

Université Abderrahmane Mira de Béjaïa  
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales  
et des Sciences de Gestion

Département des sciences économiques

## *Mémoire*

En vue de l'obtention du diplôme de MASTER  
en Sciences Economiques

*Option* : Economie de la santé

### Thème

*Contribution à l'étude de l'apport  
du nouveau système triple  
Comptabilité hospitalière sur les  
pratiques de contrôle de gestion en  
Algérie : Cas de l'EPH d'Akbou*

Réalisé par :

M<sup>elle</sup> MOULAI Fairouze

M<sup>elle</sup> ZEGGANE Karima

Sous la direction de:

M<sup>r</sup> CHALANE Smaïl

Jury de soutenance :

Président : M<sup>r</sup> IDRES, Maître assistant, Université de Béjaïa

Examineur : M<sup>elle</sup> ZIANI, Maître assistant, Université de Béjaïa

Rapporteur: M<sup>r</sup> CHALANE SMAÏL, Maître assistant, Université de Béjaïa

**promotion 2013**



*Dédicace*

*Je dédie ce modeste travail à :*

*Mes très chers parents, qui m'ont soutenu tout au long de mes études que Dieu les préserve de tout malheurs.*

*Mes frères : Karim et Amin*

*Ma sœur : Amel*

*A la mémoire de mon grand père*

*Mes oncles et mes tantes et leurs enfants, ainsi que mes*

*Cousins et cousines, surtout Nassira.*

*Mon promoteur M. Chalane Smail.*

*Et à tous mes amis, en particulier Toufik, Yanis et Mouhend sans oublier ma binôme Karima.*

*Fairouze*

## *Dédicace*

*Je dédie ce modeste travail à :*

*Les personnes les plus chères à mes yeux, mes parents :  
pour leurs soutien tout au long de mon parcours éducatif, et qui  
m'ont guidé vers le bon chemin et qui m'ont toujours soutenue, que*

*DIEU les protèges*

*Mes frères : Karim, Ahmed, Yazid, Fahim et Zahir sans oublier  
sa femme Faiza et leur nièce Inass*

*Mes sœurs : Zahra et son mari Tahar et leurs enfants (Abd  
Rahmane, Khoukha, Krimo et Zimo), Rezkia et son fiancé*

*Rabia*

*Toute la famille « Zeggane »*

*Mes amies Rabiaa, safia, lyda et surtout ma meilleur amie*

*Malika et son mari Fahim*

*Mes copines de chambre Mazgha et Souhila*

*A ma binôme Fairouze que je remercie pour sa patience ;*

*Et tous ce qui m'ont aidé de près ou de loin à la*

*Réalisation de ce modeste travail*

*Karima*

# remerciement



*Nous tenons à remercier le bon DIEU de nous avoir donné le  
Courage et la volonté d'aller au bout de notre cursus.*

*Nous tenons à remercier M. CHALANE, notre encadreur, pour  
ses orientations, ses encouragements et sa disponibilité tout au long de  
la réalisation de ce mémoire.*

*Et pour tous le corps professoral de l'Economie de la Santé.*

*Nos remerciements s'adressent également à Monsieur le directeur  
de l'EPH d'Akbou et tout le personnel administratif, notamment le  
personnel de service l'économat et Centre de Calcul pour leurs  
sympathies et leurs aides considérables*

- *Mr : Bendaoui, Mourad, Samir.*
- *M<sup>lle</sup> : Hadad FATIMA*

*Notre reconnaissance s'adresse en particulier à Monsieur le directeur  
de CHU de Bejaia et l'ensemble de personnel de l'EPH de kherrata  
surtout l'informaticien de Centre de Calcul Mr : SALIM, et l'ensemble  
des travailleurs de Centre de Calcul de l'EPH de Sidi-Aich pour avoir  
répondu à nos préoccupations.*

*Nous manifestons également nos plus grande reconnaissance aux  
membres de jury qui nous ont fait l'honneur de participer à  
l'évaluation de ce travail.*

*Enfin, nos remerciements vont à tous ceux qui, de  
prés ou de loin, Ont contribué à la réalisation  
de ce modeste Travail.*



## Liste des abréviations

**ABC** : Activity Based Casting

**CDG** : Contrôle de Gestion

**CHU** : Centre Hospitalo- Universitaire

**DCI** : Dénommassions Communielle

**DRH** : Direction Des Ressources Humains

**DSI** : Direction Du Système D'information

**EPH** : Etablissement Public Hospitalier

**EPH A** : Etablissement Public Hospitalier d'Akbou

**EPSP** : Etablissement Public de Sante de Proximité

**GSI** : Gestionnaire du Système D'information

**IND** : Indicateur

**Km** : kilo mètre

**M.S.P.R.H** : Ministère de la Santé Publique et de la Réforme Hospitalière

**PCEPA** : Plan Comptable Et Plan Analytique

**PGI** : Progiciel de Gestion Intégré

**RN** : Route National

**SARL** : Société à Responsabilité Limité

**SCF** : Système Comptable Financier

**SIH** : Système d'information Hospitalier

**TDB** : Tableau de Bord

**T2A** : Tarification à L'activité

**3COH** : Triple Comptabilité Hospitalier

# SOMMAIRE

Dédicaces.....	I
Remerciements.....	III
Liste des abréviations.....	IV
Introduction générale.....	1

## **Chapitre I: Mise en œuvre du système de triple comptabilité hospitalière**

Introduction.....	5
I. Aperçu général sur le système de triple comptabilité hospitalière.....	6
II. Organisation du système de triple comptabilité hospitalière.....	11
III. Le fonctionnement du système de triple comptabilité hospitalière.....	17
IV. Présentation du mode de fonctionnement des trois comptabilités.....	20
Conclusion.....	27

## **Chapitre II : Le tableau de bord outil de contrôle de gestion**

Introduction.....	29
I. Aperçu général sur le contrôle de gestion.....	29
II. Présentation et exploitation du tableau de bord.....	34
III. Les besoins d'information d'un gestionnaire dans une organisation publique.....	45
Conclusion.....	46

## **Chapitre III : Contribution à l'étude de l'apport du nouveau système de triple comptabilité hospitalier (3COH) sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie : cas de l'EPH d'Akbou**

Introduction.....	47
I. La méthodologie de la recherche.....	47
II. Présentation de l'EPH Akloul Ali d'Akbou.....	49
III. Présentation des principaux résultats de recherche.....	54
Conclusion.....	66
Conclusion générale.....	68
Annexes.....	70
Liste des tableaux.....	86
Liste des schémas.....	87
Références bibliographiques.....	89

***Introduction  
Générale***

# INTRODUCTION GÉNÉRALE

Les systèmes de santé des pays développés connaissent des évolutions profondes. Les remises en question concernent leur modalité d'organisation et de régulation. Le diagnostic porté sur l'état de tel ou tel système dépend donc in fine de la manière de hiérarchiser et de combiner dans leur ensemble les différentes causes de dysfonctionnement. Ces diagnostics appellent des choix à propos de la nature des changements à mettre en œuvre et de la manière de les promouvoir. Dans le monde entier, les hôpitaux sont des éléments importants et coûteux des systèmes de santé. En effet, il existe d'une part une grande variété d'outils et d'instruments censés porter les nouvelles formes d'organisation, d'autre part, des formes d'utilisation diversifiées des outils et d'un même instrument.

L'hôpital est une entreprise complexe de prestation de service (soins). Il doit disposer d'outils d'information permettant aux gestionnaires de piloter l'établissement avec un maximum de prudence dans leurs pratiques de gestion. Pour se faire, le système de management de l'hôpital doit disposer d'une comptabilité générale servant comme outil de base au pilotage de la performance, alimentant même la comptabilité analytique hospitalière par le biais de la production périodique de différents documents comptables et financiers.

La demande de soins augmente, le progrès médical et l'amélioration de la qualité et de la sécurité ont un coût, mais parallèlement les ressources diminuent, la « consommation de soins » se développe et les établissements doivent respecter la politique de maîtrise des dépenses. D'où la nécessité pour les établissements de santé dans le contexte économique actuel du secteur sanitaire et médico-social, de moderniser et réorganiser leur gestion financière. Les établissements, à travers leurs gestionnaires, doivent être capables de gérer le rapport qualité/prix. Il faut rechercher les solutions les plus efficaces au moindre coût.

La gestion s'appuiera sur des outils d'évaluation, d'auto évaluation, de contrôle des dépenses et des activités médicales. Pour optimiser l'utilisation de ces outils, les soignants devront durant leur formation être sensibilisés à l'économie de la santé car ce sont eux qui ordonnent l'essentiel des dépenses de santé.

Le contexte exigeant auquel font face les gestionnaires les oblige à une gestion plus rigoureuse orientée vers la performance, à un suivi assidu des activités et des ressources, à une meilleure évaluation des résultats.

L'ensemble des réformes en-cours conduit les Etablissements de Santé à s'interroger sur leur mode de gestion. Pour cela, l'Algérie a élaboré des programmes pour renforcer les

compétences des dirigeants hospitaliers, en commençant à mettre en place des procédures modernes de gestion hospitalière qui visent notamment à rendre la gestion des hôpitaux plus rationnelle et à permettre ainsi une amélioration des systèmes d'informations et à renforcer leur efficacité.

Dans ce contexte, le M.S.P.R.H a ordonné la mise en place d'un système d'information et de calcul des coûts dans les hôpitaux publics, et cela par l'installation du nouveau système de triple comptabilité hospitalière « 3COH » à partir de Janvier 2010. Ce système a pour but la collecte et l'enregistrement de toutes les informations concernant l'hôpital et sa structure, puis la détermination des coûts des activités de l'hôpital, et enfin d'élaborer aux décideurs de l'établissement un tableau de bord qui leur permet une bonne gestion et une prise de décision avisée.

Pour mettre en place ces outils de navigation budgétaire et de pilotage, il a été nécessaire de faire intervenir le contrôle de gestion dans le secteur de la santé dont l'un des outils les plus pertinents reste aujourd'hui le Tableau de Bord (TDB), avec son corollaire d'indicateurs. Le recours aux tableaux de bord et aux indicateurs de performance s'impose donc dans le contexte actuel de gestion des hôpitaux. Le responsable doit s'assurer de la qualité, de la pertinence et de l'efficacité des soins et services offerts, tout en garantissant une gestion optimale et efficiente des ressources humaines, matérielles et financières. Pour rassembler toutes ces données, il doit disposer d'un TDB de gestion qui constitue une excellente réponse informationnelle à ces exigences, d'abord en regroupant de façon cohérente et évocatrice l'ensemble des indicateurs de performance, et ensuite en utilisant les plus récentes technologies de l'information pour produire rapidement une information de gestion à valeur ajoutée : riche, ciblée et bien présentée, plus facile à analyser, à interpréter et à utiliser. Les gestionnaires peuvent alors mieux suivre ce qui se passe, être avertis des situations anormales.

En ce sens, l'objectif général de cette étude est d'évaluer l'impact du nouveau système de triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion dans les hôpitaux. Plus particulièrement, nous avons tenté de vérifier la pertinence et la compatibilité de la batterie d'indicateur du nouveau tableau de bord avec les besoins en information des directeurs, notamment dans leurs décisions opérationnelles. En outre, notre recherche tente de **comprendre le rôle que peut jouer le tableau de bord du nouveau système 3COH dans l'élaboration et les prises de décision opérationnelle du directeur de l'hôpital**. En d'autre terme : **le tableau de bord du nouveau système de triple comptabilité hospitalière est-il en mesure de satisfaire les besoins en information de gestion des dirigeants hospitaliers ?**

### **Dans quelle mesure peut-il améliorer le processus de prise de décision (opérationnelle) de ces derniers ?**

Tenter de répondre à cette question, nous amène à rechercher des réponses aux questions complémentaires qui s'imposent, à savoir :

- ❖ Quelle est le degré d'avancement du nouveau système 3COH dans les différents hôpitaux de la wilaya de Béjaïa ?
- ❖ Quelles sont les nouveautés du tableau de bord apportées par le système 3COH ?
- ❖ Quel type d'information de gestion produite par le nouveau système est bien utilisé par les dirigeants hospitaliers lorsqu'ils prennent leurs décisions ?

Ce travail se base sur deux hypothèses principales, à savoir :

- Le nouveau système de triple comptabilité hospitalière propose des indicateurs plus pertinents et plus adaptés aux besoins en information du dirigeant hospitalier. Ce qui est de nature à améliorer l'efficacité de leurs décisions opérationnelles.
- Le nouveau tableau de bord produit par le système triple comptabilité Hospitalière devra répondre largement aux besoins en information de gestion du directeur d'un établissement sanitaire.

Pour atteindre nos objectifs de recherche, nous avons adapté une approche méthodologique en deux étapes :

**i) Une recherche bibliographique et une revue de la bibliographique** : livres, revues, rapports, articles de loi, etc. En fait, nous tenterons ici de proposer une grille de lecture «économique » à cette problématique de contribution du nouveau système 3COH sur les pratiques de contrôle de gestion. Plus concrètement, nous nous attacherons à l'analyse du tableau de bord produit par le système 3COH et son rôle dans la prise de décision.

**ii) Une étude de cas** : qui comprend, en plus d'un **stage pratique** d'un mois au sein du **Centre de Calcul** (récemment mis en place) de l'EPH d'Akbou, une **collecte d'information** et **une recueil de données**, ainsi qu'une **série d'entretiens** avec les dirigeants de quatre (4) hôpitaux de la Wilaya de Béjaïa (à savoir ceux des EPH d'Akbou, de Sidi-Aïch et de Kherrata, ainsi que celui du CHU de Béjaïa), où nous avons essayé, d'une part, de caractériser l'ensemble des obstacles qui entravent la mise en place du nouveau système et, d'autre part, de vérifier le degré de compatibilité du TDB du nouveau système 3COH avec les besoins d'information actuelle des dirigeants hospitaliers.

Le plan du travail est réparti sur trois chapitres :

**Le premier** s'intitule "*La mise en œuvre du système de triple comptabilité hospitalière*". Dans ce chapitre, nous présenterons, d'abord, des généralités sur le système 3COH. Ensuite, nous exposerons l'organisation générale du système 3COH. Enfin, nous terminerons ce chapitre par la présentation des différentes comptabilités utilisées dans ce système, à savoir la comptabilité générale, analytique et budgétaire.

**Le second chapitre** s'intitule "*Le tableau de bord outil de contrôle de gestion*". Dans ce chapitre, nous présenterons, d'abord, des généralités sur le contrôle de gestion. Ensuite, nous nous intéresserons à la présentation du TDB et de ses indicateurs, ainsi leur typologie. Enfin, nous clôturerons ce chapitre par une présentation des besoins en information du gestionnaire hospitalier.

**Le troisième chapitre** enfin, qui est consacré au cas algérien, dans lequel nous allons faire une analyse de l'impact du nouveau système de triple comptable hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie. Nous tenterons d'appuyer notre recherche par une étude de cas en sein de l'EPH d'Akbou, avec une série d'entretiens avec les dirigeants de quatre établissements hospitaliers de la région.

# ***Chapitre I***

*Mise en œuvre du système de triple  
comptabilité hospitalière*



## CHAPITRE 1 :

### **MISE EN ŒUVRE DU SYSTEME DE TRIPLE COMPTABILITE HOSPITALIERE**

#### **INTRODUCTION**

L'hôpital est un milieu très hiérarchisé et très cloisonné. Ceci peut étonner, alors que chacun est censé travailler à la même œuvre. Mais il se trouve que chacun croit dans l'utilité de sa fonction, sans forcément se rendre compte de l'importance de celle des autres. Dans cet environnement fonctionnel complexe de l'hôpital, la mise en place d'un système de contrôle de gestion hospitalier, qui permettrait de dégager des apports quantitatifs et qualitatifs non négligeables, est difficile. Mais les tentatives des spécialistes dans le domaine de la gestion hospitalière ne se sont pas arrêtées, notamment dans l'introduction des méthodes de contrôle de gestion utilisées dans le domaine industriel.

C'est pour cela que le ministère de la Santé publique et de la réforme hospitalière, en collaboration avec le ministère des Finances, a élaboré un nouveau système de contrôle de gestion, dénommé « Système de triple comptabilité hospitalière », supposé remédier aux nombreux dysfonctionnements du SIH. Le système de comptabilité de gestion qui est mis en place au sein des établissements hospitaliers en Algérie, vise à instaurer de nouveaux modes de fonctionnement en matière de comptabilité, avec pour objectifs la contribution à la valorisation du patrimoine, une meilleure appréhension de la réalité de l'activité annuelle en terme de recettes et de dépenses et une connaissance des coûts des activités. Il vise aussi à fournir des résultats fiables destinés à permettre la prise de décision à tous les niveaux et en temps réel au sein de l'établissement hospitalier.

Le présent chapitre est composé de quatre sections. La première se base sur la présentation générale du système de triple comptabilité hospitalière (3COH), la combinaison entre les trois comptabilités (générale, analytique et budgétaire). La deuxième présentera l'organisation du logiciel 3COH, ses fonctions et son contenu. La troisième s'intéressera au fonctionnement du système 3COH, son mode d'installation, la fonction de paramétrage et l'importation de la situation de départ pour la mise en œuvre du système. Enfin, il est indispensable de comprendre le fonctionnement et l'apport des trois comptabilités et cela fera l'objet de la quatrième section.

# Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou

---

Tout au long de ce chapitre, une seule source a été utilisée, celle du guide de l'utilisateur, car elle est la seule source actuellement disponible sur le système de 3COH et son mode de fonctionnement.<sup>1</sup> Comme ce système est spécifiquement élaboré pour répondre aux besoins de l'hôpital public algérien, on ne peut pas utiliser les références étrangères.

## I. APERÇU GENERAL SUR LE SYSTEME DE TRIPLE COMPTABILITE HOSPITALIERE

Il existe plusieurs fonctions au sein d'un hôpital, et vu la complexité entre ces fonction le personnel doit les maîtriser, parmi ces fonctions la maîtrise des coûts. il se trouve que le service comptable développe les méthodes de calculs selon les besoins.

Actuellement, il existe au sein des établissements hospitaliers qu'une seule comptabilité : la comptabilité budgétaire dite "de caisse" qui retrace l'exécution des dépenses budgétaires, au moment où elles sont payées et l'exécution des recettes, au moment où elles sont encaissées.

Pour faciliter et illustrer le système comptable appliqué au sein de l'hôpital, le M.S.P.R.H a opté pour l'application d'une nouvelle méthode de calcul appelé « Le système de triple comptabilité hospitalière » sur la base d'un logiciel : 3 COH.

### 1. Présentation du système de triple comptabilité hospitalière

Le système de comptabilité "de gestion" qui est mis actuellement en place dans de différents hôpitaux en Algérie permet de conjuguer comptabilité budgétaire, comptabilité générale et comptabilité d'analyse des coûts (Analytique).

#### 1.1. Présentation des trois comptabilités

Une présentation générale des comptabilités utilisées dans le système de 3COH est importante pour illustrer le but de l'adoption de ces trois modes de comptabilité.

➤ **La comptabilité budgétaire** : Qui retrace l'exécution des dépenses budgétaires, au moment où elles sont payées et l'exécution des recettes, au moment où elles sont encaissées.

➤ **La comptabilité générale** : Respectant les règles d'une comptabilité d'exercice : elle vise à décrire la situation patrimoniale de l'établissement, c'est-à-dire l'ensemble de ce qu'il possède (terrains, immeubles, stocks, créances) et de ce qu'il doit (emprunts, dettes). La synthèse des informations contenues dans la comptabilité générale figure dans les états financiers, dont les deux principaux sont le bilan et le compte de résultats.

---

<sup>1</sup> Groupe PRESENCES international Sarl (2012) : « systèmes d'information intégrés : Pourquoi "triple comptabilité"? », Cité in [www.3coh.dz](http://www.3coh.dz).

➤ **La comptabilité d'analyse du coût des activités** : Qui permet de produire des indicateurs de mesure de la performance des activités à différents niveaux au sein de l'établissement.<sup>2</sup>

### **1.2. Le système de trésorerie (comptabilité publique)**

Dans le système de comptabilité publique, on trouve que :

- Les recettes sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont en caisses;
- Les dépenses sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle les mandats sont visés par les comptables.

### **1.3. La nécessité d'une comptabilité des coûts**

Le passage à une logique de gestion des établissements basée sur l'atteinte des résultats nets et réels, conduira nécessairement à la mise en place d'un système de comptabilité des coûts. Celui-ci amènera à découper l'établissement en centres de responsabilité. Cette comptabilité des coûts mettra en place un dispositif de mesure des performances de chaque centre, permettant de s'assurer de l'atteinte des objectifs fixés.

Les indicateurs produits peuvent porter sur des éléments financiers (coûts, actifs utilisés,...) et non financiers (volume d'activité réalisé, qualité du service, satisfaction des usagers, ...).

### **1.4. L'intégration des trois comptabilités**

La mise en place d'un système de comptabilité de gestion à « triple » comptabilité au sein des établissements hospitaliers est certes un défi de taille, mais elle devient une nécessité pour une saine gestion : maîtrise des budgets, suivi du patrimoine et gestion des coûts. Cette mise en place ne peut être envisagée sans le recours à l'outil informatique au moyen d'un PGI (progiciel de gestion intégrée) qui permet, à partir d'une saisie unique, d'alimenter les trois sous-systèmes de comptabilité. Tel est le sens du système 3COH.

### **1.5. Le logiciel 3COH**

La mise en œuvre du système de triple comptabilité hospitalière est basé sur l'utilisation du logiciel de gestion intégré « 3COH » (triple comptabilité hospitalière). Outre la gestion comptable, ce logiciel 3COH vise à prendre en charge la presque totalité des fonctions de gestion de l'établissement hospitalier :

- Gestion des achats et de la relation fournisseurs;
- Gestion des stocks ;

---

<sup>2</sup>Groupe PRESENCES international Sarl (2012) : «systèmes d'information intégrés : Pourquoi "triple comptabilité"?», Cité in [www.3coh.dz](http://www.3coh.dz).

- Gestion des immobilisations ;
- Système de facturation ;
- Gestion des consommations ;
- Suivi budgétaire et suivi des marchés ;
- Gestion de la trésorerie ;
- Comptabilité générale, la consommation et la facturation des prestations ;
- Comptabilité analytique, la détermination des coûts des prestations ;
- Etats financiers ;
- Tableaux de bord et la production de tableaux de synthèse et d'indicateurs de gestion.

## **2. Objectifs et conditions de mise en œuvre du système 3COH**

Le projet de mise en œuvre d'un système de comptabilité de gestion au sein des établissements hospitaliers vise à doter ceux-ci d'un système homogène et intégré de comptabilité, comprenant à la fois une comptabilité patrimoniale (comptabilité générale), une comptabilité budgétaire et une comptabilité analytique.

### **2.1. Les objectifs du système 3COH**

Le système vise à :

- Instaurer de nouveaux modes de fonctionnement en matière de comptabilité d'un établissement public ;
- L'assemblage de toutes les informations ;
- L'accès à l'information à tout moment par les usagers ;
- Une meilleure gestion de l'hôpital ;
- La contribution à la valorisation du patrimoine ;
- Une meilleure appréhension de la réalité de l'activité annuelle en termes de recettes et de dépenses ;
- Une connaissance des coûts des activités.

### **2.2. Les conditions de mise en œuvre du système de 3COH**

Pour l'application du système de triple comptabilité (3COH), une formation des personnels concernés est mise en place. Un ambitieux plan de formation concernant près d'un millier de personnes (informaticiens, comptables, gestionnaires) est en cours de réalisation : comptabilité, informatique, gestion, passage d'une comptabilité publique à une comptabilité d'engagement, ... sont au menu de cette formation.

Cette formation est dispensée dans 5 sites : Alger, Batna, Sétif, Constantine et Oran. En plus des séances de formation, plusieurs regroupements régionaux ont été tenus.

# Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou

---

Accompagnant les formateurs du groupe PRESENCES International SARL quarante (40) formateurs issus de divers établissements de différentes régions du pays, qui ont assuré le suivi sur le terrain du bon déroulement des opérations de mise en place du système.

## **2.2.1. Les objectifs de la formation**

Les principaux objectifs de la formation sont:

- D'introduire aux concepts de base de la gestion intégrée;
- De rappeler les principes, objectifs et méthodes des trois comptabilités et leurs interactions (générale, budgétaire et analytique);
- De réaliser le processus d'importation de la situation de départ;
- D'exploiter les principales fonctionnalités du logiciel 3COH;
- De planifier le processus d'implantation du système dans leur établissement.

## **2.2.2. Les concernés par la formation**

La formation de base dure cinq (5) jours. Toutes les personnes impliquées de façon directe ou indirecte dans la gestion d'un établissement hospitalier sont concernées par la formation. Cependant, compte tenu du nombre trop important de personnes dans le réseau, la formation est limitée - dans un premier temps - à trois (3) personnes par établissement.

Chaque établissement doit désigner :

- Un gestionnaire;
- Un comptable;
- Un informaticien.

Ces personnes vont assurer le rôle de formateur dans leur établissement.

## **2.2.3. Résultats attendus de la formation**

A la fin de leur formation, les trois personnes désignées constitueront, au sein de leur établissement, le groupe de projet. Ils devront notamment :

- Expliquer les objectifs du projet à l'ensemble des utilisateurs;
- Participer à la réunion de coordination quotidienne qu'animerà le Directeur de l'établissement;

Assurer la formation des utilisateurs;

- Définir avec précision les tâches (saisie, contrôle, validation, coordination) de chacun;
- Superviser le travail de collecte des données;
- S'assurer, avec les services concernés, de la fiabilité des données collectées;
- Superviser le travail de saisie des données au moyen de 3COH;
- Veiller à la sécurisation du système;

# Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou

---

- Transmettre à PRESENCES tout problème qui pourrait surgir dans le cadre de la mise en place du système;
- Veiller à consulter régulièrement le site PRESENCES;
- Contacter PRESENCES, le formateur affecté à l'établissement ou un site pilote en cas de nécessité;
- Inviter chacun à utiliser le forum 3COH.

### 3. Les innovations apportées par le système 3COH

La mise en œuvre du système 3COH est envisagée pour plusieurs avantages, notamment dans le but d'une gestion très pertinente de l'hôpital et de faciliter l'intégration du système de santé à la tarification à l'activité ; le 3COH est le premier pas pour l'application adéquate de la T2A.

Le système 3COH permet des liaisons entre l'ensemble des services de l'hôpital, c'est-à-dire la simplification et la rapidité dans l'échange des informations entre ces services grâce à l'installation du logiciel 3COH. Au-delà de la dimension technique de la mise en œuvre d'un système de comptabilité de gestion, ce projet introduira au sein des établissements concernés un nouveau mode gestion basé sur des paramètres tels que :

- La gestion en temps réel;
- Le travail collaboratif;
- La circulation de l'information;
- La rigueur dans la gestion de l'information;
- La gestion transparente.

« Saisir l'information – utile à la gestion – où elle naît et quand elle naît » est le principe de base de la nouvelle gestion inhérente aux nouveaux outils. Dans cette approche, tous et chacun sont concernés.

- Le directeur de l'établissement intéressé par les indicateurs de gestion et les tableaux de bord nécessaires au pilotage de son organisation ;
- Le comptable soucieux de contrôler la cohérence et la fiabilité des données ;
- Le contrôleur qui doit veiller au respect de la réglementation et des procédures ;
- L'informaticien (devenu maintenant « gestionnaire du système d'information » qui doit assurer la sécurité et confidentialité des données, tout en veillant à optimiser les performances des outils matériels et logiciels ;
- La pharmacienne ou le pharmacien qui désire connaître l'état des stocks et le contrôle des dates de péremption ;

➤ L'administrateur qui disposera d'éléments relatifs aux coûts des activités.

De ce fait, chacun devra apporter sa contribution à la construction de ce bien commun, qui profitera autant à l'établissement qu'aux personnes qui l'alimentent, l'utilisent, l'exploitent ou en assurent la maintenance et la pérennité.

## II. ORGANISATION DU SYSTEME DE TRIPLE COMPTABILITE HOSPITALIERE

Au départ, avant l'utilisation du logiciel 3COH, il faut avoir un aperçu général sur l'organisation de ce dernier. Conçu sous la forme d'un PGI (progiciel de gestion intégré), le logiciel assure la gestion d'une base de données unique, accessible à tous les usagers munis des habilitations (code d'accès et profil usager) nécessaires.

Organisé sous la forme d'un ensemble de modules, il permet la saisie, en temps réel, des mouvements qui affectent le système d'information de l'hôpital. Structurées de façon homogène, les données fiables nécessaires à la prise de décision sont disponibles au moment utile à tous les niveaux de la gestion hospitalière. Sous la responsabilité du gestionnaire du système d'information (GSI), la base de données est dotée de tous les mécanismes de sécurité, afin de maintenir cohérence et fiabilité aux données qu'elle renferme.

Pour une bonne adaptation au système de triple comptabilité hospitalière, il faudrait savoir plus concrètement l'univers de ce système. Pour ce faire, nous allons présenter dans cette section quelques notions de base sur le 3COH, ses fonctions et le contenu du logiciel, en d'autres termes l'organisation du logiciel 3COH.

### 1. Notions de base

L'univers 3COH est basé sur quelques notions importantes qu'il faut bien maîtriser pour en devenir un utilisateur averti.

Il s'agit notamment de celles :

- **Usager**

Un usager est une personne (ou un groupe de personnes) ayant un nom et un mot de passe qui lui permettent d'accéder aux ressources (logiciel et données) gérées par 3COH. Il est de la responsabilité du gestionnaire du système (GSI) d'information de l'hôpital de constituer et de tenir à jour la liste des usagers de 3COH. Pour ce faire, le GSI utilise les fonctionnalités du module \_3COH\_UMS. A la création d'un usager, le DSI attribue à celui-ci la liste des modules qu'il peut exécuter. C'est-à-dire que l'utilisateur pourra uniquement consulter les données gérées

par le ou les modules auxquels il a accès. Il ne pourra en aucun cas les modifier, en saisissant une transaction par exemple.

- **Profil usager**

En plus de son nom, de son mot de passe et de la liste des modules auxquels il a accès, chaque usager est doté d'un profil usager. Ce profil détermine les ressources (journaux, magasins, familles d'articles de stock ou de biens, catégories de clients et de fournisseurs, ... auxquelles l'usager peut accéder. A titre d'exemple, le responsable du magasin de produits alimentaires n'aura pas accès au magasin de produits pharmaceutiques, ni au journal de paye. Fondamentalement, le profil limite l'accès à certaines sections de la base de données commune de l'établissement gérée par 3COH. La gestion des profils est assurée au moyen d'options disponibles dans le module PARAMETRES du système.

## **2. Fonction et caractéristiques de base**

Le logiciel 3COH vise à prendre en charge, de façon intégrée, la gestion du système d'information comptable des établissements hospitaliers. Les principales fonctions du système sont :

- La prise en charge du système de comptabilité générale de l'établissement : gestion du plan comptable, saisie des écritures, production des documents de base, tels que la balance générale, le grand livre, le journal général et même les états financiers (bilan, compte de résultat, tableau des flux de trésorerie, ...)

- Le traitement des opérations d'achat et d'approvisionnements : gestion des dossiers des fournisseurs, gestion et suivi des marchés et des conventions, émission et gestion des bons de commandes, enregistrement et comptabilisation des bons de réceptions, traitement des factures d'achat, engagements et liquidations budgétaires,...

- Le suivi des consommations des biens et services stockés : prise en compte des demandes des services, livraisons aux services (livraisons ponctuelles, livraisons sur dotations, livraisons sur ordonnances avec identification du malade), livraison aux tiers autres que les services, suivi des consommations par service, par tiers, par article, par familles d'articles, par DCI (médicaments), ...

- Gestion complète de tous les types de stocks : médicaments, produits d'alimentation, produits d'entretien, pièces de rechange, consommables, .... Traitement des divers mouvements d'entrées, de sorties, de réintégration, de régularisation, ... avec comptabilisation et génération automatique des écritures comptables ;

# Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou

---

- La gestion du patrimoine immobilisé : acquisitions, amortissements, réformes, cessions,... Suivi par famille et par localisation. Calcul automatique des amortissements avec ventilation automatique des charges d'amortissement par service.
- Système de facturation au comptant et à terme ;
- Suivi de la trésorerie avec respect de la séparation des fonctions de l'ordonnateur et de celles du receveur ;
- Le calcul des coûts de revient des prestations fournies. A partir des valeurs extraites de la comptabilité générale (incluant les amortissements) et des données physiques importées des services, le système détermine le coût de revient des prestations livrées par l'établissement ;
- La production des états financiers mensuels et de divers indicateurs de gestion utiles au pilotage de l'établissement.

### 3. Le contenu du système

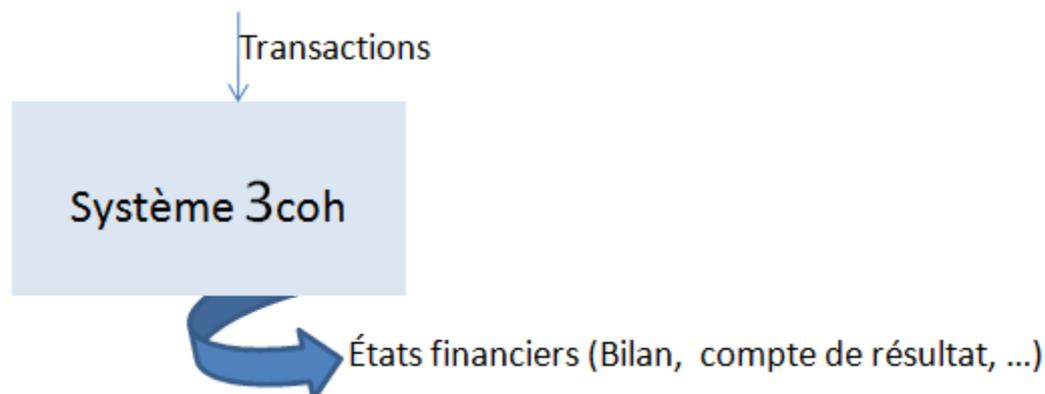
Le système 3COH inclut en principe cinq (05) rubriques principales, qui s'appellent des familles, et chacune de ces dernières contient des modules.

Une définition et une présentation générale des tâches de chaque rubrique et module sera présenté dans cette sous-section, mais avant une définition du module et d'une transaction il est nécessaire d'avoir une vision sur les notions de chaque famille.

#### 3.1. Définition primordiale

La fonction de base du système est de produire des états financiers à partir de transactions saisies (ou importées d'un autre logiciel) par un usager dûment autorisé. Différentes définitions doivent être présentées.

**Schéma n° 1** : Résultat d'une transaction



Source : Projet 3COH (2012) : « Guide de l'utilisateur », Algérie.

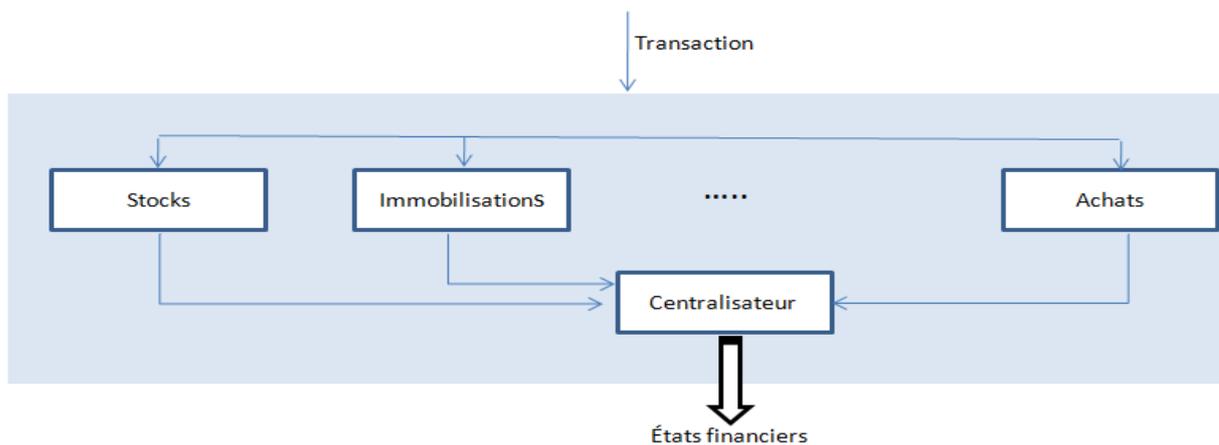
✓ **Notion de transaction et de module**

Une transaction peut être une facture émise ou reçue, un bon de commande, un bon de livraison ou de réception, le règlement d'un fournisseur, la constatation d'une charge salariale, etc.

Dans la pratique, ces transactions sont classées par nature et sont prises en charge par des « modules » spécialisés : le module ACHAT traitera les transactions relatives aux achats, le module IMMOBILISATIONS sera responsable du traitement des opérations relatives aux immobilisations, ...On dira que le système est modulaire, dans le sens où il est composé de sous-systèmes assurant des fonctions complémentaires spécialisés.

Le schéma suivant montre le processus d'enregistrement d'une transaction dans le logiciel 3COH.

**Schéma n°02 : Le processus d'une transaction.**



*Les transactions sont prises en charge par des modules spécialisés.  
Le module « Centralisateur » enregistre, en fin de période, le sommaire.*

Source : Projet 3COH (2012) : « Guide de l'utilisateur », Algérie.

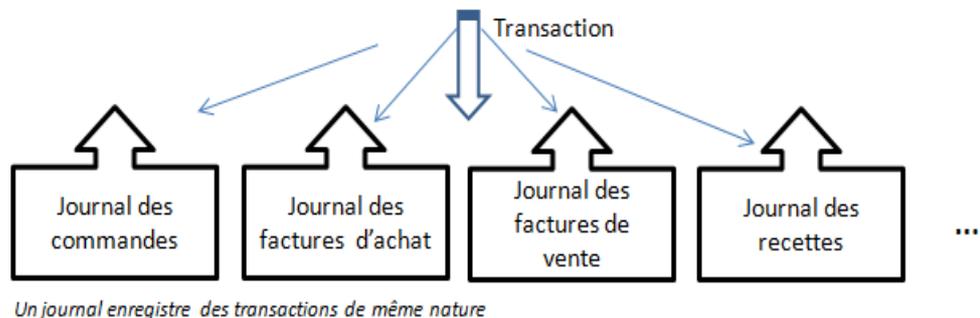
✓ **Notion de journal**

Les transactions saisies sont enregistrées dans le système dans des journaux (électroniques). On peut définir un journal comme un contenant de transactions de même nature, habituellement classées selon leur ordre chronologique.

Nous parlerons du journal des commandes ou du journal des bons de livraisons ou du journal des factures d'achat, par exemple.

Le schéma suivant nous permet de constater le lien entre une transaction et le journal, c'est-à-dire que chaque transaction doit être enregistrée dans un journal.

Schéma n°03 : Le lien d'une transaction avec le journal



*Un journal enregistre des transactions de même nature*

Source : Projet 3COH (2010) : « Guide de l'utilisateur », Algérie

### ✓ Famille et de sous-famille

Une famille correspond à un groupe homogène d'articles et porte un numéro qui l'identifie de façon unique. On trouve ainsi les familles suivantes :

- 11 Médicaments, sérums et vaccins
- 12 Consommables
- 13 Produits d'entretien
- 14 Produits alimentaires
- 60 Prestations de services consommées
- 70 Prestations médicales et paramédicales fournies
- ...

Dans la plupart des cas, une famille est subdivisée en sous-familles, ce qui permet de réaliser une classification plus fine des articles et de produire des statistiques précises.

### 3.2. Définition des rubriques principales (les familles)

➤ **Opérations** : En principe cette famille regroupe cinq (05) modules, elle permet d'enregistrer et de porter toutes les factures de l'établissement hospitalier, d'avoir des informations sur l'état des stocks, les immobilisations de l'hôpital et autres. Les modules disponibles dans cette famille sont : Achats, Gestion des stocks, gestion production, Consommation et immobilisations ;

➤ **Tiers** : C'est une famille qui a quatre (04) modules (Services/redevables, Fournisseurs, Personnel, Facturation). Au sein de cette famille, toutes les informations sur les clients, le personnel et les fournisseurs de l'hôpital sont enregistrées. Par exemple, on trouve un tableau qui indique l'ensemble des fournisseurs de l'hôpital, leurs noms, adresses, spécialités...etc. ;

# Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou

➤ **Comptabilité** : Cette famille regroupe l'ensemble des comptabilités (Générale, Budgétaire, Analytique, Trésorerie). Dans ces modules, on importe des données dans les modules de la famille Opérations, puis en fait les enregistrements comptables nécessaires. Cette famille permet d'avoir à la fin les résultats des enregistrements et l'état de la comptabilité hospitalière, et même des représentations graphiques des résultats pour une meilleure analyse ;

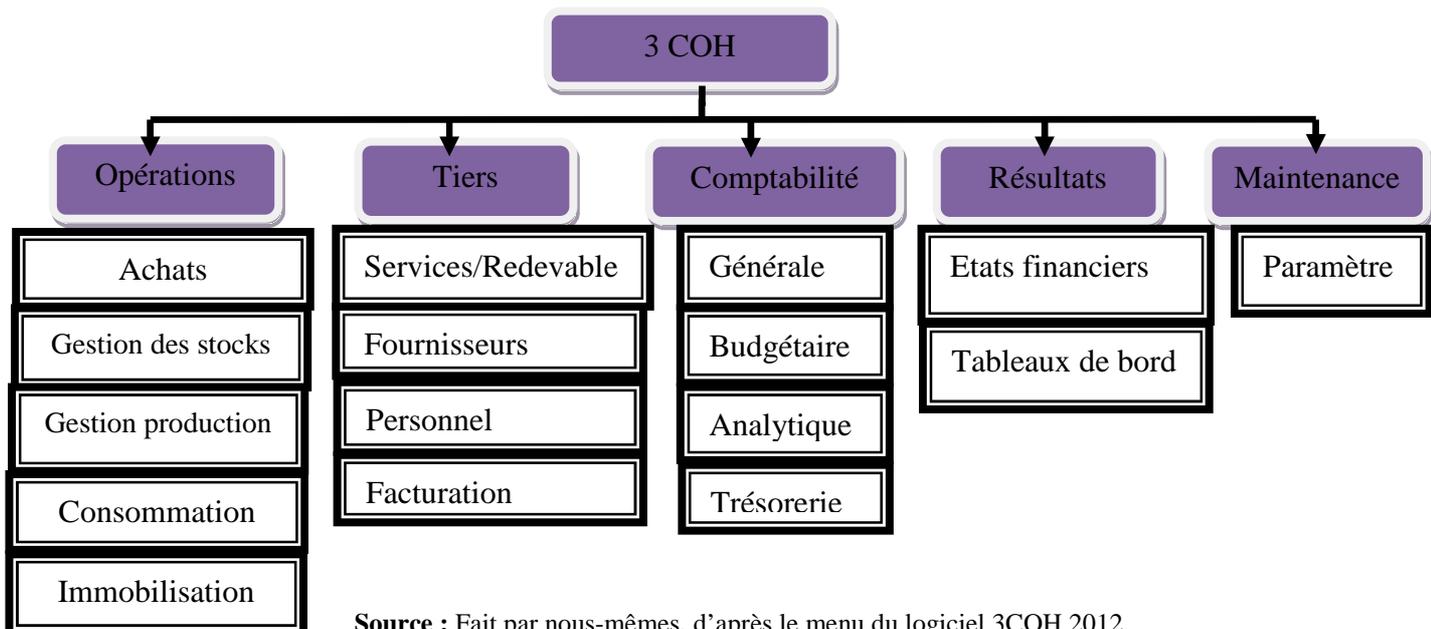
➤ **Résultats** : Dans cette rubrique le logiciel donne des informations sur l'état financiers et le tableau de bord de l'établissement, après avoir traité les données de la famille comptabilité. Elle donne au gestionnaire et au directeur de l'hôpital et aux intéressés l'ensemble des informations finales de la période traitée sur l'hôpital et sa gestion et toutes les fonctions et mouvements produits ou reçus par l'hôpital ;

➤ **Maintenance** : Elle a un seul module, celui des paramètres. Mais ce module est le plus intéressant pour le bon fonctionnement du logiciel, car c'est dans cette famille qu'on doit introduire toutes les informations nécessaires au lancement du logiciel, et c'est la famille dont on peut modifier et ajouter de nouvelles données et informations.

### 3.3. Présentation des modules

Chaque module du système 3COH a des sous famille, ces dernières peuvent être présentées dans le schéma suivant :

**Schéma N° 04** : Les modules du système 3COH



Source : Fait par nous-mêmes, d'après le menu du logiciel 3COH 2012.

## Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou

---

Dans ce qui suit, nous présenterons les modules les plus importants du logiciel 3COH :

➤ **Le module achats** : Il assure la majorité des opérations en relation avec les fournisseurs de l'établissement, et ce quels que soient les biens ou services achetés auprès de ces fournisseurs. Ces opérations peuvent être la saisie d'un bon de réception, l'émission d'un bon de commande et l'enregistrement d'une facture d'achat ;

➤ **Fournisseurs** : Ce module contient l'ensemble des listes des fournisseurs de l'hôpital, leurs identifications (nom, adresse, spécialité,...), l'ensemble des laboratoires, des banques et des pays avec qui l'hôpital a affaire ;

➤ **Immobilisation** : L'ensemble des immobilisations de l'hôpital, leur montants, leurs états et leurs affectations ;

➤ **Services/Redevables** : Enregistre l'ensemble des services de l'hôpital, leurs fonctions, leurs capacités en terme de matériels et de personnel, le chef de service et autre informations liées au service concerné ;

➤ **Etats financiers** : C'est la production des tableaux de synthèses. Les états financiers décrivent une situation économique et pas seulement financière. Les états financiers sont un ensemble complet de documents comptables et financiers permettant de donner une image fidèle de la situation financière, de la performance et de la trésorerie de l'établissement hospitalier à la fin de l'exercice. L'objectif des états financiers est de fournir des informations utiles sur la situation financière (bilan), la performance (compte de résultat) et les variations de la situation financière (tableau des flux de trésorerie) d'une entité afin de répondre aux besoins de l'ensemble des utilisateurs de ces informations. Les états financiers permettent de garantir la transparence de l'entité à travers une information complète et de fournir une présentation fidèle de l'information utile pour les besoins de la prise de décision ;

➤ **Tableau de bord** : Dans ce module, des informations sur le chiffre d'affaire, disponibilités, créances, dettes et autres informations, sont produites et analysées sous forme de graphe. Ce module n'est à la disponibilité que du directeur de l'hôpital (le gestionnaire) et du chef de service du centre de calcul, ainsi qu'au représentant du M.S.P.R.H qui contrôle l'application du système de 3COH et l'état de l'établissement.

### III. LE FONCTIONNEMENT DU SYSTEME DE TRIPLE COMPTABILITE HOSPITALIERE

Le projet de mise en œuvre d'un système de comptabilité de gestion au sein des établissements hospitaliers, adopté par le Conseil des Ministres en août 2009, vise à doter les hôpitaux algériens d'un système homogène et intégré de comptabilité, comprenant à la fois une comptabilité patrimoniale (comptabilité générale), une comptabilité budgétaire et une comptabilité analytique.

Pour la prise en charge de ce nouveau système, chaque établissement devra aménager une salle (qualifiée de « Centre de calcul ») spécialement dédiée à ce projet. Cette salle abritera les équipements informatiques (serveur et postes de travail) qui devront également être acquis pour la mise en œuvre du projet 3COH. Les données de gestion seront saisies par le personnel des services dans ce centre.

Le fait de regrouper les différents services dans ce centre favorisera le travail collaboratif et l'échange entre les acteurs. Il est fortement suggéré que cette salle soit proche du bureau du directeur de l'établissement.

Ce dernier devrait disposer, dans son bureau, d'un poste de travail directement connecté au serveur du centre de calcul.

Cette connexion permettra notamment au Directeur d'avoir accès à divers indicateurs de gestion (budget, stocks, consommation, activités des services ...) nécessaires au pilotage de son organisation.

#### 1. L'installation du logiciel 3COH

Pour préparer l'environnement de travail et les conditions convenables pour l'application du système 3COH au sein de l'hôpital, une salle doit être aménagée pour les outils informatiques, c'est le « centre de calcul ». Après cette étape principale, une série de tâches doivent être réalisées, qui est :

- L'installation du réseau informatique et du logiciel ;
- Une collecte de données et d'informations au sein des différents services (l'ensemble des documents sur l'organigramme de l'hôpital et sa gestion) ;
- Le remplissage des fichiers de base (comme par exemple la liste des fournisseurs, des clients internes et externes, des pays, des laboratoires, des banques....etc.) ;

➤ L'adaptation du logiciel aux besoins et aux informations disponibles à l'hôpital (le paramétrage) ;

➤ Introduire la situation de départ, autrement dit l'état du système d'information de l'établissement à une date donnée bien précise ;

C'est seulement après la réalisation de l'ensemble de ces étapes que le système devient véritablement opérationnel.

## **2. Le paramétrage**

Quant le système 3COH est installé, il ne peut pas être opérationnel sans la réalisation de certain nombre d'opérations préliminaires qui constituent le « paramétrage de base ».

On peut comprendre par « paramétrage » les différentes opérations qui permettent d'ajuster le logiciel aux besoins spécifiques de l'établissement. Ces opérations consistent principalement à garnir un certain nombre de « tables » qui vont constituer la « base de données » propre à l'établissement.

Une fois ces tables garnies, il faudra introduire la situation de départ pour pouvoir exécuter le système 3COH.

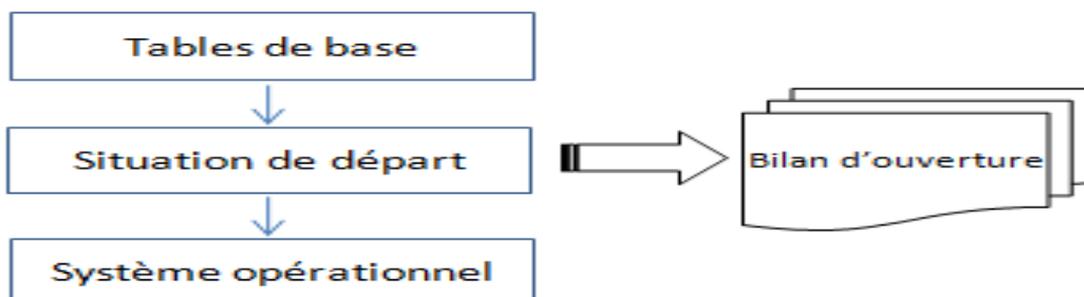
## **3. L'importation de la situation de départ**

Pour pouvoir démarrer l'utilisation du système 3COH il faut, au préalable, enregistré dans la base de données la « situation de départ ». Par exemple, il est retenu de saisir toutes les opérations à partir du 1<sup>er</sup> janvier 200N, cette situation de départ sera celle du 31.12.200N-1, autrement dit, il faudra injecter dans le système (nous dirons « importer » ou « saisir ») la « photographie » de l'établissement telle qu'elle était au 31.12.200N-1. Cette photographie va prendre la forme d'un certain nombre de feuilles EXCEL, qui doivent être préparé ou compléter en vue de leur importation.

Après avoir importé la situation de départ, la procédure suivante c'est la « clôture » de l'exercice 200N-1. Les mouvements du mois de janvier 200N seront prêts à être saisis. Pour cela, il faudra au préalable classer les pièces justificatives (bons de commande, factures, bons de livraison, ordres de versement, décaissements, ...) par ordre chronologique.

Cet ordre est important car le système oblige à respecter la chronologie des opérations, autrement dit, il ne sera pas possible de faire « marche arrière » : une pièce datée d'une date D ne peut pas être saisie si une pièce de même nature a été enregistrée à une date postérieure à D.

**Schéma n°05 : Les étapes de la situation de départ**



Source : Projet 3COH (2012) : «Guide de l'utilisateur », Algérie.

#### **IV. PRESENTATION DU MODE DE FONCTIONNEMENT DES TROIS COMPTABILITES**

Le principe fondamental du système 3COH est la bonne gestion de l'hôpital public, et une détermination réelle des coûts de l'activité hospitalière, pour une adaptation du système à la T2A.

Connaître le coût d'un processus est difficilement accessible à la comptabilité traditionnelle de l'hôpital, alors qu'avec la méthode d'intégration des trois comptabilités dans un même système (que le système 3COH contient) on peut facilement y accéder.

Nous ferons l'accent dans cette section sur les modes de fonctionnements et les principes sur lesquels reposent les trois comptabilités (générale, analytique et budgétaire), ainsi que la complémentarité existante entre eux. Le système 3COH introduit les notions de ces comptabilités pour permettre aux usagers du système d'avoir l'ensemble des informations comptables et financières disponibles au sein de l'hôpital afin d'aider le gestionnaire à prendre ses décisions.

Par ces trois comptabilités, le système 3COH offre des indicateurs de décision plus pertinents, et une identification réelle des besoins de l'établissement, ainsi que la détermination convenable des coûts des activités en rendant la comptabilité analytique obligatoire.

##### **1. La comptabilité générale**

La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées, et présenter des états reflétant

# Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou

---

une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'établissement public à caractère administratif à la date de clôture.

La comptabilité doit satisfaire, dans le respect du principe de prudence, aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle traite.

## **1.1. L'organisation de la comptabilité générale**

Les écritures comptables sont passées selon le système dit « en partie double » : chaque écriture affecte au moins deux comptes, l'un étant débité et l'autre crédité conformément aux dispositions de l'article 5 du décret exécutif n° 91-313 du 7 Septembre 1991<sup>3</sup>.

Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée, ainsi que la référence de la pièce justificative qui l'appuie. Chaque écriture comptable s'appuie sur une pièce justificative datée, établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution éventuelle sur papier de son contenu. Toutefois, les opérations de même nature, réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée peuvent être récapitulées sur une pièce justificative unique.

Tout établissement hospitalier tient un livre journal et un livre d'inventaire.

➤ Le livre journal enregistre les mouvements affectant le patrimoine de l'établissement hospitalier par la récapitulation au moins mensuelle des totaux des opérations comptabilisées ;

➤ Dans le cadre d'un PCEPA (Plan Comptable Et Plan Analytique) informatisé, des documents informatiques imprimés peuvent tenir lieu de livre journal; ces documents doivent être identifiés, numérotés et datés dès leur établissement par des moyens offrant toute garantie en matière de preuve ;

➤ Le livre d'inventaire reprend les états financiers de chaque exercice.

Le coût d'acquisition d'un actif est égal au prix d'achat résultant de l'accord des parties à la date de l'opération, majoré des droits de douanes et autres taxes fiscales non récupérables par l'établissement hospitalier auprès de l'Administration fiscale, ainsi que des frais accessoires externes directement attribuables pour obtenir le contrôle de l'actif et sa mise en état d'utilisation. Les frais généraux administratifs et les frais engagés à l'occasion de la mise en exploitation d'un bien immobilisé pendant la période intérimaire entre la fin de son installation (date d'arrêt du cumul des coûts d'entrée) et son utilisation à capacité normale constituent des charges exclues du coût d'acquisition.

---

<sup>3</sup>Tricoh (2012) : « Plan comptable des hôpitaux », Algérie, Cité in [www.site3coh.dz](http://www.site3coh.dz).

# Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou

---

Le coût de production d'un bien ou d'un service est égal au coût d'acquisition des matières consommées et services utilisés pour cette production, augmenté des autres coûts engagés au cours des opérations de production, c'est à dire des charges directes et des charges indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service.

Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production par application des règles générales d'évaluation, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production des actifs équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production.

## 1.2. L'apport de la comptabilité générale

La comptabilité générale distingue plusieurs étapes dans les flux économiques. Les opérations sont rattachées à un exercice selon leur date de naissance (livraison d'un bien, service fait), selon la réalité de la consommation (charge, amortissement), selon la date d'identification du risque (provision). Les charges et produits dépendent directement des événements de l'année. Seuls sont imputés au compte de résultat les éléments dont le fait générateur est intervenu au cours de l'exercice.

La comptabilité générale, cadre d'analyse économique, permet la production de trois états financiers de base : le bilan, le compte de résultat et le tableau des flux de trésorerie. Elle fournit une représentation économique beaucoup plus riche que le simple modèle budgétaire.

Pour ce faire, la comptabilité générale utilise une nomenclature de comptes qui comprend :

➤ **Les comptes de bilan** (ou de situation) destinés à établir l'inventaire. Il mesure le patrimoine d'un établissement à un moment donné : C'est une photographie instantanée de ce qu'il a (actif) et de ce qu'il doit (passif)

-De ce que l'on a : Argent en caisse, créances, stocks (médicaments, réactifs, produits d'entretien, consommables, pièces de rechange, ...), immobilisations (terrains, constructions, installations, matériel médical, mobilier de bureau, véhicules, ambulances,...), C'est l'« actif » ;

-De ce que l'on doit : Emprunts, sommes dues aux fournisseurs divers, impôts à payer, effets à payer, ... Ce qui constitue le « Passif » ; autrement dit, ce qui a permis d'avoir les actifs ;

➤ **Les comptes de gestion** qui correspondent globalement aux recettes et aux dépenses : salaires du personnel, consommation, biens stockés, primes d'assurances, loyer, impôts, frais

financiers, ... prestations de consultation, d'hospitalisation, de traitement médicaux, vente de produits sanguins ;

➤ **Les comptes de résultat** mesurent les ressources (produits) et les moyens consommés (charges) pendant une période ; ils mesurent la variation du patrimoine. En d'autres termes, ils servent à déterminer le bénéfice brut en fonction des recettes et des dépenses.

A noter, que la comptabilité générale utilisée par le système 3COH est à la base du nouveau système comptable financier (SCF) suite à la loi 07.11 du 25 Novembre 2007.

## 2. La comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un ensemble de méthodes de collecte, d'enregistrement et de traitement des données quantitative et financières relatives aux activités économiques et sociales, en vue de déterminer des coûts, des prix de revient, des résultats et de fournir les éléments nécessaires au calcul des indicateurs de gestion qui permettent le suivi de l'évolution et de l'appréciation des performances.

La comptabilité analytique dans le système 3COH utilise comme unité d'œuvre<sup>4</sup> soit le coût de journée d'hospitalisation, soit l'activité chirurgicale. Elle utilise comme unité de calcul les coûts de journée d'hospitalisation.

### 2.1. Objectifs et finalité de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique permet la détermination des coûts des activités hospitalières et des résultats détaillés, variés et articulés suivant les besoins en information de gestion aux niveaux micro et macro-économique (notamment les coûts par produit, par activité, par fonction, par centres de responsabilité<sup>5</sup>, etc....).

La comptabilité analytique ne se limite pas comme le fait la comptabilité générale à l'enregistrement des données dans le but de déterminer des résultats, elle prend en considération le critère économique. Elle n'est pas rigide puisqu'elle permet l'utilisation de données économiques internes et externes à l'hôpital grâce à sa souplesse ; elle est un outil de gestion et une source d'information pour les décideurs et son cadre est élaborée dans cette optique.

Elle facilite l'élaboration des programmes d'exploitation et d'investissement de l'hôpital en permettant notamment une valorisation plus précise des éléments budgétaires.

---

<sup>4</sup> Unité d'œuvre : Utilisé dans les méthodes des coûts traditionnelles est remplacé dans la méthode ABC par l'indicateur il doit permettre de répartir les ressources consommées par chaque activité ; unité d'œuvre permet donc d'imputer le coût de l'activité.

<sup>5</sup> Centre de responsabilité : Le centre de responsabilité est un centre de profit dont l'objectif s'exprime sous la forme d'un résultat à obtenir.

Elle procède au calcul d'un ensemble d'indicateurs de gestions utilisables par tous les niveaux décisionnels de l'hôpital.

## **2.2. Présentation de la comptabilité analytique en tant que système de gestion interne**

La comptabilité analytique a été perçue dans un premier temps comme instrument d'analyse complémentaire permettant de mieux comprendre l'origine et les modalités de formation du résultat d'un hôpital.

Si la comptabilité générale comporte les contraintes d'ordre légal et réglementaire et doit répondre beaucoup plus aux impératifs de contrôle externe, le rôle de la comptabilité analytique est avant tout de répondre à des préoccupations de gestion interne.

A ce titre, la structure paraît moins rigide dans la mesure où l'hôpital peut concevoir les méthodes ou les mécanismes qui lui paraissent les plus adéquats pour la saisie des coûts et le contrôle de l'activité. C'est dans le même ordre d'idées que le système de 3COH a intégré la comptabilité analytique comme une étape indispensable lors de l'exécution du logiciel 3COH.

## **2.3. Les critères de choix d'un modèle de comptabilité analytique**

La comptabilité analytique hospitalière doit être au service d'objectifs définis par la direction de l'hôpital. Les méthodes de comptabilité analytique hospitalière sont elles-mêmes plus particulièrement adaptées à certains objectifs. Il convient surtout de rechercher l'adaptation optimale des différentes méthodes aux caractéristiques organisationnelles et aux objectifs de l'établissement hospitalier auxquelles elles s'appliquent.

Nous avons essayé, à l'aide du tableau suivant, de proposer des éléments de détermination du choix de la méthode en croisant les objectifs généraux de chaque méthode avec les buts éventuels poursuivis par l'hôpital. Nous avons donc relevé certains éléments de contexte, en termes de critères stratégiques, économiques, financiers et de spécificités structurelles des structures hospitalières, susceptibles de contribuer à déterminer la méthode la mieux adaptée.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup>Mourad, Amalou (2009) : « *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 Économiques, Option : Economie de la Santé et Développement Durable, Université de Bejaïa, 2009, p. 91.

# Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou

**Tableau n°01** : Les critères de choix d'un modèle de comptabilité analytique

Objectifs Méthodes	Alimentation du système d'information		Aide à la prise de décision		Appui au contrôle interne	
	Connaissances des activités	Tarifification	Optimisation	Décision	Préparation budgétaire	Suivi
<b>Section homogènes</b>	Xxx	Xxx				xxx
<b>Activity Based Casting (ABC)</b>	Xxx	Xxx				xx
<b>Coûts standards (écarts)</b>		Xx			xxx	xxx
<b>Coûts partiels</b>	X		Xxx	xxx	xx	xxx

**Source** : Le ministère français de la fonction publique, de la réforme de l'Etat et de l'aménagement du territoire, «*Le contrôle de gestion dans les administrations de l'Etat* », Paris, 2002, P.103 cité in : [www.fonction publique.gouv.fr](http://www.fonction publique.gouv.fr).

**X** : Méthode ne permettent pas ou peu d'atteindre l'objectif ;

**XX** : Méthode permettant d'atteindre partiellement l'objectif ;

**XXX** : Méthode permettant d'atteindre complètement l'objectif.

Le choix d'un modèle de comptabilité analytique (sections homogènes, méthode ABC, coûts partiels, coûts standard) est fondamental dans la mesure où il détermine les règles et les options comptables appliquées pour le calcul des coûts. Eu égard aux éléments retenus pour la structuration du système analytique et aux objectifs fixés, il convient de chercher à déterminer la méthode la plus adaptée à l'hôpital algérien.

D'après les critères de choix d'un modèle de la comptabilité analytique (susmentionnés), et après examen des paramètres du logiciel 3COH et analyse des données du tableau de bord, on déduit que la méthode utilisée par le système est la méthode ABC.

Nous devons mentionner que la finalité du tableau de bord n'est pas l'établissement d'un document présentant le niveau atteint pour chacun des indicateurs définis par la méthode ABC.

Rappelons-nous donc que le but du contrôle de gestion est l'atteinte des objectifs, non la fixation des objectifs. La finalité du tableau de bord est l'atteinte des objectifs définis (dont les indicateurs sont l'expression chiffrée).

Le tableau de bord est un outil de travail et non « l'œuvre » mensuelle du contrôle de gestion que personne ne lit ; outil de pilotage au même titre que celui d'une voiture. Il fournit pour le manager de l'hôpital l'ensemble des informations chiffrées de son établissement. Il aide le directeur dans ses décisions. Les décisions du directeur seront justifiées à partir du tableau de bord.

### **3.La comptabilité analytique complément de la comptabilité budgétaire**

La comptabilité budgétaire ne distingue pas un achat d'une consommation. Elle ne mesure que les flux financiers. Une fois payé, un bien est réputé être consommé. L'utilisation qui en est faite n'a aucun impact sur le budget. L'un des objectifs majeurs de la comptabilité analytique est l'alimentation du système de gestion budgétaire. Pour atteindre cet objectif essentiel, deux types d'actions sont à envisager.

La première se situe au niveau des délais, elle permet de trouver une solution au problème d'obtention des résultats analytiques à la fin de chaque période budgétaire. En effet, il est important de mesurer rapidement les résultats des décisions prises pour pouvoir les comparer aux résultats attendus (budgets). Malheureusement, la comptabilité analytique dite « historique » n'est pas en mesure de fournir en temps voulu ces données nécessaires à la comparaison, car il faut attendre que l'ensemble des coûts soit connu pour pouvoir dégager les résultats.

Pour surmonter ce handicap, il est indispensable aux gestionnaire de recourir à l'utilisation des standards, comme il est possible de détourner la difficulté en utilisant une comptabilité analytique « prévisionnelle », c'est-à-dire fondée sur des standards. Cet outil est beaucoup plus approprié au contrôle de gestion, car il permet d'établir un lien efficace entre les budgets et le suivi des réalisations.

Avec l'informatisation du système 3COH et la délégation de la tâche de saisie à chacun des services (chaque service se charge d'introduire les coûts qu'il a engendré dans la limite introduite par le profil usager), le système 3COH réduit cette période et prend en considération la comptabilité analytique prévisionnelle dans le cadre du système de base.

La seconde action quant à elle concerne la cohérence au niveau « structurel ». Les fondements de la gestion budgétaire reposent sur une structure par centre de responsabilité.

En comptabilité analytique, on parle plutôt de sections homogènes, qui peuvent servir de moyen de contrôle de gestion en facilitant la recherche et la mise en cause des responsabilités.

En définitive, la complémentarité entre les deux techniques exige une cohérence entre la structure par centre de responsabilité, cadre d'application de la gestion budgétaire, et celle des sections utilisées dans le cadre de la comptabilité analytique.

# Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou

---

En intégrant les deux comptabilités, le système 3COH semble prendre en compte cette complémentarité, et cela est déjà perceptible au niveau des paramètres du logiciel. Ainsi, chaque service est considéré comme centre de responsabilité et chaque centre de responsabilité est constitué d'un ensemble de sections homogènes (sous-famille).

En résumé, nous pouvons constater qu'il existe une interdépendance entre les trois comptabilités dans le cadre du système de 3COH. En outre, ce dernier, par son mode informatisé, oblige la mise en œuvre successive des trois comptabilités. Ainsi, l'enregistrement d'une facture d'achat, par exemple, n'est pas pris en considération dans l'état financière et le tableau de bord, si elle n'est pas enregistrée au préalable dans les étapes précédentes, c'est-à-dire dans la comptabilité générale, puis la comptabilité analytique et enfin dans la comptabilité budgétaire. Cet enchaînement est dû au processus que chaque comptabilité prend en considération les résultats de la comptabilité précédente.

## CONCLUSION

Le système de triple comptabilité hospitalière est un mode de management permettant de promouvoir la performance et le pilotage de l'établissement. Il implique d'ajuster les modes de fonctionnement de l'organisation à plusieurs niveaux. Ce système est lié directement à la direction générale.

Tout au long de ce chapitre, nous avons essayé de présenter le système 3COH, où nous avons remarqué que ce système joue deux rôles principaux dans l'établissement. Le premier est celui du SIH, il enregistre l'ensemble des flux de l'hôpital. Le deuxième est celui du contrôle de gestion, en introduisant les trois comptabilités, pour une détermination plus significative de l'état financière de l'hôpital et une élaboration d'un tableau de bord avec l'ensemble des indicateurs représentatifs qui aident à la prise de décision opérationnel.

Le système 3COH réalise avant tout un diagnostic économique, qui serait d'un apport très considérable pour l'établissement. Par ailleurs, ce système représente le facteur d'analyse de base pour le gestionnaire ; il permet de choisir, pour un processus donné, des indicateurs de coûts pertinents pour chacune des activités de l'établissement, permettant d'analyser la performance de celle-ci. Ses résultats permettent d'appuyer la prise de décision et de suivre les impacts.

Ce mode de fonctionnement rend le système 3COH, le système le plus adéquat pour la bonne gestion des hôpitaux, voyant la complexité de ces derniers dans le domaine de l'organisation et du fonctionnement.

## Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou

---

Durant le chapitre suivant, nous parlerons du contrôle de gestion et du tableau de bord, qui jouent, en contribuant à satisfaire les besoins en information des gestionnaires, un rôle important dans l'organisation et la prise de décision opérationnelle, ainsi que dans l'amélioration du fonctionnement d'ensemble de l'établissement.

# ***Chapitre II***

*Le tableau de bord outil de contrôle  
de gestion*



## **Chapitre II :**

### **LE TABLEAU DE BORD OUTIL DE CONTROLE DE GESTION**

#### **INTRODUCTION**

Afin de mieux comprendre les fondements théoriques concernant le contrôle de gestion, il est nécessaire de parler sur les différents outils et les différentes méthodes du contrôle de gestion, qui aident le dirigeant à tous les niveaux pour conduire l'organisation, le pilotage et l'évaluation de la performance.

Ensuite, on passera à la présentation du tableau de bord de gestion. L'un des outils les plus pertinents reste aujourd'hui le tableau de bord (TDB), avec son corollaire d'indicateurs de performance et s'impose donc dans le contexte actuel de gestion des hôpitaux qui représente une réalité complexe sous forme de schéma simplifié.

Enfin dans le dernier point, on parlera sur les besoins en information du gestionnaire hospitalier, dont le rôle consiste à assurer la qualité, la pertinence et l'efficacité des soins et services offerts, tout en garantissant une gestion optimale et efficiente des ressources humaines, matérielles et financières.

#### **I. APERÇU GENERAL SUR LE CONTROLE DE GESTION**

Le contrôle de gestion hospitalier est devenu un élément essentiel de la maîtrise des dépenses d'hospitalisation. Il ne saurait toute fois se résumer au seul suivi de la 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 les réaliser.

##### **1. Définition de contrôle de gestion**

Pour cette définition, on s'intéressera tout d'abord à la notion de contrôle, puis à celle de contrôle de gestion qui s'intègre, en fait, dans un système plus global.

Cette notion de contrôle peut être appréhendée selon deux approches :

# Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou

---

- **La première approche**, voit le contrôle sous l'angle de la vérification notamment a posteriori. On vérifie, par exemple, que des décisions, des actions ou des comportements ont atteints les finalités souhaitées.

- **Dans une seconde approche**, le contrôle est synonyme de maîtrise, c'est-à-dire de capacité maintenir du pouvoir sur la chose.

Le contrôle de gestion : il mesure, préventivement, les conséquences de la stratégie, fixe des objectifs cohérents, et donne aux cadres opérationnels les moyens de maîtriser l'évolution de l'unité de gestion dont ils sont responsables devant la direction générale.

Le contrôle de gestion est :

- Ouvert sur l'environnement ;
- Compatible avec l'imprécision des instruments environnantes et, parfois, des structures internes ;
- Construire à partir des données du contrôle stratégique ;
- Orienté vers les décisions à prendre pour améliorer la gestion ;
- Un état d'esprit générateur de dialogues.

Plusieurs auteurs ont essayés de donner une définition la plus claire et la plus complète qui en soit. Celle d'ANTHONY reste la plus répandue des définitions.

Dans leur ouvrage « Contrôle de Gestion et Planification de l'Entreprise », « *le Contrôle de Gestion est le processus par lequel, les responsables s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficacie, pour réaliser les objectifs de l'organisation* »<sup>1</sup>.

- **La pertinence** : Qui consiste à prendre en considération les forces et les faiblesses de l'organisation lors de la détermination des objectifs.

- **L'efficience** : Qui consiste à réaliser les objectifs tracés tout en respectant les contraintes des coûts.

- **L'efficacité** : Qualifie la situation où les résultats obtenus coïncident avec les objectifs prédéterminés.

## 2. Les outils de contrôle de gestion

Nous allons essayer de présenter les principaux outils du CDG pour aider les gestionnaires dans leurs réflexions. Pour tirer les meilleures réponses uniques, universelles, plaquées de la même manière sur toutes les entreprises, mais comme des propositions satisfaisantes, à un

---

<sup>1</sup> NAULLEAU.G, ROUACH.M, Le contrôle de gestion bancaire et financier, Revue banque éditeur, 3<sup>ème</sup> édition, Paris, 2000, P49

# **Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou**

---

moment donné. Donc en va présenter la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

## **2.1. La comptabilité analytique**

Dans ce qui suit, on donnera une définition de la comptabilité analytique et ces objectifs.

### **2.1.1. Définition de la comptabilité analytique**

Elle est le premier support d'information en contrôle de gestion, toutes les décisions prises par les responsables d'entreprise se basent sur les résultats dégagés par la comptabilité analytique d'exploitation qui de par sa fonction analyse les charges et les coûts supportés par l'entreprise.

La comptabilité analytique constitue un outil de gestion de l'entreprise et ses informations permettent d'effectuer des choix judicieux quant à la prise de décision.

### **2.1.2. Les objectifs de la comptabilité analytique**

Les objectifs de la comptabilité analytique sont :

D'une part :

- ✓ Connaître les coûts et les résultats des différentes fonctions de l'entreprise.
- ✓ Permettre d'évaluer certains éléments du bilan de l'entreprise.
- ✓ Analyser les résultats après calcul des coûts des biens et services et les comparaisons aux prix de ventes.

D'autres par :

- ✓ Etablir des prévisions de charge et des produits (coût préétablis et budgets).
- ✓ Fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision.
- ✓ Et en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et des budgets).

## **2.2. La gestion budgétaire**

Dans cette partie on définira la gestion budgétaire, ensuite on démontrera les phases de la démarche budgétaire.

### **2.2.1. Définition de la gestion budgétaire**

Définition selon JEAN LOCHARD : « *Le budget est une prévision chiffrée en volumes et en unités monétaires de tous les éléments correspondants à un programme d'activité déterminée établie, en fonction d'objectifs négociés et acceptés. Un budget peut être établi pour une entreprise ou pour une subdivision de l'entreprise. La notion de budget s'applique également aux investissements et à la trésorerie étant la résultante de tous les autres budgets* »<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> JEAN .L, La gestion budgétaire : Outil de pilotage des managers, Edition organisation, Paris, 1998, P12.

# **Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou**

---

Donc la gestion budgétaire consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétaires afin de mettre en place des actions correctives si nécessaire.

Elle permet :

- De traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction ;
- De coordonner les différentes actions de l'entreprise ;
- De prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre (trésorerie, capacité de Production) ;
- De faire des choix entre plusieurs hypothèses.

## **2.2.2. La démarche budgétaire**

La démarche budgétaire repose sur trois phases : l'analyse, l'action puis le contrôle.

### **❖ La phase d'analyse**

Etape 1 : Faire des choix stratégiques ;

Etape 2 : Décliner les choix stratégiques en plans d'action coordonnés qui devraient permettre d'atteindre les objectifs fixés aux différents centres de responsabilité de l'entreprise (ex : service commercial, service comptable, ...)

Etape 3 : Chiffrer les plans d'action en élaborant des budgets prévisionnels ;

### **❖ La phase d'action**

Les plans d'actions sont mis en œuvre, à travers des budgets élaborés ;

### **❖ La phase de contrôle**

La phase de contrôle consiste à comparer les prévisions aux réalisations effectives. Les éventuels écarts devront être expliqués, des actions correctives mises en œuvre et les prévisions ultérieures corrigées ;

## **2.3. Le tableau de bord**

Le tableau de bord doit permettre de concilier les différents enjeux de la gestion et de pilotage de l'organisation pour rassembler toutes les données nécessaires, il doit disposer d'un TDB qui représente une réalité complexe sous forme de schéma simplifié.

### **2.3.1. Définition du tableau de bord**

Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion pour l'améliorer.

# Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou

---

Dans un ouvrage récent, C. Alazard et S. SEPARI (2007), définissent le tableau de bord de gestion comme « *un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe* ». <sup>3</sup>

## 2.3.2. L'objectif du tableau de bord

Les objectifs de tableau de bord de gestion sont :

- C'est un document de travail qui permet d'apprécier les résultats d'actions correctives ;
- Permet d'identifier les points faibles et les points forts de l'entreprise et constitue une base de la prise de décision ;
- Permet aux responsables d'évaluer la performance de leurs subordonnés.  
(Cet élément sera analysé et bien expliqué dans la deuxième section)

## 3. Mission et rôle de contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion participe à la définition des prévisions budgétaires et des objectifs financiers de l'entreprise et de ses départements. Il veille à leur respect au cours de l'année, analyse les écarts et propose des mesures correctives.

- Il participe à l'élaboration des objectifs de l'entreprise ou de département ;
- Il aide à définir les budgets annuels et les moyens nécessaires (humains, financiers, techniques) pour chaque objectifs ;
- Il suit en permanence les réalisations des départements. Il élabore les tableaux de bord pertinents pour l'activité concernée et il collecte les informations quantitatives et qualitatives qui lui sont nécessaires ;
- Il met en évidence les écarts significatifs entre les prévisions et les réalisations. Il analyse les causes de ces écarts avec les responsables opérationnels ;
- Il ajuste les prévisions en fonction des écarts constatés. Il conçoit et rédige des rapports de synthèse pour la direction générale et propose des mesures correctives ;
- Il est le garant de la cohérence et de la conformité des procédures par rapport à l'ensemble des règles de gestion de l'entreprise, et il s'assure de l'harmonisation des outils informatiques de gestion.

---

<sup>3</sup> ALAZARD (C), SEPARI (S) : « *contrôle de gestion, Manuel et applications* », 2<sup>ème</sup> Edition, DUNOD, Paris, 2007, p.634.

# **Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou**

---

Le contrôleur de gestion est plus souvent rattaché au directeur administratif et financier, parfois à la direction générale. Son rôle de collecte et de diffusion d'informations l'amène à avoir de multiples interlocuteurs dans l'entreprise.

La mise en place du tableau de bord doit se dérouler selon un processus de conception et de mise en application qui se compose de plusieurs étapes, qui répond aux besoins de l'entreprise et ses préoccupations, en matière d'amélioration en présentant aux décideurs, de tous niveaux et toutes fonctions, les informations qui sont indispensables pour apprécier leurs performances en regardant des objectifs préétablis pour la prise de décision ainsi que des actions correctives qui doivent être mises en œuvre .

Pour les établissements de santé, la mise en place d'un tableau de bord est un véritable investissement stratégique.

## **II.PRESENTATION ET EXPLOITATION DU TABLEAU DE BORD**

La mise en place d'outils restituant une information fiable et tournée vers la prévision et la prise de décision. Au-delà des méthodes qui cherchent principalement à mesurer des résultats atteints, les nouvelles méthodes de contrôle de gestion c'est le tableau de bord qui facilite l'anticipation et la réactivité, car leur cadre d'analyse repose davantage sur des réalités opérationnelles.

### **1. Présentation du tableau de bord**

Le tableau de bord constitue un outil du contrôle de gestion de premier ordre.il représente un outil d'aide à la décision et à la prévision. C'est dans ce sens qu'il revêt une importance capitale pour le contrôle de gestion et donc pour l'hôpital.

#### **1.1. Définition et caractéristiques du tableau de bord**

Le tableau de bord est un outil d'aide à la gestion composé d'un ensemble de rapports qui informent le responsable sur l'état de bonne marche de son système. C'est en théorie un ensemble d'indicateurs périodiquement mis à jour. Ces derniers jouent un rôle d'alarme et se déclenchent automatiquement pour signaler une anomalie dans le fonctionnement du système.

A travers ce tableau de bord, le manager pourra bénéficier d'éventuels signaux d'alarme et par conséquent, prendre les mesures ou décision qui s'imposent. Car les décideurs doivent toujours savoir d'où il vient, ou trouver dans quelle direction il va ou il veut aller.

## Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou

---

Mais d'abord qu'est ce qu'un tableau de bord ?

Nous avons choisi quelques définitions du tableau de bord parmi plusieurs :

Selon MICHEL LEROY le tableau de bord est « *une présentation synthétique et pédagogique des indicateurs de gestion qui permettent à un responsable de suivre la réalisation des objectifs de son unité de gestion et d'en rendre compte* ». <sup>4</sup>

Selon NORBERT GUEDJI, la base de la mise en place du tableau de bord, c'est la communication et la circulation de l'information, qu'elle soit montante, descendante ou latérale, car, pour lui, un langage commun au sein de l'entreprise est important, et c'est au tableau de bord de le donner.

Ce dernier est alors défini comme étant « *un ensemble d'indicateurs et d'information essentielles permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie. Il doit aussi donner un langage commun aux différents membre de l'entreprise* ». <sup>5</sup>

Nous remarquons que la nature des indicateurs n'est pas précise dans les deux définitions précédentes, la définition élaborée par PATRICK BOISSELIER va nous permettre de la déterminer ; il définit le tableau de bord comme étant « *un document synthétique rassemblant différents indicateurs sur des points clés de la gestion et destiné à un responsable désigné en vue de l'aide au pilotage de son action. Ces indicateurs sont non seulement quantitatifs. Car le caractère non quantitatif de certains indicateurs est important* ». <sup>6</sup>

Donc le tableau de bord constitue un outil qui permet de filtrer des informations disponibles dans le système d'information et de ressortir celles qui sont les plus importants. Il est une composante du système d'information en ce qu'il en constitue l'interface qui oriente le manager dans la recherche et la sélection d'information pertinente et synthétique dans la base des données.

Le tableau de bord est essentiellement un outil de pilotage ; ses caractéristiques principales sont les suivantes :

- Destiné à chaque responsables opérationnel ;
- Réactif et adaptable ;
- Focalise sur l'essentiel et devant traduire la stratégie choisie ;
- Permettant d'identifier les actions correctives nécessaires ;

---

<sup>4</sup>M. LEROY, « Le tableau de bord au service de l'entreprise », Édition d'organisation, Paris, Page14.

<sup>5</sup>G. Norbert, « Le contrôle de gestion », Édition d'organisation, paris, 2000, P 285.

<sup>6</sup>P. BOISSELIER, « Le contrôle de gestion cours et application », Vuibert, Paris, 1999, Page70

# Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou

---

## 2. Typologie du tableau de bord

Il existe deux principaux axes de tableau de bord pour le pilotage et la prise de décision.

### 2.1. Les tableaux de bord financiers et budgétaires

*«Les tableaux de bord financiers sont chargés de mettre en évidence les éléments critiques de la santé financière de l'entreprise d'après le bilan et du compte de résultat »<sup>7</sup>.*

Le tableau de bord financier et comptable est un outil de constatation qui est essentiellement fondé sur des données financières et comptables. Il privilégie l'analyse des résultats plutôt que le suivi des responsables opérationnelles.

Les tableaux de bord financiers ont été le point de départ d'un système de pilotage dans des nombreuses entreprises et établissements. Ceci s'explique par les éléments suivants :

- Ils sont basés sur la comptabilité, instrument obligatoire pour toute entreprise et donc une source d'information facilement exploitable ;
- Les indicateurs sont assez faciles à sélectionner et à calculer ;
- Ils facilitent les comparaisons entre sociétés, tout particulièrement dans le cas de filiales appartenant à un même groupe.

Les tableaux de bord budgétaires sont édités dans le but de comparer des valeurs et de mettre à jour les écarts entre elles.

Ainsi on peut comparer :

- Les données réelles d'un mois avec les prévisions budgétaires pour ce mois ;
- Les données réelles de plusieurs mois cumulés avec les prévisions budgétaires pour ces mêmes mois ;
- Les données de plusieurs mois cumulés avec le budget annuel ;
- Les données réelles d'un mois avec les données réelles de ce même mois au cours de l'année précédente ;
- Les données réelles de plusieurs mois cumulés avec les données réelles de ces mêmes mois au cours de l'année précédente ;

### 2.2. Les tableaux de bord opérationnels

Les tableaux de bord financiers et budgétaires permettent de suivre l'évolution d'indicateurs uniquement financiers. Ainsi ils sont très peu adaptés pour réagir à des modifications rapides des paramètres tant internes qu'externes.

---

<sup>7</sup> WILFRIED NIESSEN et ANNE CHANTEUX, « Les tableaux de bord et business plan », Édition des chambre de commerce et d'industrie de Wallonie, 2005, Page12

# **Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou**

---

En outre, bien d'autres éléments que les seuls paramètres financiers méritent d'être programmés, suivis et analysés au sein des entreprises.

Ainsi, la pratique de nombreuses sociétés a permis de formaliser les tableaux de bord de suivi plus opérationnel, qui vont inclure divers types d'indicateurs :

Principalement des indicateurs quantitatifs non monétaires (données techniques, commerciales,...) quelques mesures financières (exemple : coût par unité produite, chiffre d'affaires par représentant,...) et idéalement quelques indicateurs qualitatifs (image de marque, satisfaction des clients, du personnel...) On ne peut pas l'utilité des mesures de rentabilité financière pour juger de la santé de l'entreprise et on est conscient qu'il est aisé de gérer et piloter les activités au départ d'indicateurs opérationnels.

### **3. Les indicateurs de tableaux de bord**

#### **❖ Définition de l'indicateur**

Un indicateur est une représentation chiffrée d'un phénomène qu'on veut mettre sous contrôle. C'est une donnée permettant d'objectiver une situation, d'en rendre les caractéristiques lisibles et interprétables. Un indicateur est nécessairement quantitatif : il l'est soit naturellement parce que rendant compte d'une donnée directement mesurable, soit il rend compte d'une donnée qualitative parce qu'il repère cette donnée sur une échelle de valeur.<sup>8</sup>

Un indicateur, quel que soit, peut prendre deux valeurs remarquables :

- Une valeur cible, qui traduit l'objectif que l'on fixe ;
- Une valeur en fin d'exercice, qui traduit le niveau de réalisation de l'objectif.

Les indicateurs doivent être adaptés à la nature et à l'organisation de la structure. En fonction de ce dont on entend rendre compte, on doit choisir des indicateurs spécifiques.

Les indicateurs doivent permettre de :

- Fixer des cibles traduisant des objectifs définis en commun par la hiérarchie et par les gestionnaires ;
- Mesurer les réalisations par rapport à ces cibles ;
- Comprendre et analyser ces réalisations ;
- Orienter les décisions des gestionnaires dans le but d'améliorer la performance ;
- Nourrir le dialogue de gestion entre les différents niveaux hiérarchiques.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Patrick GILBERT : Contrôle de gestion, Vuibert, février 2003, Page208

<sup>9</sup> Patrick BOISSELIER: Contrôle de gestion ; cours et application, 3<sup>ème</sup> Édition, librairie Vuibert, février2005, P8

# Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou

---

Les indicateurs s'inscrivent dans une logique de gestion par la performance. Cette démarche vise à orienter l'action de l'organisation vers la performance. Elle incite aussi à mettre en œuvre les moyens pour comparer les performances dans une optique d'analyse comparative (Benchmarking).

On distingue parmi les indicateurs :

### 3.1. Les indicateurs d'environnement

Ce sont des indicateurs qui visent à décrire le contexte dans lequel opèrent les structures, soit sur le plan local, soit sur le plan global ; ces indicateurs sont aussi appelés « indicateurs de situation » (exemple : La taille de la population).

Sont également considérés comme indicateurs d'environnement les indicateurs de préférences qui traduisent les attentes de l'utilisateur d'un service. Ils sont construits le plus souvent sur la base de données opérationnelle du responsable qualité du service. Ces indicateurs sont essentiels dans la perspective de la mesure de la satisfaction des usagers comme élément de la performance, pour une organisation qui met effectivement les usagers au cœur de sa démarche.<sup>10</sup>

### 3.2. Les indicateurs de moyens

Ils visent à décrire le volume (unités physiques) ou le coût des moyens utilisés (agents, prestations de service, volume horaire, etc.) dans le processus de production de la structure. Ces indicateurs ont une utilité essentiellement opérationnelle, et afin d'effectuer des comparaisons, leur traduction en unité monétaire est nécessaire.<sup>11</sup>

### 3.3. Les indicateurs d'activité ou de production

Ils sont destinés à mesurer le résultat direct du processus productif de la structure ; ce qu'on nomme résultat intermédiaire par rapport au résultat final. On distingue à cet égard les indicateurs d'activité (exemple : nombre d'interventions chirurgicales effectuées) des indicateurs de production (exemple : nombre de personnes guéries).

C'est ce que les Anglo-Saxons nomment « output ».<sup>12</sup>

### 3.4. Les indicateurs de performance

La performance peut s'apprécier selon trois axes :

➤ **Le résultat final** : Quel est le résultat final de l'action de l'organisation ?

Il s'agit d'appréhender la conséquence finale des actions sur l'environnement économique et social, la mesure des bénéfices servant à éclairer la valeur de la politique menée. C'est la comparaison de la situation de l'organisation avec les objectifs que l'on s'est fixés en la matière,

---

<sup>10</sup> Patrick GIBERT : Op-cit, Page 215

<sup>11</sup> Idem, Page 215

<sup>12</sup> Idem, Page 216

## Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou

---

qui permet d'apprécier ce résultat final. se rapproche-t-on ou non (et pourquoi ?) des situations que l'on voulait atteindre ?

On voit bien que les indicateurs d'activités ou de production sont insuffisants pour savoir si la structure travaille, bien ou non : il ne suffit pas de beaucoup travailler utilement.

C'est ce que les Anglo-Saxon nomment « impact » ou « outcome ».

L'activité d'une structure peut être totalement ou partiellement à l'origine de l'évolution du milieu sur lequel elle agit. Cette question est très importante dans la perspective du dialogue de gestion entre niveaux hiérarchiques, de la contractualisation et de la responsabilisation que ces démarches entraînent : si la contractualisation doit se fonder sur la performance et non sur les seuls résultats intermédiaires, elle ne doit pas aboutir à rendre une structure responsable de résultats finaux qu'elle ne pourrait maîtriser ; il s'agit bien en l'occurrence d'un choix stratégique des managers, que de déterminer ce dont ils seront compatibles.

On distingue donc les caractéristiques de milieu qui résultent principalement de l'activité de la structure – indicateur d'impact – de celles qui ne sont qu'en partie imputables à l'activité de la structure – indicateur d'effet.<sup>13</sup>

➤ **La qualité du service rendu** : Quel que soit le degré de proximité entre le service prestataire et l'utilisateur (client interne ou externe), la qualité doit être un objectif en soi.

La qualité se mesure sous l'angle de la satisfaction exprimée par les usagers, et dans l'optique du respect de procédures préalablement déterminées : d'où les deux types d'indicateurs correspondants, ceux de satisfaction des usagers et ceux de la qualité des processus, les seconds n'étant en fait qu'un intermédiaire pour que les premiers soient optimaux.

L'utilité de consacrer au sein de la performance un développement propre à la qualité tient au fait que les progrès dans ce domaine résultent de démarches spécifiques, dont il doit être tenu compte : analyse des besoins conduisant à la définition de critères de qualité, fixation de standards ou de cibles, déploiement d'outils de mesure.

Les attentes des usagers, doivent être forcément et systématiquement prises en compte afin de se prémunir contre le risque d'un niveau de service qui serait jugé inacceptable par son destinataire.

Ces indicateurs peuvent être par exemple : délai d'attente, temps de réponse, taux d'erreur, niveaux de satisfaction de l'utilisateur, etc.<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> Patrick GIBERT : Op-cit, Page 219

<sup>14</sup> Idem, Page 226

# Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou

---

➤ **L'efficience** : Parfois nommée « productivité » ; progresse-t-on vers l'optimisation dans l'utilisation des moyens employés ? le souci est la bonne utilisation des moyens engagés au regard des réalisations obtenues.

La direction de l'organisation ne peut que s'interroger sur le rapport entre les moyens consacrés à une action et les réalisations obtenus. Ces indicateurs sont fréquemment des ratios rapprochant des indicateurs de moyens et des indicateurs de résultats.<sup>15</sup>

Parmi ces indicateurs, on peut trouver les coûts unitaires, les indicateurs d'utilisation des potentiels (taux des effectifs actifs exerçant des tâches bien précises) ou de distribution de moyens (fonction de répartition de moyens,...), etc.<sup>16</sup>

### 3.5. Les indicateurs d'efficacité

Ces indicateurs ressortissent à une notion proche de celle de performance et sont souvent classés avec les précédents, mais leur nature est néanmoins très différente et ils relèvent par essence du pilotage. Dans la mesure où l'efficacité est bien dans le triangle de la gestion, le rapport entre les réalisations et les cibles d'objectifs qui ont été définies, ils mesurent le taux d'atteinte des cibles (ce sont donc par nature des ratios). En ce sens, on peut avoir la mesure de l'efficacité en matière de qualité, tout aussi bien qu'en matière d'efficience ou d'impact, ou de n'importe quoi pour lequel on fixerait des objectifs. On voit bien qu'à la limite l'efficacité de la gestion pourrait être la manière dont globalement la conduite de la structure permet d'atteindre les objectifs définis, en mesurant cela par exemple avec un indicateur synthétique pondérant les divers indicateurs de performance, mais pas l'efficience en soi, même s'il existe une efficacité en matière d'efficience.<sup>17</sup>

### 4. Les instruments du tableau de bord

Le tableau de bord est un ensemble cohérent au sein duquel les informations sont collectées et diffusées de manière systématique et rationnelle sous différentes formes telles que : Les valeurs brutes et les écarts, les ratios, les graphiques... etc. Le but étant d'attirer l'attention du responsable sur les informations clés pour accélérer l'analyse et le processus de décision.<sup>18</sup>

---

<sup>15</sup> Patrick GIBERT : Op-cit, Page 225

<sup>16</sup> Idem, Page 226

<sup>17</sup> Idem, Page 228

<sup>18</sup> LEROY.M, « le tableau de bord au service de l'entreprise », Édition d'organisation, Paris, 2001, Page 14

# Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou

---

## 4.1. Les valeurs brutes et les écarts

En général, un tableau de bord doit uniquement présenter les informations indispensables au niveau hiérarchique auquel il est destiné et seulement celles sur lesquelles le responsable peut intervenir.

Les valeurs brutes sont essentielles pour que le responsable puisse avoir une vision réaliste de son action, c'est-à-dire à la mesure des grandeurs sur lesquelles il travaille.

Des écarts peuvent être calculés sur certaines valeurs, seuls les écarts se rapprochant des points clés de l'activité doivent être retenus.

A chaque niveau hiérarchique, le tableau de bord comprend les écarts dont la surveillance est indispensable à la bonne marche du centre de responsabilité (exemple ; écarts sur les prix, sur la qualité...).

Après l'analyse de ces écarts, il est facile de déclencher des actions correctives.

## 4.2. Les ratios<sup>19</sup>

Le ratio est le rapport entre deux grandeurs qui donne une information sur de nombreux aspects de l'entreprise.

En règle générale, un ratio respecte les principes suivants :

- Un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans le temps et dans l'espace qui est significative ;
- Il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio est le signe d'une amélioration de la situation.

Dans le tableau de bord, les ratios utilisés seront plutôt des ratios de fonctionnement (orientés vers la gestion à court terme) que des ratios de structure (d'avantage orientés vers la gestion à moyen et à long terme) et on ne retiendra que ceux qui mettent l'accent sur les points clés de l'entreprise.

Les ratios facilitent une appréhension de la situation en terme relatifs et autorisent une mesure de la performance.

## 4.3. Les graphiques

Les graphiques sont un outil privilégié des tableaux de bord, car ils permettent de visualiser rapidement et efficacement l'évolution, la tendance et la répartition entre divers éléments. Le choix doit cependant s'effectuer avec pertinence.

---

<sup>19</sup> LOROY.M : « Le tableau de bord au service de l'entreprise », Edition d'organisation, Paris, 2001, P76.

# Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou

---

## EXEMPLE:

- La comparaison entre les ventes réalisées et les prévisions budgétaires et entre les produits 1,2, et 3.
- L'évolution de la production dans l'année.
- Le chiffre d'affaire réalisée par chaque trimestre.

### 4.4. Les tableaux<sup>20</sup>

Les tableaux fournissent des données détaillées et laissent la possibilité à l'utilisateur d'effectuer des calculs complémentaires. Ils sont généralement utilisés pour mettre en évidence des écarts entre objectifs et réalisations. Ils permettent également de constater l'évolution et d'apprécier la tendance en juxtaposant les réalisations du mois en cours avec celles du mois précédent ou du mois correspondant de l'année précédente.

### 4.5. Les clignotants

Ils correspondent à des signaux visuels faisant ressortir les écarts significatifs après comparaison la valeur de l'indicateur avec un seul limite ou une norme de référence.

L'avantage des clignotants c'est qu'ils attirent l'attention du gestionnaire sur les anomalies en s'allument, ce qui lui permet de focaliser son action sur l'essentiel. Les clignotants les plus connus sont : les pictogrammes, la coloration, une alarme sonore.<sup>21</sup>

### 4.6. Les multimédias

Image, voix, ils autorisent une perception plus riche de la situation, mais ils limitent la part d'interprétation de l'utilisateur.

### 4.7. Les commentaires

Les commentaires doivent apporter une explication supplémentaire par rapport aux chiffres avancés et aux graphiques qui figurent déjà sur le tableau de bord, et ce, aux fins d'une meilleure interprétation des données.

Ils portent sur :

- ✓ Une explication des écarts constatés ;
- ✓ Une décision prise par le responsable ;
- ✓ Questions sur des décisions à prendre ;
- ✓ Justification des prévisions sur les mois à venir ;
- ✓ Avancement des actions prises précisément.

En définitive, le réseau des tableaux de bord est donc aux caractéristiques suivantes :

---

<sup>20</sup> GERVAIS. M, Contrôle de gestion, édition ECONOMICA, Paris, 2005. Page 622

<sup>21</sup>Idem

# **Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou**

---

✓ Chaque responsable a son tableau de bord, avec des informations spécifiques à sa gestion afin d'éclairer ses décisions.

✓ Chaque tableau de bord a une ligne de totalisation des résultats qui doit figurer dans le tableau de bord de niveau hiérarchique supérieur.

✓ Chaque tableau de bord d'un même niveau hiérarchique doit avoir la même structure pour placer l'agrégation des données.

✓ L'empointage des informations des tableaux de bord doit respecter la ligne hiérarchique.

✓ Il doit permettre de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.

Pour chaque responsable, les informations retenues concernent spécifiquement sa gestion car il en est le premier destinataire. Il doit y trouver les éléments dont il a besoin pour éclairer ses décisions mais uniquement ceux dont il a la maîtrise en accord avec la délégation qu'il a reçue.

## **5. LE ROLE D'UN TABLEAU DE BORD**

Le tableau de bord a pour rôle de constituer un aidé au pilotage de l'entreprise ou du service concerné.

### **5.1. Le tableau de bord comme instrument de mesure**

Le tableau de bord est un instrument de mesure ou d'évaluation des performances pour un fonctionnement et un développement harmonieux de l'organisation.

Il joue le rôle de simulateur pour mieux saisir les circuits et les mouvements du cycle de gestion dans un environnement turbulent et instable, nous pouvons considérer le tableau de bord comme étant la base de jugement de la performance de l'entreprise.

### **5.2. Le tableau de bord comme instrument de contrôle et de comparaison**

Par son contrôle permanent, le tableau de bord est un instrument de comparaison indiquant si les prévisions déterminées selon les normes de gestion, ont été réalisées dans les meilleures conditions.

Il permet de détecter en détail les obstacles qui ont une importance significative empêchant la poursuite ou la réalisation des objectifs de sorte à engendrer des effets positifs sur la gestion de l'entreprise. D'autre part il permet de diagnostiquer les points faibles, de faire apparaître ce qui est anomal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.

# **Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou**

---

## **5.3. Le tableau de bord aide à la décision**

Le tableau de bord contient une information synthétique, comptable qui est une essentielle source d'aide à la décision. Il donne des informations sur les points clés de la gestion et aussi sur le dérapage possible mais il doit surtout être à l'initiative de l'action.

Une fois les obstacles connus, il convient d'analyser les causes de ces obstacles par la mise en œuvre des actions correctives.

De manière idéale, un tableau de bord devrait aider :

- Pour une prise de décision en temps réel dans l'entreprise ;
- Pour une prise de décision en temps répartie ;
- Pour des informations adapté à chaque décideur ;
- Pour le pilotage d'objectifs diversifiés.

## **5.4. Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication**

Le tableau de bord facilite les dialogues entre toutes les parties concernées

### **→ Entre le gestionnaire du centre de responsabilité et ses supérieurs hiérarchiques :**

Lors des comités de direction, chaque gestionnaire rend compte des résultats atteints, les commentes et explique les causes des écarts. Il expose, également, les mesures correctives qu'il a adoptées et présente les résultats qui en découleront. De sa part, la direction générale doit veiller à la cohérence entre les actions des différents responsables en les orientant et peut, même, réviser les objectifs initiaux si elle juge qu'ils n'ont pas été bien définis ;

### **→ Au sein de l'équipe :**

Le tableau de bord favorise la cohésion ; il focalise l'attention sur les facteurs clés de la gestion à un moment donné, ce qui nécessite la coordination des actions des membres de l'équipe et l'établissement d'un lien entre les efforts de chaque membre pour atteindre l'objectif fixé.

## **6. LES LIMITES DU TABLEAU DE BORD**

Plusieurs insuffisances apparaissent dans la réalité des entreprises et établissements, parmi elles, nous citons:

❖ L'objectif du TDB reste trop souvent ce lui du contrôler sans aide au changement ou aux améliorations.

❖ Il n'y a pas de TDB adapté à chaque service ou niveau hiérarchique mais un tableau unique qui ne correspond pas toujours aux spécificités de l'activité. Le TDB apparait alors

## **Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou**

---

comme trop généralisé et ne se soucie donc pas des spécificités de chaque secteur d'une même entreprise.

❖ Le TDB est souvent figé pendant des années sans souci d'adaptation à des nouveaux besoins, de nouveaux objectifs ou moyens.

❖ La périodicité du TDB est souvent la même pour tous les services alors qu'elle peut apparaître inadaptée pour certains métiers d'une même société ; et dont les résultats peuvent être saisonniers.

❖ La conception du TDB est trop peu souvent laissée à l'initiative de ceux qui vont l'utiliser. Ceci pose donc de sérieux problèmes de subjectivité et une mauvaise analyse des problèmes essentiels.

❖ Les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale.

❖ Les indicateurs ne sont pas remis en cause et le manque de recul sur une longue période conduit à une gestion routinière.

### **III. LES BESOINS D'INFORMATION D'UN GESTIONNAIRE DANS UNE ORGANISATION PUBLIQUE**

Les dirigeants d'une organisation publique, ainsi que ceux des administrations et des associations, doivent disposer d'un tableau de bord pour pouvoir piloter en toute lucidité l'organisation dont ils assument la responsabilité.

Ce tableau de bord englobe tous les indicateurs ou bien toute l'information que les dirigeants ont besoin dans l'élaboration de leurs décisions. On regroupe généralement ces indicateurs en cinq (05) catégories :

✓ **Les indicateurs de coût** : Ils mesurent la valeur des ressources consommées.

✓ **Les indicateurs de résultat** : Ils apprécient en terme qualitatifs et/ou quantitatifs ce qui est réalisé.

✓ **Les indicateurs d'activité** : Ils donnent des éléments relatifs à l'action réalisée pour l'obtention des résultats.

✓ **Les indicateurs de performances** : Ils s'assurent de la réalisation de l'activité au moindre coût et du déploiement de la stratégie.

✓ **Les indicateurs stratégiques** : Ils renseignent directement sur la réalisation de la stratégie et de ses objectifs.

# **Contribution à l'étude de l'apport de nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie: cas de l'EPH d'Akbou**

---

## **CONCLUSION**

Ce chapitre nous a permis non seulement de définir le contrôle de gestion et les différents outils de contrôle de gestion, mais aussi de présenter les indicateurs du tableau de bord et son rôle dans une organisation. Nous avons aussi décrit les différentes étapes de son élaboration.

On peut dire que le tableau de bord est un outil d'évaluation de la performance tout à fait essentiel, mais il convient d'être parfaitement lucide sur ces limites.

Après avoir abordé le cadre théorique du tableau de bord de gestion et illustrer son importance dans le contrôle de gestion et les étapes de son élaboration d'une manière générale, ainsi que les étapes de sa mise en place, nous allons aborder le troisième chapitre de notre travail qui est consacré au cas pratique qui porte sur la présentation du tableau de bord de gestion produit par le nouveau système de triple comptabilité hospitalière.

# ***Chapitre III***

**Contribution à l'étude de l'apport du  
nouveau système triple comptabilité  
hospitalier (3COH) sur les pratiques  
de contrôle de gestion en Algérie : cas  
de l'EPH d'Akbou**



### **Chapitre III :**

## **CONTRIBUTION A L'ETUDE DE L'APPORT DU NOUVEAU SYSTEME DE TRIPLE COMPTABILITE HOSPITALIER (3COH) SUR LES PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION EN ALGERIE : CAS DE L'EPH D'AKBOU**

### **INTRODUCTION**

Afin de compléter notre travail et d'approfondir notre recherche, nous avons mené une étude de cas fondée sur l'observation directe, une série d'entretiens, collecte de donnée. Les entretiens ont été effectués par l'entremise de questionnaires. Ces derniers sont destinés au directeur de l'EPH d'Akbou et aux personnels du centre de calcul. L'objectif étant, d'abord, d'identifier les besoins en informations de gestion des directeurs d'hôpitaux en Algérie, ensuite d'analyser le tableau de bord produit par le nouveau système 3COH. Nous tenterons enfin de vérifier si ce dernier répond véritablement aux besoins d'information des directeurs d'hôpitaux précédemment identifiés.

Dans ce chapitre, nous allons commencer par une présentation de la méthodologie de la recherche et de l'organisme d'accueil, à savoir l'EPH d'Akbou. Nous présenterons ensuite les principaux résultats de recherche, en s'attachant à répondre à la question : *Est-ce que le TDB du nouveau système 3COH répond véritablement aux besoins en informations de gestion des directeurs d'hôpitaux ?*

Pour renforcer la validité de nos résultats de recherche, on a complété l'interview avec le directeur de l'EPH d'Akbou par une série d'entretiens avec trois (3) autres directeurs d'hôpitaux, à savoir ceux des EPH de Sidi-Aich et de Kherrata, ainsi que celui du CHU de Béjaïa. Le but de ces entretiens est toujours de confirmer les besoins en information de gestion des dirigeants hospitaliers en Algérie au jour d'aujourd'hui.

### **I. LA METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE**

Les modes d'investigations sont déterminés par les paradigmes de recherche et les objectifs du chercheur. Dans cette étude, on se propose de vérifier la correspondance du

# Contribution à l'étude de l'apport du nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie : cas de l'EPH d'Akbou

---

nouveau TB avec les besoins en informations de gestion des directeurs d'hôpitaux. Dans le but de répondre à cette problématique générale, on a opté pour une *approche qualitative*<sup>1</sup>.

## 1.1. Le choix de la méthode et le recueil des informations

La nature des données dont on a besoin pour notre recherche sont de natures qualitatives : « *les données qualitatives...se présentent sous forme de mots plutôt que de chiffres* ». <sup>2</sup> L'approche qualitative nous semble la plus appropriée puisqu'elle nous permet de partir d'une situation concrète comportant un phénomène particulier qu'on ambitionne de comprendre et non de démontrer, de prouver ou de contrôler. Le chercheur veut donner sens au phénomène à travers l'observation, la description, l'interprétation et l'appréciation du contexte et du phénomène tel qu'il se présente. Cette méthode recourt à des techniques de recherche qualitatives pour étudier des faits particuliers (études de cas, observation, entretiens semi structurés ou non structurés, etc.).

Notre travail consiste à essayer de **comprendre le rôle que peut jouer le tableau de bord de nouveau système 3COH dans l'élaboration et les prises de décision opérationnelle du directeur de l'hôpital.**

Pour atteindre notre objectif de travail, on a le recours à une **collecte d'information**, une série d'**entretiens exploratoires** et une **étude de cas au niveau de l'EPH d'Akbou**. La raison de ce choix découle du manque d'information et de données sur ce système, en sachant qu'il n'est mis en œuvre que depuis l'année 2010 aux seins des hôpitaux. En effet, le projet est actuellement en phase d'exploitation et ne peut donc se prêter à une évaluation. Pour contourner ces difficultés, on a organisé une série d'**entretiens exploratoires**<sup>3</sup> avec les directeurs de quatre (4) hôpitaux pour cerner les besoins en information de gestion de ces derniers, et ce afin de les confronter par la suite aux indicateurs du tableau de bord du nouveau système.

---

<sup>1</sup>Tout ce qui, dans une recherche, relève de l'ethnographie, de l'étude de cas, de l'interview en profondeur et de l'observation participante in O. Aktouf (1987) : « *Méthodologie des sciences sociales et approche qualitative des organisations : une introduction à la démarche classique et une critique* », Les Presses de l'Université du Québec, Montréal, p. 172.

<sup>2</sup>M.B. Miles, A.M. Huberman (1991): « *Analysing qualitative data: a source book for new methods* », Beverly Hills, Sage, 1979. Trad. Franç. : « *Analyse des données qualitatives ; recueil de nouvelles méthodes* », De Boeck Université, In : R-A. Thietart et coll. (2007), « *Méthodes de recherche en management* », Ed. Dunod, 3<sup>ème</sup> Ed., Paris, p.97

<sup>3</sup> « *Les entretiens exploratoires ont pour fonction de compléter les pistes de travail suggérées par les lectures préalables et de mettre en lumière les aspects du phénomène auxquels le chercheur ne peut penser spontanément. L'entretien exploratoire visant à faire émerger au maximum les univers mentaux et symboliques à partir desquels les pratiques se structurent* » in Alain Blanchet, Anne Cotman, « *L'enquête et ses méthodes (L'entretien)* », 2<sup>e</sup> Édition ARMAND COLIN, Paris, 2007, Page 39.

# Contribution à l'étude de l'apport du nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie : cas de l'EPH d'Akbou

---

## 1.2. Le déroulement des entretiens

Après avoir identifié nos interlocuteurs, en plus du stage pratique effectué au niveau de l'EPH d'Akbou, on s'est déplacé vers deux EPH, à savoir ceux de Sidi Aich et de Kherrata, ainsi que vers le CHU de Béjaïa.

La première série d'entretiens, qui se sont étalés du 21 avril 2013 jusqu'à le 30 avril 2013, a touché le personnel du Centre de Calcul, à savoir :

- Le **chef de service du Centre de Calcul**, à savoir l'informaticien, devenu maintenant «gestionnaire du système d'information ». Celui-ci doit assurer la sécurité et la confidentialité des données, tout en veillant à optimiser les performances des outils matériels et logiciels ;
- Le **magasinier**, qui enregistre les factures, les bons de commande et les bons de livraisons, les achats, la consommation, ainsi que les stocks. .
- Le **pharmacien**, qui est responsable de l'enregistrement des mouvements de la Pharmacie Centrale, et qui désire connaître l'état des stocks et contrôle les dates de péremption ;

L'objet de cette première série d'entretiens est de caractériser l'état d'avancement du nouveau système 3COH, ainsi que de constater les nouveautés apportées par ce dernier.

Dans un deuxième temps, on s'est rapproché des directeurs d'hôpitaux :

- D'abord, le directeur de l'EPH d'Akbou durant la journée du 28 avril 2013.
- Ensuite, pour compléter notre étude de cas et confirmer nos premiers résultats, on a réalisé d'autres entretiens avec les directeurs des EPH de Sidi-Aich et de Kherrata, ainsi que celui du CHU de Béjaïa. Ces entretiens se sont étalés durant la semaine du 29 mai jusqu'au 5 juin 2013.

L'objet de cette deuxième série d'entretiens a été, dans un premier temps, d'**identifier les besoins en informations de gestion des directeurs d'hôpitaux** en Algérie au jour d'aujourd'hui, puis, dans un deuxième temps, de **comprendre le rôle que peut jouer le tableau de bord du nouveau système 3COH dans l'élaboration et les prises de décision opérationnelle de ces derniers.**

## II. PRESENTATION DE L'EPH AKLOUL ALI D'AKBOU

Dans cette section, nous allons essayer de présenter le lieu où va se dérouler notre stage, c'est-à-dire l'EPH d'Akbou. Cette section constitue une synthèse des informations qui sont mises à notre disposition.

# **Contribution à l'étude de l'apport du nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie : cas de l'EPH d'Akbou**

---

## **1. Le nouvel hôpital ou EPH « AKLOUL Ali »**

En termes techniques, il est classé à la catégorie « B » et devient ainsi le second pôle sanitaire important après celui de Bejaia. Son importance stratégique et sa qualification de régional lui sont conférées par son implantation dans une région industrielle.

Mis en service dès 1968, c'est un établissement public à caractère administratif, doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Il est placé sous la tutelle du Wali. Il relève du Ministère de la santé.

Ses missions sont la prise en charge hiérarchisée des besoins sanitaires de la population. De ce fait, il assure l'organisation et la programmation de la distribution des soins curatifs, palliatifs et préventifs. En collaboration, avec les EPSP, Il met en œuvre les activités liées à la santé reproductive et à la planification familiale. Il exécute et applique les programmes nationaux et locaux de santé de la population.

Il contribue à la promotion et à la protection de l'environnement par des activités d'hygiène, de salubrité et de la lutte contre les nuisances et les fléaux sociaux. Il organise et assure le recyclage et le perfectionnement des personnels des services de santé.

## **2. La situation géographique**

Secteur sanitaire d'Akbou fait partie de l'une des 05 régions sanitaires du pays. Il est situé à 70 km du chef lieu de la Wilaya de Bejaia, dont il dépend. Avec ses 1084 km<sup>2</sup>, son relief accidenté, sa position par rapport à la RN26, il représente l'un des secteurs les plus importants de la Wilaya de Bejaia. Le nombre d'usagers de ce secteur est estimé à 268394, répartis dans 188 villages constituant les 15 communes et dans quelques localités des wilayas limitrophes. Il est composé de deux hôpitaux et de soixante structures extrahospitalières.

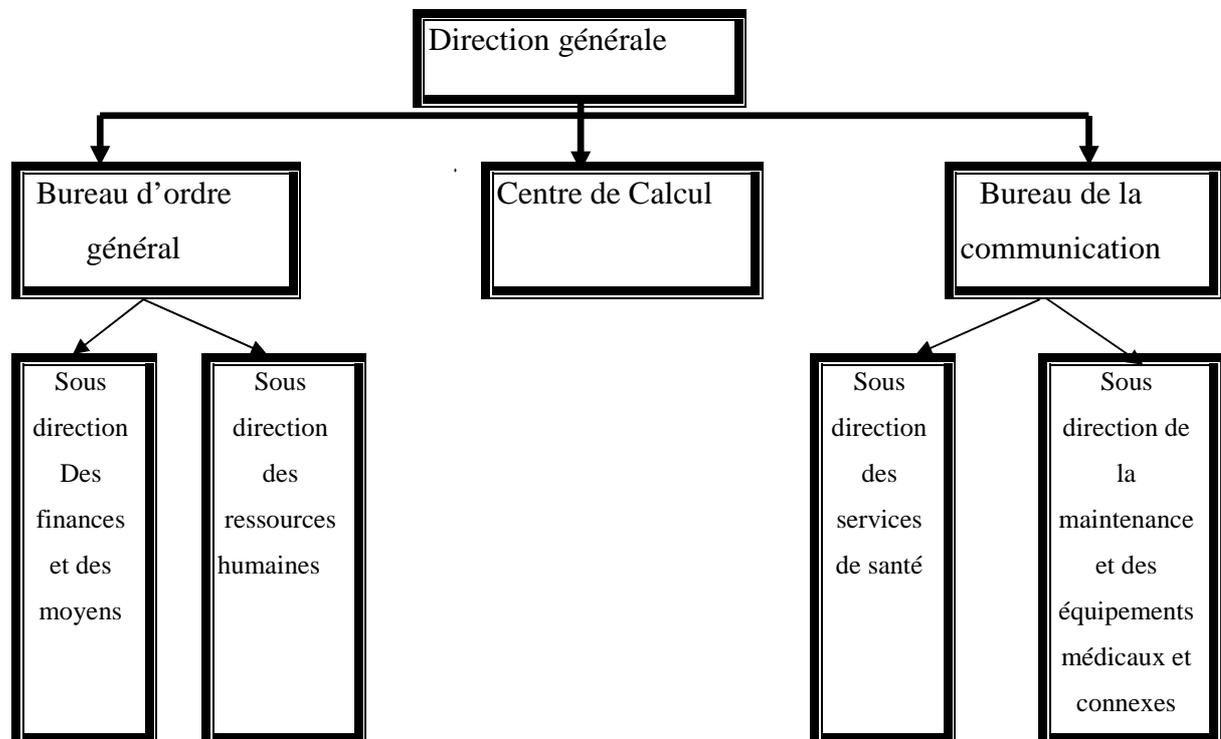
L'hôpital est limité au nord par la wilaya de Tizi-Ouzou, au sud par les wilayas de Bordj Bou Arréridj et Sétif, à l'est par la daïra de Sidi Aich à l'ouest par la wilaya de Bouira.

## **3. L'ORGANIGRAMME DE L'EPHA**

L'organigramme de l'EPH Akbou à sa tête le directeur qui représente chef hiérarchique de tout le personnel, il est à l'origine de toutes les décisions majeurs au sein de cet EPH, le bureau d'ordre général et de communication et aussi un nouveau bureau qui est un centre de calcul sont rattachés directement en direction générale dans le but de mettre l'équilibre entre les différentes sous directions, selon les branches de cette EPH il existe des sous directions qui sont gérées par des sous directeurs, on peut les citer dans l'organigramme suivant :

# Contribution à l'étude de l'apport du nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie : cas de l'EPH d'Akbou

Schéma n°06 : L'Organigramme de l'hôpital AKloul Ali d'AKbou



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des informations collectées au pré de l'EPHA

A noter aussi que chaque sous-direction est répartie en bureaux de travail et cela selon la nature et le type de tâches effectuées dans ces derniers :

➤ **La sous-direction des finances et des moyens** : elle se divise en quatre(4) bureaux qui sont

- ✓ Le bureau du budget et de la comptabilité ;
- ✓ Le bureau des marchés publics ;
- ✓ Le bureau des moyens généraux et des infrastructures ;
- ✓ Le bureau de centre de calcul.

➤ **La sous-direction des ressources humaines** : elle est composée que de trois(3) bureaux qui sont :

- ✓ Le bureau de la gestion des ressources humaines ;
- ✓ Le bureau de la formation ;
- ✓ Le bureau de contentieux.

➤ **La sous-direction des services de santé** : trois(3) bureaux constituent cette sous-direction :

- ✓ Le bureau des entrées ;

## Contribution à l'étude de l'apport du nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie : cas de l'EPH d'Akbou

- ✓ Le bureau de la contractualisation et de calcul des coûts ;
- ✓ Le bureau de l'organisation du suivi et de l'évaluation des activités de santé.

➤ **La sous-direction de la maintenance des équipements médicaux et équipements connexes** : qui est composée de deux(2) bureaux

- ✓ Le bureau de la maintenance des équipements médicaux
- ✓ Le bureau de la maintenance des équipements connexes

### 4. LA POPULATION COUVERTE PAR L'EPHA

Il couvre six (6) Daïras composées de 15 Communes avec une population de plus de 260000 qu'est répartie comme nous le montre le tableau suivant :

**Tableau n°2:** La répartition géographique de la population couverte par l'EPH d'Akbou

Daïra	Commune	Population
Akbou	Akbou	53419
	Challata	11491
	Ighram	16329
	Tamokra	5136
Tazmalt	Benimelikeche	11485
	Tazmalt	30933
	Boudjellil	14803
Ighil Ali	Ighil Ali	12559
	Ait rzine	17410
Seddouk	Seddouk	20424
	M' cisna	7942
	Bouhamza	9084
	Amalou	14039
Benimaouche	Benimaouche	15625
Ouzellaguene	Ouzellaguene	22525
<b>Total</b>		<b>263208</b>

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des informations collectées auprès de l'EPHA

# Contribution à l'étude de l'apport du nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie : cas de l'EPH d'Akbou

## 5. LES CAPACITES DE L'EPH d'Akbou

Les capacités de cette EPH est composé de deux point essentielle : les capacités en ressources humaine et les capacités en lits.

### 5.1. Les capacités en ressources humaines

Le tableau suivant nous montre les ressources humaines dont il dispose l'EPH d'Akbou avec la diversité des spécialités et le nombre d'effectif de chaque spécialité.

**Tableau n °3** : la répartition du personnel de l'EPH selon les spécialités

La spécialité	Le nombre d'effectif
Médecin spécialiste	17
Médecin généraliste	25
Pharmacien	01
Psychologue	01
Auxiliaire médicale en anesthésie réanimation	11
Paramédical	173
Sage-femme	17
Personnel administratif	41
Personnel technique et de service	128
Total	415

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des informations collectées auprès de l'EPHA

Avec 415 travailleurs dans cet EPH le nombre nous semble raisonnable par rapport à la population qu'elle couvre, mais on peut remarquer un certain déséquilibre dans la répartition de ce nombre par profession, un seul psychologue c'est très insuffisant pour un EPH ça peut témoigner de la négligence des maladies psychologiques, ainsi que le suivie des malades sur le plan psychologique. D'après le personnel de cet EPH les sages-femmes sont très sollicitées et leurs nombres est très insuffisant.

### 5.2. LES CAPACITES EN LITS D'HOSPITALISATIONS

Le tableau suivant définit le nombre de lits d'hospitalisation selon les services :

# Contribution à l'étude de l'apport du nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie : cas de l'EPH d'Akbou

**Tableau n°4** : répartition des lits d'hospitalisation selon les services dans l'EPHA

Le service	Nombre de lits
Médecine interne	68
Chirurgie générale	44
Pédiatrie	33
Maternité	18
Gynécologie	16
<b>Total</b>	<b>179</b>

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des informations collectées auprès de l'EPHA

On peut remarquer le même problème dans la répartition des lits d'hospitalisation que dans la répartition du personnel, le service maternité est un service très chargé qui nécessite beaucoup plus de lits que ce qu'il a maintenant, alors qu'il ya des services qui ont plus que ce qu'il leur faut, une réorganisation de cette répartition est recommandée.

### III. PRÉSENTATION DES PRINCIPAUX RÉSULTATS DE RECHERCHE

Dans ce qui suit, nous présenterons nos principales conclusions de recherche. Dans un premier temps, on exposera, d'abord, les conditions de mise en œuvre du système 3COH, ensuite on va présenter les indicateurs actuellement utilisés par les directeurs d'hôpitaux dans leurs décisions opérationnelles. Par ailleurs, on a pu, à travers les entretiens, identifier un certain nombre de besoins en information de gestion actuellement « insatisfaits » par le système d'information en vigueur ; on a pu ainsi constater l'indisponibilité de certains indicateurs de gestion, pourtant indispensables à certaines décisions opérationnelles. Enfin, on terminera par une analyse du tableau de bord de gestion du nouveau système 3COH.

#### 1. LES CONDITIONS DE MISE EN ŒUVRE DU SYSTEME 3COH

Dans cette section, on exposera les conditions de mise en œuvre du système 3COH, à travers notamment le programme de formation des personnels, leur sensibilisation et l'équipement du Centre de Calcul.

# **Contribution à l'étude de l'apport du nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie : cas de l'EPH d'Akbou**

---

## **1.1. La formation du personnel**

D'après l'entretien qu'on a réalisé avec le directeur et le personnel du Centre de Calcul de l'EPH d'Akbou et les autres directeurs d'hôpitaux de la Wilaya de Bejaïa sur l'information du personnels, on a abouti aux réponses suivantes :

➤ Sur les quatre (4) hôpitaux visités et selon les déclarations de leur directeur, la formation, qui est destinée aux personnels intéressés (à savoir le directeur, l'informaticien, le comptable et le gestionnaire), s'est échelonné sur 3 cycles, de quelques jours pour chacun. Signalons que selon les dires des directeurs interrogés, ceux-ci estiment ces formations insuffisantes et auraient préférés bénéficier davantage de cycles de formation, notamment avant la phase de mise en œuvre.

➤ Durant notre stage, on a pu constater que les responsables de l'enregistrement des opérations comptable (aussi bien le pharmacien et le magasinier que le comptable lui-même) ne maîtrisaient pas vraiment la saisie des différentes opérations dans le logiciel 3COH. Ainsi, les erreurs sont assez fréquentes, ce qui bloque la continuation de la procédure de l'enregistrement ; avec le logiciel 3COH, une simple erreur d'enregistrement va nécessiter la ressaisie de l'ensemble des opérations de la période, ainsi l'erreur d'une personne va être en quelques sortes « payée » par l'ensemble du personnel chargés de la saisie. Par ailleurs, les problèmes rencontrés lors de la phase d'enregistrement bloquent de fait la production des états de synthèse.

Pour remédier à ce problème, l'hôpital devrait envisager de responsabiliser un comptable, affecté à plein-temps au centre de calcul et chargé exclusivement de l'enregistrement des opérations. Ce qui permettra à terme de minimiser les erreurs de saisie.

## **1.2. La sensibilisation**

A propos du degré de sensibilisation du personnel, les directeurs interrogés nous ont déclarés qu'il y a une volonté insuffisante des personnels pour améliorer leurs connaissances et pour progresser dans la maîtrise de ce système ;

Ils ont signalé aussi qu'il y avait une communication insuffisante entre les personnels. Signalons que cette communication est indispensable dans cette phase de mise en œuvre, et ce afin d'assurer un transfert de savoir-faire entre les personnes, notamment entre les personnes ayant bénéficiés des formations et les autres. Chaque personne se limite ainsi à faire son propre travail, et n'éprouve aucunement le devoir d'aider ses collègues.

Pour remédier à ce dysfonctionnement, l'hôpital, en plus des actions de sensibilisation, devrait organiser un forum de discussion (sur le réseau Intranet) et des réunions périodiques de

# **Contribution à l'étude de l'apport du nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie : cas de l'EPH d'Akbou**

---

coordination. Ce qui devrait améliorer à termes la communication interpersonnelle et donc le transfert de connaissances et de savoirs-faires entre les personnels.

## **1.3. Les équipements**

Lors de notre stage, on pu constater que presque tous les moyens matériels sont actuellement disponibles. Ainsi, le Centres de Calculs de l'EPH d'Akbou dispose actuellement de cinq (5) ordinateurs connectés à un serveur général (ce dernier étant administré par le chef du Centre de Calcul, à savoir l'informaticien).

Le directeur lui aussi dispose d'un ordinateur connecté directement au Centre de Calculs, ce qui lui facilite le suivi de l'état d'avancement de la phase de mise en œuvre du système 3COH, ainsi qu'une bonne vision de l'état réel de l'hôpital à tous moment (notamment le suivi de la situation financière).

## **2. INFORMATIONS DE GESTION ET PRISE DE DECISION OPERATIONNELLE**

Comme on l'a signalé précédemment, notre étude de cas s'est basée essentiellement sur une série d'entretiens. Dans ce qui suit, on va analyser les résultats de ces entretiens.

Les entretiens ont été décomposés en plusieurs axes thématiques. Leurs résultats seront toutefois regroupés en deux parties : on présentera d'abord les indicateurs les plus généralement utilisés par les directeurs d'hôpitaux dans leurs décisions opérationnelles, et ce avant la mise en œuvre du nouveau système. Par la suite nous tenterons de cerner le déficit en informations de gestion, tel que perçu par les directeurs d'hôpitaux.

### **2.1. Les indicateurs utilisés par le directeur**

Pour prendre leurs décisions opérationnelles, les directeurs des hôpitaux Algériens se basent sur les informations fournies par les différents services, notamment le service de calcul des coûts, celui des entrées et l'économat.

Avant la mise en place du système 3COH, aucun tableau de bord n'était produit. Toutefois, on a essayé, à travers une série d'entretiens avec les directeurs de quatre (4) hôpitaux, d'identifier les principaux indicateurs utilisés par ces derniers durant la période d'avant la mise en place du système 3COH.

En ce qui concerne les **indicateurs d'activité et de morbi-mortalité**, on a pu confirmer auprès des quatre (4) directeurs sept (7) principaux indicateurs :

- ❖ Le nombre d'admission à l'hôpital ;

# Contribution à l'étude de l'apport du nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie : cas de l'EPH d'Akbou

---

- ❖ La durée moyenne de séjours ;
- ❖ Le taux de mortalité par tranche d'âge ;
- ❖ Le nombre de repas servis aux malades et aux personnels ;
- ❖ Le nombre d'évacuation, ainsi que le motif et le lieu ;
- ❖ Le nombre d'actes opératoires par spécialité, réalisés en urgence ou dans le cadre d'une programmation ;
- ❖ Le nombre d'accouchement et de femmes prises en charge.

Pour ce qui est des **indicateurs de gestion**, on a pu aussi confirmer l'utilisation de quatre (4) principaux indicateurs :

✓ **Les engagements** : En comptabilité publique, un engagement désigne l'acte par lequel est constatée la naissance d'une dette (Cf. Annexe n° 1).

✓ **La liquidation** : En comptabilité publique, la liquidation permet la vérification sur pièce et la fixation du montant exact de la dépense publique (Cf. Annexe n° 1).

✓ **Le mandatement** : En comptabilité publique, l'ordonnancement ou le mandatement est l'acte par lequel est donné l'ordre de payer la dépense publique (Cf. Annexe n° 1).

✓ **Le paiement** : En comptabilité publique, le paiement est l'acte libératoire de la dépense publique (Cf. Annexe n° 1).

Nous remarquons bien que les dirigeants d'hôpitaux n'utilisent pas – et n'éprouve même pas le besoin – des indicateurs de coûts. Pourquoi donc les dirigeants des hôpitaux Algériens n'éprouvent pas actuellement le besoin d'utiliser des indicateurs de coût mesurant les différentes activités hospitalières ? Nous tenterons de répondre à cette question un peu plus loin dans notre exposé.

## 2.2. Les besoins « INSATISFAITS » en informations de gestion

Les directeurs d'hôpitaux interrogés nous ont confirmé l'indisponibilité de certains indicateurs de gestion, pourtant indispensables à certaines décisions opérationnelles, comme par exemple :

▪ en matière de gestion financière et budgétaire, les directeurs interrogés auraient bien aimé disposer du **taux de consommation du budget trimestriel** en temps réel, et ce pour chacun des dix(10) titres (dépenses d'alimentations, médicament et autre produits a usage médical,...).

▪ En matière de comptabilité de gestion, les directeurs interrogés auraient bien aimé disposer du **coût de prise en charge d'un malade** dans chacun des services de soins ;

# Contribution à l'étude de l'apport du nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie : cas de l'EPH d'Akbou

## 3. ANALYSE DU TABLEAU DE BORD DE GESTION DU NOUVEAU SYSTEME 3COH

Dans cette troisième section, on tentera d'analyser le tableau de bord de gestion produit par le nouveau système de triple comptabilité hospitalière. On abordera deux points essentiels : tout d'abord, on exposera une analyse des indicateurs du nouveau TDB, puis on tentera d'extrapoler les apports potentiels (à long terme) du nouveau TDB à l'amélioration des pratiques de contrôle de gestion des hôpitaux, particulièrement à travers l'amélioration qu'il peut apporter aux prises de décisions opérationnelles de la direction des hôpitaux.

### 3.1. Présentation et analyse des indicateurs du nouveau TDB

On tentera dans ce qui suit de présenter le contenu du TDB et les indicateurs de gestion produits par le nouveau système.

La structure générale et le contenu du tableau de bord dans le logiciel 3COH se présente Comme suite :

**Tableau n°5** : Le tableau de bord du logiciel 3COH



**Source** : Image capturé à partir le serveur général de centre de calcul de l'EPH d'Akbou.

Le logiciel propose aussi une représentation graphique de l'évolution dans le temps de toutes les données chiffrées du tableau de bord. En outre, chacune des rubriques du tableau de

## **Contribution à l'étude de l'apport du nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie : cas de l'EPH d'Akbou**

---

bord contient des sous-rubriques présentant d'autres indicateurs. Nous allons les présenter comme suite :

- **Le chiffre d'affaire** : Il correspond au montant des affaires réalisées par l'établissement public à caractère administratif avec les tiers dans le cadre de son activité normale et courante. Le chiffre d'affaire est donc un indicateur d'activité et non de rentabilité. Cet indicateur est détaillé dans le nouveau TDB en deux (2) rubriques :

- **Analyse de chiffre d'affaires** : qui propose une ventilation par service, par prestation et par période. Cette analyse est donnée en valeur et en quantité ; (Cf. Annexe n°2)

- **Etat de la marge brute** : qui retrace le suivi de la trésorerie. (Cf. Annexe n°2)

- **Disponibilités** : En comptabilité, les disponibilités sont la somme d'argent dont dispose un établissement pour faire face à ses paiements. Signalons que les hôpitaux publics en Algérie ne disposent pas vraiment de disponibilités (compte bancaire) ; ils se limitent à l'utilisation du budget globale.

- **Créances** : En comptabilité, une créance est un élément de l'actif du bilan d'un agent économique. La créance est la contrepartie d'une dette et donne au créancier le droit d'exiger à l'échéance le remboursement de cette dette. Cet indicateur est décomposé en deux sous-indicateurs :

- **La balance des clients** : qui est présentée par la liste des créanciers et par des graphes ; (Cf. Annexe n°3)

- **La balance âgée des comptes clients** : qui présente la liste des pièces non soldées, la balance âgée, ainsi que les graphes de cette dernière. (Cf. Annexe n°3)

- **Dettes** : Une dette représente l'argent mis à la disposition d'un établissement public par un ou plusieurs créanciers. Elle peut être contractée à court terme (dettes d'exploitations), mais également à long terme dans le cadre des investissements réalisés par les différents agents économiques.

- **Détail de la dette d'un fournisseur** ; (Cf. Annexe n°4)

- **Balance auxiliaire des fournisseurs** : qui présente la balance nominative par fournisseur et le graphe des dettes par période. (Cf. Annexe n°4)

- **Stock** : Un stock est une provision de produits alimentaires, de matériels, de médicaments, destinés à la consommation. Ce stock de fournitures sert de régulateur entre les entrées ou les livraisons, et les utilisations ou les sorties. Il est représenté par cinq (5) sous-indicateurs :

## Contribution à l'étude de l'apport du nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie : cas de l'EPH d'Akbou

---

→ **Stock par famille** : valorisation du stock par famille avec sa représentation graphique ; (Cf. Annexe n°5)

→ **Stock par sous-famille** : valorisation du stock par sous-famille avec sa représentation graphique ; (Cf. Annexe n°5)

→ **Exercice courant** : valorisation du stock par période ; (Cf. Annexe n°5)

→ **Etat des stocks par date de péremption (médicament)** : qui est représenté par un histogramme en valeur et en nombre ; (Cf. Annexe n°5)

→ **Consommation par service** : tableau des consommations, qui présente la consommation par famille et la consommation par service, ainsi que leur représentation graphique. (Cf. Annexe n°5)

• **Ressources humains** : La fonction Ressources Humaines a pour raison d'être la coordination de tous les collaborateurs afin que l'établissement soit performant. Cette fonction est assurée par la direction des ressources humaines (DRH). Au sein de cette direction, les gestionnaires de ressources humaines se calent sur des objectifs pour assurer leurs tâches administratives, d'une part, et relationnelles, de l'autre. La rubrique « Ressources humaines » est représentée par deux (2) sous-indicateurs

→ **Etat des ressources humaines** : qui contient la liste des personnels ;(Cf. Annexe n°6)

→ **Effectifs et charges du personnel** : qui présente l'effectif par corps, l'effectif par service, la pyramide des âges, l'ancienneté (répartition des effectifs par ancienneté). (Cf. Annexe n°6)

• **Patrimoine immobilisé** : les immobilisations sont des biens ou des valeurs destinés à servir de façon durable l'activité de l'établissement et qui ne sont pas consommés lors du premier usage. Cette rubrique est décomposée en trois (3) sous-indicateurs :

→ **Valorisation du patrimoine par famille** : état des biens par famille, représenté par une liste et le graphe des valeurs ; (Cf. Annexe n°7)

→ **Age des immobilisations** : liste âgée du patrimoine immobilisé, avec leur représentation graphique ; (Cf. Annexe n°7)

→ **Localisation des biens par service** : qui récence la répartition du patrimoine immobilisé par service. (Cf. Annexe n°7)

• **Suivi des achats** : C'est l'ensemble des opérations d'achat qui permettent de contrôler et de suivre en permanence le volume, ainsi que les prix d'achat. Cette rubrique est décomposée en trois (3) sous-rubriques :

## **Contribution à l'étude de l'apport du nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie : cas de l'EPH d'Akbou**

---

→ **Volume des achats** ; (Cf. Annexe n°8)

→ **Evolution des prix d'achats** : évolution des prix d'achats et vérification de la TVA ; (Cf. Annexe n°8)

→ **Achats par fournisseur** : achat par article et journal de chaque fournisseur.  
(Cf. Annexe n°8)

• **Suivi des activités** : c'est l'ensemble des opérations consistant à suivre et à contrôler un processus pour parvenir dans les meilleures conditions au résultat recherché. Le suivi d'activité permet à un utilisateur possédant le droit d'administration, de voir toutes les actions importantes qui ont été réalisées. Cette rubrique regroupe les éléments suivants :

→ **Nomenclature des achats** : nomenclature des actes médicaux et paramédicaux ;  
(Cf. Annexe n°9)

→ **Charges par centre de responsabilité** : Etat des charges par centre de responsabilité, représenté par des tableaux et des graphes ; (Cf. Annexe n°9)

→ **Dépenses alimentaires** : consommation des repas par article et par période (charges alimentaires de la période, nombre total de repas et coût moyen du repas) ; (Cf. Annexe n°9)

→ **L'activité d'hospitalisation** : qui retrace l'activité d'hospitalisation, représentée par la capacité en lits, le nombre d'admission, le nombre de journées d'hospitalisation, la durée moyenne de séjour, le taux d'occupation moyen et par période (résultats cumulatifs) ; (Cf. Annexe n°9)

→ **Sommaire des charges** : charges par classe (par exemple : personnels, pharmaceutiques, autres stocks, autres achats, amortissement, autres charges, ...) ; (Cf. Annexe n°9)

→ **Résultat analytique** : coût unitaire de chaque services (par exemple : service chirurgie générale, gynécologue, médecine interne, pédiatrie,...) et résultats analytique cumulatifs c'est-à-dire représenté par valeur et par quantité dans une période de chaque services de soins. (Cf. Annexe n°9)

• **Naissances et décès** :

→ **Statistiques sur les naissances** : représenté par période, sexe et âge de la mère ;  
(Cf. Annexe n°10)

→ **Statistiques sur les décès** : représenté par wilaya et par sexe, par tranche d'âge et sexe, par cause et par sexe, par cause et tranche d'âge, par service et par sexe. (Cf. Annexe n°10)

• **Suivi budgétaire** : c'est la phase qui résume la situation financière de l'hôpital

# Contribution à l'étude de l'apport du nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie : cas de l'EPH d'Akbou

→ **Situation financier sommaire par titre** : synthèse budgétaire (par titre et par article) et état des engagements mensuels (tous les titres par période, ainsi que le titre courant). (Cf. Annexe n°11)

## 3.2. Apports potentiels du nouveau tableau de bord à l'amélioration des pratiques de direction des hôpitaux

On tentera dans ce qui suit de présenter une comparaison entre les indicateurs utilisés par le passé et le nouveau TDB produit par le nouveau système 3COH, à noter qu'avant il n'existe pas de TDB à proprement parler. En effet, d'après les entretiens et les interviews qu'on a réalisés, on a pu identifier un certain nombre d'indicateurs communément utilisés par les quatre directeurs interrogés. Dans le tableau qui suit, on tentera de comparer ces indicateurs avec ceux que propose le nouveau système 3COH dans son TDB.

**Tableau n°6:** Grille de comparaison entre l'« ancien TDB » et le nouveau TDB du système 3COH

Les indicateurs	Les indicateurs	
	TDB ancien	TDB nouveau
<b>I. Indicateurs d'activité</b>	-Le nombre d'admission à l'hôpital -La durée moyenne de séjours -Le nombre de repas servis aux malades et aux personnels	<b>1) Stock :</b> *Stock par famille et sous-famille *Exercice courant et état des stocks par date de péremption *Consommation par service <b>2) Patrimoine immobilisé :</b> *Valorisation du patrimoine par famille *Age des immobilisations *Localisation des biens par service <b>3) Suivi des achats :</b> *Volume des achats *Evolution des prix d'achats

**Contribution à l'étude de l'apport du nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie : cas de l'EPH d'Akbou**

		<p>*Achats par fournisseur</p> <p><b>4) Suivi des activités :</b></p> <p>*Nomenclature des achats</p> <p>*Charges par centre de responsabilité</p> <p>*Dépenses alimentaires</p> <p>* Activité d'hospitalisation</p>
<b>II. Indicateur de Morbi-mortalité</b>	<p>-Le taux de mortalité par tranche d'âge</p> <p>-Le nombre d'évacuation, ainsi que le motif et le lieu ;</p> <p>-Le nombre d'actes opératoires par spécialité</p> <p>-Le nombre d'accouchement et de femmes prises en charge.</p>	<p><b>1. Statistiques sur les naissances :</b></p> <p>-Par sexe</p> <p>-Par âge de la mère</p> <p><b>2. Statistiques sur les décès :</b></p> <p>-Par wilaya et par sexe</p> <p>-Par tranche d'âge et sexe</p> <p>- Par cause, sexe, et tranche d'âge,</p> <p>- Par service et par sexe.</p>
<b>III. Indicateurs de gestion</b>	<p>-Les engagements</p> <p>-La liquidation</p> <p>-Le mandatement</p> <p>-Le paiement</p>	<p><b>1) Sommaire des charges</b></p> <p><b>2) Le Résultat analytique</b></p> <p><b>3) Le suivi budgétaire</b></p> <p>- Synthèse budgétaire</p> <p>- Engagements mensuels</p>
<b>IV. Indicateurs financiers</b>		<p><b>1) Le chiffre d'affaires :</b></p> <p>- Analyse de chiffre d'affaires</p> <p>- Etat de la marge brute</p> <p>-Disponibilités</p> <p><b>2) Les créances:</b></p> <p>*La balance des clients</p> <p>*La balance âgée des comptes clients</p> <p><b>3) Les dettes :</b></p>

## Contribution à l'étude de l'apport du nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie : cas de l'EPH d'Akbou

		*Détail de la dette par fournisseur *Balance auxiliaire des fournisseurs
--	--	---

Source : Réalisé par nos soins à partir des entretiens effectués et des données collectées.

On le remarque très bien, **les indicateurs d'activité** utilisés par le passé se réduisent à de simples informations sur le nombre de malades pris en charge, la durée de séjour et le nombre de repas servis. Ces indicateurs sont bien sûr loin de satisfaire les besoins en information d'un gestionnaire hospitalier. Avec le nouveau TDB, la diversité et la qualité de l'information s'améliore grandement. Ainsi, les nouveaux indicateurs de l'activité offrent une vue d'ensemble assez exhaustive de l'activité hospitalière, ce qui permettra au directeur de suivre et de contrôler les différentes activités de l'hôpital en temps réel.

Pour ce qui est des **indicateurs de morbi-mortalité**, là aussi l'information produite par le nouveau TDB est largement plus détaillée (par sexe, par âge et par cause), permettant ainsi au directeur de « garder un œil » sur l'efficacité des interventions médicales de l'hôpital, en plus de permettre le suivi de l'évolution de la morbi-mortalité hospitalière dans le temps.

En ce qui concerne **les indicateurs de gestion**, l'amélioration est encore plus évidente. Les indicateurs utilisés sont, en plus d'être plus diversifiés, plus appropriés à la prise de décision opérationnelle du directeur. Ils donnent ainsi une information détaillée accessible à tout moment et en temps réel.

Avant la mise en œuvre du nouveau TDB, il se trouve qu'aucun **indicateur financier** n'était produit. Cette situation est bien sûr « anormale » et compliquait singulièrement la prise de décision du directeur. Avec le nouveau TDB, la situation financière de l'établissement est très bien résumée, avec trois séries d'indicateurs portant respectivement sur le chiffre d'affaires, les dettes et les créances.

En définitive, l'information produite par le nouveau TDB est de nature à améliorer grandement la prise de décision opérationnelle des directeurs d'hôpitaux. Mais la question qui se pose aujourd'hui, c'est : **Est-ce que l'information ainsi produite sera effectivement utilisées par ces derniers ?** En d'autres termes : Les directeurs d'hôpitaux sont-ils incités à utiliser au mieux l'information produite dans leurs décisions opérationnelles ? Si non, comment inciter les directeurs d'hôpitaux Algériens à utiliser l'information produite par le nouveau TDB du système 3COH ?

# Contribution à l'étude de l'apport du nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie : cas de l'EPH d'Akbou

---

## 4. LES RECOMMANDATIONS

Dans cette section, nous allons essayer de proposer quelques recommandations pour une meilleure utilisation des données produites par le système 3COH (qui rappelons-le répond largement aux besoins en information des dirigeants des hôpitaux) afin d'améliorer effectivement la gestion hospitalière, et enfin, pour que le système atteigne les objectifs tracés.

- Pour inciter les directeurs des hôpitaux algériens à utiliser l'information produite par le nouveau TDB du système 3COH, il est nécessaire tout d'abord de mettre en place des administrateurs professionnels (et non des anciens médecins comme c'est le cas dans beaucoup d'établissements).

- En outre, il est nécessaire d'améliorer la maîtrise du logiciel par l'ensemble des personnels chargés de la saisie, notamment en renforçant le dispositif de formation. Signalons le rôle primordial de l'informaticien du service dans ce dernier. Dans le même sillage, il est aussi important de sensibiliser les différents personnels sur le rôle et l'apport potentiel du nouveau système à l'amélioration de la gestion hospitalière.

- Les actions de sensibilisation doivent aussi toucher les directeurs eux-mêmes. A cet effet, on pourrait envisager l'organisation de forums réunissant ces derniers afin de discuter sur les nouveautés apportées par le système, les difficultés, profitant ainsi de l'expérience des uns et des autres.

- Un suivi plus régulier de la part du ministère, afin d'optimiser la mise en œuvre du système et de garantir l'application effective des trois comptabilités au sein de l'hôpital.

- Enfin, mettre en place un réseau disponible à tout moment et installer des mises à jour régulièrement pour une bonne actualisation des données.

Quels sont les autres réformes à engager pour modifier la culture de gestion et de management des directeurs d'hôpitaux ?

Le financement par budget global de nos hôpitaux n'incite pas les directeurs d'établissement à la maîtrise de leurs coûts, et donc à une saine gestion de l'activité hospitalière. En plus d'être « désincitatif » en lui-même, les effets pervers du budget global sont amplifiés par un recours excessif au budget supplémentaire. De fait, le passage à un financement à l'activité permettra de modifier en profondeur la culture managériale dans nos hôpitaux.

Au terme de notre analyse, un constat s'impose : malgré les difficultés inhérentes à sa mise en œuvre, le TDB du système 3COH répond « dans une large mesure » aux besoins d'information de la direction des hôpitaux publics au jour d'aujourd'hui.

# **Contribution à l'étude de l'apport du nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie : cas de l'EPH d'Akbou**

---

Nous estimons que le tableau de bord du nouveau système 3COH est tout à fait capable de modifier à long terme les comportements des directeurs d'hôpitaux, favorisant ainsi l'émergence d'une culture de gestion au sein de l'institution hospitalière. Toutefois, cette mise à niveau du système d'information hospitalier n'est pas suffisante en elle-même. Nous estimons qu'il est nécessaire de modifier en parallèle le mode de financement, à travers notamment le passage à un financement à l'activité, ou bien – à défaut – par un recours moins systématique au budget supplémentaire afin d'inciter la direction des hôpitaux à une gestion plus rigoureuse.

## **CONCLUSION**

Nous avons exposé dans ce chapitre les principaux résultats de notre recherche. Pour confirmer si les indicateurs de nouveau tableau de bord sont véritablement adaptés aux besoins d'information du directeur d'hôpital, on a dû réaliser une série d'entretiens avec respectivement les directeurs des EPH d'Akbou, de Sidi-Aich et de Kherrata, ainsi que celui du CHU de Béjaïa. Nous avons subdivisé nos résultats de recherche en trois axes. Dans le premier, nous avons vérifié les conditions de mise en œuvre du système 3COH. Dans la seconde, nous avons tenté d'identifier les besoins en information de gestion des directeurs d'hôpitaux en Algérie, c'est-à-dire l'information qu'ils utilisent au quotidien dans leurs décisions opérationnelles. Enfin, nous avons analysé un exemplaire du tableau de bord de gestion du nouveau système 3COH.

Potentiellement, le système 3COH présente plusieurs avantages, aussi bien pour le gestionnaire de l'hôpital que pour les usagers ; il permet ainsi la détermination des coûts des services administratifs, économiques, medico-techniques et de soins à partir des états de synthèse.

L'un des modules les plus importants produit par le système 3COH est « le tableau de bord » qui englobe des informations diverses et très détaillées sur notamment le chiffre d'affaires, les disponibilités, les créances, ... Le TDB du nouveau système offre aussi la possibilité de présenter les résultats et leur évolution dans le temps sous forme de graphes et de tableaux. Ce TDB, qui n'est disponible que pour le directeur, occupe une place primordiale dans l'élaboration et les prises de décisions opérationnelles.

Toutefois, l'étude de cas réalisée dans l'EPH d'Akbou confirme l'existence de plusieurs insuffisances et dysfonctionnements dans la mise en œuvre du système. L'action la plus urgente à mettre en œuvre pour y remédier consiste à renforcer la collaboration et la transmission de savoir-faire entre l'informaticien et les usagers du Centre de Calcul, et ce afin d'arriver à mieux

## **Contribution à l'étude de l'apport du nouveau système triple comptabilité hospitalière sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie : cas de l'EPH d'Akbou**

---

utilisé le logiciel et de produire des informations fiables et adéquate sur l'environnement de l'hôpital. Il est nécessaire aussi de mettre en place les conditions permettant d'exploiter au mieux les informations dans les prises de décision du directeur. En définitive, seule la mise en place de ces préalables permettra véritablement de rendre le système opérationnel, et de servir ainsi à améliorer les pratiques de gestion des hôpitaux.

# ***Conclusion générale***



## CONCLUSION GENERALE

Arriver au bout de notre travail, il est important de faire la revue des grandes lignes qui le composent et de présenter brièvement les résultats obtenus.

En Algérie, tout le monde s'entend sur la nécessité de réviser en profondeur le mode de financement des hôpitaux publics. Le financement par budget global est à l'origine de beaucoup de dysfonctionnements ; pour y remédier, une réforme hospitalière a été mise en œuvre.

Le contrôle de gestion, qui existait déjà depuis longtemps dans la plupart des établissements de santé, est l'une des fonctions indispensables au sein des établissements. Ainsi, ses outils jouent un rôle très important dans la détermination et l'amélioration de la performance des établissements, parmi ces outils le tableau de bord qui est un outil important à la disposition des dirigeants leur permettant d'évaluer et d'analyser la situation de l'établissement hospitalier dans son ensemble. Le tableau de bord permet d'obtenir des informations fiables et surtout rapides sur les données pertinentes des activités hospitalières.

Quelle que soit la méthode de calcul des coûts utilisée, la réussite de la démarche dépend fortement de l'existence d'un système performant de collecte et de traitement des données médicales et financières. Les informations recueillies doivent être fiables, complètes et sans cesse actualisées.

C'est dans ce cadre que le MSPRH a introduit le système de triple comptabilité hospitalière (3COH) dans les hôpitaux. Il vise à instaurer de nouveaux modes de fonctionnement en matière de comptabilité des établissements publics, avec pour objectifs la contribution à la valorisation du patrimoine, une meilleure appréhension de la réalité de l'activité annuelle en terme de recettes et de dépenses, et une connaissance des coûts des activités hospitalières.

Le système 3COH offre une réponse satisfaisante aux besoins en information de gestion des dirigeants des hôpitaux Algériens. Ainsi, concernant le calcul des coûts, le système 3COH permet de mieux décrire la réalité économique de l'hôpital, notamment en ce qui concerne le traitement des différentes charges. En outre, l'intégration des trois comptabilités (générale, analytique et budgétaire) permet un calcul des coûts plus significatif des activités hospitalières.

Autre avantage : il permet aux usagers d'accéder, quasiment en temps réel, aux divers flux d'information au sein de l'hôpital. En outre, le 3COH produit des états de synthèse qui permettent aux décideurs d'avoir une vision globale et transparente de la situation de l'établissement, lui facilitant ainsi la prise de décision. En d'autres termes, le système de triple comptabilité hospitalière est un mode de management permettant de promouvoir la performance de l'établissement. Il permet de réaliser un diagnostic économique. Plus concrètement, il permet d'appuyer la prise de décision du management de l'hôpital et de suivre les impacts des décisions

## CONCLUSION GENERALE

---

grâce aux indicateurs du tableau de bord qui donnent les informations claires et fiables sur la situation de l'hôpital.

Les résultats du cas pratique effectué au sein de l'EPH d'Akbou et les entretiens effectués dans les quatre (4) hôpitaux de la wilaya de Béjaia, confirment bien l'utilité du système 3COH et son apport potentiel à l'amélioration de la gestion hospitalière. Toutefois, cette étude a démontrée quelques limites concernant la phase de mise en œuvre du système, telles que des modules et des rubriques non fonctionnels et des mises à jour répétitives du système, qui induit une certaine instabilité du logiciel et de son mode de fonctionnement. Ajoutant à ces limites d'autres qui sont liées aux usagers. En effet, ces derniers sont mal formés et ils n'ont pas toute la documentation nécessaire à la maîtrise du logiciel et de l'ensemble des mises à jour.

Comme recommandations pour solutionner tous ces dysfonctionnements, nous avons proposé de finaliser le logiciel 3COH, avec une version finale qui incorpore toutes les mises à jour indispensables et de faire des forums d'étude sur le système au profit de tous les travailleurs du Centre de Calcul. Il faut aussi que les autorités mettent en place un contrôle régulier du système pour assurer son bon fonctionnement.

Rien ne permet de porter un jugement définitif sur le système 3COH et les indicateurs qu'il propose dans son tableau de bord, et de dire qu'il est la solution finale aux dysfonctionnements liées à la gestion hospitalière et aux problèmes de prise de décision opérationnel, car celui-ci est toujours en phase d'expertise.

En outre, les conditions dans lesquelles cette étude a été effectuée, notamment la contrainte de temps et de moyens, et surtout la difficulté d'accéder aux données du service du Centre de Calcul de l'EPH d'Akbou pour les trois ans d'exercices, nous nous ont pas permis de réaliser une étude plus exhaustive.

Enfin, toutes les questions que nous avons posées en introduction n'ont sans doute pas trouvé de réponses définitives. Modestement, nous avons essayé de dresser un constat sur les insuffisances du système de triple comptabilité hospitalière et les recommandations susceptibles d'améliorer la situation.

Pour arriver à des résultats plus solides scientifiquement, il est par ailleurs nécessaire de prolonger notre étude par d'autres recherches, dans ce domaine qui est rappelons-le presque-vierge. Pour ces raisons, on peut même considérer que la recherche dans ce domaine est « ouverte » !

# ***Les Annexes***



## Annexe n° 1 : Guide d'entretien

Vus l'insuffisance de l'information collecté dans notre cas empirique au sein de l'EPH d'Akbou, on a optée pour un série d'entretiens auprès de directeurs d'autres hôpitaux, et ce afin :

-D'améliorer et d'enrichir notre recherche.

-Identifier les besoins en informations de gestion du directeur de l'hôpital.

-De caractériser l'état d'avancement du nouveau système 3COH dans différents hôpitaux de la wilaya, ainsi que les nouveautés apportées par ce système.

-De vérifier dans quelle mesure le TDB du nouveau système 3COH répond aux besoins d'information actuelle du directeur d'un EPH.

Les entretiens vont toucher le directeur et le personnel du centre de calcul de deux EPH de la Wilaya de Béjaïa, à savoir Sidi Aich et Kherrata, ainsi que le CHU de Bejaia.

Les questions à poser étant :

- ✓ En tant que gestionnaire hospitalier, pouvez-vous nous donner quelques précisions sur vos besoins en information de gestion ? En d'autres termes : quels sont les indicateurs généralement utilisés dans vos prises de décisions opérationnelles ?
- ✓ Quels sont les indicateurs dont vous voudrez bien disposer, mais qui malheureusement ne sont pas produits par l'ancien système d'information ?
- ✓ Pouvez-vous nous parler brièvement du nouveau système 3COH ?
- ✓ Est-ce que toutes les conditions sont actuellement réunies pour assurer une mise en œuvre réussie du nouveau système 3COH (formation du personnel, sensibilisation, équipement du centre de calcul, ...) ?
- ✓ Selon vous, quels sont aujourd'hui les obstacles majeurs à une mise en œuvre réussie du nouveau système ?
- ✓ Que pensez-vous de l'outil « tableau de bord » ? Quelle est actuellement son importance dans l'élaboration et l'exécution de vos décisions ?
- ✓ Comparativement à l'ancien tableau de bord, y a-t-il une amélioration notable avec celui du nouveau système 3COH ?  
Si oui, laquelle ?
- ✓ Pensez-vous que le nouveau TB soit de nature à améliorer à l'avenir vos prises de décision opérationnelles ?
- ✓

## Annexe n° 2 : Récapitulation générale de la situation financier de l'hôpital

TITRE	CREDITS ALLOUE	ENGAGEMENT	LIQUIDATION	MANDATEMENT	PAIEMENTS	RELIQUAT
<b>I</b>	560 000000,00	503 429 226,69	502 267 636,56	495 120 449,02	493 404 190,11	66 595 809,89
<b>II</b>	880 000,00	102 530,00	102 530,00	102 530,00	102 530,00	777 470,00
<b>III</b>	21 000 000,00	20 935 983,46	20 934 291,06	20 934 291,06	20 934 291,06	65 708,94
<b>IV</b>	92 000 000,00	85 318 196,40	78 944 578,33	78 944 578,33	78 944 578,33	13 055 421,67
<b>V</b>	4 000 000,00	1 991 159,78	1 953 649,58	1 953 649,58	1 953 649,58	2 046 350,42
<b>VI</b>	7 000 000,00	6 773 377,37	6 391 439,60	6 391 439,60	6 391 439,60	608 560,40
<b>VII</b>	9 000 000,00	8 355 756,96	6 541 070,58	6 541 070,58	6 541 070,58	2 458 929,42
<b>VIII</b>	22 500 000,00	15 510 942,63	14 897 910,43	14 897 910,43	14 897 910,43	7 602 089,57
<b>IX</b>	5 200 000,00	5 200 000,00	5 200 000,00	5 200 000,00	5 200 000,00	0,00
<b>X</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Total général :</b>	<b>721580000,00</b>	<b>647 617173,29</b>	<b>637 233 106,14</b>	<b>630 085 918,60</b>	<b>628 369659,69</b>	<b>93 210 340,31</b>

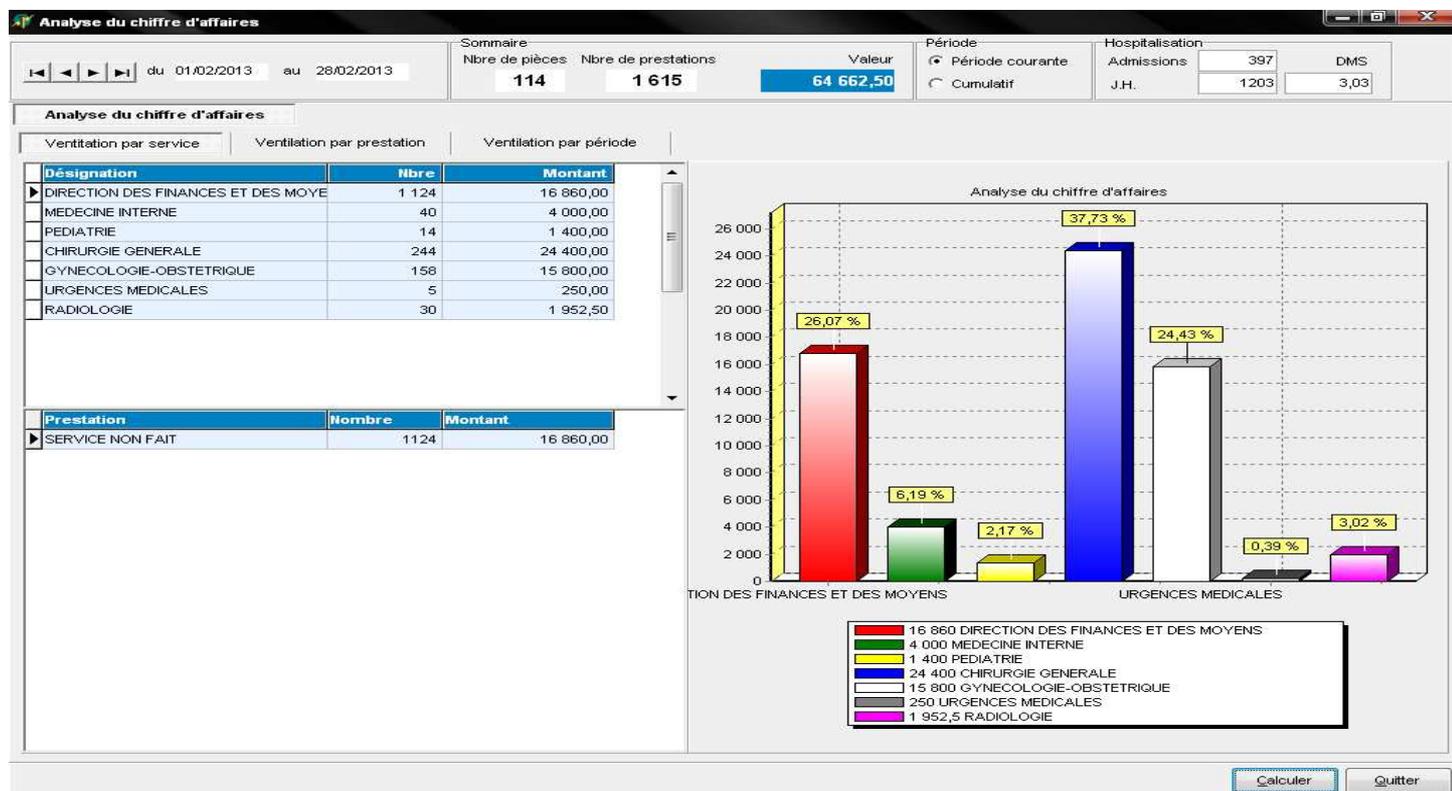
VISA DU CONTROLEUR FINANCIER

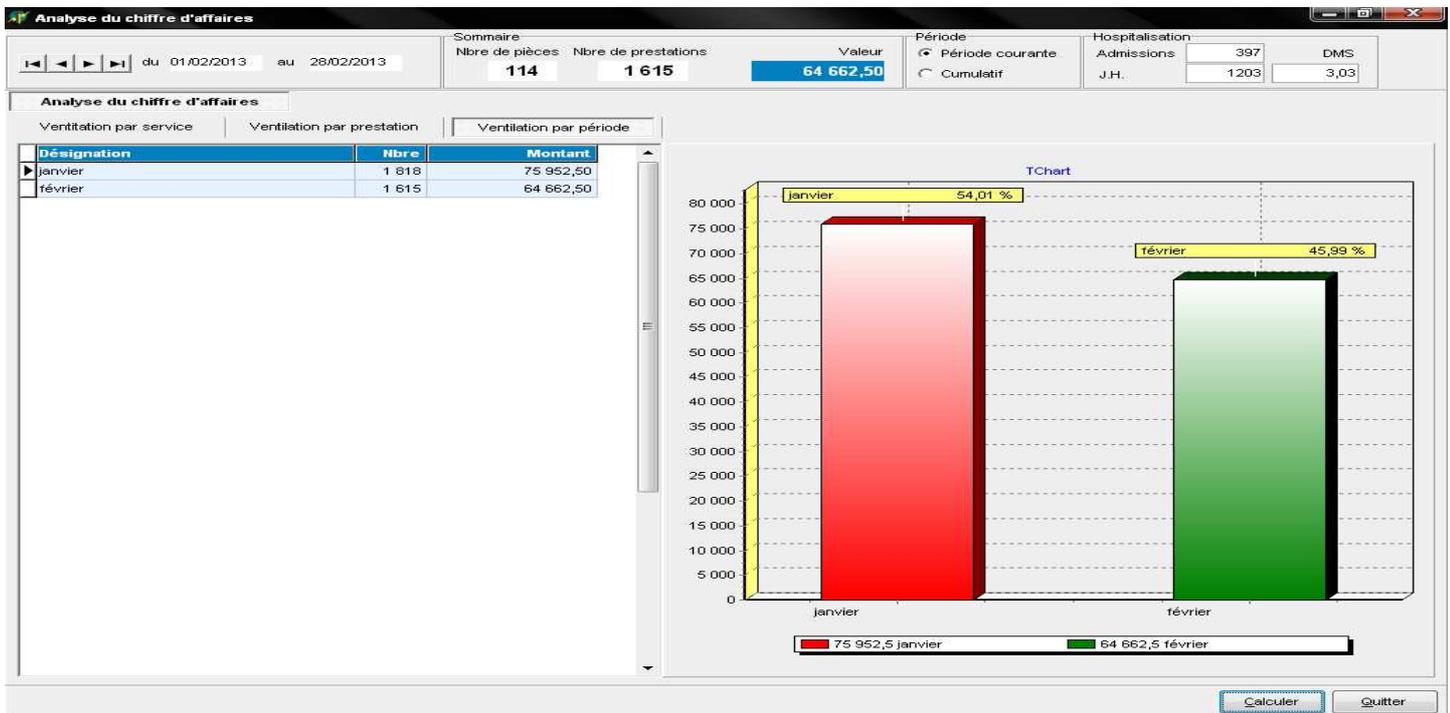
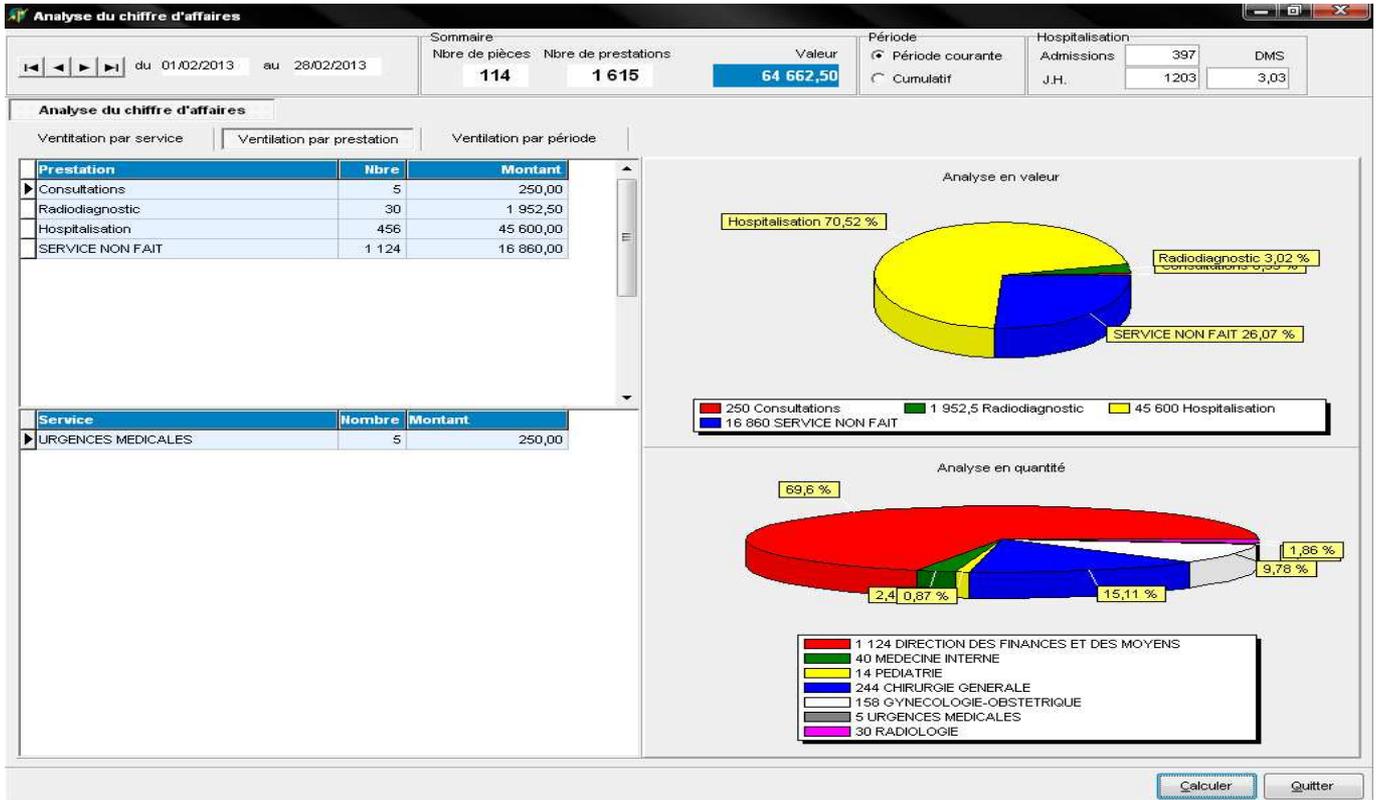
VISA DU TRESORIER,

AKBOU, LE /.

LE DIRECTEUR

## Annexe n° 03





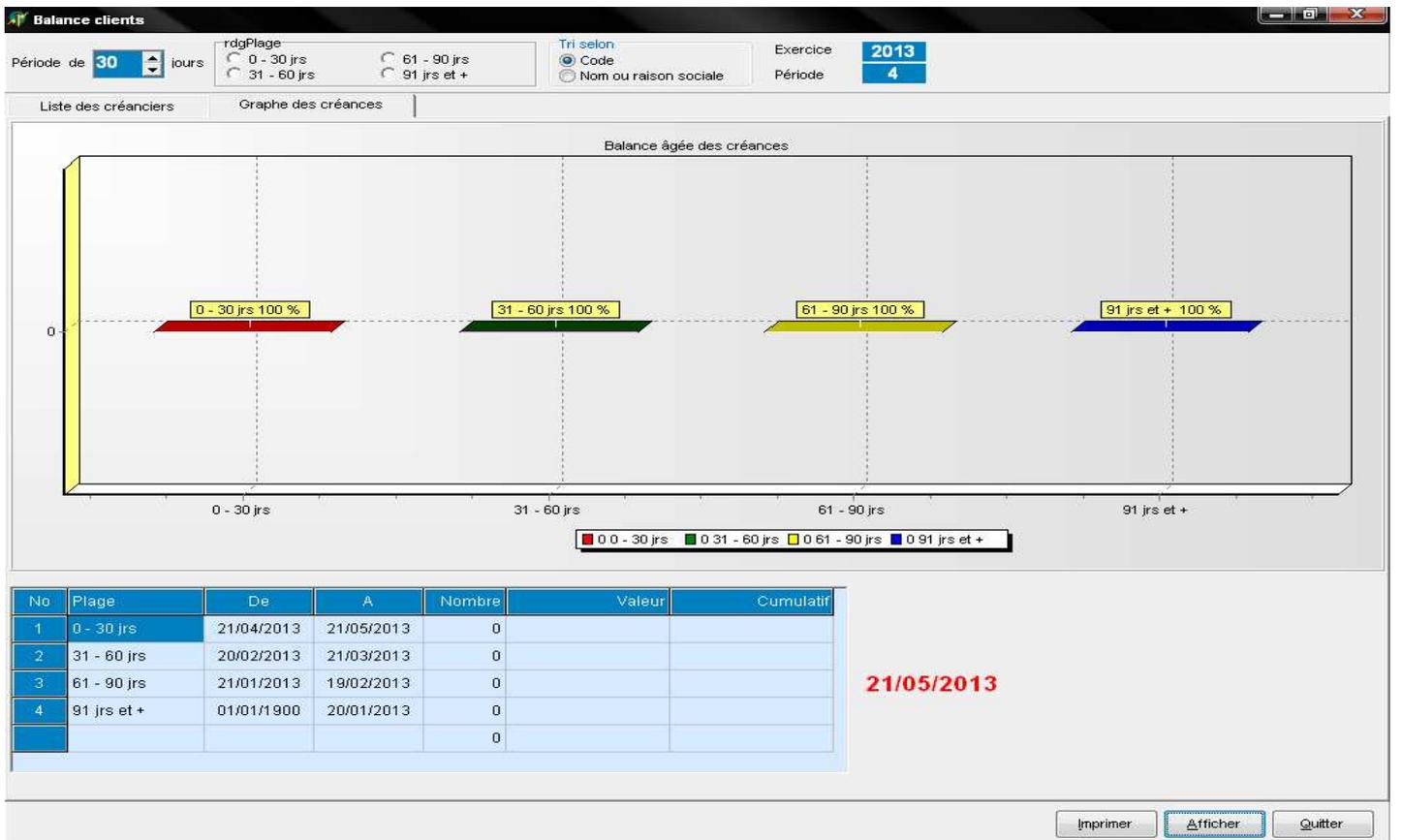
**Suivi de la trésorerie**

Exercice **2013** Période **février** du **01/02/201** au **28/02/201** Solde en date du **28/02/2013**

Compte	Intitulé	Solde début	Encaissements	Décaissements	Solde à la fin
46612	Mandats à payer			350 000,00	- 350 000,00
46620	Détentions de la tutelle				
51210	Compte bancaire				
51240	Comptes en monnaies étrangères				
51400	Compte Courant Postal			51 631 822,53	- 51 631 822,53
51501	Compte au Trésor Public				
51502	Compte Etablissements publics				
51700	Autres Organismes financiers				
51800	Intérêts courus				
53100	Caisse				
54100	Régies d'avances				
54200	Bons d'essence				
54500	Régies de recettes		140 615,00		140 615,00
54600	Avances pour menues dépenses		140 615,00	51 981 822,53	- 51 841 207,53

Calculer Excel Imprimer Quitter

## Annexe n°04



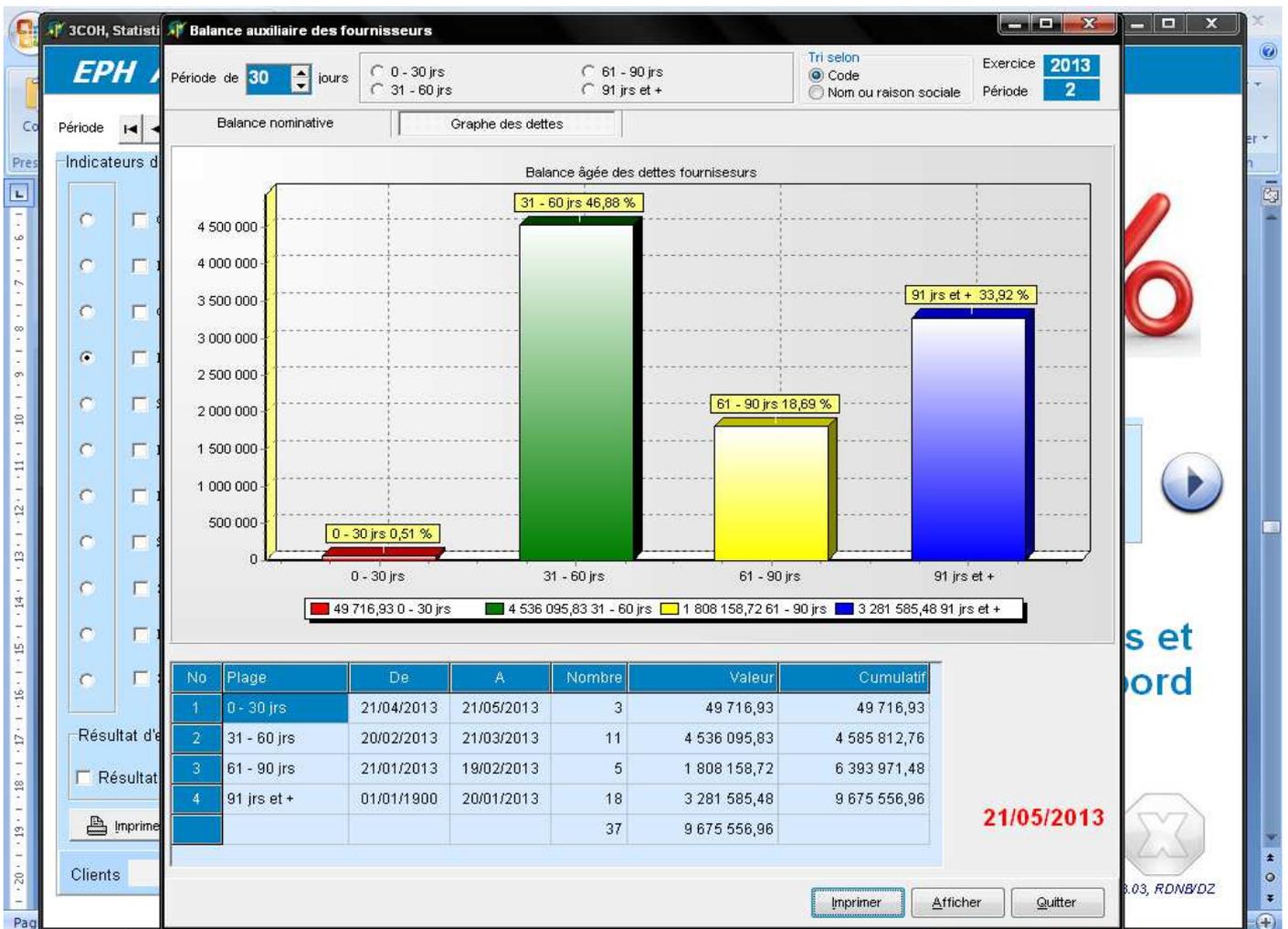
**Détail de la dette d'un fournisseur**

Fournisseur: FD0011 SARL I.M.C.

Date	Numéro	Description	Montant	Débits	Solde
03/01/2013	612D0002	CONSTATATION DE FACTURE DE CONSOMMABLES	308 065,68	308 065,68	
03/01/2013	612D0003	CONSTATATION DE FACTURE DE CONSOMMABLES	206 668,80	206 668,80	
03/02/2013	612D0036	Facture d'achat du 03/02/2013	159 668,00	0,00	159 668,00
03/02/2013	612D0037	Facture d'achat du 03/02/2013	159 668,00	0,00	159 668,00
14/02/2013	612D0039	Facture d'achat du 14/02/2013	726 057,40	0,00	726 057,40
14/02/2013	612D0040	Facture d'achat du 14/02/2013	263 780,34	0,00	263 780,34
24/02/2013	612D0038	Facture d'achat du 24/02/2013	15 724,80	0,00	15 724,80
24/02/2013	612D0041	Facture d'achat du 24/02/2013	2 489 642,07	0,00	2 489 642,07
24/02/2013	612D0042	Facture d'achat du 24/02/2013	152 743,50	0,00	152 743,50
24/02/2013	612D0043	Facture d'achat du 24/02/2013	750 072,96	0,00	750 072,96
24/02/2013	612D0044	Facture d'achat du 24/02/2013	319 336,00	0,00	319 336,00
24/02/2013	612D0045	Facture d'achat du 24/02/2013	15 724,80	0,00	15 724,80
28/02/2013	612D0048	Facture d'achat du 28/02/2013	7 862,40	0,00	7 862,40
28/02/2013	612D0049	Facture d'achat du 28/02/2013	300 029,18	0,00	300 029,18

**5 360 309,45**

14 Quitter



# Annexe n°05

### Stock par famille

Exercice **2013** Période **février**

No	Famille	Nombre	Valeur
11	Médicaments	322	6 614 891,41
12	Consommables	327	14 677 628,79
14	Produits de laboratoire	111	1 156 076,86
16	Films et produits de radiologie	39	1 553 215,38
17	Fluides et gaz médicaux	8	447 125,20
18	Autres produits pharmaceutiques	13	238 127,40
19	Consommable Instrumentation	87	2 423 648,32
20	Produits alimentaires	153	622 665,06
21	Produits d'entretien	98	934 737,50
22	Lingerie et literie	45	2 642 283,10
30	Petit outillage	398	880 894,99
40	Fournitures de bureau	252	1 735 231,65
50	Carburants, lubrifiants et PR	205	1 983 028,73

**2058 35 909 554,39**

No	Sous-famille	Nombre	Valeur
01	Articles ménagers	23	49 306,33
02	Articles de serrurerie	14	81 821,00
03	Chaufferie	1	665,00
04	Plomberie	174	277 249,42
06	Menuiserie	21	20 455,00
07	Maçonnerie	4	1 512,50
08	Électricité	73	248 902,74
09	Peinture	11	25 480,00
10	Forge	55	114 830,00
11	Froid	22	60 673,00

**398 880 894,99**

**Valorisation du stock par famille**

**Valorisation par sous-famille**

**Afficher Quitter**

### Etat des stocks par date de péremption

Famille: **11 Médicaments** Plages en jours: **0-30 jours** Etendue plage: **60** En date du: **21/05/2013**

No	Plage	De	A	Nombre	Valeur	Cumulatif
1	0-30 jours	01/01/1900	20/07/2013	15	204 414,00	204 414,00
2	31-60 jours	21/07/2013	18/09/2013	3	12 355,00	216 769,00
3	61-90 jours	19/09/2013	17/11/2013	2	5 071,00	221 840,00
4	91 jours et +	18/11/2013	05/10/2040	127	4 758 010,00	4 979 850,00

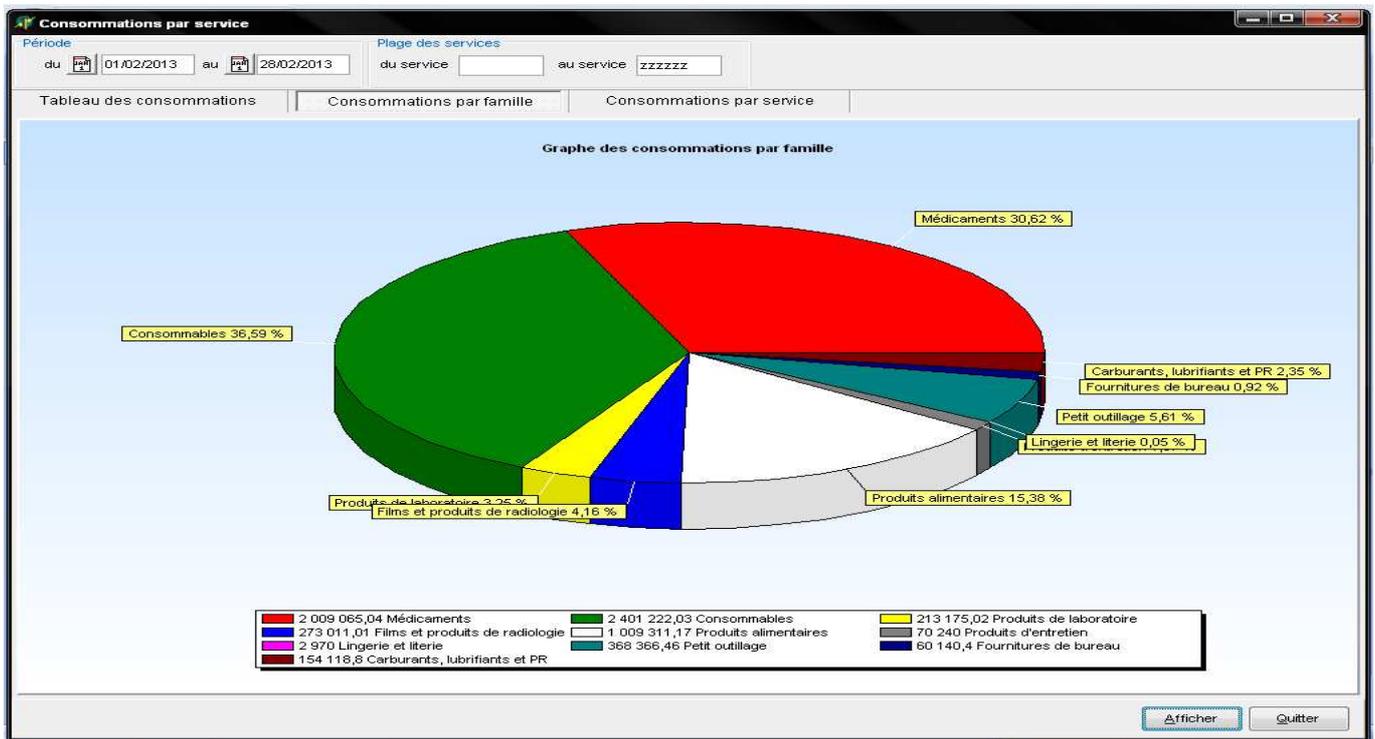
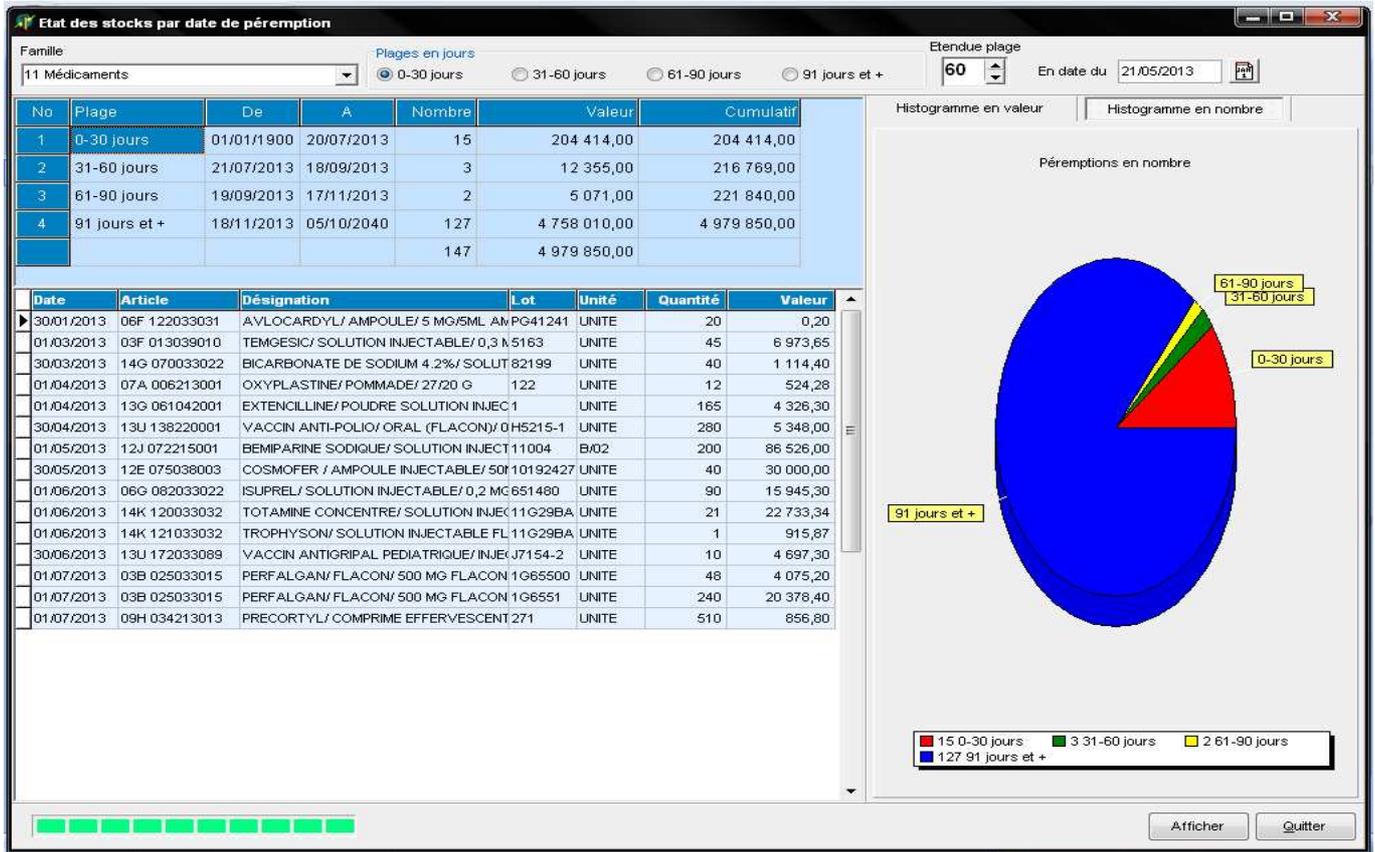
  

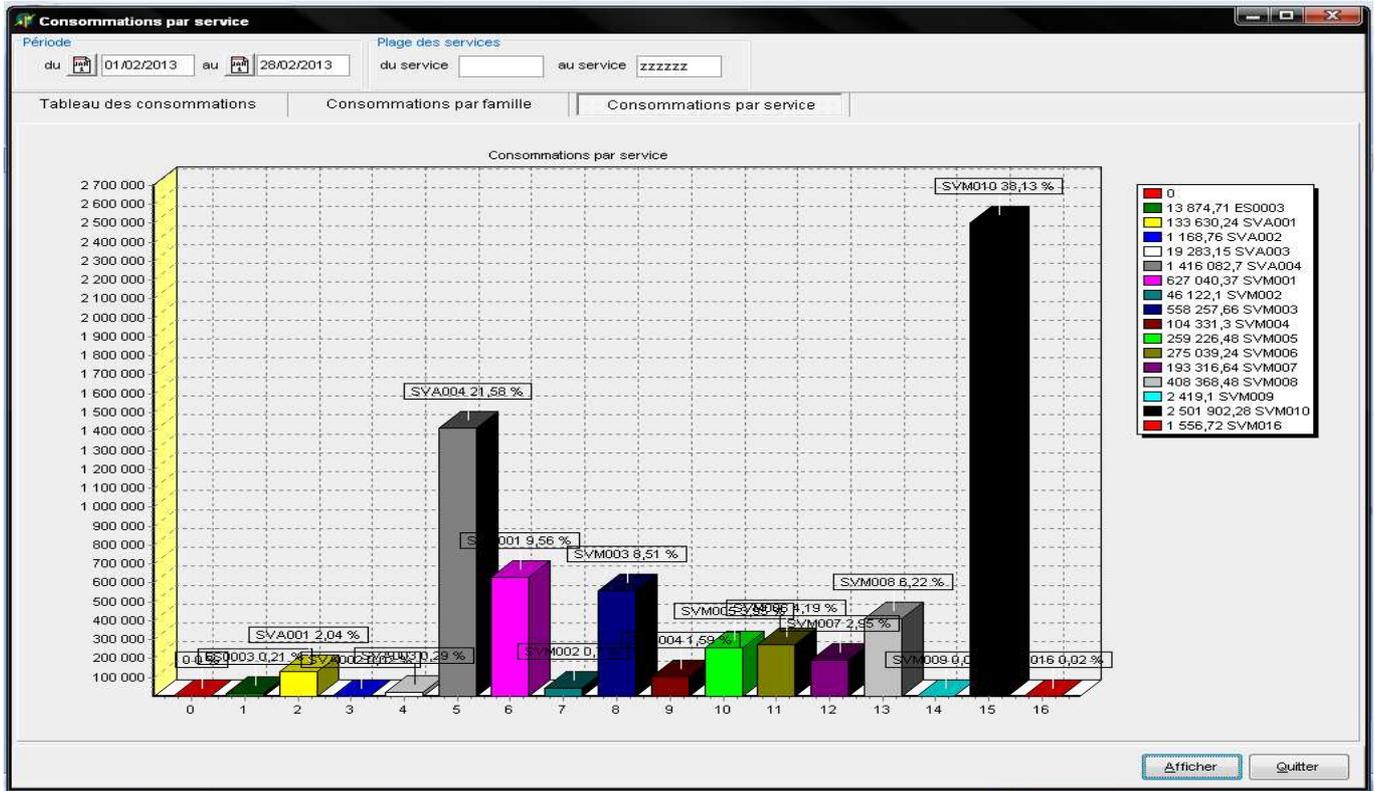
Date	Article	Désignation	Lot	Unité	Quantité	Valeur
30/01/2013	06F 122033031	AVLOCARDYL/ AMPOULE/ 5 MG/5ML AM PG41241		UNITE	20	0,20
01/03/2013	03F 013039010	TEMGESIC/ SOLUTION INJECTABLE/ 0,3 N5163		UNITE	45	6 973,65
30/03/2013	14G 070033022	BICARBONATE DE SODIUM 4.2%/ SOLUT 82199		UNITE	40	1 114,40
01/04/2013	07A 006213001	OXYPLASTINE/ POMMADE/ 27/20 G	122	UNITE	12	524,28
01/04/2013	13G 061042001	EXTENCILLINE/POUDRE SOLUTION INJEC 1		UNITE	165	4 326,30
30/04/2013	13U 138220001	VACCIN ANTI-POLIO/ ORAL (FLACON)/ 0 H5215-1		UNITE	280	5 348,00
01/05/2013	12J 072215001	BEMPARINE SODIQUE/ SOLUTION INJECT 11004		BO2	200	86 526,00
30/05/2013	12E 075038003	COSMOFER / AMPOULE INJECTABLE/ 50/ 10192427		UNITE	40	30 000,00
01/06/2013	06G 082033022	ISUPREL/ SOLUTION INJECTABLE/ 0,2 MG 651480		UNITE	90	15 945,30
01/06/2013	14K 120033032	TOTAMINE CONCENTRE/ SOLUTION INJEC 11 G 29BA		UNITE	21	22 733,34
01/06/2013	14K 121033032	TROPHYSON/ SOLUTION INJECTABLE FL 11 G 29BA		UNITE	1	915,87
30/06/2013	13U 172033089	VACCIN ANTIGRIPAL PEDIATRIQUE/ INJE 07154-2		UNITE	10	4 697,30
01/07/2013	03B 025033015	PERFALGAN/ FLACON/ 500 MG FLACON 1 G65500		UNITE	48	4 075,20
01/07/2013	03B 025033015	PERFALGAN/ FLACON/ 500 MG FLACON 1 G6551		UNITE	240	20 378,40
01/07/2013	09H 034213013	PRECORTYL/ COMPRIME EFFERVESCENT 271		UNITE	510	856,80

**Histogramme en valeur**

**Afficher Quitter**





## Annexe n°06

**Liste du personnel**

Effectif par corps | Effectifs par service | Ages | Ancienneté

Service	Nbre	%	Matricule	Nom, prenom	Recruté le
DIRECTION GENERALE	34	10,73	100047	ABDELLI, BACHIR	27/10/1990
DIRECTION DES RESSOURCES HUMAINES	7	2,21	100178	MOKRANI, BELKACEM	01/08/1988
DIRECTION DES ACTIVITES DE SANTE	17	5,36	100179	MOSTAFAOUI, BRAHIM	01/08/1988
DIRECTION DES FINANCES ET DES MOYENS	44	13,88	100201	SIAD, SMAÏL	01/10/1992
MEDECINE INTERNE	78	24,61			
PEDIATRIE	26	8,2			
CHIRURGIE GENERALE	38	11,99			
GYNECOLOGIE-OBSTETRIQUE	85	26,81			
URGENCES MEDICALES	58	18,3			
RADIOLOGIE	12	3,79			
LABORATOIRE	11	3,47			
BLOC OPERATOIRE	47	14,83			

Corps	Nbre
Corps paramédical	9
Corps administratif	10
Contractuel plein temps	7

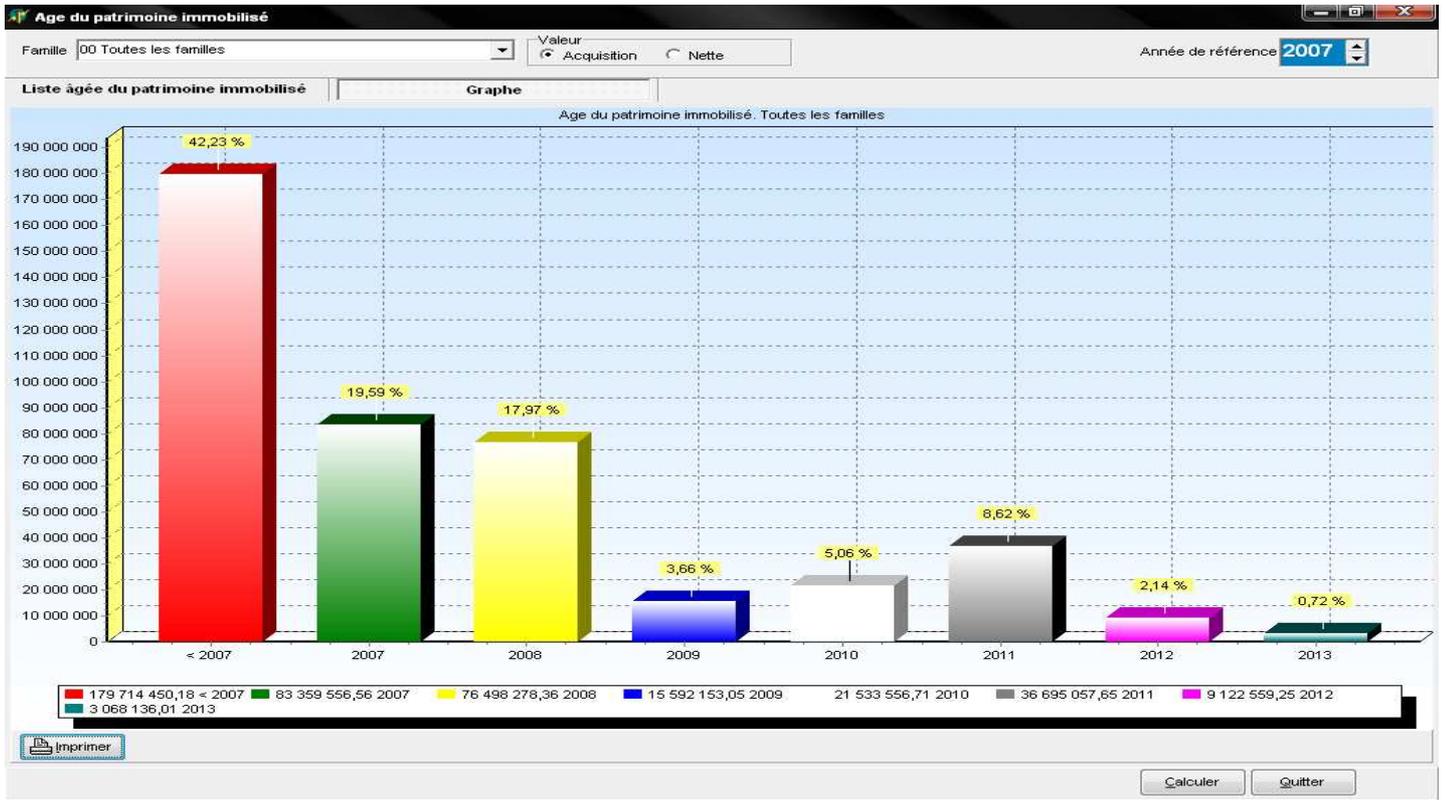
  

Service	Nbre
Infirmier de santé publique	4
Assistante sociale de santé publique	2
Infirmier breveté	2
Infirmier principal de santé publique	1

317

Calculer | Imprimer | Quitter





## Annexe n° 08

**Evolution des prix d'achat**

Famille de biens ou services: 11 Médicaments | Période: du 01/01/2013 au 28/02/2013

Evolution des prix d'achat | Vérification TVA

No	Article	Désignation	Unité	Achats	Prix 1	Prix 2	Ecart (%)
1	02B 011033084	PROPOFOL /SOLUTION INJECTABLE IV /200 MG/20	UNITE	36 252,00	54,05	92,26	70,69

33 | Ecart minimum (en %) 10,00 | Afficher | Quitter

# Annexe n°09

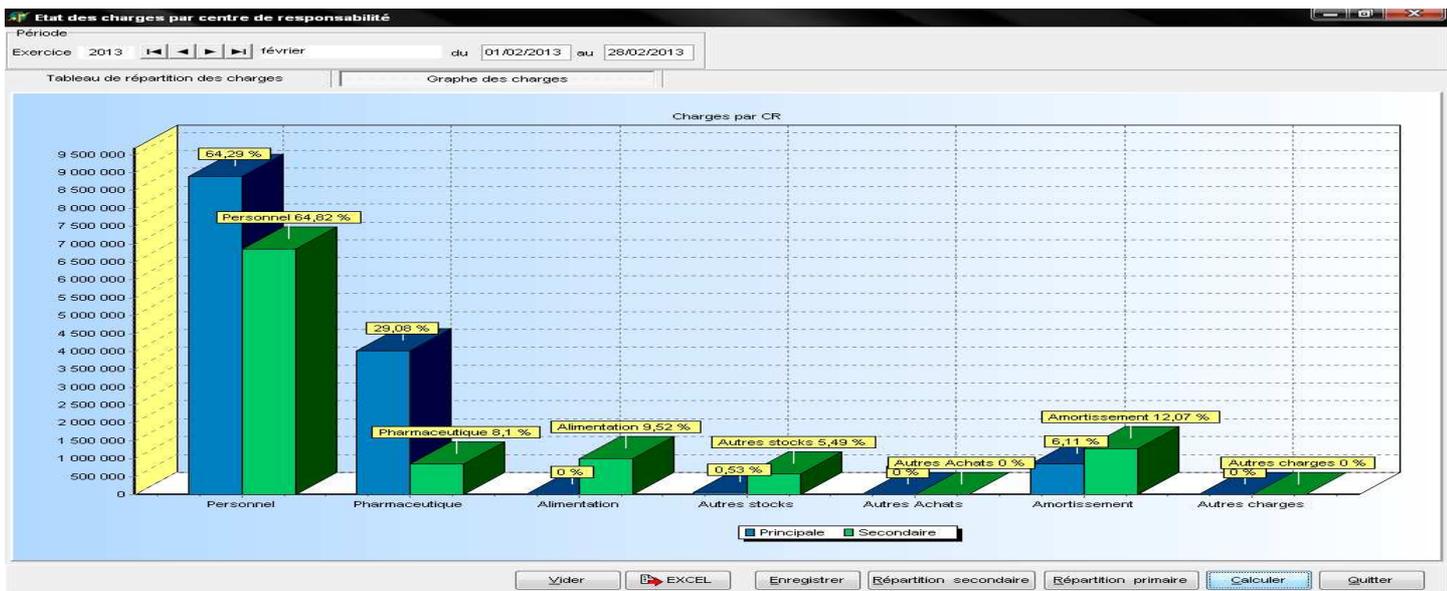
**Nomenclature des actes médicaux et paramédicaux**

70 Prestations médicales et paramédicales

No	Spécialité	Code	Désignation de l'acte
01	CONSULTATIONS	7014010014	ABCES DU COUDE
02	HOSPITALISATION	7014010021	CAL VICIEUX EIR
10	CHIRURGIE DENTAIRE	7014010010	EMBROCHARGE
11	CHIRURGIE GENERALE	7014010019	FR DES DEUX OS BRAS
12	CHIRURGIE THORACIQUE	7014010009	FR DES DEUX OS DE L AVANT BRAS
13	NEUROCHIRURGIE	7014010022	FR DU COUDE
14	TRAUMATO-ORTHOPEDE	7014010018	FR OLECRANE
15	CHIRURGIE VASCULAIRE	7014010013	FR OUVERTE DE DEUX OS DE L AVANT BRAS
16	CHIRURGIE CARDIAQUE	7014010017	FR OUVERTE DE L AVANT BRAS
17	CHIRURGIE PLASTIQUE	7014010023	FR P COLLES
18	CHIRURGIE VISCERALE	7014010015	FR POIGNET
19	CHIRURGIE INFANTILE	7014010020	FR TETE RADIALE
20	MAXILLO-FACIALE	7014010006	FRACTURE AVANTS BRAS
21	DERMATOLOGIE	7014010004	FRACTURE CLAVICULE
22	DIABETOLOGIE	7014010007	FRACTURE DU COL CHIRURGICAL
23	ENDOCRINOLOGIE	7014010005	FRACTURE HOMOPLATE
24	EPIDEMIOLOGIE	7014010003	FRACTURE HUMERUS
25	GASTROLOGIE	7014010008	FRACTURE M TACARPE
01	Fracture membres superieurs	7014010001	FRACTURE MAIN STYLOIDES RADIAL CUBITAL
02	Fracture membres inferieurs	7014010002	FRACTURE OS AVANT BRAS
03	Traitement cou-tronc	7014010016	LUXATION DU POIGNET
04	Muscles ,tendons et synoviales	7014010012	MAIN TRAUMATIQUE
05	Fracture OS	7014010011	REDUCTION
06	Articulations		
07	Arthroplastie avec Interposition/Prothese Portant		
08	Reintervention/Ablation/Prothese Art.		
09	Main		
10	Cuisse Jambe		
11	Pied		
12	Interv. Portant sur les Tendons		
13	Netoyage ou Pansement d'une Brulure		
14	Peau et Tissus Célulaire S/cutané		

23

Quitter



**Consommation de repas**

Période  
Exercice 2013 Période 2 février du 01/02/2013 au 28/02/2013

Charges alimentaires de la période: 1 009 311,17    Nombre total de repas: 7039    Coût moyen du repas: 143,39

Code	Service	Unité	Unité	J. hospitalisation	Malades	Garde-malades	Per. garde	Autres
SVA004	DIRECTION DES FINANCES ET DES MOYE	08	MECANIQUE AUTO					38
SVA004	DIRECTION DES FINANCES ET DES MOYE	09	PLOMBERIE					19
SVA004	DIRECTION DES FINANCES ET DES MOYE	11	CUISINE CENTRALE				120	
SVA004	DIRECTION DES FINANCES ET DES MOYE	12	ATELIER PEINTRE					31
SVA004	DIRECTION DES FINANCES ET DES MOYE	15	BUANDERIE					30
SVA004	DIRECTION DES FINANCES ET DES MOYE	16	DEPENSES				60	
SVA004	DIRECTION DES FINANCES ET DES MOYE	17	BUREAU COMPTABILITE					30
SVA004	DIRECTION DES FINANCES ET DES MOYE	18	BUREAU DES INVENTAIRES					44
SVM001	MEDECINE INTERNE	01	HOMMES	188	336	84	84	
SVM001	MEDECINE INTERNE	02	FEMMES	208	538	224	54	
SVM002	PEDIATRIE	01	PEDIATRIE	103	157	151	30	
SVM003	CHIRURGIE GENERALE	01	HOMMES	176	321		140	
SVM003	CHIRURGIE GENERALE	02	FEMMES	269	495		84	
SVM004	GYNECOLOGIE-OBSTETRIQUE	01	MATERNITE	111	298		140	
SVM004	GYNECOLOGIE-OBSTETRIQUE	02	GYNECOLOGIE	78	273		140	
SVM004	GYNECOLOGIE-OBSTETRIQUE	03	NEONATOLOGIE	70		27	30	
SVM005	URGENCES MEDICALES	01	URGENCES MEDICALES				448	
SVM006	RADIOLOGIE	01	RADIOLOGIE				84	14
SVM007	LABORATOIRE	01	LABORATOIRE				84	37
SVM008	BLOC OPERATOIRE	01	BLOC OPERATOIRE				616	53
SVM008	BLOC OPERATOIRE	02	SALLE DE REVEIL				84	
SVM009	PTS	01	PTS				28	56
SVM010	HEMODIALYSE	01	HEMODIALYSE		526		168	34
SVM012	PHARMACIE	01	PHARMACIE					104
				1 203	2 944	486	2 454	1 155

Imprimer    Quitter

**Activités d'hospitalisation**

Capacité en lits: 116    Nombre d'admissions: 397    Journées d'hospitalisation: 1203    Durée moyenne du séjour: 3,03    Taux d'occupation moyen: 37,04%

Période  
Exercice 2013 Période 2 février du 01/02/2013 au 28/02/2013

Service	Unité	Nb lits	Nbre d'admissions	Nombre J.H.	D.M.S.H.	T.O.M.
MEDECINE INTERNE	HOMMES	26	49	168	3,84	25,82
MEDECINE INTERNE	FEMMES	26	54	208	3,85	28,57
PEDIATRIE	PEDIATRIE	10	43	103	2,40	36,79
CHIRURGIE GENERALE	HOMMES	12	48	176	3,67	52,38
CHIRURGIE GENERALE	FEMMES	12	68	269	3,96	80,06
GYNECOLOGIE-OBSTETRIQUE	MATERNITE	12	95	111	1,17	33,04
GYNECOLOGIE-OBSTETRIQUE	GYNECOLOGIE	12	26	78	3,00	23,21
GYNECOLOGIE-OBSTETRIQUE	NEONATOLOGIE	6	14	70	5,00	41,67

Imprimer    Quitter

**Sommaire des charges**

Période  
Exercice 2013 Période avril du 01/04/2013 au 30/04/2013

No	Classe de charges	Montant	Compte	Intitulé	Montant
1	Personnel	16 191 381,87	6311.01	Traitement du personnel médical	1 124 190,50
2	Pharmaceutique	1 581 793,39	6311.02	Traitement du personnel paramédical	4 616 205,03
3	Alimentation	533 773,82	6311.03	Traitement du personnel administratif	1 178 566,03
4	Autres stocks		6311.04	Traitement du personnel contractuel plein temps	356 809,69
5	Autres Achats	303 227,36	6312.01	Primes et indemnités, personnel médical	1 309 656,00
6	Amortissement		6312.02	Primes et indemnités, personnel paramédical	3 401 149,28
7	Autres charges		6312.03	Primes et indemnités, personnel contractuel plein temps	537 633,18
			6317.01	Charges à caractère familial, personnel médical	7 522,50
			6317.02	Charges à caractère familial, personnel paramédical	115 158,75
			6317.03	Charges à caractère familial, personnel administratif	49 661,25
			6317.04	Charges à caractère familial, personnel contractuel plein temps	43 571,25
			6318.01	Allocation salaire unique, personnel médicale	1 600,00
			6318.02	Allocation salaire unique, personnel paramédical	44 027,50
			6318.03	Allocation salaire unique, personnel administratif	27 255,00
			6318.04	Allocation salaire unique, personnel contractuel plein temps	18 400,00
			635101	Cotisation sécurité sociale PP, non résident	3 018 009,88
			635102	Assurance chômage PP, non résident	127 074,10
			635103	Retraite anticipée PP, non résident	31 768,53
			635105	Assurance de responsabilité civile & risque professionnel	
		18 610 176,46			16 191 381,87

Calculer    Quitter

Résultats analytique cumulatifs

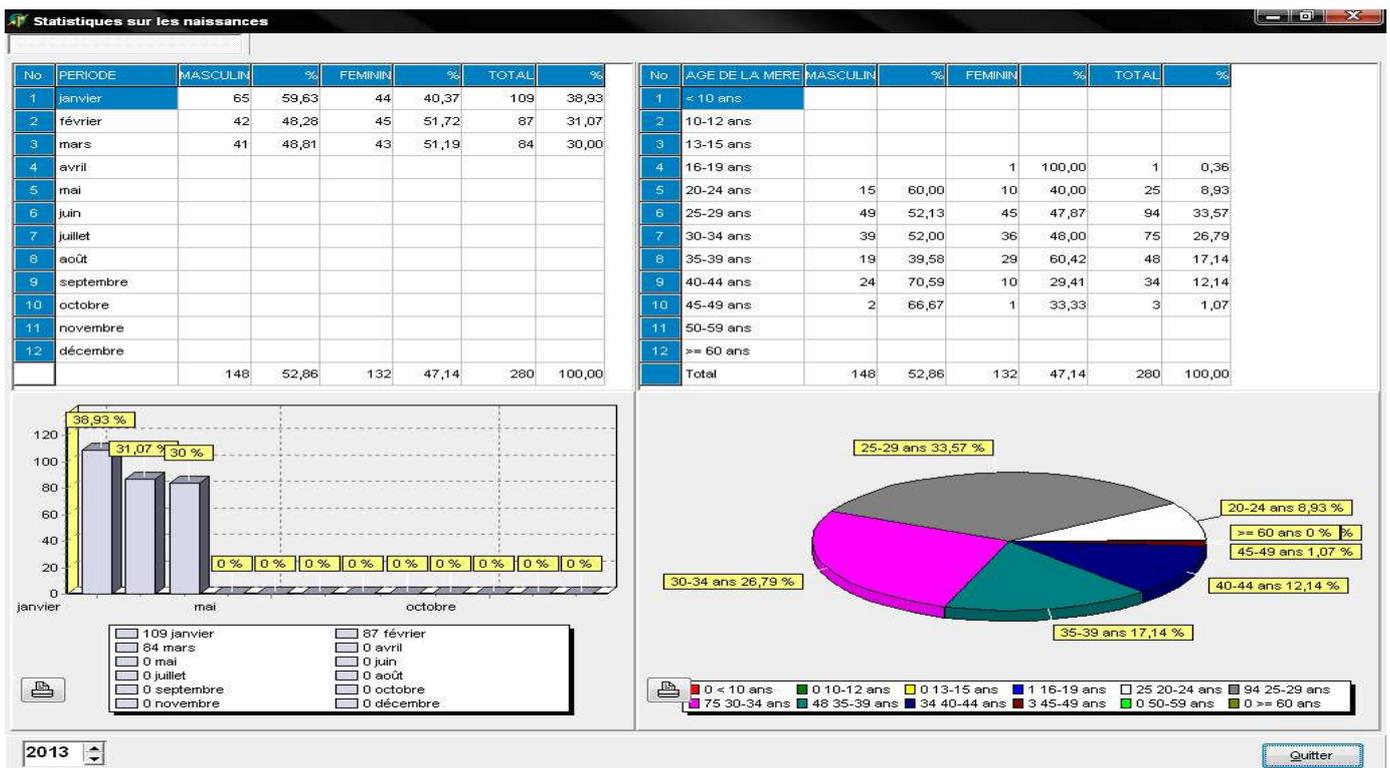
Année 2013

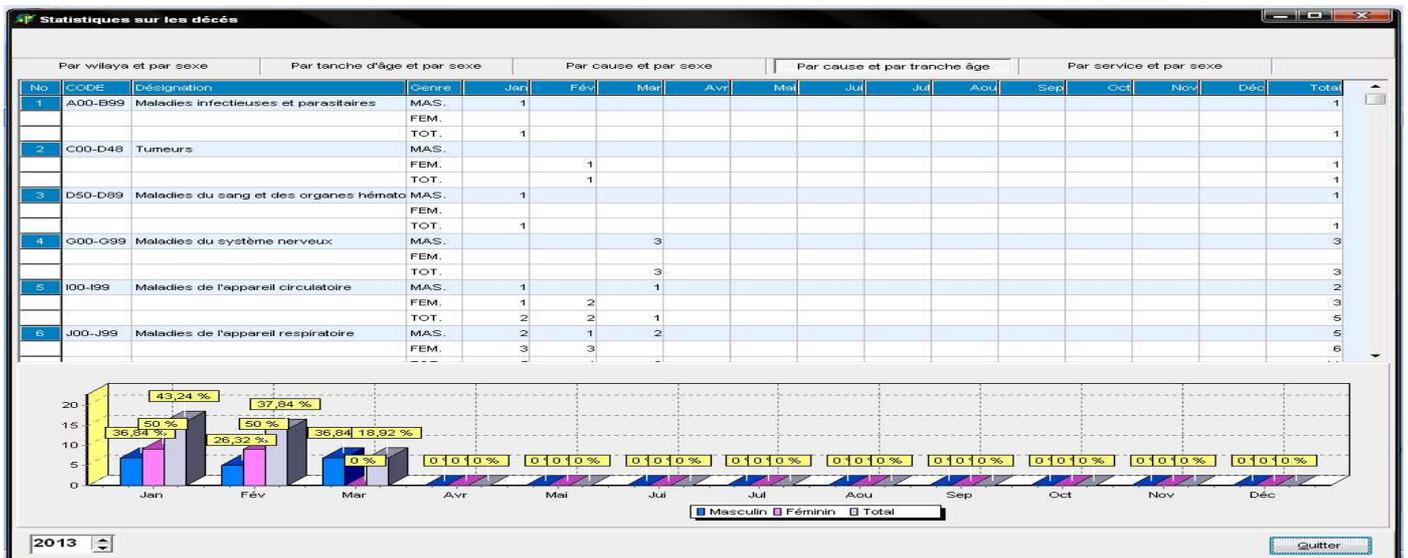
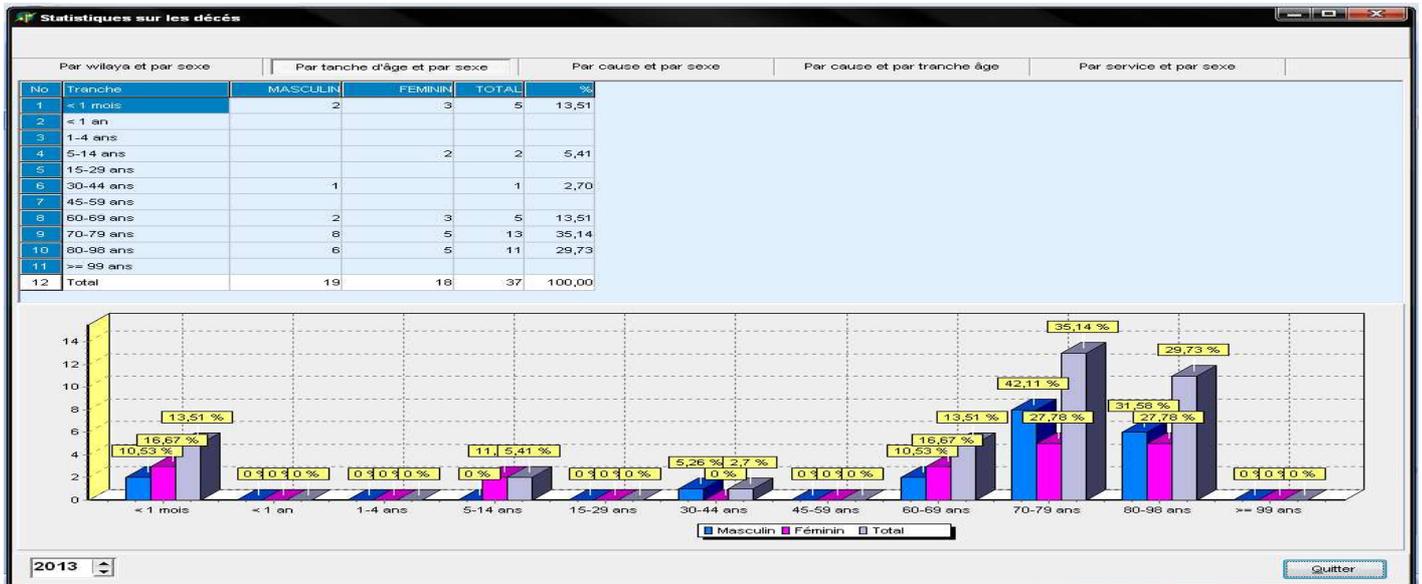
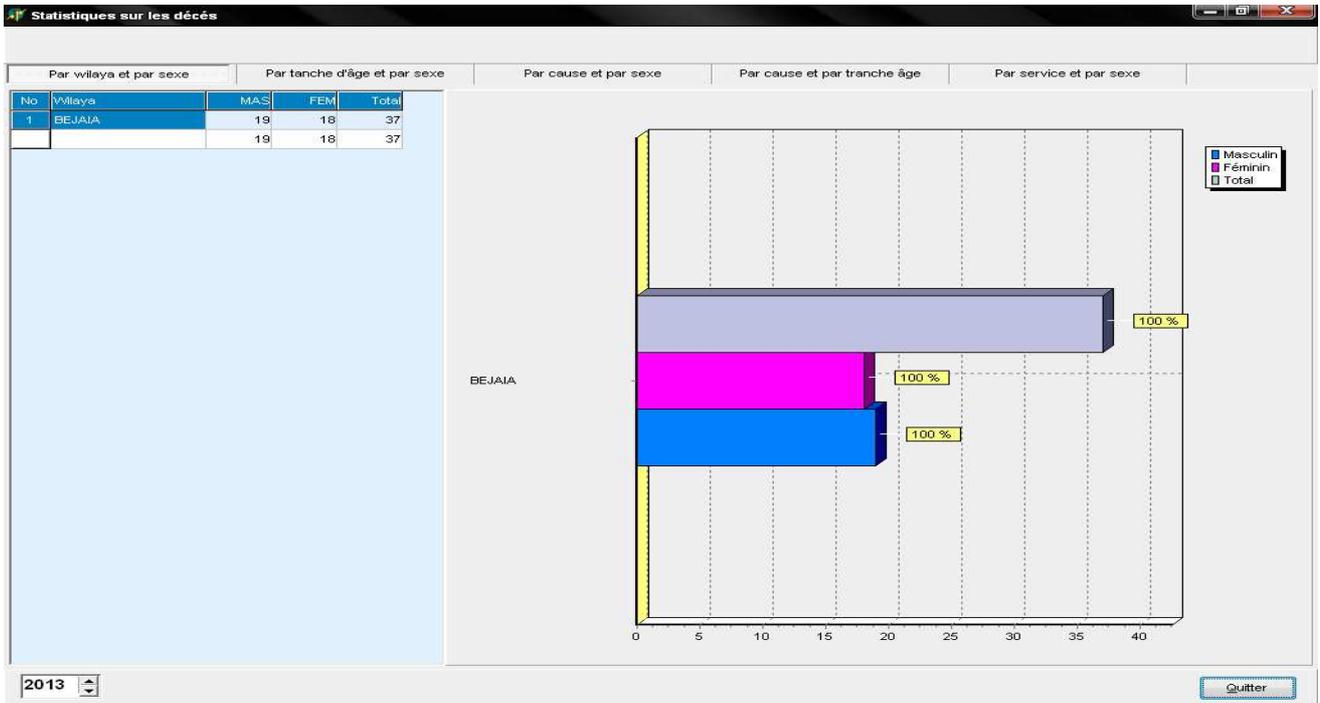
No	Centre de responsabilité	J.O.	Paramètre	Jan	Fév	Mar	Avr	Mai	Ju	Ju	Aou	Sep
1	CHIRURGIE GENERALE	JH	VALEUR	7 447 840,64	6 458 803,21							
			DTE	431	445							
			COU.T.U.	17 280,37	14 514,16							
2	GYNCOLOGIE	JH	VALEUR	633 412,60	642 270,40							
			DTE	115	78							
			COU.T.U.	5 507,94	8 234,24							
3	MEDECINE INTERNE	JH	VALEUR	3 259 641,49	3 218 732,02							
			DTE	402	396							
			COU.T.U.	8 108,56	8 128,11							
4	NEONATOLOGIE	JH	VALEUR	921 267,28	696 540,14							
			DTE	116	70							
			COU.T.U.	7 941,96	9 950,57							
5	PEDIATRIE	JH	VALEUR	597 025,51	550 811,61							
			DTE	125	103							
			COU.T.U.	4 776,20	5 347,69							
6	OBSTETRIQUE	JH	VALEUR	2 389 315,25	2 108 493,71							
			DTE	112	111							
			COU.T.U.	21 333,17	18 995,44							
7	PUMC	C	VALEUR	4 283 578,19	4 309 575,41							
			DTE	4712	3416							
			COU.T.U.	909,08	1 261,59							
8	HEMODIALYSE	SNC	VALEUR	5 427 705,92	4 332 322,22							
			DTE	510	0							
			COU.T.U.	10 642,56								

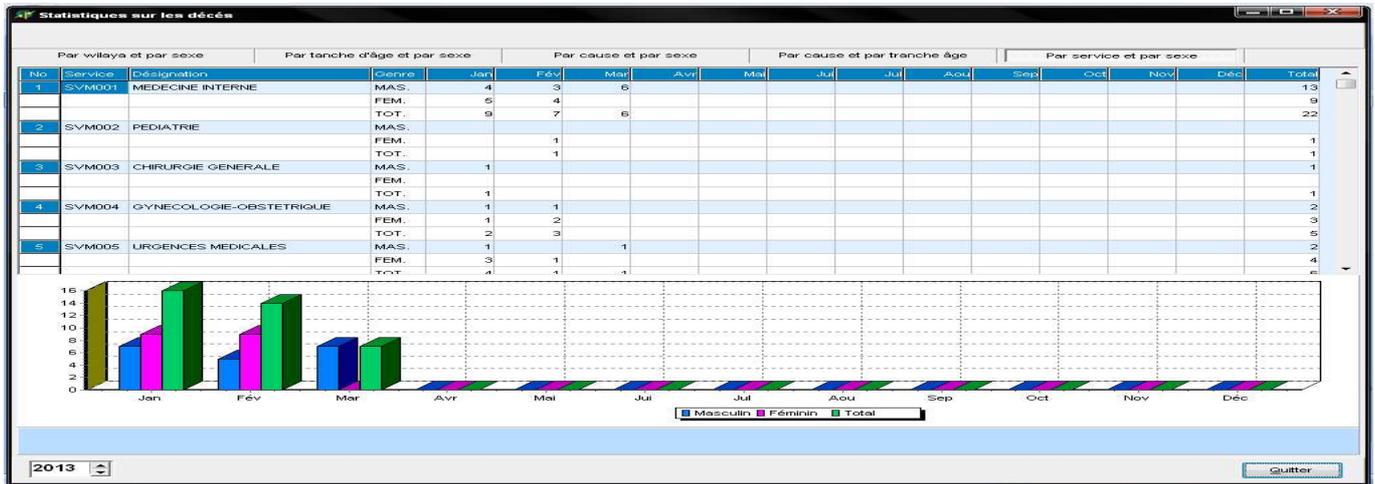
VALEUR 24 959 786,86 22 317 548,72

Quitter

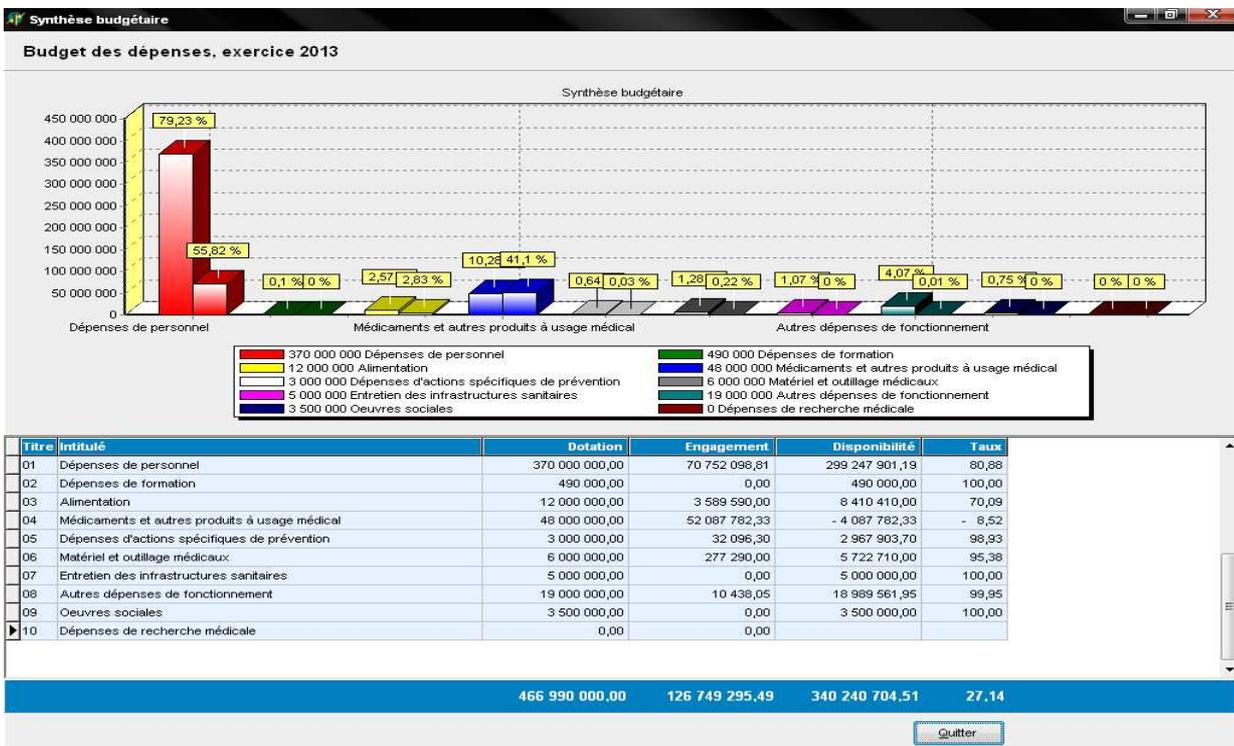
## Annexe n° 10

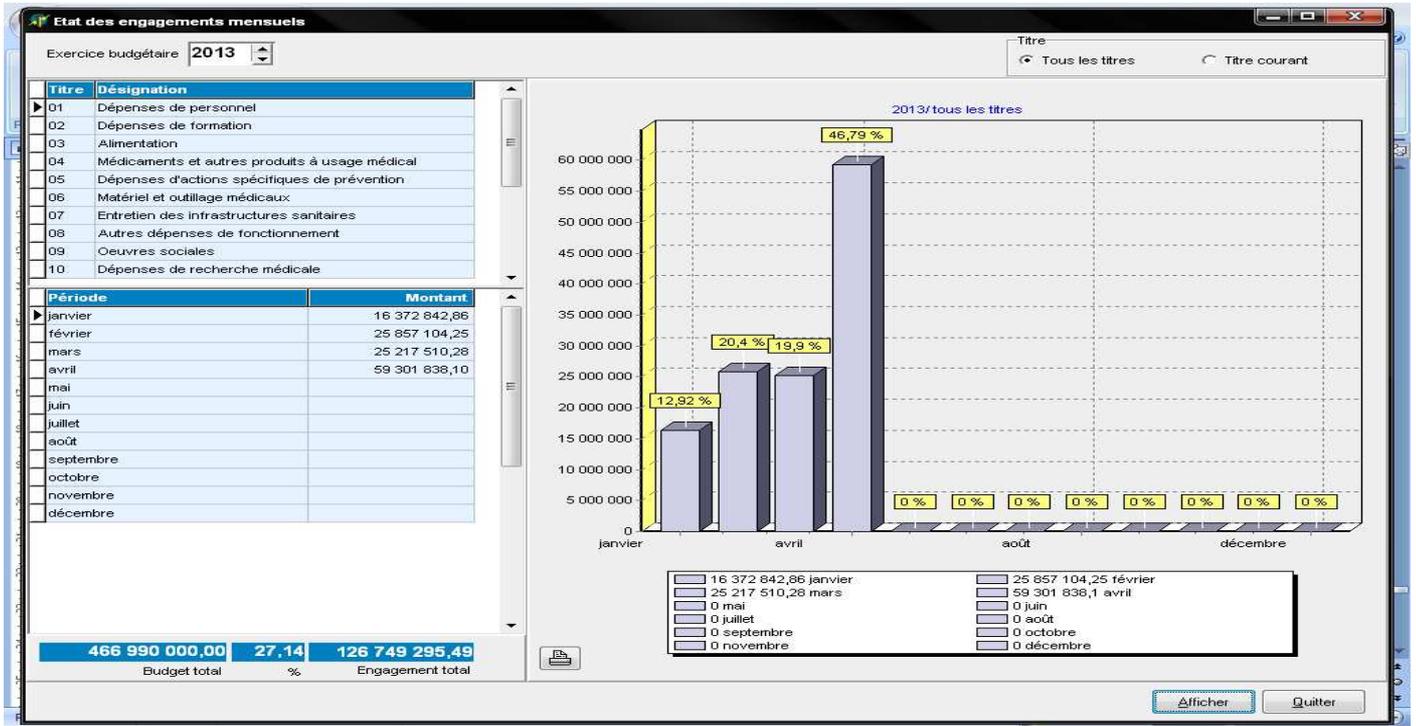






## Annexe n° 11





# ***Liste des illustrations***



Liste des tableaux

**Tableau n° 01** : Les critères de choix d'un modèle de comptabilité analytique.....25

**Tableau n° 02** : La répartition géographique de la population couverte par l'EPH d'Akbou...52

**Tableau n° 03** : La répartition du personnel de l'EPH d'Akbou selon les spécialités.....53

**Tableau n° 04** : Répartition des lits d'hospitalisation selon les services dans l'EPH d'Akbou...54

**Tableau n° 05** : Le tableau de bord du logiciel 3COH.....58

**Tableau n° 06** : Grille de comparaison entre l'« ancien TDB » et le nouveau TDB du système 3COH .....62

Liste des schémas

**Schéma n° 01** : Résultat d'une transaction.....13

**Schéma n° 02** : Le processus d'une transaction.....14

**Schéma n° 03** : Le lien d'une transaction avec le journal.....15

**Schéma n° 04** : Les modules du système 3COH.....16

**Schéma n° 05** : Les étapes de la situation de départ.....20

**Schéma n° 06** : L'Organigramme de l'hôpital AKloul Ali d'Akbou.....51

## Liste des annexes

<b>Annexe n° 1 :</b>	Guide d'entretien.....	70
<b>Annexe n° 2 :</b>	Présentation des indicateurs de gestion : les engagements, la liquidation, le mandatement et le paiement.....	71
<b>Annexe n° 03 :</b>	Présentation de l'état de chiffre d'affaire.....	71
<b>Annexe n° 04 :</b>	Présentation de l'état des dettes.....	73
<b>Annexe n° 05 :</b>	Présentation de l'état des stocks.....	75
<b>Annexe n° 06 :</b>	Présentation de l'état de ressources humaines.....	77
<b>Annexe n° 07 :</b>	Présentation de l'état du patrimoine immobilisé.....	78
<b>Annexe n° 08 :</b>	Présentation de l'état du suivi d'achats.....	79
<b>Annexe n° 09 :</b>	Présentation de l'état du suivi des activités.....	80
<b>Annexe n° 10 :</b>	Présentation de l'état de naissances et décès.....	82
<b>Annexe n° 11 :</b>	Présentation de l'état de suivi budgétaire.....	84

***Références  
Bibliographiques***



## **Bibliographie**

### **I. Les ouvrages :**

- ❖ ALAZARD. C, SEPARI .S : « *Le contrôle de gestion* », 4<sup>ème</sup> édition, Ed Dunod, Paris, 2007.
- ❖ ANTONY R.N. (2001) : « *Le contrôle de gestion, Elément du Contrôle Organisationnel* », SEPT, Paris, France.
- ❖ BARON P. ; CORFMAT D. et HELLEY A. (2000) : « *La mutation du contrôle de gestion* », Organisation, Paris.
- ❖ BEAUD M. (2006) : « *L'art de la thèse* », La découverte, Paris.
- ❖ BIRON N. et NOBRE T. (2002) : « *L'ABC à l'hôpital : le cas de la chirurgie infantile* », Faculté de Sciences Economiques et de Gestion – Large, Strasbourg, in « *Finance Contrôle Stratégie* » Volume 5, N° 2, juin 2002.
- ❖ BOISSELIER P. (2005) : « *Contrôle de Gestion ; Cours et Applications* », Librairie Vuibert, France.
- ❖ BONNIER C.; BRINGER M. ET TANGLOIS L. (2006) : « *Contrôle de Gestion* », Berti, Alger.
- ❖ BOUIN-XAVIER, SIMON FRONÇOIS-XAVIER : « *Les nouveaux visages du contrôle de gestion* », 2<sup>ème</sup> édition, Ed Dunod, 2005.
- ❖ BURLAUD A.; SAADA T. et SIMON C. (2005) : « *Comptabilité analytique et contrôle de gestion* », Vuibert, Paris, France.
- ❖ CAUVIN C., COYAUD C. (1990) : « *Gestion hospitalière : Finance et contrôle de gestion* », Economica, Paris, France.
- ❖ CAUVIN. ERIC, BOSCOS PIERRE LAURENT : « *Les déterminants du choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises français* » : Une étude empirique, Finance contrôle stratégique, volume 8, n° 1, 2005.
- ❖ CIBERT A. (1976) : « *Comptabilité analytique* ». Dunod, Paris.
- ❖ DEMEESTER R., LORINO P. et MOTTIS N. (2002) : « *Contrôle de Gestion et Pilotage de l'entreprise* », Dunod, Paris.
- ❖ DORIATH B. (2008) : « *Contrôle de gestion en 20 fiches* », Dunod, Paris.
- ❖ GERVAIS. M : « *Contrôle de gestion* », édition ECONOMICA, Paris, 2005

- ❖ GIBERT P. (2003): « *Contrôle de Gestion* », Vuibert, France.
- ❖ GUIDJI Norbert, « *Le contrôle de gestion* », Édition d'organisation, paris, 2000
- ❖ GERMAIN CHRISTOPHE : « *Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises* », Finance contrôle stratégique, volume 8, n°3, 2005.
- ❖ JEAN .L, La gestion budgétaire : « *Outil de pilotage des managers* », Edition organisation, Paris, 1998
- ❖ Kaiser A- M. (2000) : « *Contrôle de gestion* », Eska, Paris.
- ❖ LEROY.M, « *le tableau de bord au service de l'entreprise* », Édition d'organisation, Paris, 2001
- ❖ MOISDON J.-C. (1997) :Du mode d'existence des outils de gestion , « *Les instruments de gestion à l'épreuve de l'organisation* », Ed. Seli Arslan, France
- ❖ NAULLEAU.G, ROUACH.M : « *Le contrôle de gestion bancaire et financier* », Revue banque éditeur, 3<sup>ème</sup> édition, Paris, 2000
- ❖ PATRICK BOISSELIER, « *Le contrôle de gestion cours et application* », Vuibert, Paris, 1999
- ❖ Patrick GIBERT : « *Contrôle de gestion* », Vuibert, février 2003
- ❖ VILLETTE M. (1999) : « *Guide du stage en entreprise* », La découverte, Paris.
- ❖ WILFRIED NIESSEN et ANNE CHANTEUX, « *Les tableaux de bord et bisness plan* », Édition des chambre de commerce et d'industrie de Wallonie, 2005

## **II. Les revues, articles et communications :**

- ❖ ALVAREZ F. (2000) : « *Le contrôle de gestion en milieu hospitalier : une réponse a l'émergence de risques organisationnels* », Manuscrit auteur, publié dans "21ÈME congres de l'AFC, France (2000)".
- ❖ GAUTIER P-H.; GRENON A.; OMNES L. et PERECHET J-Y. (2000):« *L'analyse de gestion à l'hôpital* », in ALVAREZ F. :« *Le contrôle de gestion en milieu hospitalier : une réponse à l'émergence de risque organisationnels* », article in association française de comptabilité, 21ème congrès, Angers 18, 19 et 21 mai 2000.
- ❖ LAMRI L. (1998) : « *Le financement du système de santé algérien, réalités, enjeux et perspectives* », Cité in revue : « *le gestionnaire* », Numéro spéciale : contractualisation, N°2, INSP.

❖ OUFRIHA F-Z. (2006) : « *Les reformes du système de santé en matière de financement* », cahiers de C.R.E.A.D, Numéro spéciale : « *De réforme en réforme : un système de santé à la croisée des chemins* », Alger.

❖ WADE E-B. (2002) : « *Contrôle de gestion et réforme hospitalière : Cas de Sénégal* », Revue africaine de gestion n°1, Avril 2003.

❖ GAUTIER P-H.; GRENON A.; OMNES L. et PERECHET J-Y. (2000):« *L'analyse de gestion à l'hôpital* », in ALVAREZ F. :« *Le contrôle de gestion en milieu hospitalier : une réponse à l'émergence de risque organisationnels* », article in association française de comptabilité, 21ème congrès, Angers 18, 19 et 21 mai 2000.

### **III. Les thèses et mémoires :**

❖ AMALOU M. (2009) : « *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* », Magister en Sciences Economiques, Option : Economie de la Santé et Développement Durable, Université de Bejaïa.

❖ . ARAB Z. (2012) : «*Le Contrôle de Gestion à l'Hôpital –Méthodes et Outils- Cas de la Mise en Place de la Méthode ABC à l'Hôpital KHALLIL Amrane de Bejaïa* », Magister en Sciences Economiques, option : « Economie de la Santé et Développement Durable », Université de Bejaïa.

❖ CLUZE G. (2000) : « *Proposition d'un outil de contrôle de gestion fondé sur la méthode ABC : Une expérimentation dans un établissement de soins privé* », Thèse de doctorat d'Etat en sciences de gestion, Université de Jean Moulin -Lyon 3.

❖ KECHAH N, IDJAAD S, IZOUAOUANE F, Calcule de coût de revient, Entreprise ALCOVEL, Rapport de stage licence, Université de Bejaia, 2005/2006

❖ MERZOUK S. (2011) : «*Analyse du système d'information hospitalier dans la perspective d'un passage à une tarification à l'activité : cas du CHU de Bejaia* », Mémoire de Master en Economie de la santé, département de sciences économiques, Université de Béjaïa.

### **IV. Rapports et documents officiels :**

❖ A.M.U.E. (2006) : « *Mise en place d'une comptabilité analytique au sein des E.P.S.C.P : recueil des fiches techniques et méthodologiques* », Paris.

❖ Assistance publique des hôpitaux de Paris (1996) : « *Procédures de la comptabilité analytique hospitalière : structure, activités, dépenses* », Paris.

❖ M.S.P.R.H (2006) : « *Statistiques sanitaires : année 2004* », Alger.

❖ M.S.R.H. (2001) : « *guide méthodologique de calcul des coûts en milieu hospitalier* », Alger.

❖ M.S.P.R.H. (2012) : « *Guide d'utilisateur de 3COH* », Alger.

❖ M.S.R.H., rapport préliminaire du conseil national de la réforme hospitalière (2003) : « *les préalables et les actions urgentes* » ; Alger.

Ministère des affaires sociales et de la solidarité nationale(2004) : « *Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière* », Bulletin officiel N° 2004/4 bis, Paris, 2004, [en ligne], consultable sur : <http://www.sante.gouv.fr>.

## **V. Réglementation :**

❖ Décret exécutif n° 91-313 du 7 septembre 1991 fixant les procédures, les modalités et le contenu de la comptabilité des ordonnateurs et des comptables publics

❖ Conforme à l'ordonnance n°07-11 Novembre 2007 portant sur le Système Comptable Financier complétée par l'arrêté du 26 Juillet 2008. Journal officiel n°19 du 25 Mars 2009.

## **VI. Sites internet:**

[www.Algerie- Monde.com](http://www.Algerie-Monde.com)

[www.pagesbleues-edition.com](http://www.pagesbleues-edition.com)

[www.3coh.dz](http://www.3coh.dz)

[www.who.int](http://www.who.int)

# ***Table Des Matières***



## TABLE DES MATIERES

DEDICACES.....	I
REMERCIEMENTS.....	III
LISTE DES ABRÉVIATIONS.....	IV
SOMMAIRE.....	V
INTRODUCTION GENERALE.....	1
<b>Chapitre I: Mise en œuvre du système de triple comptabilité hospitalière</b>	
Introduction.....	5
<b>I. Aperçu général sur le système de triple comptabilité hospitalier.....</b>	<b>6</b>
1. Présentation du système de triple comptabilité hospitalière.....	6
1.1Présentation des trois comptabilités.....	6
1.2. Le système de trésorerie (comptabilité publique).....	7
1.3. La nécessité d'une comptabilité des coûts.....	7
1.4. L'intégration des trois comptabilités.....	7
1.5. Le logiciel 3COH.....	7
2. Objectifs et conditions de mise en œuvre du système 3coh.....	8
2.1. Les objectifs du système 3COH.....	8
2.2. Les conditions de mise en œuvre du système de 3COH.....	8
2.2.1Les objectifs de la formation.....	9
2.2.2Les concernés par la formation.....	9
2.2.3Résultats attendus de la formation.....	9
3. Les innovations apportées par le système 3coh.....	10
<b>II. Organisation du système de triple comptabilité hospitalière.....</b>	<b>11</b>
1. Notions de base.....	11
2. Fonction et caractéristiques de base.....	12
3. Le contenu du système.....	13
3.1. Définition primordiale.....	13
3.2. Définition des rubriques principales (les familles).....	15
3.3. Présentation des modules.....	16
<b>III. Le fonctionnement du système de triple comptabilité hospitalière.....</b>	<b>17</b>
1. L'installation du logiciel 3COH.....	18
2. Le paramétrage.....	19

3. L'importation de la situation de départ.....	19
<b>IV. Présentation du mode de fonctionnement des trois comptabilités.....</b>	<b>20</b>
1. La comptabilité générale.....	20
1.1. L'organisation de la comptabilité générale.....	21
1.2. L'apport de la comptabilité générale.....	22
2. La comptabilité analytique.....	23
2.1. Objectifs et finalité de la comptabilité analytique.....	23
2.2. Présentation de la comptabilité analytique en tant que système de gestion interne.....	24
2.3. Les critères de choix d'un modèle de comptabilité analytique.....	24
3. La comptabilité analytique complément de la comptabilité budgétaire.....	26
Conclusion.....	27

## **Chapitre II. Le tableau de bord outil de contrôle de gestion**

Introduction.....	29
<b>I. Aperçu général sur le contrôle de gestion.....</b>	<b>29</b>
1. Définition de contrôle de gestion.....	29
2. Les outils de contrôle de gestion.....	30
2.1 La comptabilité analytique.....	31
2.1.1 Définition de la comptabilité analytique.....	31
2.1.2 Les objectifs de la comptabilité analytique.....	31
2.2 La gestion budgétaire.....	31
2.2.1 Définition de la gestion budgétaire.....	31
2.2.2 Démarche budgétaire.....	32
2.3 Le tableau de bord.....	32
2.3.1 Définition de tableaux de bord.....	32
2.3.2 L'objectif du tableau de bord.....	33
3. Mission et rôle de contrôleur de gestion.....	33
<b>II. Présentation et exploitation du tableau de bord.....</b>	<b>34</b>
1. Présentation du tableau de bord.....	34
1.1. Définition et caractéristiques du tableau de bord.....	34
2. Typologie de tableau de bord.....	36
2.1 Les tableaux de bord financiers et budgétaires.....	36

## Table des matières

2.2 Les tableaux de bord opérationnels.....	36
3. Les indicateurs de tableaux de bord.....	37
3.1. Les indicateurs d'environnement.....	38
3.2. Les indicateurs de moyens.....	38
3.3. Les indicateurs d'activité ou de production.....	38
3.4. Les indicateurs de performance.....	38
3.5 Les indicateurs d'efficacité.....	40
4. Les instruments du tableau de bord.....	40
4.1 Les valeurs brutes et les écarts.....	41
4.2 Les ratios.....	41
4.3 Les graphiques.....	41
4.4 Les tableaux.....	42
4.5 Les clignotants.....	42
4.6 Les multimédias.....	42
4.7 Les commentaires.....	42
5. Le rôle d'un tableau de bord.....	43
5.1 Le tableau de bord comme instrument de mesure.....	43
5.2 Le tableau de bord comme instrument de contrôle et de comparaison.....	43
5.3 Le tableau de bord aide à la décision.....	44
5.4 Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication.....	44
6. Les limite du tableau de bord.....	44
III. Les besoins d'information d'un gestionnaire dans une organisation publique.....	45
Conclusion.....	46

### **Chapitre III : Contribution à l'étude de l'apport du nouveau système de triple Comptabilité hospitalier (3COH) sur les pratiques de contrôle de gestion en Algérie :**

#### **Cas de l'EPH d'Akbou**

Introduction.....	47
<b>I. La méthodologie de la recherche.....</b>	<b>47</b>
1.1 Le choix de la méthode et le recueil des informations .....	48
1.2 Le déroulement des entretiens.....	49
<b>II. Présentation de l'EPH Akloul Ali d'Akbou.....</b>	<b>49</b>
1. Le nouvel hôpital ou EPH « AKLOUL Ali ».....	50
2. La situation géographique.....	50
3. L'organigramme de l'EPHA.....	50

## Table des matières

---

4. La population couverte par l'EPHA.....	52
5. Les capacités de l'EPHA.....	53
5.1 Les capacités en ressources humaines.....	53
5.2 Les capacités en lits d'hospitalisations.....	53
<b>III. Présentation des principaux résultats de recherche.....</b>	<b>54</b>
1. Les conditions de la mise en œuvre du système 3COH.....	54
1.1 La formation des personnels.....	55
1.2. La sensibilisation.....	55
1.3. Les équipements.....	56
2. Information de gestion et prises de décision opérationnelles.....	56
2.1. Les indicateurs utilisés par le directeur.....	56
2.2. Les besoins « insatisfaits » en informations de gestion.....	57
3. Analyse du tableau de bord de gestion du nouveau système 3COH.....	58
3.1. Présentation et analyse des indicateurs du nouveau TDB.....	58
3.2. Apports potentiels du nouveau TDB à l'amélioration des pratiques de direction des hôpitaux.....	62
4. Recommandation.....	65
Conclusion.....	66
CONCLUSION GENERALE.....	68
ANEXES.....	70
LISTE DES TABLEAUX.....	86
LISTE DES SCHEMAS.....	87
LISTE DES ANNEXES.....	88
REFERENCE BIBLIOGRAPHIQUE.....	89
TABLE DES MATIERS.....	93

# Table des matières

---

## ***Résumé***

Les sources de financement de l'hôpital se font de plus en plus rares, et leur utilisation optimale nécessite une mesure de l'efficacité de l'activité hospitalière. L'une des réformes majeure du MSPRH est justement la mise en place du système de triple comptabilité hospitalière, qui vise, d'une part, à répondre à des problèmes de gestion hospitalière et, d'autre part, à remédier à ce déficit en information de gestion dont souffrent les hôpitaux Algériens. L'objectif de cette étude est d'évaluer l'impact du nouveau système 3COH sur les pratiques de contrôle de gestion, et plus particulièrement le rôle du nouveau tableau de bord dans l'élaboration et les prises de décision opérationnelles des directeurs d'hôpitaux en Algérie.

Au terme de notre étude, nous avons tenté d'identifier les besoins en information de gestion des directeurs d'hôpitaux, à travers un stage pratique et des entretiens que nous avons mené dans quatre (4) hôpitaux de la wilaya de Béjaïa, en s'attachant plus précisément à vérifier l'utilisation effective des indicateurs produit par le nouveau tableau de bord du système 3COH dans l'élaboration des décisions opérationnelles de ces derniers.

**Mots-clés :** Gestion hospitalière, Contrôle de gestion, Tableau de bord, Hôpital, Système de triple comptabilité hospitalier (3COH), Akbou, Algérie.