour rendre ces résultats davantage utiles. Enfin, ces informations peuvent être exploitées pour des études de rendement de type coût-efficacité, coût-utilité, et coût-avantage. De telles études ont le potentiel de guider la prise de décision et de cheminer vers une gestion rationnelle du budget de l'hôpital (c'est-à-dire, arbitrage entre plusieurs approches thérapeutiques alternatives, des modes de prise en charge différents ou encore des décisions concernant l'introduction des nouvelles technologies...etc.).
 - Sur le niveau externe : la méthode fournit des informations permettant d'évaluer les coûts des produits hospitaliers. Cette évaluation est nécessaire dans la mesure où ces coûts serviront, d'une part, de fondement à la négociation dans le cadre des relations contractuelles entre les bailleurs de fonds et l'hôpital et, d'autre part, un instrument mis à la disposition du ministère de la santé pour une gestion mieux orientée du secteur public de soins.

BIBLIOGRAPHIE

BEBLIOGRAPHIE

❖ OUVRAGES

1. Alain Charles martin et Ahmad Silem. : Lexique de gestion et de management, Donod, 8^e édition Italie, janvier, 2009.
2. Alazad C et Sépari S. : Contrôle de gestion, DECF épreuve n°7,4^{ème} édition, DUNOD, 1998.
3. Brahamia Brahim. : Economie de la santé : Evolution et tendances des systèmes de santé : OCDE –Europe de l’Est - Maghreb, Bahaeddine Edition, Alger, 2010.
4. Bouquin H. : Le contrôle de gestion, 7^{ème} édition, PUF, 2006.
5. Christian Cauvin, Catherine Coyaud. : Gestion hospitalière : finance et contrôle de gestion, Economica, paris, mai, 1990.
6. DE BOISLANDELLE, (H.M). : Dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils, édition Economica, paris, 1988.
7. Demeestère R, Lorino P, Mottis N. : Le contrôle de gestion et pilotage de l’entreprise, 3^{ème} édition, édition DUNOD, paris 2006.
8. F. Engel, F. Kletz. : Comptabilité analytique, École des mines de Paris, 2007.
9. GERVAIS. Michel. : Contrôle de gestion, 7 éditions, paris 2000.
10. Giraud F, et Pezet A. : Contrôle de gestion et pilotage de performance, Gualino éditeur, EJA, paris, 2004.
11. Helene Löning Et (AL). : Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques, 3^{ème} édition, dunod, paris, 2008.
12. Hélène Löning, V M, J M, Y P, D M, A S. : Le contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques, Dunod, 3^{ème} édition.
13. Malo JL & Mathe JC. : L’essentiel du contrôle de gestion, les éditions d’organisation, 1998.
14. Margotteau Eric. : Contrôle de gestion, Paris, octobre 2001.
15. Ministère de santé : Guide d’organisation des bureaux d’admission et de facturation des hôpitaux publics, royaume de maroc.2010.
16. Khemakhem A, Ardoin J L. : introduction au contrôle de gestion, Ed Bordas management, France, 1971.

❖ ARTICLE

1. Chapitre 3. Réforme du système de santé : Les défis de la prochaine étape, *études économiques de l’OCDE*, 2009/4 n° 4,
2. Carton Joëlle. : La réforme du financement des hôpitaux : la notion d'activité justifiée, *Reflets et perspectives de la vie économique*, 2003/1 Tome XLII, p. 39-46. DOI : rpve.421.0039.

3. Couty Édouard. : Hôpital public : le grand virage, *Les Tribunes de la santé*, 2010.
4. Crainich David et A.L. : Impact du passage à la tarification à l'activité Une modélisation pour l'hôpital public, France. 2009/2 Vol. 60,
5. Debeaupuis Jean. : Le financement des hôpitaux : une maîtrise générale renouvelée mais des enjeux de formation et de recherche non résolus, *Les Tribunes de la santé*, 2004/2 no 3
6. Del Volgo Marie-José. : Hôpital d'hier et d'aujourd'hui, Malaise dans le soin ?, *Cliniques méditerranéennes*, 2008/2 n° 78,
7. Dindier Banquy, Pierre Painault. : les conditions de financement des établissements publics de santé auprès de secteur bancaire, Paris, mars 2013.
8. Dominique Tonneau, Jean-Claude Moisdon. : Politiques et management public : Le financement concurrentiel des hôpitaux : menace ou avantage pour le service public ? , paris, 2008.
9. Gisguf Yaounde. : La comptabilité analytique, une démarche au service du pilotage de l'établissement, Colloque, paris, 27/04/2010.
10. Gori Roland. : La grande imposture ?, *Cliniques méditerranéennes*, 2010/1 n° 81, p. 135-139. DOI : 10.3917/cm.081.0135.
11. Guide Méthodologique de comptabilité analytique hospitalière, paris, 2004.
12. Guy Vallancien. : Réflexions et propositions sur la gouvernance hospitalière et le poste de président du directoire, l'université Paris, 10 juillet 2008.
13. Holcman Robert. : L'hôpital public en péril, *Le Débat*, 2007/4 n°146, p. 148-156. DOI : 10.3917/deba.146.0148.
14. Lamri L. : comptabilité analytique, op cit, pdf.
15. Lila Ziani, Mohamed Achouche. : Analyse des dépenses de santé en Algérie », colloque international, Algérie.
16. Brahamia B. : Approche économique du médicament, Programmes de traitement en fonction de leur efficacité et de leur coût comparés à un programme de référence, 1er Colloque International d'Economie de la Santé : Gestion et réformes hospitalières dans les pays en développement ou à revenus intermédiaires. Université A. Mira de Béjaia, les 13, 14 et 15 Novembre 2006.
17. Le Coz Pierre. : L'exigence éthique et la tarification à l'activité à l'hôpital, *Revue de philosophie économique*, 2009/1 Vol. 10.
18. Léopold Dor. : Équations caractéristiques de la comptabilité analytique, revue française d'automatique, d'informatique et de recherche opérationnelle tome 3, n° v2 (1969), p. 75-105. <http://www.numdam.org/item?id=RO_1969_3_2_75_0> .
19. Léopold Dor. : Équations caractéristiques de la comptabilité analytique, revue française d'automatique, d'informatique et de recherche opérationnelle tome 3, n° v2 (1969), p. 75-105. <http://www.numdam.org/item?id=RO_1969_3_2_75_0>.
20. Léopold Dor. : équations caractéristiques de la comptabilité analytique, revue française d'automatique, d'informatique et de recherche opérationnelle tome 3, n° v2 (1969), p. 75-105. <http://www.numdam.org/item?id=RO_1969_3_2_75_0>.
21. Marc Nikitin. : Le contrôle de gestion, Laboratoire Orléanais de Gestion, Université d'Orléans, Pôle 3, le 3décembre 2009.

22. Mebtoul Mohamed. : « L'introuvable » césure public-privé en Algérie, De nouveaux objets en santé dans le champ de la privatisation des soins, *Autrepart*, 2004/1 n° 29, <http://www.cairn.info/revue-autrepart-2004-1-page-13.htm>.
23. Mougeot Michel, Haegelen Florence. : Asymétrie d'information et financement des hôpitaux. Une comparaison des modes d'organisation du système de santé. In: *Revue économique*. Volume 49, n°5, 1998. <http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/reco>.
24. Milcent Carine et Rochut Julie. : Tarification hospitalière et pratique médicale, la pratique de la césarienne en France, *Revue économique*, 2009/2 Vol. 60.
25. Milcent Carine et Rochut Julie. : Tarification hospitalière et pratique médicale, la pratique de la césarienne en France, *Revue économique*, 2009/2 Vol. 60.10.3917/reco.602.0489.
26. Nathalie Destais. : Commentaire des articles de D. Balsan et de B. Dormont et C. Milcent. Hétérogénéité des coûts et tarification hospitalière, France, 2002.
27. Perspectives de Développement, colloque, Alger, hôtel aurassi, 30 mars 2009.
28. Pourville Gérard. : Les hôpitaux français face au paiement prospectif au cas, la mise en œuvre de la tarification à l'activité, *Revue économique*, 2009/2 Vol. 60.
29. Sara Jouven, Amélie Goncalves, Xavier Capronnier. : Le contrôle de gestion contribue-t-il à améliorer le management de l'entreprise, 2002-2003.
30. Thierry Nobre. : Introduction de contrôle de gestion à l'hôpital public : massive pour catalyse réglementaire au spontané par capillarité ?, CESARG, université de Foët-noire, Strasbourg.
31. Thiery Nobre. : Introduction de contrôle de gestion à l'hôpital public : massive par catalyse réglementaire spontanée par capillarité ?.

MÉMOIRES ET THÈSE

1. AMALOU Mourad. : Etude de la mise en place d'un système de comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes dans un hôpital : cas du CHU de Sétif, mémoire de magister en Sciences Economiques Option : Economie de la Santé et Développement Durable, université de Béjaïa, juillet 2009.
2. Agnès Couffenthal. : Concurrence en assurance sante : entre efficacité et sélection, thèse de doctorat en science économique, Université Paris IX- Dauphine, 30 mars 1992.
3. Alice Teil. : Défi de la performance et vision partagée des acteurs application à la gestion hospitalière, thèse de doctorat en science de gestion, université Jean Moulin- Lyon 3, 4 janvier 2002.
4. Catherine Korachais. : Contribution de l'aide publique au développement à l'amélioration de la santé dans les pays en développement, thèse de Docteur ès Sciences Economiques, Université d'Auvergne Clermont-Ferrand 1, 9 Avril 2010.
5. Isabille Franchisteguy. : Gérer le changement organisationnel à l'hôpital des diagnostics vers un modèle intégrateur, thèse de doctorat en science de gestion, institution de formation de recherche sur les organisations sanitaire et sociale, France, 19 octobre 2001.

6. Julie Chevalier. : Mesure de l'utilité attachée aux états de santé. Valorisation de l'index d'utilité EQ-5D et évolution de l'échelle actuelle en France, Thèse pour le Doctorat en Sciences Economiques, Université Paris IX Dauphine, 15 février 2010.

7. Maoundé Dionko. : Contractualisation et performance du système de santé au Tchad, thèse de docteur en droit, université jean moulin Lyon 3, 10 décembre 2007.

8. Nouara Kaïd. : Le système de santé algérien entre efficacité et équité essai d'évaluation à travers la santé des enfants enquête dans la wilaya de Béjaïa, thèse de doctorat d'Etat en sciences économiques, Université d'Alger.

9. Véronique Baptiste. : Le statut de l'auto-évaluation dans la démarche de changement L'accréditation hospitalière, Thèse de Doctorat ès Sciences de Gestion, Université Jean Moulin – Lyon 3, le 31 mars 2003.

10. Wajdi Ben rejeb. : Management, Gouvernance et Performance dans les établissements de soins, Tunisie, Juillet 2003.

RAPPORTS ET DOCUMENTS OFFICIELS

1. François Schechter, Jean Claude Delnatte. : Pratiques de comptabilité analytique en établissements de santé : Examen du déploiement des outils dans un panel d'établissements de santé, Décembre 2010.

2. Chevrier-Fatome, Christine Daniel. : Le système de santé en Angleterre Actions concernant la qualité des soins et la régulation des dépenses en ambulatoire, Rapport n° 2002 105 Juin 2002.

3. Document internes de l'E.P.H. d'Aokas (Annexes).

SITE D'INTERNET

1. <http://www.afc-cca.com>

2. www.irdes.fr

3. Aide-mémoire N°323, Août 2007

4. www.who.int/fr

5. www.management.free.fr

6. <http://www.doc-etudiant.fr>

7. <http://fr.answers.yahoo.com>

8. <http://www.lacompta.org>

9. <http://www.google.dz>

LISTE DES TABLEAUX

TABLEAU N°01 : Les liens entre les différents types de coûts à l'hôpital.....	37
TABLEAU N°02 : les unités d'œuvres adaptées pour l'activité des sections auxiliaires de gestion générale et logistique	62
TABLEAU N°03 : Les unités d'œuvre adoptées pour l'activité des sections auxiliaires médico-techniques et l'activité des sections principales médicales.....	63
TABLEAU N°04 Les unités d'œuvres adoptées pour les sections principales médicales.....	63
Tableau n°4 Les unités d'œuvres adoptées pour les sections principales médicales	
TABLEAU N°05 : La répartition des charges du personnel de l'E.P.H. d'AOKAS par section, pour les mois juillet, août et septembre 2012.....	65
TABLEAU N°06 : Les consommations de médicaments et consommables médicaux pour les mois de juillet, août et septembre 2012.....	66
TABLEAU N°07 : Les charges alimentaires pour les mois de juillet, août et septembre 2012.....	67
TABLEAU N°08 : La répartition des charges alimentaires de l'E.P.H. d'AOKAS pour les mois de juillet, août et septembre 2012 par service.....	67
TABLEAU N°09 : la répartition des charges d'entretien et maintenance sur les différentes sections pour les mois de juillet, août et septembre 2012.....	68
TABLEAU N°10 : la répartition des charges de l'entretien sur les différentes sections d'analyse	69
TABLEAU N°11 : Les charges des produits d'hygiène de chaque section de l'hôpital.....	69
TABLEAU N°12 : les charges indirectes du l'E.P.H. d'A okas pour les mois de juillet, août et septembre 2012.....	71
TABLEAU N°13 : La répartition primaire pour le mois de juillet.....	73
TABLEAU N°14 : La répartition primaire pour le mois d'Aout 2012.....	74
TABLEAU N°15 : La répartition primaire pour le mois de septembre 2012.....	75
TABLEAU N°16 : La répartition secondaire de mois de juillet 2012.....	77
TABLEAU N°17 : La répartition secondaire de mois d'août 2012.....	78
TABLEAU N°18 : La répartition secondaire de mois de septembre 2012.....	79
TABLEAU N°19 : L'évolution des charges de l'E.P.H. d'Aokas durant la période de juillet, août et septembre 2012.....	80
TABLEAU N°20 : présentation des coûts des sections principales.....	83

TABLEAU N°21 : L'analyse des charges des sections principales (les services de soins) pour le mois de juillet, août et septembre 2012.....	84
---	-----------

LA LISTE DES SCHÉMAS ET DES FIGURES

SCHÉMA N°01: présentation de l'ensemble des charges de la CA.....	37
SCHÉMA N°02: Lien de causalité entre les produits et charges dans la méthode ABC.....	40
SCHÉMA N°03: Ventilation des charges incorporées aux coûts dans la méthode des centres d'analyse.....	41
SCHÉMA N°04: Organigramme de L'E.P.H. d'Aokas.....	52

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION GENERALE.....	1
-----------------------------------	----------

CHAPITRE I : L'ÉCONOMIE HOSPITALIÈRE : GOUVERNANCE ET MODES DE FINANCEMENT DES HÔPITAUX

INTRODUCTION.....	5
--------------------------	----------

I : LA GOUVERNANCE HOSPITALIÈRE.....

1. Organisation et fonctionnement de l'hôpital.....	6
1.1. Définition d'un hôpital	6
1.2. Fonctionnement et gestion d'un hôpital.....	6
2. La gouvernance de l'hôpital public.....	8
2.1. Définition et spécificités de la gouvernance hospitalière.....	8
2.1.1. Définition de la gouvernance.....	8
2.1.2. Définition de la gouvernance hospitalière.....	9
2.2. Les spécificités de la gouvernance hospitalière.....	9
2.2.1. Les spécificités structurelles de la gouvernance hospitalière.....	9
2.2.2. Les spécificités organisationnelles de la gouvernance hospitalière.....	10
2.2.3. Spécificités institutionnelles de la gouvernance hospitalière.....	10
2.2.4. Les spécificités pratiques de la gouvernance hospitalière.....	10
2.3. Les composantes de la gouvernance hospitalière.....	11

II . LES MODES DE FINANCEMENT DES HÔPITAUX.....

1. Le financement (la tarification) des hôpitaux au prix de journée.....	13
1.1. Avantages de la tarification des hôpitaux au prix de journée.....	14
1.2. Inconvénients de la tarification des hôpitaux au prix de journée.....	14
2. Le financement des hôpitaux par budget global.....	15
2.1. Avantages de la tarification des hôpitaux par budget global	15
2.2. Inconvénients de la tarification des hôpitaux par budget global.....	16
3. Le financement des hôpitaux sur la base d'un forfait par pathologie ou d'une tarification à l'activité.....	16
3.1. Avantages de la tarification des hôpitaux sur la base d'un forfait par pathologie ou d'une tarification à l'activité.....	17

3.2. Inconvénients de la tarification des hôpitaux sur la base d'un forfait par pathologie ou d'une tarification à l'activité.....17

III. LA MAITRISE DES DEPENSES DE SANTE AU MILIEU HOSPITALIER EN ALGERIE.....18

- 1. La méthode des sections homogènes.....18
- 2. La méthode des groupes homogènes de maladie ou GHM.....19

CONCLUSION.....20

CHAPITRE II : LES FONDEMENTS DE CONTRÔLE DE GESTION ET PRINCIPES DE COMPTABILITE ANALYTIQUE HOSPITALIERE.....21

INTRODUCTION21

I. APPROCHE THEORIQUE SUR LE CONTROLE DE GESTION.....21

- 1. Approche théorique et historique du contrôle de gestion21
 - 1.1. Evolution historique du contrôle de gestion21
 - 1.2. Définition du contrôle de gestion.....22
 - 1.3. Nécessité du contrôle de gestion à l'hôpital.....22
 - 1.4. Le contrôleur de gestion : technicien ou manager.....23
 - 1.4.1. Les missions de contrôleur de gestion.....23
- 2. Les évolutions récentes du contrôle de gestion et leur applicabilité dans l'univers hospitalier.....24
- 3. Les difficultés d'ajustement du contrôle de gestion en milieu hospitalier.....24
- 4. Les limite du contrôle de gestion.....26
- 5. Définition du produit hospitalier.....27
- 6. Le contrôle de gestion et le système d'information.....27
 - 6.1. Définition et objets de système d'information28
 - 6.1.1. Définition de système d'information28
 - 6.1.2. Objectifs de système d'information.....28
 - 6.2. Principe de système d'information.....29
 - 6.3. Mise en œuvre de système d'information.....29

II. PRESENTATION DES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION ET MISE EN PLACE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE BASEE SUR LA METHODE DES SECTIONS HOMOGENES30

- 1. Les différents outils de contrôle de gestion.....31
- 2. Notions et objets de la comptabilité analytique.....32
 - 2.1. Notions de la comptabilité analytique32
 - 2.2. Les objectifs de la comptabilité analytique.....33
- 3. Les caractéristiques de la comptabilité analytique.....33
- 4. Les concepts clés de la comptabilité analytique hospitalière.....34

4.1. Différenciation des coûts en fonction de la nature des charges qu'ils engendrent....	35
4.1.1. Les coûts directes et coût indirectes.....	35
4.1.2. Les coûts fixes et les coûts variables.....	36
4.2. Différenciation des coûts en fonction de leur mode de calcul	38
5. Les conditions de mise en œuvre de la comptabilité analytique	38
5.1. La méthode des coûts standards	38
5.2. La méthode des coûts variables.....	39
5.3. La méthodes des coûts complets.....	39
5.3.1. La méthode ABC (Activity Based Costing) :.....	39
5.3.2. La méthode des sections homogènes : la méthode des coûts complets.....	40
5.3.2.1. Analyse des écarts	41
6. Le choix de la méthode : les sections homogènes.....	42
6.1. Les étapes d'application de la méthode des sections homogènes	42
6.1.1. Les catégories des centres d'analyse de l'hôpital.....	42
6.1.2. Le caractère des centres d'analyse.....	43
6.1.2.1. Les centres d'analyses opérationnels.....	43
6.1.2.2. Les centres d'analyse de structure.....	44
6.2. Les étapes de construction du système de la méthode des sections homogènes.....	44
6.2.1. Une définition préalable des objets de coûts.....	45
6.2.2. Le découpage de l'hôpital en centre d'analyse.....	45
6.2.3. La répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse.....	47

III. INTERETS ET LIMITES DE LA METHODE DES SECTIONS HOMOGENES.....48

1. Intérêt de la méthode des sections homogènes.....	48
2. L'intérêt de la méthode des sections homogènes dans la stratégie de l'organisation.....	48
3. Les limites de la méthode de sections homogènes.....	49

CONCLUSION.....49

CHAPITRE III : MISE EN PLACE DE LA METHODE DES SECTIONS HOMOGENES AU SEIN D'UN HOPITAL PUBLIC : ETUDE DU CAS DE L'E.P.H D'AOKAS..... 50

INTRODUCTION.....50

I. PRESENTATION ET CRITIQUE DU SYSTEME DE CALCUL DES COÛTS DE L'ORGANISME D'ACCUEILLE.....50

1. Présentation de l'E.P.H. d'Aokas.....	50
1.1. Historique de l'E.P.H d'Aokas	50
1.2. L'organigramme de l'hôpital.....	51
1.2.1. Description de l'hôpital d'Aokas.....	53

1.2.1.1. La direction générale.....	52
1.2.1.2. Le secrétaire général	53
1.2.1.3. La direction des moyens et finances	53
1.2.1.4. La direction des ressources humaines	53
1.3. Les missions de l'E.P.H d'Aokas.....	54
1.3.1. En matière de santé.....	54
1.3.2. En matière de formation.....	54
2. présentation du système de calcul des coûts.....	54
2.1. Le découpage de l'hôpital en sections homogènes	55
2.2. La conception de supports d'information.....	55
2.3 . La collecte des données.....	56
2.4. La répartition primaire des charges.....	56
2.5 La répartition secondaire des charges	56
3. La critique du système de calcul des coûts utilisé par l'E.P.H. d'Aokas.....	57

II. PRESENTATION DE LA MISE EN ŒUVRE DE LA METHODE DES SECTIONS HOMOGENES AU SIEN DE L'E.P.H D'AOKAS.....58

1. Le choix de l'objet de coût.....	58
2. Le découpage de l'E.P.H d'Aokas en sections homogènes.....	58
2.1. Les sections auxiliaires de gestion générale et de logistique.....	59
2.2. Les sections auxiliaires médico-techniques.....	60
2.3. Les sections principales cliniques.....	61
3. L'identification des unités d'œuvre ou assiettes de frais (choix de l'unité d'œuvre).....	61
3.1. Le choix de l'unité d'œuvre selon les charges comptables.....	61
4. L'organisation de la collecte des données.....	63
4.1. La collecte des données sur les charges incorporables.....	63
4.1.1. Les charges directes de l'E.P.H. d'Aokas.....	64
4.1.2. Les charges indirectes de l'E.P.H. d'Aokas.....	70
5. La collecte de données sur les niveaux d'activité des sections homogènes.....	71
6. La répartition des charges indirectes et le calcul des coûts de l'unité d'œuvre.....	71
6.1. La répartition des charges sur les centres d'analyse et sur les objets de coûts.....	71
6.1.1. La répartition primaire.....	72
6.2. La répartition secondaire.....	76
6.2.1. La première étape de répartition secondaire.....	76
6.2.2. La deuxième étape de répartition secondaire.....	76

III: L'ANALYSE ET L'EXPLICATION DES RESULTATS DE L'ETUDE ETUDE DE CAS.....80

1. L'analyse des charges de l'E.P.H. d'Aokas.....	80
1.1. Analyse des charges de personnel.....	81
1.2. Analyse des charges de la pharmacie.....	81
1.3. Analyse des charges de la indirectes.....	82

1.4. Analyse des charges d'alimentations.....	82
1.5. Analyse des charges des produits divers.....	82
1.6. Analyse des charges de l'entretien et maintenance.....	83
2. L'analyse des coûts des sections auxiliaires médico-techniques.....	83
3. L'analyse des charges des sections principales (les services de soins).....	84

CONCLUSION.....	85
------------------------	-----------

CONCLUSION GENERALE.....	86
---------------------------------	-----------

BIBLIOGRAPHIE.....	88
---------------------------	-----------

ANNEXE

LISTE DES TABLEAUX

LISTE DES FIGURES ET SCHIMAS

TABLE DES MATIERES