



CENTRE AFRICAIN D'ETUDES SUPERIEURES EN GESTION

Institut Supérieur de Comptabilité

Diplôme d'Etudes Supérieures Spécialisées
Audit et Contrôle de gestion

14^{ème} Promotion

MEMOIRE DE FIN D'ETUDES

THEME :

*Calcul et Analyse des coûts par la méthode ABC :
Cas des unités d'hospitalisation de l'hôpital
d'enfants Albert ROYER*



Présenté et soutenu par :

ARIMI Mamadou Zara Kori

Sous la direction de :

Mr Moussa YAZI
Sous-Directeur de l'Institut Supérieur
de Comptabilité au CESAG

M0178AUDIT04



2

Janvier 2004

DEDICACES

A nos chers parents, A nos frères et sœurs.

A la famille Ouendeba Botorou, pour la patience que nous endurons chaque jour qui passe, puissés nos forces s'unir davantage dans cette entreprise.

Particulièrement à nos neveux et nièces afin qu'ils puissent s'investir dans des entreprises plus ambitieuses.

A la famille Sako Moumouni, pour l'affection que nous partageons.

A feu Sako Moumouni : *Vous avez laissé un vide immense qui ne peut être comblé dans notre quotidien, puisse votre âme reposer en paix, Baba Sako comme nous aimions tant vous appeler. Cette disparition tragique en notre absence nous marque à jamais impliquant le sacrifice que constitue cette formation.*

Aux jeunes cadres dynamiques de l'audit (Cabinet JCDA):

L'auteur,

Bamba Mohamed Lamine,

Kroudia Mathilde,

Ouologuem Boubacar,

Samaké Khadidiatou,

Zirignon Charles,

Pour avoir fait preuve d'un esprit d'équipe remarquable au cours de l'apprentissage de cette dure épreuve au CESAG. Nous avons pu manager ce groupe sans grande peine malgré nos différences culturelles.

REMERCIEMENTS

C'est l'occasion d'exprimer notre sincère gratitude à nombre de personnes quant à leur contribution à l'élaboration de cette œuvre. Puisses tous ceux qui ont contribué exprimer une satisfaction à travers ces quelques lignes.

Nous sommes redevables envers tous ceux qui ont partagé leurs expériences, les moments durs de cette formation par une grande compréhension, leur critique et leur hospitalité.

Nous ne saurions taire le nom de l'illustre enseignant en la personne de Mr Moussa Yazi, responsable du programme Audit et Contrôle de gestion qui a bien voulu diriger ce travail en dépit de ses multiples occupations. Nous lui en sommes très reconnaissant.

Nous remercions également :

- L'ensemble du corps professoral et le personnel administratif de l'IS C,
- Mme Kébé Anta Diagne, responsable du service d'audit interne du Centre Hospitalier National Albert Royer ainsi que l'ensemble du Personnel dudit établissement, en particulier le directeur Général,
- Le personnel de la Bibliothèque à qui nous rendons un hommage pour son dévouement,
- L'UEMOA, symbole de l'intégration Ouest Africaine par le concours de laquelle cette formation a été possible,
- La promotion Malang Thiam pour son dynamisme.

LISTES DES TABLEAUX ET FIGURES

LISTES DES TABLEAUX

Tableau N°1: Récapitulatif de quelques cas d'application de la CPA en milieu hospitalier.....	20
Tableau N°2 : Inducteurs de ressources typiques.....	24
Tableau N°3 : Présentation de l'échantillon observé et entretenu.....	38
Tableau N°4 : Présentation de l'échantillon entretenu.....	38
Tableau N°5 : Récapitulation des hospitalisations du 1/1/2003 au 30/6/2003.....	46
Tableau N°6 : Processus d'hospitalisation.....	50
Tableau N°7 : Les charges du personnel médical (Août 2003).....	52
Tableau N°8 : Les charges du personnel paramédical (Août 2003).....	53
Tableau N°9 : Les charges du personnel consommées par les activités d'hospitalisation.....	53
Tableau N°10 : Les charges de la maintenance.....	55
Tableau N°11 : Les charges de l'urocres.....	55
Tableau N°12 : Les charges de la restauration.....	56
Tableau N°13 : Les charges de la buanderie.....	56
Tableau N°14 : Récapitulatif des charges liées aux consommables.....	58
Tableau N°15 : Les charges des services extérieurs.....	59
Tableau N°16 : Les charges d'amortissement des équipements.....	59
Tableau N°17 : Charges d'amortissement des locaux.....	60
Tableau N°18 : Les charges administratives des unités d'hospitalisation.....	61
Tableau N°19 : Les inducteurs de ressources et leurs volumes.....	62
Tableau N°20 : Répartition des charges liées aux consommables.....	65
Tableau N°21 : Répartition des charges des services extérieurs et d'administration.....	68
Tableau N°22 : Récapitulatif des ressources consommées par les activités.....	72
Tableau N°23 : Les inducteurs de niveau II et leurs volumes.....	74
Tableau N°24 : Calcul du coût des inducteurs de niveau II suivant les centres de regroupement.....	79
Tableau N°25 : Récapitulatif du calcul des autres objets de coûts.....	79
Tableau N°26 : Répartition des charges par pavillon.....	81
Tableau N°27 : Structure du coût de revient total des hospitalisations.....	82
Tableau N°28: Structure des coûts des pavillons.....	83
Tableau N°29 : Analyse de PARETO.....	87
Tableau N°30 : Classement des activités selon le coût.....	88
Tableau N°31 : Consommation du temps par l'activité surveillance.....	93
Tableau N°32 : Calcul du coût de revient de la journée d'hospitalisation.....	99
Tableau N°33 : Taux de recouvrement hors subvention.....	100
Tableau N°34 : Calcul du coût à recouvrer compte tenu de la subvention.....	101
Tableau N°35 : Plan d'action.....	106

LISTE DES FIGURES

Figure N°1 : Le modèle de la CPA.....	13
Figure N°2 : Relation entre les activités et les processus.....	15
Figure N°3 : Modèle théorique de calcul de coût de revient.....	34

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

ABC.....	Activity-Based Costing
ABM.....	Activity-Based Management
AS.....	Aide-Soignante
CES.....	Certificat d'Etudes Spécialisées
CPA.....	Comptabilité Par Activités
GPA.....	Gestion Par Activités
ISC.....	Institut Supérieur de Comptabilité
EPS.....	Etablissement Public de Santé
CHNEAR.....	Centre Hospitalier National Albert Royer
PN.....	Pavillon N
PNA.....	Pharmacie National d'Approvisionnement
PO.....	Pavillon O
PK.....	Pavillon K
PM.....	Pavillon M
UEMOA.....	Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

TABLES DES MATIERES

<u>Dédicaces</u>	i
<u>Remerciements</u>	ii
<u>Liste des tableaux et figures</u>	iii
<u>Liste des sigles et abréviation</u>	v
<u>Table des matières</u>	vi
Introduction Générale	1
Problématique.....	3
Première partie : Cadre théorique de la comptabilité par activités	
Introduction	8
Chapitre I : La comptabilité par activités	9
Introduction.....	9
I-1 Apport de la comptabilité par activité	10
I-1-1 Champs d'application.....	10
I-1-2 Avantages de la comptabilité par activités.....	11
I-2 Concepts fondamentaux de la CPA	13
I-2-1 Principe de la CPA.....	14
I-2-2 concepts fondamentaux de la CPA.....	14
I-3 Apport de la CPA au secteur hospitalier	17
Conclusion.....	22
Chapitre II : Démarche de la comptabilité par activités	22
Introduction.....	22
II-1 Le repérage des activités	22
II-2 Le rattachement des ressources aux activités	24
II-3 La définition des centres de regroupement	26
II-4 La définition des objets de coûts	26
II-5 Le rattachement des activités aux objets de coûts	27
II-6 La gestion par activités	27
II-6-1 L'analyse de la valeur.....	29
II-7 Difficulté de conception et de mise en œuvre de la CPA	30

Conclusion.....	31
Chapitre III : Méthodologie de collecte des données.....	32
Introduction.....	32
III-1 Modèle théorique.....	32
III-2 Techniques de collecte des données.....	35
III-3 Mise en œuvre des techniques.....	36
III-4 Démarche d'analyse.....	39
Conclusion.....	40
Conclusion.....	40
Deuxième partie : Calcul et analyse des coûts par activités dans les unités hospitalisation du Centre Hospitalier National d'Enfants Albert Royer	
Introduction.....	41
Chapitre I : Présentation du Centre Hospitalier National d'Enfants Albert Royer.....	42
Introduction.....	42
I-1 Statuts	42
I-2 Mission.....	43
I-3 Structure organisationnelle.....	45
Conclusion.....	47
Chapitre II : Calcul des coûts par activités	48
Introduction.....	48
II-1 Le repérage des activités au sein des unités d'hospitalisation	48
II-2 Les ressources mensuelles consommées par les unités d'hospitalisation au mois d'août 2003.....	51
II-2-1 Les charges de personnel des unités d'hospitalisation.....	51
II-2-2 Les charges des services de soutien.....	54
II-2-3 Les charges liées aux consommables.....	57
II-2-4 Les charges des services extérieurs.....	58
II-2-5 Les charges d'amortissement des équipements.....	59
II-2-6 Les charges d'amortissement des locaux.....	60

II-2-7 Les charges administratives.....	60
II-3 Détermination des inducteurs de niveau I et de leurs volume.....	61
II-4 Rattachement des ressources aux activités.....	63
II-4-1 Rattachement du coût de la main d'œuvre médicale et paramédicale aux activités.....	63
II-4-2 Rattachement des ressources liées aux consommables.....	63
II-4-3 Rattachement des charges des services extérieurs et des charges administratives.....	66
II-4-4 Rattachement des charges liées aux amortissements des locaux.....	69
II-4-5 Rattachement des charges liés aux amortissements des équipements.....	69
II-4-6 Rattachement des charges de soutien aux activités.....	70
II-5 Calcul du coût de revient des activités.....	71
II-6 Identification des inducteurs de niveau II et leurs volumes.....	73
II-7 Identification et calcul des coûts de revient des objets de coûts.....	77
II-7-1 Les objets de coûts.....	77
II-7-2 Calcul du coût de revient des objets coûts.....	78
Conclusion.....	79
Chapitre III : Analyse des coûts par activités.....	81
Introduction.....	81
III-1 Structure de coût des services d'hospitalisation.....	81
III-2 La gestion par activités.....	86
III-2-1 L'analyse des activités.....	86
III-2-2 Analyse de la consommation des ressources par les objets de coûts.....	98
III-2-3 Analyse de la rentabilité des objets de coûts.....	99
III-2-4 Analyse des inducteurs des centres de regroupement.....	101
III-3 Recommandations.....	102
III-3-1 A l'endroit des dirigeants.....	103
III-3-2 A l'endroit du Ministère de la santé.....	104
Conclusion.....	106
Conclusion Générale.....	107
Bibliographie.....	109
Listes des annexes.....	I

INTRODUCTION GENERALE

L'un des défis majeurs auxquels sont confrontés les Etats demeure la maîtrise des dépenses de santé publique. Après une longue période de gratuité des soins de qualité, les Etats de l'Afrique subsaharienne, en proie à une incapacité de poursuite de cette mission, ont prospecté les voies et moyens afin d'aboutir à des solutions adéquates.

Le secteur de la santé est confronté à un problème d'utilisation des ressources dans un contexte de réduction progressive des subventions allouées. Les dépenses hospitalières englobent la plus grande partie du budget de la santé. Ce constat est presque général et indépendant du niveau de développement des Etats.

Le financement a été la première préoccupation à laquelle se sont attaquées les institutions habilitées. Malgré une réforme du financement les résultats étant diversifiés et timides, les problèmes demeurent. Il fallait donc continuer dans le sens de l'amélioration en mettant un accent particulier sur les nouvelles pratiques en gestion. Dans cette tendance, les hôpitaux sénégalais érigés en établissements publics de santé se voient prescrire la dernière née des méthodes de comptabilité de gestion : la méthode ABC ; en effet l'article 16 de la loi n° 98-08 stipule que : « les établissements publics de santé hospitaliers mettent en œuvre un système d'information permettant une connaissance de l'activité et des coûts de l'offre de soins » (Ministère de la santé, 1999 : 32). A un changement du cadre institutionnel de l'hôpital, répond donc l'adoption de nouvelles activités comme la gestion. Grâce à la comptabilité par activités (CPA), les structures hospitalières fonderont leur financement sur la mesure de leurs activités à une époque où la maîtrise des charges en vue d'assurer un équilibre des comptes devient un impératif pour les responsables hospitaliers.

Appliquée en premier lieu dans le secteur industriel, la CPA a été récemment imposée ou proposée dans le domaine de la santé selon les pays. Elle a engendré des modifications substantielles dans la perception des organisations par rapport au système traditionnel. Elle a l'avantage de procurer une précision relativement plus acceptable.

Un système de coût dans le secteur de la santé procure une base de comparaison entre les données et les réalisations, un support à la prise de décision en ce qui concerne les contractualisations, un « feed-back » sur l'efficacité des opérations (Baker, 1999 : 2) ; de plus

en plus la nécessité d'information sur des coûts plus précis s'impose dans l'environnement de la santé.

Selon Ravignon & al . (2001: 147) « La maîtrise des coûts est un facteur clé de succès », ainsi la notion de coût est devenue un facteur très important pour soutenir la compétitivité. Or le secteur de la santé n'est pas épargné par la profonde mutation du contexte actuel, de par ses objectifs d'assurer une efficience tout en maintenant la qualité. Il est tout aussi sinon plus que jamais concerné par l'analyse des coûts.

L'analyse des coûts se trouve au cœur de la problématique actuelle des structures hospitalières, ce qui justifie notre entreprise.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PROBLEMATIQUE

Au cours des dernières décennies, la croissance régulière des dépenses de santé et divers changements structurels ont conduit à des réformes du système de santé à l'échelon mondial.

Ce furent le cas de la conférence internationale d'Alma-ata (Kazakhstan) et de l'initiative de Bamako sous l'égide de l'Organisation Mondiale de la Santé entre autres. L'initiative de Bamako est un ensemble de réformes politiques visant à remédier à la mauvaise performance du système de santé en mettant l'accent sur la participation de l'utilisateur au coût des soins de santé primaire. Ces réformes se poursuivent au niveau des établissements de haut niveau que sont les hôpitaux, qui sont indispensables au bon fonctionnement du système de santé.

Le Sénégal, à l'instar de certains pays de l'Afrique Occidentale, adopta en 1998 la loi portant sur la réforme hospitalière. A l'image des grandes lois hospitalières, cette loi a pour objectif la mise en œuvre de mesures permettant d'assurer les meilleures prestations de service et un renforcement des capacités de gestion. En effet, l'activité hospitalière très diversifiée est soumise à bien de contraintes :

- Maintien d'un haut niveau de qualité de soins accessibles à toute la population,
- Maîtrise de l'évolution des dépenses de santé.

Dans l'exécution de ses diverses missions, l'hôpital éprouve d'énormes difficultés :

- Pénuries chroniques de médicaments,
- Délabrement prononcé des infrastructures,
- Absence de maintenance et de renouvellement des équipements,
- Difficulté d'assurer une prise en charge correcte des malades.

Selon Hans Halbwachs (in DEHOU, 2001 : 1), « Plus de 50% des appareils médicaux sont inutilisables dans les pays en voie de développement à cause de leur état défectueux, ceci conduit au remplacement des appareils ou à l'arrêt partiel des soins médicaux » en effet l'équipement biomédical, très important élément du plateau technique présente un taux de disponibilité ne permettant pas d'assurer un fonctionnement optimal de l'hôpital.

L'hôpital fait aussi face à un débordement lié à une démographie hospitalière galopante, d'une absence de plan stratégique tenant compte de la réalité, d'une insuffisance de ressources

financières traduite par un manque d'équipements illustré par moins de deux lits pour 1000 habitants en Afrique subsaharienne. La capacité d'accueil hospitalier effective est supérieure à celle théorique provoquant un dysfonctionnement du point de vue de la gestion du personnel et de la qualité des prestations.

Eu égard à la politique de recouvrement de coût et à l'accroissement d'une forte demande des prestations hospitalières, l'hôpital devrait être capable de mobiliser des ressources suffisantes à son fonctionnement. Pourtant, tel n'est pas actuellement le cas, il se révèle donc un problème de mauvaise gestion ou de financement, plus précisément celui de recouvrement de coût. Ce problème de recouvrement des coûts n'est que la résultante d'une panoplie de faits tels que :

- La mauvaise utilisation des ressources humaines et matérielles : à cet effet, la Banque Mondiale (1987) estime que dans les pays en développement les ressources sont très mal utilisées. De prime à bord, il faut noter la mauvaise répartition des ressources humaines, par le fait que certaines catégories de personnel sont surchargées tandis que d'autres ne sont pas employées de façon productive. En matière de ressources matérielles, les procédures d'approvisionnement ne tiennent pas compte des demandes des établissements. Ce faisant, très souvent des produits se détériorent en stock pendant que d'autres manquent. Egalement l'administration des soins non utiles aux patients, les vols illustrés par la vente des produits provenant des stocks hospitaliers sur le marché, le gaspillage des consommables constituent autant d'utilisations non efficaces des ressources.
- Des prestations de mauvaise qualité : une pluralité de facteurs agissent sur les prestations qui, enfin de compte se révèlent médiocres. La persistance des pénuries de médicaments et autres consommables influe significativement sur la productivité du personnel, par conséquent sur la qualité des services.
- La surcharge des hôpitaux à laquelle s'adjoint l'incompétence de certains agents conduisent parfois à des erreurs médicales.
- Evolution fulgurante des charges indirectes : la multiplication des spécialités, la large gamme des prestations offertes et l'afflux vers l'hôpital lié à sa spécificité comme sommet du système d'orientation/recours génèrent des charges de structures et de soutien très importantes.
- Tarification fondée sur les méthodes classiques ne répondant plus au besoin d'information sur le coût.

Les effets négatifs découlant d'une incapacité pour l'hôpital d'atteindre cet objectif de recouvrement de coût sont :

- Transfert de certains patients vers d'autres établissements aptes à les accueillir convenablement,
- Report des interventions coûteuses pourtant vitales pour le patient,
- Insatisfaction des clients.

Bien au-delà, la continuité même de l'activité hospitalière peut être entamée par cette contre performance. On se demande alors, quel sera le sort d'un système de santé en l'absence d'établissements hospitaliers.

Dès lors il est impératif de suggérer des propositions visant l'efficience et l'efficacité du système global de santé par :

- Une subvention plus consistante de l'Etat et une utilisation adéquate de celle-ci,
- Une politique de motivation des agents en service qui sera fonction du recouvrement,
- Une connaissance de l'origine et des causes des coûts à travers l'introduction d'autres outils de gestion comme la comptabilité par activités (CPA).

Nous retenons la dernière solution dans l'optique où elle permet une meilleure connaissance du coût, partant de la compréhension du processus ayant servi à sa formation en vue de faciliter le recouvrement et par conséquent améliorer la qualité des prestations et les délais.

Comme les entreprises industrielles, les hôpitaux doivent aussi s'adapter aux mutations de leur environnement. La comptabilité par activités permet aux responsables hospitaliers de s'enquérir du niveau de la rentabilité. Elle sensibilise les opérationnels par rapport au facteur coût et contribue à un meilleur suivi de ce dernier. Les opérationnels auront conscience que toute action non prévue au niveau des processus est préjudiciable à l'atteinte des objectifs.

La comptabilité par activités révèle simultanément les causes profondes et l'origine des coûts. L'information comptable bien qu'elle soit insuffisante, est fondamentalement le socle du contrôle de gestion : instrument de pilotage et d'évaluation de la performance au sein d'une organisation. Or, selon Lorino (1997) la performance s'évalue à travers l'activité.

Alors, comment la connaissance des coûts par activités permet-elle d'améliorer les performances de l'hôpital? Plus précisément,

- Quelles sont les activités constitutives du processus d'hospitalisation ?
- Quels sont les coûts de revient par activités ?
- Comment la gestion par activité améliore-t-elle la qualité?
- C'est à ces interrogations que nous allons répondre tout au long de ce mémoire intitulé : «Calcul et analyse des coûts par la méthode ABC : cas des unités d'hospitalisation de l'Hôpital d'enfants Albert Royer »

Objectifs poursuivis

Le principal objectif visé dans cette étude est le calcul et l'analyse des coûts par activités dans les unités d'hospitalisation du Centre Hospitalier National d'Enfants Albert Royer (CHNEAR). Cette nouvelle méthode permettra d'obtenir des informations fiables et pertinentes sur le coût, engendrant de ce fait de bonnes décisions stratégiques pour l'hôpital dans l'accomplissement de ses missions.

Les objectifs spécifiques assignés sont les suivants :

- Etablir un dictionnaire des activités des services d'hospitalisation ,
- Calculer et analyser les coûts des activités et des prestations des services d'hospitalisation,
- Analyser les écarts entre les coûts par activités et le tarif en vigueur.
- Faire des propositions allant dans le sens d'une plus grande maîtrise des coûts et de la qualité.

Intérêt de l'étude

- Pour l'hôpital

La présente étude permettrait à l'hôpital d'enfants Albert Royer de se conformer à titre prospectif à la réglementation, celle de la réforme hospitalière. Cette réforme sous-tend une bonne connaissance de l'activité, des coûts et en fait la base de la tarification.

Le dynamisme de l'environnement fait de l'acceptation de nouveaux outils de gestion une nécessité.

La comptabilité par activités permet une maîtrise des coûts qui aura pour corollaire l'amélioration de la gestion de l'hôpital concourant ainsi à la pérennité de l'organisation. La connaissance des coûts des activités et des prestations pourrait servir de base à un programme d'amélioration continue grâce à une meilleure connaissance et maîtrise des activités et des processus.

- Pour le lecteur

La méthode a longtemps été considérée comme un mythe dans l'espace francophone, donc ce mémoire permettrait au lecteur de concevoir cette nouvelle approche de la comptabilité de gestion dans une entité particulière, l'hôpital, mieux, de susciter d'autres travaux de recherche sur ce thème.

- Pour l'auteur

Ce mémoire permettra indubitablement d'évaluer notre aptitude à entreprendre des travaux de recherche dans la poursuite de notre formation. Exercice académique incontournable, il sera d'un apport substantiel pour notre perspective de carrière et constitue également notre modeste contribution aux multiples problèmes que vivent les hôpitaux. Il traduit aussi notre volonté d'adaptation aux nouvelles pratiques de gestion.

Articulation du mémoire

Ce mémoire s'articulera autour de deux grandes parties dont une présentation de la revue de littérature de la comptabilité par activités suivie d'une application de la synthèse de cette revue aux unités d'hospitalisation de l'hôpital d'enfants Albert Royer de Dakar (Sénégal).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PREMIERE PARTIE

REVUE DE LITTERATURE

INTRODUCTION

La comptabilité de gestion a pour objectif de produire la meilleure information en matière de prise de décisions (Bouquin, 2000). Elle est par conséquent une source importante d'amélioration de l'information et de la gestion des organisations. De nombreuses parutions dénotent l'importance de cette comptabilité dans la gestion.

La comptabilité de gestion s'illustre des autres comptabilités aussi bien par son absence de réglementation que par son dynamisme. A la fin du siècle dernier, la comptabilité de management a connu une ère nouvelle avec l'avènement de la comptabilité par activités comme nouvelle méthode et une remise en cause de l'approche traditionnelle.

La première partie de ce travail vise à montrer l'apport de la comptabilité par activités non seulement à l'information comptable de gestion, mais aussi au management des organisations. Nous exposerons en premier lieu l'apport la CPA, son fondement et ses divers domaines d'application où nous nous appesantirons en particulier sur le secteur hospitalier.

La seconde étape sera consacrée à la démarche de la CPA et de sa résultante qu'est la gestion par activités.

Nous ne saurions entamer la partie pratique sans exposer notre modèle théorique, les méthodes appliquées dans le cadre de la collecte d'information, la mise en œuvre de ces techniques et la démarche d'analyse.

CHAPITRE I : LA COMPTABILITE PAR ACTIVITES

Beaucoup d'auteurs s'accordent sur l'assertion selon laquelle la comptabilité de gestion est en perpétuelle mutation. Elle a progressivement évolué et continuera à converger dans ce sens, ce qui lui confère un caractère dynamique (Bescos & al., 1996 ; Boisvert, 1993). La comptabilité de management a subi une évolution qui se matérialise par une réorientation de sa finalité vers une gestion de la performance (Lebas, 1994 : 45).

Cependant, cette évolution a connu un ralentissement vers les années 30 du fait d'un excès de réglementation qui la rendait trop dépendante de la comptabilité générale. Essentiellement centrée à cette époque sur la détermination du coût de revient et le contrôle financier, la comptabilité de gestion migre à partir de 1965 vers la production d'information, la planification et le contrôle de gestion. A partir de 1985, elle s'oriente vers la détection des sources de gaspillage des ressources et à la prise en compte de certains facteurs jusqu'alors ignorés par la comptabilité de gestion comme le concept de la valeur énoncé par Michael Porter (FMAC & al. , 1999).

Le déphasage entre les besoins d'information et la comptabilité de management a entraîné un remaniement de terminologie de la discipline. C'est ce défi que les nouvelles approches comme la CPA tentent de relever. Seront -t- elles à la hauteur des enjeux ? En d'autres termes pourront-elles fournir des informations à la fois pertinentes et en adéquation avec les choix stratégiques et/ou opérationnels ?

La première section de ce chapitre présente l'apport de la CPA et la suivante le fondement de cette nouvelle technique de la fin du 20ème siècle. La dernière section liée au contexte spécifique de l'étude, est une argumentation de son applicabilité dans les structures hospitalières suivie d'une synthèse de quelques cas de mise en œuvre ou de conception.

I-1 APPORT DE LA COMPTABILITE PAR ACTIVITES

Nous allons exposer les caractéristiques du domaine d'application de la comptabilité par activités et ses avantages.

I-1-1: CHAMPS D'APPLICATION DE LA CPA

Bien que les entreprises industrielles aient été à l'origine de la comptabilité par activités, son champ d'application s'est élargi au fil des années. La CPA s'applique spécifiquement aux entités dont les frais généraux sont très importants et progressifs, avec une grande diversité des objets de coûts et une complexité des procédés (Cooper & al. , 1998).

L'analyse ci-dessus énoncée est illustrée dans l'exemple de la Pen Compagny (Cooper, 1993) où deux entreprises ayant en apparence les mêmes caractéristiques en terme de capacité et d'investissement présentent une différence de frais généraux liée à une diversité de la production dans la seconde organisation. Dans le souci d'atteindre la pleine capacité, la deuxième usine s'est lancée dans la production de plusieurs types de biens dont la survenance a en réalité entraîné des activités supplémentaires, source du gonflement des frais généraux.

Les bases de la CPA ont été jetées pour la première fois dans le secteur manufacturier, actuellement sa pratique s'est étendue en intégrant les entreprises de services dont celles de la communication, le transport, l'assurance et les institutions financières etc. Pieper, Chris (2001) confirme l'avènement de ces nouveaux domaines d'application de la méthode ABC que sont :

- Les entreprises de prestation de services,
- Autres industries manufacturières,
- Procédés d'industries alimentaires.

Au-delà du secteur d'activité comme paramètre de mise en pratique de la CPA, la taille des entreprise est une caractéristique non moins importante. Cependant, il faut noter que la taille d'une entité n'est pas un facteur d'exclusion. Les petites et moyennes entreprises l'ont démontré en adoptant cette nouvelle méthode.

Des auteurs comme Ravignon (2001) et Douglas (1998) ont apporté des illustrations conséquentes à ce sujet en publiant des cas concrets sur les petites et moyennes entreprises. Ce dernier souligne d'ailleurs qu'importe l'organisation, la CPA s'y applique en vue d'une plus grande compréhension des coûts des services, des processus et de l'ensemble de l'entité.

I-1-2 AVANTAGES DE LA COMPTABILITE PAR ACTIVITES

La CPA est une alternative à la perte de pertinence de l'approche traditionnelle par les sections homogènes, mais aussi un regain de vitalité de la comptabilité de management. Parvenir à une ventilation moins arbitraire des coûts indirects constitue son rôle majeur. La CPA a l'avantage de fournir une meilleure information par rapport au coût tout en mettant en exergue le lien de causalité entre les activités et les objets de coût (Douglas, 1998 : 5).

L'information sur la base des activités est une source tangible de réduction de coût et d'amélioration des processus. De ce fait, la CPA devient un outil d'analyse et de prise de décision.

Cette nouvelle approche appréhende mieux les coûts dans une organisation en faisant de l'activité la brique de base du système (COOPER, 1998 : 217). Elle est en soi un avantage compétitif, portant les opérationnels au cœur du système de coût en partant d'un langage qui leur est propre (Bescos, 1998: 34). Plus détaillée et source d'une grande transparence, la méthode ABC affine la vision des sections homogènes en disséquant les centres d'analyse. Elle initie une nouvelle option dans la gestion des coûts où la réduction des coûts par activités s'appuie sur une plus grande compréhension des activités et ressources à travers une détection des facteurs explicatifs des consommations.

LORINO (1997: 119) souligne d'ailleurs que « suivre les coûts par activités, c'est se donner une base commune pour la gestion du coût et des autres performances ». L'approche par les processus de la CPA met en lumière une nouvelle présentation des organisations. Elle est très compatible avec la démarche qualité et d'autres démarches qui sous-tendent une amélioration de la performance comme le « business process reengineering » et le « target costing ».

Outre le calcul des coûts, particulièrement, la CPA offre l'avantage d'une analyse des activités, des ressources et prend en compte l'ensemble des acteurs de l'entreprise allant du

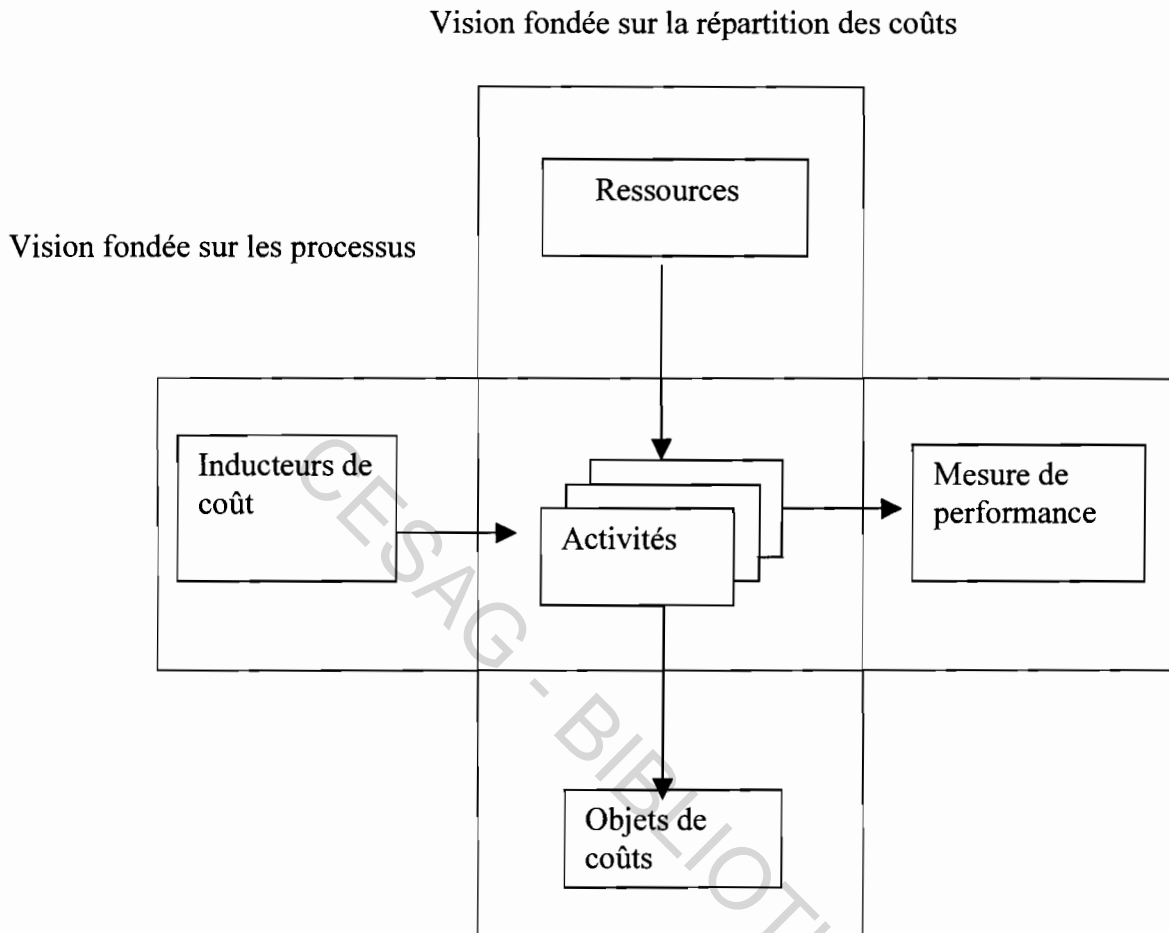
fournisseur jusqu'au client. A travers l'analyse des activités, elle peut apporter des améliorations dans la conception des produits, des processus et contribuer à une plus grande satisfaction des clients en utilisant des attributs pour apprécier les activités. Une des novations de la CPA est la hiérarchie des activités qui vise à amoindrir les distorsions dans le calcul des coûts par l'utilisation d'unités d'œuvre plus appropriées. Ainsi toutes les activités de niveau lot se feront imputer leurs coûts par le biais d'une unité de niveau lot et pareillement pour les autres types d'activités. Cette volonté d'obtention de coûts plus crédibles et proches de la réalité est un atout majeur surtout dans un environnement où l'avantage compétitif est le prix.

La CPA regorge de potentiels, elle n'est pas essentiellement une méthode de calcul des coûts, elle constitue également un levier d'action dans le management des organisations.

La figure qui suit illustre le modèle de la CPA.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure N° 1 : Modèle de la CPA



Source : Turney (1992 : 55)

La comptabilité par activités est dotée d'un nouveau principe et de concepts qui marquent la prise en compte de l'évolution de l'environnement des organisations.

I-2: PRINCIPES ET CONCEPTS FONDAMENTAUX DE LA CPA

La comptabilité par activités est une méthode d'évaluation du coût et de la performance des activités, des ressources et des objets de coûts sur la base de la relation de cause à effet.

II-2-1 PRINCIPE DE LA COMPTABILITE PAR ACTIVITES

La comptabilité par activités repose sur le postulat qui suit :

- Les produits consomment les activités
- Les activités consomment les ressources.

Ce principe est une modification substantielle de l'hypothèse selon laquelle les produits absorbent les ressources. Ce qui suppose que, toute ressource est nécessitée par une activité ou des activités car pour Mahé (1998) les activités sont les éléments les plus stables d'une organisation. Johnson (in Bouquin, 2000 : 71) souligne aussi : « On ne gère pas les coûts. On peut seulement gérer les activités qui causent les coûts ». C'est dire que tout le fondement de l'approche ABC repose sur la notion d'activité et elle s'intéresse en priorité à la manière dont les activités sont réalisées pour cerner la consommation des ressources.

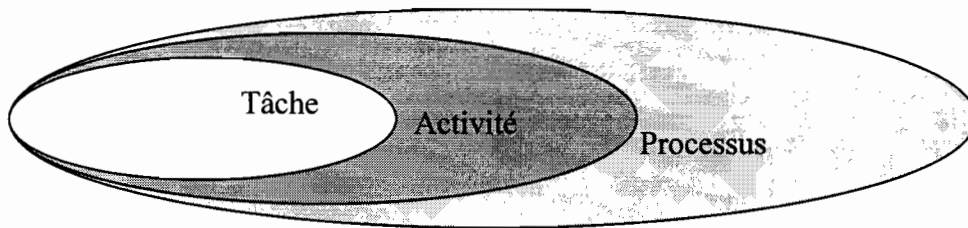
L'objectif premier de cette approche est la recherche des causes profondes liées aux actions. Il y a un changement majeur dans la philosophie de la comptabilité de gestion avec l'inversion de la logique causalité par rapport aux sections homogènes, les produits constituent le point de départ de la formation du coût dans cette approche (Lebas, 1994: 47).

II-2-2 CONCEPTS FONDAMENTAUX DE LA CPA

Bien que la comptabilité de gestion ne soit pas normalisée, elle est une construction qui nécessite une rigueur dans sa conception. Elle doit être régie par concepts fondamentaux bien définis afin que les utilisateurs puissent s'exprimer dans un même langage et avoir une base solide de comparaison.

Sans qu'il y ait un véritable consensus autour de toutes les définitions surtout dans l'adoption française, l'idée fondamentale reste la même. La notion d'activité est l'essence même de la CPA. La relation entre les tâches, les activités et les processus est mise en exergue par la figure ci-dessus.

Figure N°2 : Relation entre les processus, les activités et les tâches



Source : Boisvert (1998)

Des notions fondamentales régissent le vocabulaire de ce nouvel outil de contrôle de gestion, elles seront développées en mettant en lumière les relations entre les différents concepts.

1. L'activité : le Consortium of Advanced Manufacturing-International (CAM-I, 2003) la définit comme un ensemble de tâches réalisées par des personnes et des machines, descriptible par un groupe de mots. Lorino (1997 : 40) en donne une autre définition plus explicite : « une activité est un ensemble de tâches élémentaires :

- réalisées par un individu ou un groupe,
- faisant appel à un savoir-faire spécifique,
- homogènes du point de vue de leurs comportements de coût et de performance,
- permettant de fournir *un* output (la pièce fraisée, la qualification de fournisseur, le budget),
- à un client interne ou externe,
- à partir d'un panier d'inputs (travail, machine, informations...)

Cette définition met à jour l'ampleur de la notion d'activité allant de l'organisation jusqu'à son environnement externe.

2. Le processus : c'est une combinaison d'activités ayant un objectif commun ou présentant un déclencheur commun. Trois caractéristiques principales lui sont reconnues à savoir la transversalité, l'existence d'un résultat global et d'un client (Mévellec, 2001 : 37).

D'autres auteurs estiment qu'une simple combinaison d'activités au sein d'une même unité peut constituer également un processus. Dans ce cas, l'essentiel est l'association des activités et non le fait transversal (Douglas, 1998). Cette perception est généralement l'exemple des projets pilotes. La perception de l'entreprise en terme de processus fournit des outils de gestion et de mesure de la performance qui s'effectue par le biais des inducteurs de coûts.

3. L'inducteur de coût : c'est un facteur influençant la formation de coût. Il est la cause intrinsèque des coûts renseignant sur l'origine et les conditions de réalisation des activités (Turney, 1992 : 57).

D'autres inducteurs interviennent dans l'approche ABC au niveau du management des coûts, ce sont les inducteurs d'activité et les inducteurs de ressources.

4. L'inducteur d'activité : il engendre la consommation des activités par les objets de coût. Il symbolise le lien entre ces deux composantes et sert de base d'imputation du coût des activités aux objets de coûts (CAM-I, 2003).

5. L'inducteur de ressources est une grandeur explicative de la consommation des ressources par les activités. Il traduit le degré et l'ampleur de l'utilisation faite des ressources (Keller, 1997 : 26).

Les notions énoncées permettent de s'appesantir en général sur le calcul de coûts de revient des objet de coûts.

6. Les objets de coûts sont les éléments à la base des activités au sein d'une organisation, une justification donc des activités. Sont aussi considérés comme objets de coûts tout ce dont on souhaite une mesure de coût de façon séparée. Ce concept d'objets de coûts s'étend au-delà du produit ou des prestations. Il intègre également les coûts des activités, des clients, des fournisseurs et des réseaux de distribution.

Théoriquement la CPA s'applique à toutes les entreprises, qu'elles soient industrielles ou prestataires de service mais il convient de s'assurer de sa contribution aux structures hospitalières.

I-3 : APPORT DE LA CPA AU SECTEUR HOSPITALIER

La comptabilité par activités est une nouvelle méthode de calcul de coût et de représentation de l'organisation en terme de processus, et pour diverses raisons le contexte hospitalier n'est pas resté en marge d'une telle évolution.

L'industrie de la santé est un contexte caractérisé par la raréfaction des ressources. Les régulations des dépenses de santé ou les remboursements fixes imposent la comptabilité par activités au secteur hospitalier. Dans le dernier cas, les institutions étaient dans l'impérieuse nécessité de maîtriser leurs coûts dans une optique de rentabilité.

La CPA offre une appréhension du coût des actes médicaux et non médicaux sur la mesure des activités exercées. La méthode ABC est un excellent outil au service des dirigeants dans la maîtrise des coûts et la prise de décisions stratégiques. L'option de la CPA réside dans le souci d'une meilleure connaissance des activités hospitalières à l'image du secteur industriel, d'ailleurs, selon Garrot (1995 :56) « les activités représentent les savoir-faire de l'établissement, c'est à dire un ensemble de techniques maîtrisées permettant d'améliorer le niveau de santé du patient.»

Dans l'environnement actuel, un système de comptabilité de gestion d'un hôpital doit, selon Ramsey (in Garrot, 1995 : 56), atteindre trois objectifs :

- « Premièrement, le système de comptabilité de gestion doit être propre à promouvoir la réduction des coûts à l'intérieur de l'hôpital sans sacrifier le produit de l'institution et la qualité du service.
- Deuxièmement, le système de comptabilité de gestion hospitalière doit permettre de maximiser ses rentrées par la gestion de ses lignes de produits et de services.
- Enfin, le système de demain devra permettre de mettre en lumière les opportunités d'améliorations continues dans le fonctionnement de l'hôpital ».

Au regard des caractéristiques requises pour une comptabilité de gestion hospitalière, nous estimons que la CPA, soucieuse de l'obtention de meilleures informations en vue d'accroître la rentabilité sans enfreindre à la qualité, convient parfaitement aux organisations hospitalières.

Dans le cadre de l'amélioration de l'état d'un patient, l'hôpital est une structure au sein de laquelle tous les services travaillent en synergie. Le domaine hospitalier est une enceinte où les prestations sont développées grâce à la participation d'un grand nombre de compétences et d'acteurs. Il existe une relation entre les services d'hospitalisation, la pharmacie hospitalière, les services d'aide au diagnostic et les services administratifs. Une interdépendance s'affiche entre les unités de l'hôpital pour mettre à jour une nécessité de la vision transversale en son sein. La gestion transversale est donc une nécessité pour les hôpitaux, cette dernière s'adapte bien à l'unité hospitalière en respectant son organisation intrinsèque. Cette relation d'interdépendance introduit une notion systémique qui est favorable à la gestion de la qualité.

La CPA guide l'obtention d'un coût hospitalier plus affiné par la connaissance et la compréhension des actions les plus coûteuses. L'analyse des activités à valeur ajoutée comme source d'amélioration porte le client au cœur des préoccupations de l'organisation hospitalière. La comptabilité d'activités canalise les ressources de l'entreprise au service de la stratégie et produit des leviers d'actions dans le management des ressources humaines. Par l'adoption d'un langage simple tiré de leur quotidien, la CPA assure aux hôpitaux un soutien des opérationnels par leur implication dans la conception, la mise en œuvre et l'application des solutions préconisées. Egalement, une unité hospitalière disposant d'un système de CPA peut fonder le nombre d'employés à recruter sur la base des activités ou procéder à un redéploiement des compétences existantes.

D'application très récente dans le secteur de la santé comparativement au domaine industriel, quelques mises en pratique de la CPA ont été déjà réalisées.

La modélisation du processus de stérilisation par Rabiller and al. (2001) dont l'objectif était de fournir l'information nécessaire à la prise de décision du responsable, démontre l'importance de l'implication des opérationnels dans la compréhension de la formation du coût. Ce qui constitue un gain substantiel quant au management des organisations. Les résultats auxquels l'étude est parvenue mettent à jour nombre de faiblesses et des décisions conséquentes ont été suggérées à cet effet.

L'application du calcul de coût de revient par Chan (1993) dans un laboratoire porta sur quatre objets de coûts en l'occurrence des tests nommés P, Q, R et S. Elle révèle une

surévaluation des tests P et Q, ainsi qu'une sous évaluation de R et S liée à une différence de volume d'activité attestant l'effet de subventionnement vérifié dans l'industrie.

Dans cette même optique Nobre (2003) initia un calcul de coût de revient par pathologie dans un service de chirurgie infantile destiné à vérifier aussi l'hypothèse du subventionnement croisé et à comparer les coûts de revient par activités avec les coûts obtenus par groupe homogène de malades. L'hypothèse fut confirmée et les coûts par activités se sont révélés nettement inférieurs.

Un autre exemple d'application de la CPA au calcul des coûts est celui du Centre Hospitalier Universitaire de Lille spécifiquement à la clinique neurologique : l'objectif était aussi bien l'obtention des coûts des activités à délocaliser et celles émergentes, que de données destinées à la gestion des ressources humaines de l'hôpital.

Pour une plus grande convivialité du système de CPA, les structures à volume d'activités très important n'ont pour option que l'informatisation. Dans un tel cas l'hôpital du Sacré-cœur de Montréal entreprit une informatisation du coût de revient par activités, le système existant produisant les données assez tardivement (Archambault : 1993). L'informatisation du coût de revient par activités au département de diététique était l'objectif, mais face aux contraintes elle s'est limitée uniquement à l'évaluation de la rentabilité des unités de production et de distribution de la cafétéria. La conception et la mise en œuvre d'un système informatisé dans cet hôpital de Sacré-cœur sont une preuve de l'adaptabilité de la comptabilité d'activités aux structures de santé. Le système informatisé du coût de revient par activités obtenu est un cadre d'analyse dynamique et convivial, n'ayant pas nécessité l'acquisition d'un logiciel spécialisé.

Les cas ainsi développés démontrent que la méthode ABC a été testée dans les organisations hospitalières. Le tableau N°1 résume des applications visant des objectifs de calcul et d'analyse des coûts et de mesure de performance en Afrique de l'Ouest, au Canada, en France et aux Etats-Unis d'Amérique.

Tableau N°1 : Récapitulatif de quelques cas d'application de la CPA en milieu hospitalier

Auteurs	Titres	Objectifs	Type de structure	Pays
Ahiatsi, Arnold Koffi (2003)	Analyse des coûts des prestations d'une maternité par la méthode ABC : cas de la maternité de l'hôpital de Bé	Connaissance du coût des prestations jusqu'alors ignoré en vue d'éclairer la prise de décision	Maternité	Togo
Feby, Konan Come (2003)	Analyse des coûts des prestations du laboratoire d'analyse de l'hôpital d'enfants Albert Royer de Dakar par la méthode ABC	Calcul et analyse des coûts de revient des activités	Laboratoire	Sénégal
Baker, Judith (1997)	« Activity-Based Costing in the operation room at Valley View hospital »	Mesurer la performance, fournir des informations pour la planification stratégique et la gestion des contrats	Bloc opératoire	Colorado / USA
T.D. West and D.A. west (1997)	« Applying ABC to healthcare »	Calcul du coût des différents types de traitement	«Dialysis clinic»	USA
Rabiller & al. (2001)	ABC/ABM : un outil décisionnel moderne Application au processus de stérilisation	Connaissance des coûts par les responsables	Service de stérilisation	France
Chan, Yee-Ching Lilian (1993)	« Improving hospital cost accounting with activity-based costing »	Connaissance du coût des prestations du laboratoire	Laboratoire	USA
Nobre & al. (2003)	Application de la méthode ABC au calcul des coûts par pathologie : le cas de la chirurgie infantile	Calcul du coût de revient par pathologie	Service de chirurgie infantile	France
Sénéchal, Eric (2001)	Application de la méthode ABC/ABM en neurologie	Connaissance du coût des activités à délocaliser et celles émergentes, obtention des leviers d'action dans la gestion des ressources liées à ces activités	Clinique neurologique	France
Archambault, Denis (1993)	L'informatisation du coût de revient par activités : le cas de la cafétéria de l'hôpital du sacré-cœur de Montréal	Evaluer la rentabilité des unités de production et de distribution de la cafétéria	Cafétéria hospitalière	Canada
Goudalo, Cyr (2002)	Mise en oeuvre de la comptabilité par activités au service de Laboratoire de Grand Yoff -Dakar	« Apprécier les causes de la difficulté de recouvrement des coûts des prestations de l'hôpital »	Laboratoire	Sénégal
Goussangni, Cossi (2002)	Analyse des coûts des prestations de Laboratoire par la méthode ABC : Cas du Laboratoire de l'association sénégalaise pour le bien-être familial	Produire des informations pertinentes sur le coût des prestations du laboratoire, mise en place des informations en vue de gérer la performance et de prendre des décisions	Laboratoire	Sénégal

Source : nous-mêmes

La CPA a l'avantage de permettre une meilleure visibilité par une compréhension des inducteurs de performance. Par sa subtilité elle s'attaque aux véritables causes en rattachant minutieusement la consommation de ressources à chaque objet de coût par l'entremise des activités. Elle se veut à la fois disponible pour la gestion stratégique et opérationnelle. La méthode ABC s'illustre par sa flexibilité, son applicabilité à chaque structure reste un cas unique.

Testée dans des secteurs assez variés comme l'industrie, la santé, la recherche et développement, les nouvelles technologies de l'information et les institutions publiques, la CPA est devenu un excellent outil de gestion.

L'adoption de la CPA est une étape, son implantation une toute autre, c'est pourquoi il sera développé une approche de sa conception qui est une étape intermédiaire entre les deux stades. Notre objectif n'est pas de concevoir un système de comptabilité par activités mais de calculer et d'analyser les coûts. Néanmoins la démarche de conception servira au regard des objectifs poursuivis.

CHAPITRE II : DEMARCHE DE LA COMPTABILITE PAR ACTIVITES

La démarche ABC nécessite des préalables comme toute innovation. Il est utile d'en définir clairement les objectifs sans lesquels le futur système est voué à l'échec avant toute mise en œuvre. Toutefois, la définition des objectifs doit être complétée par une méthodologie assez rigoureuse.

La démarche à suivre est une variable dépendante de l'analyste et des objectifs assignés par la direction générale notamment le besoin d'information. C'est ainsi que l'analyse des activités constitue le point de départ de certains auteurs et l'identification des ressources ou des objets de coûts pour d'autres (Boisvert, 1993) traduisant la marge de manœuvre en comptabilité de gestion.

Nous exposerons la démarche CPA en nous appuyant sur les étapes ci-après (Boisvert, 1998 ; Mévellec, 1995) :

- Le repérage des activités,
- L'affectation des ressources aux activités,
- La définition des centres de regroupement,
- La définition des objets de coûts,
- Le Rattachement des activités aux objets de coûts.

II-1 LE REPERAGE DES ACTIVITES

A cette étape, il convient de recenser les activités effectivement exercées dans une entité tout en recherchant les différentes ressources qu'elles consomment et les causes de la réalisation de ces activités.

Phase essentielle de la démarche, son succès est subordonné à l'implication des opérationnels sachant qu'ils sont les détenteurs de l'exhaustivité de leurs activités. L'analyse des activités est réalisable suivant les concepteurs. L'observation est une des sources du repérage de l'activité mais couplée d'interviews, elle devient plus plausible. Aussi, les activités sont déterminables par une exploitation de l'organigramme, c'est-à-dire sur la base de

l'organisation fonctionnelle et hiérarchique. Les activités s'analysent aussi à partir des dépenses réalisées en établissant les causes de leur engagement (Jauron 1993 : 91).

Deux démarches sont sollicitées dans le cadre de la description des activités :

- Du petit au plus grand : repérer les tâches, les regrouper en activités puis constituer les processus,
- Du plus grand au plus petit : définir les processus et les décomposer en activités puis en tâches.

D'après Stratton (2001 : 1) la première méthode est beaucoup plus appropriée pour une aide à la prise de décisions stratégiques et la seconde est une lumière quant à l'amélioration des activités opérationnelles.

L'étape ultime de la détermination des activités est l'élaboration d'un dictionnaire, répertoire où sont définies les activités recensées dans un langage compréhensible et très accessible aux utilisateurs. Une bonne analyse des activités ne retiendra que les plus significatives du point de vue de la consommation des ressources donc de leur responsabilité à l'égard du coût. Le nombre d'activités constituant un dictionnaire varie selon que l'objectif soit un calcul de coût ou une amélioration de la performance. Une analyse de coût nécessite moins de détail que la gestion de la performance.

Afin de faciliter la valorisation des activités, il est recommandé une classification des différentes activités suivant des attributs. L'attribut est la propriété qui caractérise l'activité, la ressource ou l'objet de coût. Le système ABC distingue une pluralité d'attributs comme le temps et la consommation des ressources.

Un autre attribut des activités est celui du concept de la valeur ajoutée. Il sera question de décrypter les activités selon qu'elles soient appréciables aux yeux du client ou utile pour l'entreprise.

Une fois les activités, les processus et les ressources déterminés, l'étape qui suit est dirigée vers une allocation de l'ensemble des ressources absorbées par les activités.

II-2 RATTACHEMENT DES RESSOURCES AUX ACTIVITES

Le rattachement des ressources est un processus constitué de trois étapes à savoir l'identification des ressources, l'identification et la valorisation des inducteurs de ressources et enfin le calcul du coût des activités par le biais des inducteurs.

a. Identification des ressources

Les ressources utilisées le plus souvent sont humaines, matérielles et immatérielles. Concrètement il s'agit des salaires payés aux employés, des fournitures de services ou de matières premières, de l'amortissement des locaux et des équipements. L'accent doit être mis sur les ressources onéreuses dont la consommation varie d'un produit à un autre ou présentant des inducteurs non traditionnels.

Pour une crédibilité de l'information, l'attribution des ressources doit s'effectuer en évitant les pièges de la répartition arbitraire. Pour ce faire, une analyse pertinente des inducteurs de ressources s'avère nécessaire.

b. Identification et valorisation des inducteurs de ressources

A chaque ressource identifiée doit correspondre un inducteur qui permettra de répartir son coût entre les différentes activités consommatrices. L'affectation ne saurait s'effectuer sans la détermination du volume des inducteurs. Le grand livre est une des sources les plus importantes de renseignement de l'affectation des ressources aux diverses activités (Ahiatsi, 2003 : 22), en particulier quand la saisie analytique prend en compte les différents intervenants pour chacune des activités. Les budgets réalisés et les statistiques relatives aux activités des services peuvent être utilisés à ce stade du développement. Le tableau n°2 présente une liste des inducteurs de ressources communément utilisés.

Tableau N°2 : Inducteurs de ressources typiques

Ressources	Inducteurs de ressources
Main d'œuvre	Temps travaillé en heures
Matières et fournitures	Quantités utilisées en kg ou litres
Machine et Equipement	Temps utilisé en heures
Espace	Aire ou volume utilisé en mètres carrés ou en mètres cubes

Source : Boisvert (1998)

Les activités, les ressources et leurs inducteurs identifiés, il s'agira de déterminer le coût des différentes activités.

c. Calcul du coût des activités et sélection des inducteurs d'activités

Le coût de revient d'une activité est le reflet d'un assemblage de ressources sur la base des inducteurs de ressources respectifs. Chaque activité supporte une proportion de ressources qu'elle a nécessité le plus souvent exprimée en pourcentage de l'inducteur de ressources.

Le calcul de coût dans la CPA nécessite aussi une analyse et une sélection des inducteurs d'activité servant à rattacher le coût des activités aux objets ou à d'autres activités.

Un inducteur d'activité peut être représenté par l'unité d'oeuvre, le déclencheur ou le facteur de consommation. Pour une activité donnée, l'identification peut recenser plusieurs inducteurs, mais le choix de l'inducteur le plus approprié dépendra de la finalité de l'information et des caractéristiques de l'inducteur.

Un inducteur d'activité doit être représentatif, quantifiable, pragmatique et garantir une accessibilité des données y afférentes. Selon l'objectif poursuivi par les responsables, ils opèrent une sélection notamment par rapport à l'attribut des inducteurs. Un inducteur peut être retenu à des fins de changement du comportement organisationnel, ou comme levier d'action dans une stratégie de réduction de coût. Il doit toutefois exister une cohérence entre l'inducteur d'activité et le niveau hiérarchique de l'activité correspondante pour garantir la relation de causalité tant recherchée par la CPA.

Cooper & al., (1998) propose trois typologies d'inducteurs d'activités que sont :

- « Transaction drivers », utilisés dans le cadre d'une consommation identique de l'activité par chaque produit, ils sont assimilés généralement à la mesure de l'output de l'activité.
- « Duration drivers », ils sont recommandés en cas de fluctuation importante de la demande de l'activité d'un produit à un autre en terme de temps de réalisation. Plus précis que les précédents, ils sont par conséquent plus onéreux.
- « Intensity drivers », ils consistent en l'allocation des charges absorbées chaque fois qu'une activité est réalisée. Très contraignant, leur usage est justifié par l'existence à la fois de ressources très onéreuses et d'une fluctuation de ces ressources en fonction du produit.

Les activités valorisées présentant des inducteurs d'activités communs sont regroupées dans des centres de regroupement.

II-3 LA DEFINITION DES CENTRES DE REGROUPEMENT

Un regroupement d'activités est une chaîne d'activités ayant un déclencheur ou un facteur de consommation commun (Mévellec, 1995). Les centres de regroupement répondent à un souci de simplification mais comportent des risques. Dans le cadre d'un centre de regroupement caractérisé par l'inducteur commun, son coût correspond à la somme des coûts de toutes les activités concourant à sa formation. Par conséquent, il est souhaitable de regrouper les activités dotées d'un même inducteur de ressources avant l'attribution des coûts aux activités (Keller, 1997).

Coût unitaire de l'inducteur = coût des activités / volume de l'inducteur choisi

Les valeurs des différents centres de regroupement ou des activités seront réparties entre les objets à définir. Il est évident que les activités et les centres de regroupement sont des éléments de l'ensemble objets de coûts, mais il existe d'autres objets à un second niveau qui sont les véritables causes de l'accomplissement des activités.

II-4 LA DEFINITION DES OBJETS DE COUTS

La sélection des objets de coûts doit être justifiée par leur pertinence. La notion d'objet de coût dépasse le cadre des produits de l'entreprise, elle prend en compte le client, le fournisseur et le réseau de distribution etc. Dans des secteurs comme l'industrie la définition des objets de coûts ne pose pas difficulté, par contre elle s'avère très délicate dans les entreprises de services (Boisvert, 1998). La définition des objets de coûts est complétée par une qualification des objets suivant des critères convenables (attributs) aux objectifs poursuivis par une organisation.

II-5 LE RATTACHEMENT DES ACTIVITES AUX OBJETS DE COUTS

Une fois les objets de coûts repérés, les coûts des diverses activités leur sont rattachés par le biais des inducteurs d'activités sélectionnés. Chaque objet de coût se fera imputer la proportion de l'activité absorbée afin de déterminer son coût.

La détermination de ces coûts s'est révélée insuffisante face à l'environnement fort concurrentiel des entreprises. Les nouveaux besoins étant la base des innovations, la gestion par activités émerge vers 1990.

II-6 GESTION PAR ACTIVITES

La gestion par activités (GPA) est le prolongement logique de la CPA, elle constitue un outil de mesure et de gestion de performance des activités. La GPA est l'ensemble des mesures à prendre sur la base des informations produites par la CPA à des fins d'amélioration. La CPA est donc l'ossature de la gestion par activités, cette évolution est justifiée par l'environnement concurrentiel. C'est une technique d'utilisation efficiente des ressources et des activités avec un objectif de maximisation des revenus. Elle vise la compréhension des causes effectives de la consommation de ressources. L'approche par les processus vise une performance globale évitant une maximisation des efforts par centres de responsabilité.

La GPA recueille les données et informations découlant de la CPA, plus axée sur les activités que le coût, elle privilégie une gestion des activités à la gestion des coûts. La richesse de cette nouvelle technique de gestion réside dans sa subtilité et dans la prise en compte d'éléments qualitatifs.

Bien que la gestion des processus tire sa substance de la CPA, elle peut être entreprise sans la mise en place de cette dernière. Une réorganisation des processus passe par une véritable connaissance des causes, ceci illustre que leur application peut se réaliser indépendamment l'une de l'autre. Néanmoins la phase de l'analyse des activités leur est commune.

La gestion par activités est une option pour des entreprises particulières à besoin d'information exclusivement opérationnel, n'ayant pas une liberté de choix en matière de stratégie comme les institutions de service public. (Ledoux 1993). C'est aussi une alternative

aux processus dont les coûts ont été régulièrement comprimés et ne pouvant plus en assumer d'autres. La gestion par activités est une source intelligible de réduction des coûts. Par l'identification des inducteurs de coûts, elle vise à élaguer tous les coûts non nécessaires à la bonne marche des processus en vue d'une amélioration continue.

La GPA comporte trois objectifs :

- Accroître la valeur des prestations aux yeux du client, c'est-à-dire mettre à disposition des prestations à moindre coût tout en assurant la meilleure qualité possible (Yazi, 2003)
- Améliorer la performance par une motivation du personnel (Bouquin, 2000)
- Améliorer la rentabilité globale de l'entreprise (Yazi, 2003 ; Arthur Andersen, 1992).

Son objectif premier est de rendre les produits et services beaucoup plus appréciables pour le client en créant des conditions de l'efficacité, de délai assez court et contribuer de façon significative à l'amélioration de la rentabilité.

La GPA adopte la démarche qui suit (Russel, 2000; Yazi, 2003) :

- Analyse des activités : il s'agira d'évaluer les activités par rapport au besoins exprimés par le client sans perdre de vue ses attentes,
- Analyse des inducteurs : ces facteurs d'élévation de coûts sont à la base des dysfonctionnements constatés au niveau des processus. Leur identification devient un impératif pour une éventuelle réduction ou élimination des activités,
- Mesure de la performance : La GPA s'engage dans un processus d'amélioration continue par une réduction du gaspillage et du délai. Les indicateurs et leur mesure doivent être pertinents pour une meilleure évaluation de la performance.

La gestion par activités s'appuie sur un ensemble d'instruments pour assurer une amélioration des processus et de gestion de performance. Ce sont :

- Le budget à base d'activités
- L'analyse stratégique
- L'analyse de la valeur
- Le tableau de bord
- Le coût du cycle de vie des produits.

Parmi les outils précités, nous n'utiliserons que l'analyse de la valeur dans l'application de la gestion par activités. De ce fait, cette notion sera développée.

II-6-1 L'ANALYSE DE LA VALEUR

L'analyse de la valeur est un outil de réduction de coût et d'amélioration des processus en s'appuyant sur une classification des processus suivant des attributs pour identifier les sources d'inefficience (Baker, 1999 : 65).

Dès lors qu'une activité améliore le mode d'organisation et les compétences, elle est qualifiée d'ajout de valeur.

La méthode procède par une répartition des activités formant les processus dans trois enceintes que sont :

- Activités à valeur ajoutée aux yeux du client,
- Activités essentielles au fonctionnement de l'entreprise,
- Activités non créatrices de valeur ajoutée.

Une activité est créatrice de valeur ajoutée si elle est appréciable aux yeux du client, tandis que les activités sans valeur ajoutée sont celles qui ne contribuent pas à la valeur perçue par le client et l'entreprise. La valeur perçue par le client se décompose en trois dimensions : le coût, la qualité et le délai. La gestion par activités élimine les activités stériles pour améliorer les processus.

Quant aux activités essentielles, des réflexions plus approfondies donneront une opportunité de leur réduction sans entraver la bonne marche de l'entité.

Le détail de la méthode consiste en une analyse de toutes les activités au sein du processus en vue de percevoir leur contribution à la formation de la valeur.

Nouvelle technique au service du management de la performance, la GPA procure de nouveaux outils de contrôle de gestion, mais la conception et l'application de sa charpente qu'est la CPA présente quelques difficultés de conception et de mise en pratique.

II-7 DIFFICULTE DE CONCEPTION ET DE MISE EN ŒUVRE DE LA CPA

La méthode ABC, en dépit de ses multiples avantages n'est pas une panacée, ce qui explique son rejet ou son abandon pendant ou après sa mise en œuvre par les entreprises. Il existe effectivement des difficultés de conception et de mise en œuvre :

-La faiblesse de l'approche réside dans le manque de données fiables dû à l'absence de système d'information performant (Buthion, 2003). De ce fait, la phase de collecte de données devient longue, et lourde.

-Le concepteur est généralement confronté aux écueils dans la définition des activités, une activité devient un processus d'une entité à l'autre. Il n'existe pas de normalisation en matière de définition des activités (Mévellec, 2001). Comme l'a souligné Mévellec, l'activité n'est pas matérialisée comme les centres d'analyse qui sont des lieux repérables dans les structures, elle doit être construite par l'effort conjugué du concepteur et des membres de l'organisation. Il y a en plus des risques d'aboutir à une reconnaissance des activités calquées sur la structure fonctionnelle.

-Le refus de coopération des membres de l'organisation est un autre obstacle en l'absence de système d'information, ces derniers constituent une des sources majeures de la conception.

-Du point de vue technique le choix d'un nombre excessif d'activités entraînerait un système trop complexe. Le regroupement des activités présente également un inconvénient dans le choix de l'inducteur du centre d'activités surtout dans des situations où les activités ne consomment pas les ressources de façon identique.

-La mise en œuvre est un stade plus contraignant que la conception. Elle requiert des investissements en matière de communication pour informer les utilisateurs de l'apport de cette nouvelle philosophie et de son intérêt pour l'institution. La mise en œuvre a un coût, elle implique des investissements très importants en équipement et en formation du personnel (Villeneuve, 1998). Un système ABC n'est pertinent que s'il est régulièrement mis à jour suivant les modifications survenues.

En résumé les coûts élevés de développement, d'implantation, de mise à jour et la résistance au changement freinent la conception et la mise en œuvre de la CPA.

La CPA est un excellent outil à la condition de prendre en compte certains éléments comme le contexte organisationnel au cours de son développement et la mise à jour régulière du système. Avec comme objectif majeur la pertinence, il faut veiller aux dispositions engendrant son plein succès. L'idéal d'un système CPA est de parvenir par le biais de la GPA à une compétitivité des organisations.

A la suite de l'exposé de la démarche de conception de la CPA qui est un support de l'objectif de la présente étude, nous nous intéresserons à la méthodologie de collecte de données indispensables au calcul des coûts par activités.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE III : METHODOLOGIE DE COLLECTE DE DONNEES

La collecte de données est une phase essentielle d'une démarche ABC, elle permet de recueillir les informations nécessaires à la définition des activités, à l'identification des ressources et des objets de coûts. Elle sert à déterminer les relations entre les éléments précédemment énoncés et les volumes des inducteurs retenus.

Il convient de mentionner que l'engagement de la direction est plus qu'indispensable dans le cadre d'une collecte de données afférentes à la CPA, mais il y a lieu de relever qu'il s'avère nettement insuffisant. La participation des opérationnels est un facteur clé de succès à ce stade, leur étroite collaboration permettra le travail dans un climat serein et un respect de l'échéancier.

Nous présenterons le modèle théorique de notre étude, les méthodes de collecte de données, la mise en œuvre des techniques et la démarche d'analyse des données.

III-1 MODELE THEORIQUE

En matière de CPA, on peut avoir autant de modèle théorique que de concepteur, assertion tirée des différents cas de conception ou de mise en œuvre de la nouvelle méthode de comptabilité de gestion. Certains concepteurs partent de l'engagement des charges, tandis que d'autres déterminent au préalable les objets de coûts ou les activités. L'objectif de tous est d'aboutir à une meilleure information sur le coût et à l'amélioration continue dans une organisation.

Nous allons adopter le modèle qui suit :

Nous procéderons à un recensement de toutes les activités qui se déroulent dans les unités d'hospitalisation tout en déterminant les ressources absorbées et la cause des activités.

Les inducteurs de ressources tirés de l'analyse des causes permettront le rattachement des ressources consommées par les diverses activités. La sélection de l'inducteur tiendra compte de la disponibilité d'information y afférente telle que le volume d'inducteur.

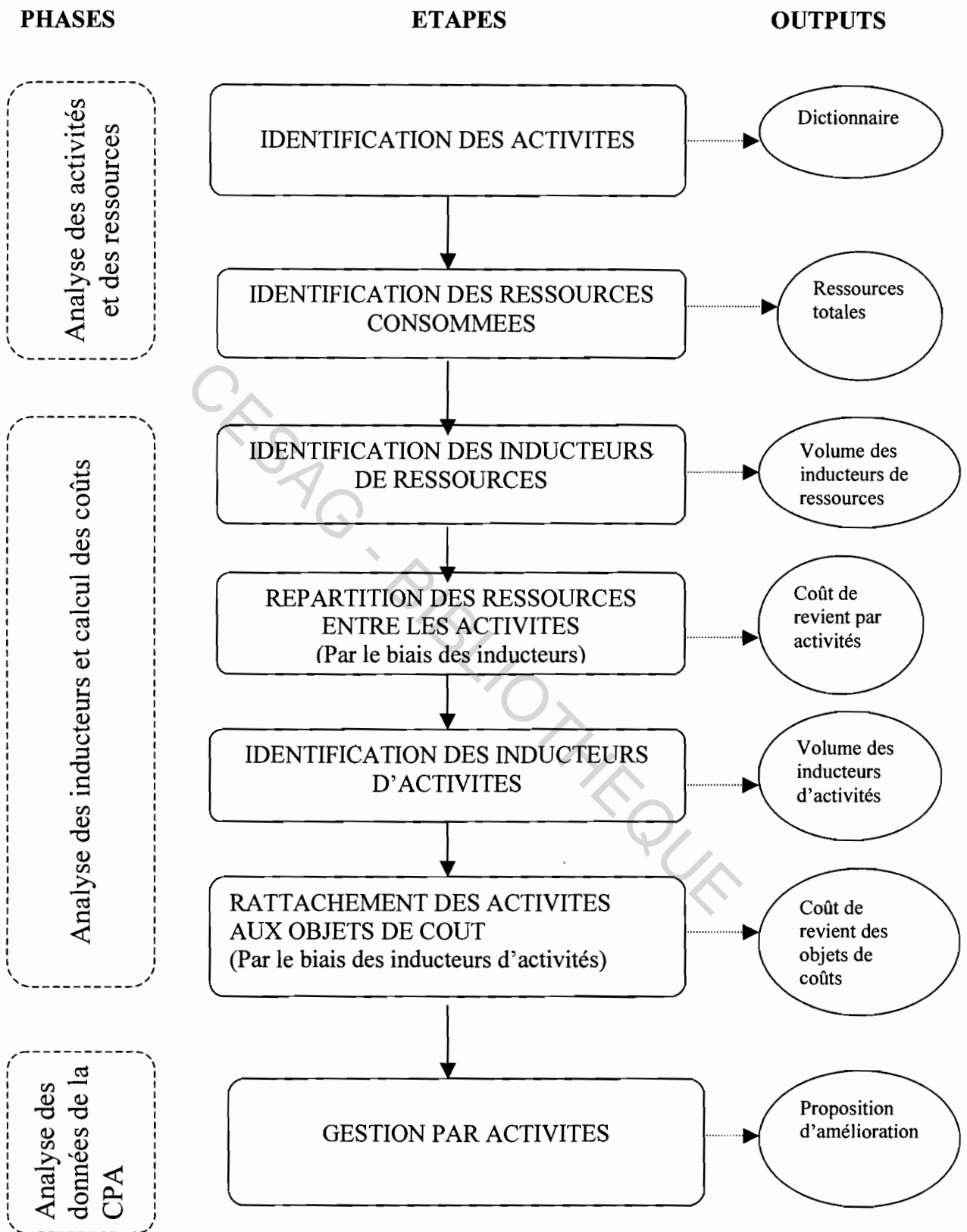
La valorisation des activités aura pour corollaire une détermination du coût unitaire des inducteurs par activités, lesquels seront utilisés dans la détermination du coût de revient des objets de coûts.

Nous optons pour la méthode qui consiste à aller du plus petit au plus grand (Bottom up), privilégiant la connaissance des tâches comme point de départ dans un souci d'exhaustivité face à un domaine qui ne relève pas de nos compétences.

Schématiquement notre modèle théorique est ainsi résumé à la page qui suit.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure N°3 : Modèle théorique



Source : Nous mêmes à partir de la revue de littérature

Des techniques de collecte de données seront utilisées pour recueillir les informations nécessaires à l'obtention des outputs du modèle théorique.

III-2 LES TECHNIQUES DE COLLECTE DES DONNEES

Après avoir exposé les objectifs de l'étude par une rencontre avec les opérationnels, nous attèlerons à la collecte de données au cours de laquelle plusieurs techniques seront utilisées : l'observation, l'interview, l'analyse documentaire.

La technique de l'observation directe : Très fondamentale, l'observation renseigne sur la réalité des situations. Elle est une méthode de confirmation de données recueillies à partir d'autres techniques. Elle a donc une dimension double : recueillir et fiabiliser ou enrichir l'information.

L'observation directe est un outil précieux de collecte de données qui requiert des efforts et compétences dans le domaine à étudier en l'occurrence la CPA. Nous allons observer toutes les catégories professionnelles en les assistant dans leurs tâches quotidiennes avec l'équipement nécessaire à l'activité : bloc-notes, chronomètre etc. Les médicaux ne réalisent pas les mêmes tâches que le personnel paramédical, ceci suppose un suivi séparé de ces deux catégories professionnelles.

L'observation va consister à un recensement des tâches qui se déroulent dans les unités d'hospitalisation. Les différentes tâches recensées feront l'objet d'une analyse en vue de définir les activités. Après cela, il faut solliciter l'avis des médecins et des infirmiers en vue d'une validation des activités identifiées.

L'importance de cette technique est de permettre aussi une connaissance de la répartition du temps du personnel entre les activités. L'observation directe permet d'aborder l'analyse de la valeur des activités menées, les conditions de leur réalisation et la consommation des ressources. Seule l'observation donne un aperçu de la mesure de l'utilisation de certaines ressources identifiées.

Il sera question aussi de rechercher la cause de certaines activités, il s'agira de voir quel est le déclencheur ou le facteur de consommation de chaque action.

- La technique de l'interview :

La préparation aussi bien de l'interviewé que de l'intervieweur est nécessaire à cette phase, en particulier dans le cadre de la CPA. Dans les expériences d'élaboration des systèmes CPA, l'entrevue est la technique la plus utilisée. Elle permet d'identifier les activités. Une entrevue doit être bien structurée pour éviter d'ennuyer l'informateur en posant des questions précises. En outre, une capacité d'écoute développée, une attention particulière et de l'estime à l'endroit de l'interlocuteur sont des atouts.

Les interviews seront sollicitées au niveau des chefs de service, des surveillants, des médecins et des équipes en soins infirmiers. Les interviews permettront de recueillir des informations et de compléter les éléments relevés au cours de l'observation.

Les responsables des services administratifs et de soutien seront interviewés par rapport aux prestations qu'ils offrent aux pavillons en tant que fournisseurs internes.

- La consultation des documents : Elle complète les données des techniques précédentes, c'est un excellent moyen de recoupement donc de validation. Nous envisageons de consulter le grand livre de la comptabilité, le registre d'entrée et sortie de la pharmacie, le registre de la comptabilité matière, un document retraçant les statistiques des hospitalisations, l'organigramme de l'hôpital et le tableau des effectifs.

La section qui suit porte sur la mise en œuvre des techniques exposées précédemment.

III-3 MISE EN ŒUVRE DES DIFFERENTES TECHNIQUES

Nous avons effectué au préalable une prise de connaissance de deux semaines pour cerner les relations existantes entre les unités d'hospitalisation et les autres services de l'hôpital. Le second objectif de cette prise de connaissance a été d'identifier les intrants consommés par les services d'hospitalisation.

Globalement la collecte de données s'est étendue sur trois mois. Dans chacune des trois unités d'hospitalisation nous avons observé toutes les catégories professionnelles dans leurs tâches quotidiennes.

Nous avons essayé d'effectuer notre collecte de données sans entraver le bon déroulement des activités accomplies par le personnel. Ce personnel est une source très importante dans la phase de collecte. Suite à un exposé des objectifs de notre étude dans les différents pavillons, nous avons interviewé les chefs de service, les surveillants, les infirmiers et les garçons de salle en fonction de leur disponibilité.

Le temps consacré aux différents pavillons n'a pas été équitable, ce qui explique l'évaluation de notre temps d'intervention en durée moyenne. Nous avons assisté les médecins dans leurs visites quotidiennes sur une durée moyenne de six jours par pavillon d'hospitalisation.

Les infirmières, les aides-soignantes et les agents sanitaires faisant fonction d'infirmier ont été suivis sur une période moyenne de 5 jours dans l'exécution des soins infirmiers. Nous tenons à préciser que nous avons suivi uniquement les équipes du jour travaillant de 8 h à 19 h ou 20 h. Il ne nous a pas été possible de participer aux différentes gardes. A travers des interviews accordées par les équipes de gardes, nous avons pu estimer le temps qu'elles consacrent aux diverses activités. Au sein des unités d'hospitalisation (O et M) l'exercice de la garde est réduit le plus souvent à la surveillance générale des malades, les traitements de nuit étant peu nombreux.

Nous avons observé de façon concomitante les surveillants des pavillons et les garçons de salle.

L'observation a été la principale technique qui nous a permis d'identifier les différentes tâches étant donné qu'au début le personnel avait une aversion pour le questionnement. A la suite, nous avons soumis au corps médical et paramédical des listes pré-imprimées répertoriant les différentes activités et tâches recensées pour validation.

Nous n'avons été autorisés à chronométrer la durée des différentes activités menées par les médicaux et paramédicaux qu'au-delà d'un mois et demi de stage.

Les tableaux ci-dessous résument les échantillons utilisés pour la collecte de données. Il sera présenté l'échantillon relatif à l'observation et à l'entretien.

Tableau N°3 : Présentation de l'échantillon observé et entretenu

Service	Désignation	Effectif total	Effectif suivi	Séance de suivi	Effectif entretenu
Pavillon N	Médecin	3	2	10	3
	Equipe « soins infirmiers »	4	2	6	2
	Aide-soignante	1	1	1	1
Pavillon M	Médecin	4	1	8	2
	Equipe « soins infirmiers »	3	2	10	2
Pavillon O	Médecin	3	1	7	2
	Equipe « soins infirmiers »	2	1	10	2
Pavillon K	Médecin	4	1	3	1
	Equipe « soins infirmiers »	4	2	3	1

Source : Nous-mêmes

Nous avons pu observer les activités médicales et paramédicales respectivement pendant 27 et 30 séances.

Nous présenterons dans le tableau qui suit le reste de l'échantillon entretenu constitué par les majors, les garçons de salle et les chefs de service.

Tableau N°4: Présentation de l'échantillon entretenu

Désignation	Effectif total	Effectif entretenu
Major	4	4
Garçon de salle	8	3
Chef de service	4	3

Source : Nous mêmes

Les responsables des services administratifs et de soutien ont été aussi entretenus par rapport aux prestations qu'ils offrent aux services d'hospitalisation.

Nous avons interviewé les responsables de la pharmacie (intérim), de la maintenance, du laboratoire, de la radiologie, de l'économat, de l'urocren, de la division finance, de l'agence comptable particulière (intérim), des ressources humaines, de la comptabilité matière, du contrôle de gestion et de l'audit interne.

A l'issue des entretiens avec les différents responsables, les services de soutien et administratifs ont mis la documentation existante à notre disposition : extrait d'inventaire, carnets de sortie de la pharmacie, le grand livre de la maintenance, les registres dans les

pavillons (gardes, entrée), les dossiers des patients en vue de la détermination de certains inducteurs. Les extraits d'inventaire de l'année de 2002 nous ont fourni quelques éléments nécessaires au calcul de l'amortissement des équipements.

Les besoins en information recueillis sont destinés à une analyse suivant une démarche et ce par l'intermédiaire de quelques outils.

III-4 LA DEMARCHE D'ANALYSE DES DONNEES

Nombre de données seront traitées manuellement et une grande partie par traitement informatique. Le logiciel Excel aidera à la confection des différents tableaux et le logiciel Word pour le traitement de texte.

Les outils d'analyses de données que sont les logiciels Word et Excel serviront à analyser les données recueillies au cours de la phase de collecte de données.

Grâce au logiciel Excel, il sera élaboré tous les tableaux préalables au calcul de coût des diverses ressources absorbées par les activités et relatives à la période d'étude. Ce sont entre autres, les tableaux de dotations aux amortissements, des consommables, des fournitures d'entretien et de bureau, des charges de fournitures d'eau et d'électricité, des charges administratives et des charges de soutien.

Nous confectionnerons d'autres tableaux intermédiaires permettant d'aboutir au calcul du coût des objets de coûts. Ce sont entre autres:

- le tableau de la répartition des ressources par le biais des inducteurs de ressources identifiés,
- le tableau de calcul des coûts des activités dédiées aux objets de coûts par l'usage des inducteurs d'activités sélectionnés.

Les coûts obtenus par l'agencement de cet exposé feront l'objet de l'analyse qui constitue l'étape ultime de l'étude.

L'analyse consistera à voir dans un premier temps la proportion des ressources constitutives du coût d'un pavillon. Il s'agira de voir quel est le pourcentage de la main d'œuvre, des charges administratives, des charges de soutien et des autres frais spécifiques. C'est l'architecture des coûts des pavillons qu'on obtiendra à ce niveau. Nous essayerons de présenter cette structure à l'aide de tableaux pour mieux ressortir la spécificité de chaque

unité et surtout obtenir une base de comparaison entre les différents pavillons. Au sein d'un même pavillon nous allons analyser non seulement le poids de chaque activité par rapport au coût du pavillon, mais aussi sa composition suivant les diverses ressources : la main d'œuvre, les fournitures de services, l'amortissement et les consommables.

L'analyse du coût unitaire des inducteurs suivra celle des activités et des ressources. Les inducteurs les plus coûteux des pavillons seront soulignés. Une analyse suivant les attributs portera aussi sur les activités. Les attributs que nous utiliserons seront la valeur ajoutée, le temps et la consommation des ressources. L'analyse des objets de coûts déterminera leur rentabilité et les rapports entre eux.

En définitive, des améliorations seront proposées pour une meilleure gestion de la performance.

Les résultats d'une collecte de données sont corrélatifs aux techniques utilisées, à leur mise en œuvre et à la perception du personnel. Les données collectées et traitées suivant une bonne démarche d'analyse constituent un facteur clé de succès.

CONCLUSION

A l'issue de la revue de littérature où ont été développés les apports de la méthode nouvelle de la comptabilité de gestion en général et en particulier dans les structures hospitalières, nous avons élaboré un modèle théorique inspiré de la démarche de conception de la comptabilité à base d'activités avec comme phase finale la gestion par activités. A chaque étape du modèle théorique correspond un output bien précis. Le système de comptabilité par activité au sens large va au-delà du simple calcul de coût, il s'investit dans une quête d'efficacité et de l'amélioration continue.

Les potentiels de la CPA l'imposent comme outil de gestion dans un contexte en perpétuelle mutation. L'application de la comptabilité par activités au calcul de coûts dans un hôpital en pleine réforme fait l'objet de la seconde partie.

DEUXIEME PARTIE

**APPLICATION DE LA METHODE ABC AUX UNITES
D'HOSPITALISATION DE L'HOPITAL D'ENFANTS ALBERT
ROYER**

INTRODUCTION

Cette seconde partie est une application d'un instrument de gestion exigé par la loi n°98-08 portant sur la réforme hospitalière. En effet, les hôpitaux étaient restés longtemps dans une logique purement administrative sans un quelconque souci de la provenance du financement.

La réforme a introduit une prise de conscience de l'utilisation des ressources et une certaine culture de la gestion mais jusqu'alors située à un niveau hiérarchique très élevé. Or, le personnel doit être impliqué au plus bas niveau de l'échelle pour l'atteinte des résultats escomptés. La comptabilité par activités, l'un des instruments de gestion introduits par la réforme dans les EPS tient compte de la qualité et de la rentabilité ; elle fait l'objet de la présente étude dans un hôpital en pleine réforme.

Nous présenterons successivement le Centre Hospitalier National Albert Royer (CHNEAR), le calcul des coûts et l'analyse de ces coûts.

Conformément au modèle théorique, nous allons élaborer un dictionnaire des activités des services d'hospitalisation. Nous procéderons ensuite à l'identification de l'ensemble des ressources engagées au sein des différents services, à la valorisation des activités, à une identification des inducteurs, enfin au calcul et à l'analyse des différents coûts. Les coûts seront calculés dans le respect des étapes énoncées dans la démarche de l'étude.

CHAPITRE I : PRESENTATION DU CENTRE HOSPITALIER NATIONAL D'ENFANTS ALBERT ROYER

Les Etats africains bénéficient des appuis et expériences des établissements hospitaliers des pays industrialisés. L'hôpital d'enfants Albert Royer est né grâce au concours de l'Agence Canadienne pour le Développement International sur l'initiative d'un pédiatre Canadien. Il est devenu opérationnel en 1982.

Dans le cadre des systèmes d'appui traditionnels, le Canada avait entièrement en charge le fonctionnement de l'hôpital par la mise à disposition des bâtiments, des équipements et des compétences. Ce projet symbolise une coopération arrivée à terme en 1996 avec le désengagement du Canada et une reprise par l'Etat sénégalais.

En 1998, avec l'avènement de la réforme hospitalière la loi n°98-12 consacre quelques 10 hôpitaux sénégalais en établissements publics de santé parmi lesquels l'hôpital d'enfants Albert Royer. Le CHNEAR est le maillon central des établissements de soins pédiatriques, sinon l'unique hôpital pédiatrique de l'ensemble du territoire.

Nous présenterons successivement le statut de CHNEAR, ses missions et sa structure organisationnelle.

I-1 STATUT DU CENTRE HOSPITALIER NATIONAL D'ENFANTS ALBERT ROYER

D'un statut de centre hospitalier universitaire, l'hôpital d'enfants Albert Royer est devenu un établissement public de santé par les dispositions de l'article 20 de la loi n°98-12 qui consacre la création des EPS. Le Centre Hospitalier National d'Enfants Albert Royer est un établissement public de santé dont les règles de fonctionnement ont été érigées par la loi citée plus haut, elle vise d'ailleurs tous les établissements hospitaliers publics du Sénégal. Cependant, cette loi est précédée de celle n°98-08 portant sur la réforme hospitalière qui définit les diverses missions et obligations des services hospitaliers. Ces deux lois sont complémentaires dans la définition de ce nouveau statut du CHNEAR.

L'érection de cet hôpital pédiatrique en EPS répond à un souci de mise à disposition des prestations de qualité à la population, mais l'objectif inavoué est aussi et surtout d'assurer un équilibre des comptes à une époque où les Etats font face à une démographie hospitalière croissante malgré une baisse tangible de leur revenu global. Il naît alors un nouveau mode de gestion dans le système hospitalier au sein duquel les EPS jouissent d'une autonomie de gestion. De ce fait, le CHNEAR est un établissement public de santé doté d'une autonomie de gestion. Le nouveau statut de cet hôpital pédiatrique vise à améliorer de façon significative les conditions de sa gestion qui se sont avérées très chaotiques au lendemain du retrait de l'appui canadien.

Malgré son érection en EPS, le CHNEAR conserve son statut d'institution d'enseignement et de recherche, mais est soumis désormais à la signature d'une convention entre l'hôpital et les autorités universitaires. Au demeurant, cette convention n'a pas fait l'objet d'une signature entre le CHNEAR et les autorités universitaires.

Le CHNEAR est placé sous la double tutelle du Ministère chargé des finances et de celle du Ministère chargé de la santé.

La réforme de l'Hôpital d'enfants Albert Royer survient dans un souci de renforcement des capacités en gestion et de qualité en matière de soins tout en conservant sa triple mission à savoir la prise en charge médicale, la recherche et l'enseignement.

I-2 MISSIONS DU CENTRE HOSPITALIER NATIONAL D'ENFANTS ALBERT ROYER

Hôpital de 3^e niveau, le CHNEAR a pour vocation première la prise en charge médicale des enfants dont la tranche d'âge est de 0 à 15 ans. Cet hôpital de renommée fait valoir ses spécificités parmi tant d'autres hôpitaux sénégalais, il offre le privilège d'être au service d'une tranche très importante et sensible de la population : les enfants. Le CHNEAR a pour mission d'assurer les prestations en soins de qualité aux enfants sans une discrimination (Réforme hospitalière, 1999). Il dispose à cet effet d'un service social statuant sur les cas des plus démunis.

Organisation hospitalière hautement spécialisée en pédiatrie, le CHNEAR offre des soins hospitaliers en interne et à titre externe. Il met à la disposition des usagers d'autres prestations en stomatologie, en ophtalmologie, en radiologie et en laboratoire.

Le CHNEAR conserve ses missions secondaires que sont l'enseignement et la recherche médicale. C'est un lieu propice à l'enseignement s'adressant aux étudiants en médecine et à l'encadrement des médecins qui aspirent à une spécialisation en pédiatrie. C'est aussi une enceinte où s'effectue permanemment l'encadrement des stagiaires provenant des écoles de formation professionnelle dans le domaine de la santé. Le CHNEAR est une institution où se développe la recherche dans le noble domaine pédiatrique.

Le CHNEAR est un cadre institutionnel avec comme activité prioritaire la prise en charge convenable des patients et d'autres activités subsidiaires à savoir la formation et la recherche.

Dans le sillon de la réforme, le Centre Hospitalier National d'enfants Royer a procédé à une restructuration de sa structure organisationnelle.

I-3 STRUCTURE ORGANISATIONNELLE DU CENTRE HOSPITALIER NATIONAL D'ENFANTS ALBERT ROYER

Le CHNEAR dispose, conformément à l'article 3 de la loi n°98-12, d'un conseil d'administration et de deux organes consultatifs que sont la commission médicale et le comité technique d'établissement.

Le Conseil d'Administration définit dans ses grandes lignes les orientations de la politique générale de l'entité, veille à la sécurisation du patrimoine hospitalier et adopte le budget annuel.

La commission médicale d'établissement est l'organe consultatif statuant sur les aspects médicaux et médico-techniques. Elle joue un rôle important dans la gestion de l'hôpital. Le comité technique d'établissement est une émanation du personnel, il vise une plus grande implication de ce dernier. Il est coiffé par le Directeur Général.

La Direction Générale est assistée dans l'exercice de sa mission d'un staff constitué par les services du contrôle de gestion, de l'audit interne, de l'hygiène et la sécurité, enfin de la médecine du travail. La Direction Générale a pour mission d'assurer une gestion hospitalière dans des conditions plus efficaces et efficientes. Elle est responsable devant le Conseil d'Administration.

Mis à part ces instances, le CHNEAR est divisé en services techniques et administratifs. Les services administratifs regroupent la direction administrative et financière, l'agence particulière comptable, le service des soins infirmiers et le service social. Les services médico-techniques comprennent : la clinique externe, les services d'hospitalisation, la clinique d'ophtalmologie, la stomatologie, le service de la radiologie, le laboratoire et la pharmacie hospitalière.

Les services d'hospitalisation, champs d'application de l'étude seront présentés à la section suivante.

I-3-1 LES SERVICES D'HOSPITALISATION DU CENTRE HOSPITALIER NATIONAL D'ENFANTS ALBERT ROYER

Dotée d'une capacité d'accueil théorique de 120 lits, l'hospitalisation est assurée par quatre unités dénommées communément pavillons. Initialement, les différentes unités avaient chacune une spécificité liée à la tranche d'âge qu'elles accueillent hormis les soins intensifs, certaines pathologies étant généralement le reflet de l'âge. Cependant, il faut constater que cette classification n'est pas respectée dans le contexte actuel. Il subsiste une véritable hétérogénéité au sein des hospitalisations, due à une insuffisance notoire de la capacité d'accueil de l'hôpital comparativement à la population hospitalière. Il faut noter que cette capacité d'accueil n'a jamais varié depuis la création du CHNEAR.

Les pavillons d'hospitalisation sont dirigés par des chefs de services assistés dans leur mission quotidienne par des internes, d'autres médecins et des CES en pédiatrie. Par ailleurs, la surveillance des unités incombe au personnel infirmier avec à leur sommet un major responsable dans chaque service. Nous proposons dans le tableau qui suit une situation retraçant les hospitalisations du premier semestre de l'année 2003 avant de présenter les services d'hospitalisation.

Tableau N 5: Récapitulation des hospitalisations du 1/1/2003 au 30/6/2003

Pavillon	Nombre de malades	de	Nombre de jours d'hospitalisation	Nombre de décès	%de décès
K	615		3 113	96	15,61
O	511		4 913	13	2,54
N	192		3 015	98	51,04
M	446		4 726	12	2,69
Total	1 764		15 767	219	

Source : Service des soins infirmiers du CHNEAR

a. Service de la néonatalogie

Muni d'une capacité de 21 lits, le service de la néonatalogie ou pavillon N accueille des nouveau-nés et des nourrissons âgés au plus de deux mois. Les patients proviennent de l'ensemble du territoire et sont admis par le biais de la clinique externe qui juge de l'opportunité de l'hospitalisation. La capacité d'accueil est de onze berceaux, trois couveuses, quatre tables de réanimation et trois lits. Cependant, les cabines de ce service n'ont pas été occupées durant le mois concerné par l'étude. Cette unité ne fait pas recours au service de la restauration vu la spécificité de ses malades. Les biberons sont préparés au sein du service par les infirmières en cas d'indisponibilité du lait maternel, notamment aux heures tardives où les mères sont rentrées ou en cas de décès.

Les patients de ce service peuvent être classifiés globalement en trois groupes :

- Les prématurés (malades ou en élevage)
- Les bébés très fatigués
- Autres bébés.

Selon son état, le patient est admis en 1^{ère} salle ou en 2^e salle. Généralement il transite dans la première salle où, suite à une amélioration de son état, il est transféré dans la seconde salle. L'hospitalisation dans la première salle suppose une prise en charge totale des bébés par les infirmières (toilette, alimentation, linge, etc). La néonatalogie assure aussi un suivi de contrôle post hospitalisation une fois par semaine.

b. Unité d'hospitalisation M

C'est un pavillon réservé en principe pour l'hospitalisation des enfants âgés de deux mois à trois ans. Il accueille les malades provenant du pavillon K et hospitalise directement. Il dispose d'une capacité de 33 lits dont cinq salles communes accueillant 6 malades chacune et 3 cabines. L'unité M héberge un service de récupération nutritionnelle dont les prestations sont destinées aux hospitalisés et aux externes suivis en séances hebdomadaires.

c. Unité d'hospitalisation O

Le pavillon O accueille les enfants dont la tranche d'âge se situe entre 3 à 15 ans dans les conditions normales. Le pavillon O est pourvu d'une capacité de 39 lits dont 6 salles communes d'hospitalisation complétées par 3 cabines.

d. Unité d'hospitalisation K

Le pavillon K est un service de soins intensifs doté d'une capacité d'accueil effective de 24 lits dans les salles communes d'hospitalisation. Les cabines de ce service ne sont plus opérationnelles. Il accueille des malades fatigués admis en hospitalisation et les transfère dans les unités M et O après une amélioration de leur état.

Cette présentation du Centre Hospitalier National d'Enfants Albert Royer nous a permis de comprendre son organisation et d'introduire spécifiquement des services d'hospitalisation qui sont le domaine d'application de cette étude. Les quatre services d'hospitalisation ont une capacité d'accueil effective de 117 lits et accueillent les enfants âgés de 0 à 15 ans.

A l'issue de l'exposé sur le CHNEAR, nous remarquons que ce centre est effectivement un établissement public de santé en pleine réforme hospitalière. A cet effet, des actions ont été amorcées dans la mise en place du dispositif de gestion et seront parachevées sans doute avec une certaine volonté des dirigeants. Au demeurant, les résultats concrets restent assez timides par rapport au temps écoulé.

Le chapitre suivant porte sur le calcul des coûts dans les services d'hospitalisation.

CHAPITRE II : CALCUL DES COÛTS PAR ACTIVITES

Ce chapitre porte sur le calcul des coûts par activités dans les quatre unités d'hospitalisation de l'hôpital d'enfants Albert Royer. Ces services sont considérés comme les plus coûteux de l'hôpital. L'initiation du calcul de leurs coûts est un moyen de confirmer ou d'infirmer ces allégations. Cependant, un simple calcul de coûts ne servira aucunement l'hôpital dans la maîtrise des charges, c'est pourquoi une analyse de ces coûts sera entreprise en perspective d'une amélioration.

Nous allons donc procéder au calcul des coûts par activités . Au préalable nous présenterons les activités des unités d'hospitalisation, les ressources qui leur sont dédiées, les inducteurs de ressources, les inducteurs d'activités et les objets de coûts. Conformément au modèle théorique, à chaque étape correspondra un output bien précis.

II-1 LE REPERAGE DES ACTIVITES AU SEIN DES UNITES D'HOSPITALISATION

Dans cette phase, nous avons déterminé la liste des activités qui se déroulent dans les structures d'hospitalisation. Notons tout d'abord que les médicaux et les paramédicaux réalisent deux activités : la visite et les traitements. Nous avons essayé de repérer les activités en recherchant le plus grand détail possible. La représentation détaillée, très difficile à manipuler dans une perspective de calcul de coût, a un avantage dans la recherche des liens de causalité. Elle est donc très nécessaire dans une optique de gestion par activités. Le dictionnaire des activités, l'output de l'identification des activités est présenté à l'annexe 1.

En outre, nous avons tenté de représenter ces activités en processus. Dans les entreprises de services, les processus les plus fréquemment rencontrés sont les processus techniques et les processus administratifs.

- Les processus techniques dans le cadre de l'hôpital sont le déploiement des compétences et savoir-faire du corps médical et paramédical rattachable à la prise en charge du malade.
- Les processus administratifs sont constitués exclusivement d'un ensemble d'activités administratives réalisables par des administratifs, des médicaux et paramédicaux nécessaires au bon déroulement des processus techniques.

Il s'est avéré que les activités des unités concernées constituent un seul processus avec comme objectif final l'amélioration de la santé du patient. Ce processus d'hospitalisation est très délicat à sectionner en sous processus. L'agencement des activités peut varier d'un malade à l'autre selon la gravité de son cas. Toutefois, nous avons tenté de segmenter le processus d'hospitalisation en trois sous processus (SP) : SP 1, SP 2, SP 3.

- Le SP1 est constitué de l'ensemble des activités qui s'enchaînent à l'entrée du patient : de la prise de constante jusqu'à la mise à jour de l'observation médicale.
- Quant au SP2, il représente une suite d'activités déclenchée par la prescription médicale : prélèvement, injection, perfusion, transfusion, surveillance, rédaction, exeat ou un éventuel décès. Au niveau de ce processus s'ajoutent d'autres activités concernant le PN (pavillon N) comme l'alimentation, la toilette et la réanimation. Cette dernière activité concerne aussi le PK (pavillon K) au sein du même processus.
- Enfin le SP3 est un ensemble d'activités de soutien à l'hospitalisation : entretien du linge, entretien des locaux, maintenance, conseil nutritionnel, garde médicale, encadrement, restauration et gestion administrative.

Les pavillons O, M et K fonctionnent presque de façon identique, par conséquent nous avons jugé plus commode de présenter leurs activités dans un même tableau. En plus des activités de PO et PM, le PK exerce la réanimation comme activité additive. Quant à l'unité N, elle fera l'objet d'un autre tableau. Le tableau de synthèse qui suit récapitule les sous processus de l'hospitalisation selon les unités. L'admission d'un malade déclenche un ensemble d'activités qui constituent les sous processus SP 1, SP 2, SP 3.

Tableau N°6 : Processus d'hospitalisation

Activités	Hospitalisation PM, PO et PK			Hospitalisation PN		
	SP1	SP2	SP3	SP1	SP2	SP3
Prise de constantes	X			X		
Examen du dossier médical	X			X		
Examen physique	X			X		
Prescription d'examen	X			X		
Prescription du traitement	X			X		
Mise à jour de l'observation médicale	X			X		
Prélèvement		X			X	
Injection		X			X	
Perfusion		X			X	
Transfusion		X			X	
Surveillance Générale		X			X	
Rédaction		X			X	
Toilette					X	
Alimentation					X	
Exeat		X			X	
Constatation de décès		X			X	
Réanimation		*			X	
Gestion administrative			X			X
Garde médicale			X			X
Encadrement			X			X
Entretien des locaux			X			X
Entretien du linge			X			X
Entretien maintenance			X			X
Conseil nutritionnel			X			
Restauration			X			

* : Le pavillon K a en plus une activité de réanimation

Source : Nous mêmes à partir de l'analyse des activités.

Le suivi quotidien des tâches des médicaux et paramédicaux ainsi que les entretiens nous ont permis de dresser un dictionnaire d'activités des pavillons PM, PN, PO et PK. Nous avons retenu 22 activités pour les PM & PO et 23 activités pour les PN & PK.

Les activités ont été regroupées en sous processus, le SP1 est constitué de 6 activités dans chaque pavillon. Le SP2 des PO & PM, PK et PN est composé respectivement de 8, 9 et 11 activités. Enfin le SP3 comprend 8 activités pour tous les pavillons à l'exception du PN qui présente seulement 6 activités. On remarque que le PN a moins d'activités de soutien.

Pour les besoins des calculs, il faudra recenser les ressources consommées par ces différentes activités.

II-2 LES RESSOURCES MENSUELLES CONSOMMEES PAR LES UNITES D'HOSPITALISATION AU MOIS D'AOUT 2003

La phase de repérage nous a permis d'identifier un ensemble de ressources utilisées dans des pavillons au cours du mois d'août 2003.

En premier lieu, il s'est agi de repérer les ressources humaines concernées, les charges des services de soutien, les consommables pharmaceutiques, les fournitures d'entretien et de bureau, les charges des services extérieurs, les équipements qui ont fait l'objet d'une utilisation effective au cours de la période concernée, l'espace requis et les charges administratives.

Nous optons en premier lieu pour la présentation des ressources humaines étant donné qu'elles s'illustrent des autres ressources par leur coût élevé. De plus, les concepteurs estiment qu'il faut s'appesantir en priorité sur les ressources humaines.

II-2-1 LES CHARGES DE PERSONNEL DES UNITES D'HOSPITALISATION

Les ressources humaines sont principalement composées du corps médical, de paramédicaux qui réalisent les soins infirmiers et de garçons de salle. Parmi les paramédicaux il y a deux types de personnel : les étatiques et les contractuels. Les contractuels sont pris en charge par l'hôpital. Quant aux étatiques, ils perçoivent leur salaire du ministère des finances et une

grande partie de leur prime de l'hôpital. Le personnel en congé ne sera pas pris en compte dans le calcul du coût des activités d'hospitalisation.

a. Les charges du personnel médical

Le personnel médical est composé de pédiatres, d'internes et de médecins inscrits au CES (Certificat d'études spécialisées en pédiatrie). Les charges médicales sont constituées essentiellement d'émoluments hospitaliers et de primes. Le corps médical exerce d'autres activités en dehors des hospitalisations comme les visites de contrôle post hospitalisation, les consultations externes et l'enseignement (professeurs).

Les charges du personnel médical attribuables aux hospitalisations comprennent le coût des activités médicales relatives aux hospitalisations (annexe n°7) et le coût de la garde qui s'élève à 51563 FCFA. Le coût mensuel de la garde revenant aux hospitalisations est 206 250 FCFA. L'annexe n°7 a été établie sur la base du volume horaire absorbé par les activités. Les charges du personnel médical imputables aux hospitalisations sont récapitulées au tableau qui suit :

Tableau N°7 : Les charges du personnel médical (Août 2003)

Désignation	PN	PM	PO	PK	Total
Effectif	4	5	4	5	18
Coût total des charges du personnel médical (a)	627 040	944 238	639 040	665 576	2 875 894
Charges du personnel médical d'hospitalisation (b)	187 128	340 360	182 803	272 400	982 691
% = b/a	29,84%	36,04%	28,60%	40,92%	34,16%

Source :Nous-mêmes à partir de l'analyse documentaire (Ministère des finances, l'agence comptable particulière)

b. Les charges du personnel paramédical

Le personnel paramédical est composé d'infirmiers, d'agents sanitaires, d'aide infirmiers et de garçons de salle. Les majors et les garçons de salle exercent une large part de tâches administratives. L'organisation des activités paramédicales varie d'un pavillon à un autre, ce

qui explique la différence du volume d'heures de travail à l'annexe n°7. Les charges salariales du personnel paramédical sont récapitulées ainsi qu'il suit :

Tableau N°8 : Les charges salariales du personnel paramédical (Août 2003)

Désignation	PN	PM	PO	PK	Total
Effectif	12	10	9	16	47
Charges du personnel	2 700 675	2 117 217	1 841 897	3 436 583	10 096 372

Source : Nous mêmes à partir de l'analyse documentaire (Ministère des finances et l'agence comptable particulière)

Nous récapitulons l'ensemble des charges du personnel dédiées aux activités d'hospitalisation. Elles comprennent les charges du personnel médical et paramédicales.

Tableaux N°9: Les charges du personnel consommées par les activités d'hospitalisation

Désignation	PN	PM	PO	PK	Total
Les charges du personnel médical (a)	187 128	340 360	182 803	272 400	982 691
Les charges du personnel paramédical (b)	2 700 675	2 117 217	1 841 897	3 436 583	10 096 372
Charges des activités d'hospitalisation (c)	2 887 803	2 457 577	2 024 700	3 708 983	11 079 063
Les charges du personnel médical (% = a/c)	6,48%	13,85%	9,03%	7,93%	8,87%
Les charges du personnel paramédical (% =b/c)	93,52%	86,15%	90,97%	92,66%	91,13%

Source : Nous mêmes

Les charges du personnel effectivement consommées par les activités d'hospitalisation de l'ensemble de l'hôpital sont composées à plus de 91% de charges paramédicales. Ceci est essentiellement dû au fait que les médicaux ne perçoivent que des émoluments et des primes de l'hôpital. En plus, les médicaux effectuent d'autres activités en dehors des hospitalisations.

Mis à part les charges du personnel médical et paramédical, les charges des services de soutien seront concernées dans la démarche du calcul des ressources consommées.

II-2-2 LES CHARGES DES SERVICES DE SOUTIEN

Les services de soutien concourent au bon fonctionnement des services d'hospitalisation. Il est par conséquent logique de calculer la part de ces charges attribuables aux services utilisateurs.

Les services de soutien à l'hospitalisation identifiés sont le laboratoire, la radiologie, la pharmacie, la maintenance, l'urocuren, la buanderie et la restauration.

Le laboratoire et la radiologie fournissent des prestations rémunérées respectivement par les hospitalisés à 2000 FCFA et à demi-tarifs. De ce fait, il ne sera pas calculé la proportion de leurs charges qui revient aux hospitalisations. Il y a l'existence d'une contrepartie financière.

a. Charges de la pharmacie

Il n'existe pas de trace d'exécution des budgets par service, leur élaboration se fait par service mais l'exécution est globale. Face à de telles difficultés et dans l'impossibilité de reconstituer avec précision les charges des services de soutien notamment dans le cas de la pharmacie qui exerce une activité commerciale en marge, nous avons procédé autrement. Nous avons préféré appliquer des prix de cession interne en ce qui concerne les sorties de médicaments, de consommables et de petits matériels fournis par la pharmacie hospitalière. Les situations des sorties valorisées à des prix de cession interne recommandés par la PNA font l'objet de l'annexe n°3.

b. Charges de la maintenance

Nous avons exploité le grand livre de la maintenance et n'ayant pas retrouvé certaines interventions dont nous avons été témoins, d'un commun accord avec le responsable nous avons décidé de ne pas nous fier aux heures consignées dans ce grand livre.

De l'avis du responsable, 60% des interventions de son service sont attribuables aux 4 unités d'hospitalisation, soit 1035 h y compris les heures de garde.

Les charges du service de la maintenance sont de 1 872 043 FCFA. Elles sont constituées de salaires, de l'amortissement des locaux et des équipements. L'amortissement des équipements

est faible par rapport à celui du matériel effectivement inventorié pour le compte de la maintenance. Nous avons exclu des équipements qui, en réalité, sont utilisés par les services administratifs. Les autres charges de fonctionnement de la maintenance n'ont pu pas être reconstituées, elles sont incluses dans les charges globales de l'administration.

Tableau N°10 : Les charges de la maintenance

Nature des charges	Montant
Amortissement des Locaux	56 050
Amortissement des équipements	94 434
Salaires	1 721 559
Total	1 872 043

Source : Nous-mêmes à partir de : Inventaire (2002), grille salariale.

c. Charges de l'Urocren

L'Urocren est un service de récupération nutritionnelle logé au sein du pavillon M. Il offre des prestations aux externes et aux hospitalisés des trois pavillons M, O et K. Le personnel de cette structure est composé de trois personnes dont un agent sanitaire responsable de la structure et deux aides-infirmières. A l'issue d'une observation de quatre jours sur la proportion des prestations entre les internes et les externes, 60% de ces prestations concernent les hospitalisés. Les charges de ce service sont résumées dans le tableau qui suit :

Tableau N°11 : Les charges de l'urocren

Nature des charges	Montant
Intrants (sels de réhydratation orale)	15 600
Amortissement des locaux	15 764
Amortissement des équipements	7 453
Salaires	646 376
Total	685 193

Source : Nous-mêmes à partir de : Inventaire (2002), grille salariale

d. Charges de la restauration

La cuisine de l'hôpital d'enfants Albert Royer a été externalisée mais le personnel reste à la disposition du prestataire. Il sera donc tenu compte du contrat de la prestation et des charges salariales versées au personnel hospitalier. Les charges salariales subiront une répartition équitable parce qu'il n'existe pas de données à cet effet. Les autres charges de fonctionnement de la cuisine sont supposées être prises en compte lors de la négociation du contrat.

Le service de la restauration comprend le petit déjeuner, le déjeuner et le dîner dont le coût total journalier est 2300 FCFA TTC. Nous avons défalqué la TVA puisque l'hôpital ne la supporte pas, ce qui revient à un montant de 1949,15 FCFA par jour d'hospitalisation.

Le PN accueillant des bébés et nourrissons âgés au plus de deux mois n'est donc pas concerné par les services de la restauration. Ils sont nourris au lait maternel ou au biberon en cas de nécessité au sein même du pavillon. Les charges de la restauration que nous avons reconstituées sont résumées au tableau suivant.

Tableau N°12 : Les charges de la restauration

Restauration	PK	PO	PM
Coût journalier de la restauration (a)	1 949,15	1 949,15	1 949,15
Jour d'hospitalisation (b)	639	872	834
Contrat de restauration (c = a*b)	1 245 507	1 699 659	1 625 591
Salaires des agents de la cuisine (d)	290 597	290 597	290 597
Total (e= c+d)	1 536 104	1 990 255	1 916 188
%=(total pavillon / total (PK+PO+PM))	28%	37%	35 %

Source : Nous-mêmes à partir de l'analyse documentaire et d'entretien

e. Charges de la buanderie

Le service de la buanderie du CHNEAR n'est pas opérationnel parce que l'équipement est en panne. A l'exception de la lingère du pavillon N qui dispose d'une machine à laver, les autres au nombre de trois sont en sous activité. Le linge des trois autres unités est fait à l'extérieur.

Tableau N°13 : Les charges de la buanderie

Nature de la charge	Montant	%
Contrat du prestataire	454 625	46%
Salaires	715 844	54%
Total	1 170 469	100%

Source : Nous-mêmes à partir de l'analyse documentaire et d'entretien

Les charges de la buanderie sont constituées à 54% des salaires du personnel.

II-2-3 CHARGES LIEES AUX CONSOMMABLES

Une liste exhaustive des consommables fournis aux pavillons est annexée au présent document (annexe n°3). Il s'agit de produits d'entretien, de fournitures de bureau, de médicaments et autres consommables pharmaceutiques.

Le CHNEAR, suite au dernier Conseil d'Administration, a entériné la décision de fournir un minimum de médicaments et de consommables pharmaceutiques aux hospitalisations dans le but d'assurer un bon déroulement des activités d'hospitalisation. Il n'existe pas une situation de sortie par période à la pharmacie, ni de comptabilité analytique. Ce qui a nécessité un travail supplémentaire de dépouillement et de valorisation au prix de la pharmacie nationale d'approvisionnement (PNA) pour les produits qu'elle livre et au prix des officines privées et hôpitaux pour les autres produits.

La pharmacie dispose de carnet de sortie où elle enregistre toutes les sorties journalières. Nous avons dépouillé les trois carnets qui ont concerné le mois d'août pour retracer les sorties mensuelles par pavillon.

Pour les autres consommables à savoir les fournitures de bureau et d'entretien, les quantités servis par pavillon et les prix pratiqués par les fournisseurs nous ont été fournis par le service de la comptabilité matière. Nous avons appliqué un coût moyen unitaire pour trouver les montants consignés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 14 : Récapitulatif des charges liées aux consommables

Désignation	Total	PM	PN	PO	PK
Consommables pharmaceutiques	7 194 378	602 830	1 828 225	737 803	4 025 520
Fournitures de bureau	444 467	108 117	120 117	108 117	108 117
Fournitures d'entretien	362 280	94 720	84 320	94 720	88 520
Total	8 001 125	805 667	2 032 662	940 640	4 222 157
%	100%	10,07%	25,40%	11,76%	52,77%

Source : Nous-mêmes à partir de l'analyse documentaire et d'entretien

II-2-4 LES CHARGES DES SERVICES EXTERIEURS

Sous ce vocable, sont visées les charges d'électricité, d'eau et de téléphone. Les méthodes de répartition utilisées varient en fonction de la nature du service extérieur.

Pour les charges de télécommunication, nous avons utilisé le nombre de postes téléphoniques comme base, aucune autre source crédible n'est disponible à cet effet. Bien sûr, celle-ci ne reflète aucunement le volume des appels par poste téléphonique mais nous ne disposons malheureusement pas de données sur la durée des appels téléphoniques.

En ce qui concerne l'électricité, le compteur relevé par la SENELEC est logé à l'hôpital de FANN. Selon le responsable de la maintenance de FANN, trois autres cliniques de cet hôpital partagent ce compteur avec Albert Royer. Il est impossible de connaître la consommation en électricité de l'hôpital d'enfants Albert Royer à partir du compteur de FANN. Ainsi, nous avons effectué un relevé du compteur divisionnaire du CHNEAR en début et à la fin du mois. La consommation s'est élevée à 46700 KWH et nous a permis de trouver un prix moyen de la consommation par KWH. En utilisant les tarifs d'électricité appliqués aux hôpitaux par la direction commerciale de la SENELEC, nous avons obtenu un montant hors taxe. Nous sommes parvenus à un coût moyen TTC de 94,5 FCFA. Les charges d'électricité ont été reconstituées sur la base des temps d'utilisation des différents appareils dans les unités, cette consommation a été multipliée par le coût moyen calculé. La consommation des unités a été estimée à partir de l'observation. Nous savons par exemple que les ampoules, les réfrigérateurs, les couveuses, les tables de réanimation et les climatiseurs fonctionnent le plus souvent pendant toute la journée. Par contre des équipements comme l'aspirateur, les appareils de photothérapie et le réchaud électrique fonctionnent de façon ponctuelle.

Les charges de fournitures d'eau ont été également réparties sur la base des points recensés, certains points d'eau ont subi une pondération vu l'ampleur de leur utilisation. C'est le cas des unités d'hospitalisation et des points d'eau utilisés par les accompagnantes au pavillon des mères. Les charges des services sont récapitulées au tableau ci- dessous.

Tableau 15 : Les charges des services extérieurs

Services extérieurs	Total	PM	PN	PO	PK
Eau	5 391 506	1 750 586	1 107 318	1 705 781	827 821
Electricité	2 049 081	594 379	615 034	639 296	200 372
Télécommunication	21 303	7 101	3 551	3 551	7 101
Total	7 461 890	2 352 066	1 725 902	2 348 628	1 035 294
	100%	31,52%	23,13%	31,48%	13,87%

Source : Nous-mêmes à partir de l'analyse documentaire : factures d'eau et de téléphone

II-2-5 LES CHARGES D'AMORTISSEMENT DES EQUIPEMENTS

Nous avons effectué un recensement des biens utilisés au sein des pavillons que nous avons recoupé avec l'inventaire de 2002. Nous avons pu retrouver les dates d'acquisition et la valeur des équipements. L'un des obstacles a été la durée d'amortissement des biens, tous les équipements sont amortis au taux de 10% par le service de la comptabilité. Pour pallier ce problème nous avons tenté de retrouver un document retraçant les durées d'amortissement des biens hospitaliers de l'hôpital, mais en vain. Nous avons été obligés de nous appuyer sur un document français qui préconise une durée minimale, une durée conseillée et une durée maximale pour les grandes catégories de biens. Nous avons complété ces informations avec les données d'un mémoire réalisé dans un hôpital (AHIATSI, 2003). Dans toute cette démarche nous avons fait preuve d'un bon sens dans l'utilisation de ces données qui ne concernent pas spécifiquement un hôpital sénégalais. La récapitulation des charges d'amortissement des équipements est la suivante.

Tableau 16: Les charges d'amortissement des équipements

Unité	Amortissement mensuel	%
PN	624 020	44%
PM	174 536	12%
PO	207 776	15%
PK	403 254	29%
Total	1 409 586	100%

Source : Nous-mêmes à l'analyse documentaire

II-2-6 LES CHARGES D'AMORTISSEMENT DES LOCAUX

Les charges d'amortissement ont été calculées sur la base des surfaces. La valeur de l'ancien bâtiment est de 1 768 139 680 FCFA et celle du nouveau bâtiment de 2 680 518 FCFA, soit un montant total de 1 770 820 198 FCFA. L'amortissement est à répartir sur la surface bâtie. Nous avons mesuré la surface bâtie du CHNEAR et elle s'étend sur 6740 m². Etant donné qu'un bâtiment peut être amorti sur une durée de 50 ans, nous appliquerons cette durée maximale. L'amortissement mensuel par mètre carré est de 434,89 FCFA.

Tableau 17 : Charges d'amortissement des locaux

Calcul de l'amortissement des locaux	PM	PN	PO	PK
Surface en m ²	420	168	420	380
Amortissement / m ²	437,89	437,89	437,89	437,89
Amortissement total	183 913	73 565	183 913	166 398
%	30,26%	12,10%	30,26%	27,38%

Source : Nous-mêmes à partir d'un extrait du bilan

II-2-7 LES CHARGES ADMINISTRATIVES

Devant les écueils rencontrés dans la reconstitution des charges administratives, nous nous sommes basés sur une étude réalisée au laboratoire du CHNEAR par KONAN (2003). Sur la base de cette étude nous avons estimé les charges administratives imputables à chaque structure concernée par notre étude. Les charges administratives sont composées des charges de la direction générale, de la direction administrative et financière, de l'agence particulière comptable, du service des soins infirmiers, du service social, de l'audit interne et du contrôle de gestion.

Selon cette étude de Konan (2003), les charges administratives représentent 44% du coût total du service. Après avoir reconstituer les charges autres que les charges administratives, nous avons appliqué ce même pourcentage aux services d'hospitalisation. Les charges administratives se trouvent ainsi reconstituées au tableau ci -dessous.

Tableau N°18: Les charges administratives des unités d'hospitalisation

Charges	PM	PN	PO	PK
Charges Salariales des médicaux et paramédicaux	2 457 576	2 887 802	2 024 699	3 708 983
Consommables	805 667	2 032 662	940 640	4 222 157
Charges des Services extérieurs	2 352 066	1 725 902	2 3486 28	1 035 294
Amortissement des locaux	183 913	73 565	183 913	166 398
Amortissement des équipements	174 536	624 020	207 776	403 254
Charges d'entretien	129 720	129720	129720	129 720
Charges de la restauration	1 536 104		1 990 255	1 916 188
Charges de l'urocren	137 039		137 039	137 039
Charges de la maintenance	280 806	280 806	280 806	280 806
Charges de la buanderie	330 503	178 961	330503	330 503
Coût total hors charges administratives	8 387 929	7 933 439	8573979	12 330 341
Charges administratives (a)	6 590 516	6 233 416	6736698	9 688 125
% = a/(somme des a)	22,53%	21,31%	23,03%	33,13%

Source : Nous mêmes à partir de l'analyse des ressources

II-3 DETERMINATION DES INDUCTEURS DE NIVEAU I ET DE LEURS VOLUMES

Les inducteurs de niveau I (inducteurs de ressources) servent à établir une relation entre les activités précédemment identifiées et les ressources qu'elles consomment. Les inducteurs de ressources permettent l'affectation des ressources aux activités suivant les proportions absorbées.

Nous rappelons les inducteurs de ressources typiques : le temps travaillé en heures, les heures machines, les aires occupées et les quantités utilisées.

Les ressources utilisées au service d'hospitalisation et les inducteurs de ressources retenus sont résumés au tableau récapitulatif suivant.

Tableau N° 19 : Les inducteurs de ressources et leurs volumes

Ressources	Inducteurs de ressources	Inducteur retenu	Volume de l'inducteur			
			PM	PN	PO	PK
Main d'œuvre directe	Nombre d'heures absorbées par les activités, nombre de patients, la qualification,	Nombre d'heures absorbées par les activités	Selon la nature de la main-d'oeuvre	Selon la nature de la main-d'oeuvre	Selon la nature de la main-d'oeuvre	Selon la nature de la main-d'oeuvre
consommables	Nombre de malades, durée du séjour, pathologie,	Nombre de malades	96	65	105	109
Amortissement du matériel et équipement	Temps d'utilisation des équipements, jours d'hospitalisation	Jours d'hospitalisation	834	517	872	639
Amortissement des locaux	Surface utilisée, nombre de malades	Surface utilisée	420	168	420	380
Charges administratives et services extérieurs	Nombre de malades, jours d'hospitalisation, nombre de consultations à l'hôpital, nombre d'accompagnants, temps d'utilisation des appareils, durée des appels téléphoniques	Nombre de malades	96	65	105	109

Source : Nous-mêmes

II-4 LE RATTACHEMENT DES RESSOURCES AUX ACTIVITES

Il s'agira d'affecter l'ensemble des ressources aux différentes activités. Nous répartirons successivement la main d'œuvre, les consommables, les charges des services de soutien, celles liées aux services extérieurs et à l'administration, enfin les charges d'amortissement des équipements et des locaux .

II-4-1 RATTACHEMENT DU COUT DE LA MAIN D'ŒUVRE MEDICALE ET PARAMEDICALE AUX ACTIVITES

Le coût du personnel médical et paramédical sera rattaché aux activités suivant les pourcentages moyens retenus à l'issue du chronométrage. Il faut reconnaître que le volume des activités varie en fonction de chaque malade et de l'intervenant. Les pourcentages moyens nous ont permis d'établir l' annexe N°7.

Vu la diversité des intervenants, les charges de la main d'œuvre ont été réparties suivant les catégories professionnelles même si la classification du personnel exerçant les soins infirmiers n'est pas homogène. Le tableau de synthèse (annexe n°2) présente la main d'oeuvre consommée par les activités. Cette ressource est la seule dont l'inducteur a été appliqué directement. Les autres ressources tiendront compte non seulement des inducteurs mais surtout de la fréquence des activités étant donné que nous ne disposons pas d'autres données.

II-4-2 RATTACHEMENT DES RESSOURCES LIEES AUX CONSOMMABLES

Les consommables sont composés des produits d'entretien, des fournitures de bureau et des produits pharmaceutiques. Nous illustrerons notre procédure de rattachement en prenant le pavillon N comme exemple.

1. PN

L'affectation des produits pharmaceutiques sera directe pour l'activité de réanimation, l'examen physique et la transfusion. Le solde sera réparti entre les autres activités suivant une estimation de la fréquence de leur utilisation par les malades.

A l'activité réanimation du PN, nous avons attribué le montant de l'oxygène médical et celui des masques à oxygène. Certaines activités ont subi aussi une affectation directe : l'examen

physique supporte le petit matériel d'examen, la transfusion utilise les transfuseurs et les poches à sang. Le reste des produits pharmaceutiques est surtout utilisé par les activités prélèvement, injection, perfusion, alimentation et prise de constantes.

Les produits d'entretien et les fournitures de bureau seront également imputés aux activités suivant une estimation de la fréquence de leur utilisation dans la réalisation des activités.

2. PN

Les produits d'entretien sont utilisés par les activités suivantes : examen physique, constatation de décès, prélèvement, injection, perfusion et transfusion. Le pavillon N accueille des nouveaux nés qui ont une santé extrêmement fragile, donc suite à chaque examen physique le médecin utilise les produits d'entretien. Egalement un décès entraîne le nettoyage de l'équipement biomédical comme la couveuse ou la table de réanimation.

En ce qui concerne les fournitures de bureau, sont consommatrices les activités comme l'exeat, la prescription du traitement, la prise de constante, la mise à jour de l'observation médicale, la prescription d'analyse, l'alimentation des bébés, la gestion administrative et la rédaction.

Sur cette base nous avons établi le tableau de répartition suivant.

Tableau de synthèse N°20: Répartition des charges liées aux consommables

Activités	Total		PM		PN		PO		PK	
	Montant	%	Montant	%	Montant	%	Montant	%	Montant	%
Examen du dossier médical										
Examen physique	38148	0,48%	4985	0,62%	23752	1,17%	4985	0,53%	4426	0,10%
Mise à jour de l'observation Médicale	117287	1,47%	29486	3,66%	28828	1,42%	29486	3,13%	29486	0,70%
Prescription d'examen	78191	0,98%	19658	2,44%	19219	0,95%	19658	2,09%	19658	0,47%
Prescription du Traitement	117287	1,47%	29486	3,66%	28828	1,42%	29486	3,13%	29486	0,70%
Exeat	39096	0,49%	9829	1,22%	9609	0,47%	9829	1,04%	9829	0,23%
Prise de constante	93078	1,16%	9829	1,22%	63592	3,13%	9829	1,04%	9829	0,23%
Constatation de décès	23260	0,29%	4985	0,62%	4438	0,22%	4985	0,53%	8852	0,21%
Prélèvement	471914	5,90%	100318	12,45%	116841	5,75%	118315	12,58%	136440	3,23%
Injection	1203647	15,04%	271044	33,64%	224807	11,06%	325033	34,55%	382764	9,07%
Perfusion	1203647	15,04%	271044	33,64%	224807	11,06%	325033	34,55%	382764	9,07%
Surveillance	0	0,00%								
Transfusion	194766	2,43%	45174	5,61%	31626	1,56%	54172	5,76%	63794	1,51%
Rédaction CRG	17146	0,21%	4914	0,61%	2402	0,12%	4914	0,52%	4914	0,12%
Gestion administrative	17146	0,21%	4914	0,61%	2402	0,12%	4914	0,52%	4914	0,12%
Garde		0,00%								
Toilette	17752	0,22%			17752	0,87%				
Alimentation	136060	1,70%			136060	6,69%				
Réanimation	4232700	52,90%			1097700	54,00%			3135000	74,25%
Encadrement										
Entretien des locaux										
Entretien linge										
Entretien maintenance										
Conseil nutritionnel										
Restauration										
Total	8001125	100,00%	805667	100%	2032662	100,00%	940640	100%	4222157	100%

Source : Nous mêmes

Les charges liées aux consommables ne concernent pas les activités de soutien comme l'entretien maintenance, le conseil nutritionnel, l'entretien des locaux et la restauration. La restauration, l'entretien du linge et l'entretien des locaux sont externalisés, ils n'utilisent pas les consommables. Quant au conseil nutritionnel, le rattachement de ses consommables se fera au tableau récapitulatif des ressources. Les consommables de l'entretien maintenance n'ont pas pu être reconstitués au niveau de l'identification de ressources.

II-4-3 RATTACHEMENT DES CHARGES DES SERVICES EXTERIEURS ET DES CHARGES ADMINISTRATIVES

Il s'agit de répartir les charges des services extérieurs présentés dans l'exposé des ressources. Les charges des services extérieurs sont les charges de fourniture d'eau, d'électricité et de téléphone.

Les charges administratives seront directement affectées à l'activité gestion administrative. Elles constituent la part des charges de l'administration générale rattachable aux services d'hospitalisation.

Les charges d'électricité seront réparties entre les activités sauf pour l'activité de réanimation du pavillon N qui, par suite d'analyse a subi directement la portion consommée par des appareils qu'elle utilise. Nous avons remarqué qu'elle se réalise aussi de façon simultanée avec d'autres activités comme la perfusion ou l'injection, mais nous ne saurions déterminer avec exactitude les proportions réelles. Toutefois, compte tenu du temps passé dans ces services nous sommes à même de juger de l'ampleur de leur utilisation par les différentes activités.

Les fournitures en eau et téléphone seront rattachables aux seules activités qui les ont nécessitées. Très peu d'activités utilisent le téléphone, ce sont la prescription du traitement, l'exeat ou le transfert du malade dans un autre hôpital et la gestion administrative assurée par le major.

L'eau est la charge de service extérieur la plus utilisée comme le montre d'ailleurs son coût élevé par rapport aux autres services extérieurs. Il existe quand même des activités qui ne

l'utilisent pas. C'est le cas par exemple des activités médicales à l'exception de l'examen physique ou de quelques actes médicaux comme les ponctions.

Le rattachement des charges d'administration et des services extérieurs est récapitulé au tableau de synthèse suivant. La grande partie des charges des services extérieurs et de l'administration est consommée par l'activité gestion administrative.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau de synthèse N°21: Répartition des charges des services extérieurs et d'administration

Activités	Total		PM		PN		PO		PK		Total
	Montant	%	Montant	%	Montant	%	Montant	%	Montant	%	
Examen du dossier médical	99991	0,27%	37 149	0,42%	10 947	0,14%	39 956	0,44%	11 939	0,11%	99 991
Examen physique	223035	0,61%	81 372	0,91%	28 016	0,35%	84 179	0,93%	29 468	0,27%	223 035
Mise à jour de l'observation Médicale	99991	0,27%	37 149	0,42%	10 947	0,14%	39 956	0,44%	11 939	0,11%	99 991
Prescription d'examen	99991	0,27%	37 149	0,42%	10 947	0,14%	39 956	0,44%	11 939	0,11%	99 991
Prescription du Traitement	107092	0,29%	39 516	0,44%	12 131	0,15%	41 140	0,45%	14 306	0,13%	107 092
Exeat	107092	0,29%	39 516	0,44%	12 131	0,15%	41 140	0,45%	14 306	0,13%	107 092
Prise de constante	99991	0,27%	37 149	0,42%	10 947	0,14%	39 956	0,44%	11 939	0,11%	99 991
Constataion de décès	99991	0,27%	37 149	0,42%	10 947	0,14%	39 956	0,44%	11 939	0,11%	99 991
Prélèvement	592167	1,61%	214 040	2,39%	79 221	1,00%	216 848	2,39%	82 058	0,77%	592 167
Injection	592167	1,61%	214 040	2,39%	79 221	1,00%	216 848	2,39%	82 058	0,77%	592 167
Perfusion	592167	1,61%	214 040	2,39%	79 221	1,00%	216 848	2,39%	82 058	0,77%	592 167
Surveillance	856497	2,33%	214 040	2,39%	221 538	2,78%	256 804	2,83%	164 116	1,53%	856 497
Transfusion	629316	1,71%	251 189	2,81%	79 221	1,00%	216 848	2,39%	82 058	0,77%	629 316
Rédaction CRG	99991	0,27%	37 149	0,42%	10 947	0,14%	39 956	0,44%	11 939	0,11%	99 991
Gestion administrative	30207136	82,28%	6 921 262	77,40%	6 379 961	80,16%	7 024 263	77,31%	9 881 649	92,15%	30 207 136
Garde		0,00%									
Toilette	273096	0,74%			273 096	3,43%					273 096
Alimentation	70295	0,19%			70 295	0,88%					70 295
Réanimation	286555	0,78%			277 201	3,48%			9 354	0,09%	286 555
Encadrement											
Entretien des locaux	1408254	3,84%	530 675	5,93%	136 548	1,72%	530 675	5,84%	210 357	1,96%	1 408 254
Entretien linge	165832	0,45%			165 832	2,08%					165 832
Entretien maintenance											
Conseil nutritionnel											
Restauration											
Total	36710645	100,00%	8 942 582	100%	7 959 318	100,00%	9 085 326	100,00%	10 723 419	100%	36 710 645

Source : Nous mêmes

II-4-4 RATTACHEMENT DES CHARGES LIEES AUX AMORTISSEMENTS DES LOCAUX

La grande partie des activités se réalise dans les salles d'hospitalisation et dans la salle de soins. Toutefois, il faut reconnaître que les autres surfaces comme les couloirs et les toilettes concourent à la réalisation de ces activités utilisatrices des aires. Nous ne pouvons pas déterminer les surfaces utilisées par les différentes activités à l'exception de la gestion administrative et de la réanimation du pavillon N. Nous avons affecté directement à la gestion administrative un amortissement proportionnel à la surface des bureaux des majors. Spécifiquement pour le PN l'activité réanimation s'effectue dans la première salle. Cependant, d'autres activités comme l'injection et la perfusion peuvent se réaliser en même temps que la réanimation. Il ne sera pas juste que cette activité supporte seule l'amortissement de cette salle. Par contre la réanimation au PK peut s'effectuer dans tous les box.

Le rattachement des amortissements des locaux est présenté à l'annexe n°2 dans le tableau récapitulatif des ressources totales consommées par les activités. L'affectation des charges d'amortissement des équipements suivra celle des charges d'amortissement des locaux.

II-4-5 RATTACHEMENT DES CHARGES LIEES AUX AMORTISSEMENTS DES EQUIPEMENTS

Le rattachement des amortissements aux équipements se fera à l'aide de clés de répartition que nous avons établies sur la base de l'observation. Il faut noter que l'inducteur de ressources idéal à ce stade est le temps d'utilisation du matériel par les différentes activités. Notre choix est lié à un manque de données sur le temps d'utilisation des équipements par les activités.

Le matériel servant à la réanimation étant bien identifié, l'amortissement des équipements à ce niveau est donc direct. Pour les autres équipements nous nous sommes basés sur leur utilisation pour établir des clés à cette fin. Les activités qui se font au chevet du malade comme la perfusion et la transfusion ne supporteront pas le même amortissement pour le fait que la perfusion est plus récurrente que la transfusion dans les services. Pour les activités prélèvement, injection et l'examen physique nous avons estimé une répartition équitable.

L'amortissement des équipements est aussi présenté à l'annexe n° 2 dans le tableau récapitulatif des ressources totales consommées par les activités.

Le rattachement des charges des services de soutien fait l'objet de la prochaine section.

II-4-6 RATTACHEMENT DES CHARGES DES SERVICES DE SOUTIEN AUX ACTIVITES

Les charges des services de soutien seront rattachées comme suit :

a. Les charges de la maintenance et de l'urocren

Les 60% de ces charges seront affectées entièrement et équitablement entre les pavillons aux activités suivantes : entretien maintenance et conseil nutritionnel. Nous prendrons le soin de répartir ces montants entre les diverses natures de charges qui les composent.

Les charges de la maintenance seront réparties entre la main d'œuvre, l'amortissement des équipements et celui des locaux. Quant aux charges de l'urocren, elles figureront dans les colonnes de la main d'œuvre, de l'amortissement des équipements, des consommables et de l'amortissement des locaux pour leur montant respectif. Le PN ne supporte pas les charges de l'urocren.

b. Les charges de la Restauration et de la buanderie

Elles sont constituées des charges salariales du personnel et du montant du contrat. Ces derniers figureront dans la colonne des charges de services extérieurs dans la récapitulation des ressources totales. Le PN n'utilise pas les services de la restauration et ne supporte que la main d'œuvre de la buanderie puisque son linge se fait à l'hôpital. Les PM, PO et PK dont les linges se font à l'extérieur se partageront le montant du contrat payé au prestataire.

c. Les charges de l'Entretien des locaux

L'entretien des locaux de l'hôpital d'Enfants Albert Royer fait l'objet d'un contrat mensuel d'un montant de 1 945 833 FCA. N'ayant pas d'autres moyens de répartir ces charges, nous avons utilisé le nombre d'agents d'entretien (15) comme clés de répartition. Un agent est

affecté à chaque unité d'hospitalisation, de ce fait, nous allons attribuer à chaque pavillon un montant équivalent à 129720 FCA. Ce montant sera affecté à l'activité entretien des locaux et figurera dans le tableau de récapitulation des ressources totales consommées par les activités à la colonne services extérieurs et administration (annexe n°2).

II-5 CALCUL DU COUT DE REVIENT DES ACTIVITES

Le calcul du coût de revient des activités résume toutes les étapes de rattachement précédentes. Les tableaux détaillés sont présentés à l'annexe n°2 . Ces tableaux de calcul de coût de revient des quatre pavillons sont résumés au tableau de synthèse qui suit. Il récapitule l'ensemble des ressources consommées par les services d'hospitalisation au mois d'août 2003.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau de synthèse :N°22 : Récapitulatif des ressources consommées par les activités

Activités	Total		PM		PN		PO		PK	
	Montant	%	Montant	%	Montant	%	Montant	%	Montant	%
Examen du dossier médical	195335	0,29%	85 046	0,57%	19 390	0,14%	66 173	0,43%	24 727	0,11%
Examen physique	525873	0,79%	185 360	1,24%	97 898	0,69%	153 131	1,00%	89 484	0,41%
Mise à jour de l'observation Médicale	434347	0,65%	165 996	1,11%	80 868	0,57%	116 270	0,76%	71 213	0,32%
Prescription d'examen	261878	0,39%	85 029	0,57%	50 468	0,36%	76 997	0,50%	49 384	0,22%
Prescription du Traitement	333897	0,50%	110 827	0,74%	63 592	0,45%	93 898	0,61%	65 580	0,30%
Exeat	337469	0,51%	109 861	0,73%	50 671	0,36%	100 213	0,65%	76 724	0,35%
Prise de constante	502412	0,76%	130 690	0,87%	186 051	1,31%	105 676	0,69%	79 995	0,36%
Constatation de décès	162437	0,24%	53 837	0,36%	20 878	0,15%	56 644	0,37%	31 079	0,14%
Prélèvement	1695559	2,55%	515 176	3,44%	319 443	2,25%	470 976	3,08%	389 964	1,77%
Injection	2601604	3,91%	640 939	4,28%	514 115	3,63%	676 791	4,42%	769 759	3,50%
Perfusion	2833072	4,26%	699 652	4,67%	575 949	4,07%	751 255	4,91%	806 216	3,66%
Surveillance	5382696	8,10%	1 171 313	7,82%	1 176 179	8,30%	1 058 622	6,91%	1 976 582	8,98%
Transfusion	1121953	1,69%	332 597	2,22%	171 819	1,21%	348 834	2,28%	268 702	1,22%
Rédaction CRG	179270	0,27%	58 818	0,39%	25 403	0,18%	52 962	0,35%	42 086	0,19%
Gestion administrative	33160438	49,88%	7 601 037	50,75%	7 115 180	50,22%	7 695 147	50,26%	10 749 075	48,82%
Garde	206250	0,31%	51 563	0,34%	51 563	0,36%	51 563	0,34%	51 563	0,23%
Toilette	354145	0,53%			354 145	2,50%				
Alimentation	536246	0,81%			536 246	3,79%				
Réanimation	5127469	7,71%			1 836 875	12,97%			3 290 594	14,94%
Encadrement	245100	0,37%	24 365	0,16%	24 365	0,17%	25 032	0,16%	171 338	0,78%
Entretien des locaux	1959914	2,95%	671 891	4,49%	266 268	1,88%	671 889	4,39%	349 866	1,59%
Entretien linge	1340194	2,02%	330 503	2,21%	348 686	2,46%	330 503	2,16%	330 503	1,50%
Entretien maintenance	1123226	1,69%	280 806	1,87%	280 806	1,98%	280 806	1,83%	280 806	1,28%
Conseil nutritionnel	411116	0,62%	137 039	0,91%			137 039	0,90%	137 039	0,62%
Restauration	5442547	8,19%	1 536 104	10,26%			1 990 255	13,00%	1 916 188	8,70%
Total	66474446	100,00%	14978448	100%	14 166 855	100%	15 310 677	100,00%	22 018 466	100,00%

Source :Nous mêmes

Les ressources totales consommées par les unités d'hospitalisation s'élèvent à 66 474 446 FCFA. Elles se répartissent entre les différentes activités des PM, PN, PO et PK qui consomment respectivement 14 978 448, 14 166 855, 15 310 677 et 22 018 466 FCFA.

II-6 IDENTIFICATION DES INDUCTEURS DE NIVEAU II ET LEURS VOLUMES

Les inducteurs de niveau II, aussi appelés inducteurs d'activités sont les bases unitaires permettant de répartir les activités aux différents objets de coûts. L'analyse des inducteurs qui suivra a pour objet d'identifier les inducteurs d'activités possibles et de retenir ceux remplissant un certain nombre de conditions. L'inducteur idéal peut ne pas être sélectionné face à un manque de données. Il appartient aussi à l'analyste en fonction des objectifs assignés à sa mission de faire un arbitrage en tenant compte des disponibilités.

Spécifiquement pour le cas de l'hôpital d'enfants Albert Royer, nous allons simplement calculer les coûts des inducteurs pour une aide à la prise de décision. Il n'existe pas de données qui permettent une répartition des activités entre les différentes pathologies qui absorbent ces activités.

Les inducteurs d'activités sont quantitatifs et qualitatifs. Pour les besoins des calculs de coûts, il faut retenir des inducteurs mesurables. Cependant, il ne faut pas perdre de vue les inducteurs qualitatifs très utiles pour une perspective de gestion par activités.

A l'exception des inducteurs comme les jours d'hospitalisation, le nombre de décès et les sorties des malades, les volumes des autres inducteurs retenus ont été reconstitués sur la base d'entretien avec les différents responsables et d'un recensement sur une durée d'une semaine pour les PM et PO. Les registres d'entrées nous ont permis de retrouver le nombre de jours d'hospitalisation, le nombre de sorties et le nombre de décès.

L'identification des inducteurs fait l'objet du tableau de synthèse suivant :

Tableau N°23 : Les inducteurs de niveau II et leur volume

Activités	Inducteurs possibles	Inducteur sélectionné	Commentaire	Volume			
				PN	PM	PO	PK
Examen du dossier médical	Visite, Etat du patient, durée du séjour, nb de médecins, nb de malades pondéré des jours ouvrables, nb de malades	Nb de malades	La visite est le déclencheur de cette activité, la visite du malade commence par l'examen du dossier médical	65	96	105	109
Examen physique	nb de malades, Etat du malade, Durée du séjour, l'histoire de la maladie, niveau de qualification du médecin, nb de malades pondéré des jours d'hospitalisation ouvrables	Nb de malades	Chaque malade est examiné au moins une fois au cours de la visite	65	96	105	109
Mise à jour de l'observation médicale	Examen physique, nb malades, Etat du patient, Qualification du médecin, son expérience, nb de malades pondéré des jours d'hospitalisation ouvrables, réglementation	Nb de malades	La mise à jour de l'observation médicale est rédigée suite à l'examen physique	65	96	105	109
Prescription d'examen	Pathologie, nb de malades, l'entrée ou la sortie du malade, Etat du patient, nb moyen d'examens prescrits	Nb de malades	Il y a un bilan standard à effectuer pour tout malade	65	96	105	109
Prescription de traitement	Pathologie, nb de patient, nb d'ordonnance, Etat du patient, nb moyen de prescriptions, nb de malades	Nb de malades	Le nombre de prescriptions fluctue en fonction de la pathologie du malade, mais tout malade visité reçoit une prescription	65	96	105	109
Exeat	Etat du patient, nb de sorties, nb de fiches de sortie, qualification du médecin, nb de places disponibles	Nb de sorties	Toute sortie donne lieu à un résumé du dossier	44	75	80	62
Prise des constantes	Nb de malades, nb de Garde, visite médicale, nb de prises de T°, de pesées, nb de malades pondéré de prise de T°, nb de malades pondéré de pesée	Nb de malades	La prise de constantes est effectuée tous les matins pour chaque malade (PN). Pour les autres pavillons, seule la prise de T° est concernée	65	96	105	109
Constataion de décès	Nb de décès,	Nb de décès	Les décès ne sont pas constatés tous les jours. Le nb décès est le déclencheur de cette activité	25	5	4	11

Tableau N°23 (suite) : Les inducteurs de niveau II et leur volume

Activités	Inducteurs possibles	Inducteur sélectionné	Commentaire	Volume			
				PN	PM	PO	PK
Prélèvement	Nb d'entrants, nb de sortants, Exeat, Prescription d'examen, nb de prélèvement, nb de malades	Nb de malades	Après la prescription du bilan standard, tout malade est prélevé	65	96	105	109
Injection	Prescription médicale, Qualification de l'infirmière, pose cathéter/épicrânienne, nb d'injection, nb de malades	Nb de malades	La plupart des malades sous injection intraveineuse	65	96	105	109
perfusion	Pathologie, Etat du patient, Prescription médicale, Qualification de l'infirmière, pose épicrânienne, nb de perfusions, nb de malades	Nb de malades	le nb de ballon est mieux indiqué mais le volume de l'activité varie en fonction du nb de malades et de l'état du patient	65	96	105	109
Surveillance Générale	Heures consacrées, nb de patients, réglementation, nb de traitements, jours d'hospitalisation	jours d'hospitalisation	L'hospitalisation déclenche la nécessité de la surveillance. Les heures consacrées sont plus significatives mais elles varient suivant le volume du traitement et des équipes.	517	834	872	639
Transfusion	nb de patients anémiés, nb de traitement, nb de poche à sang commandée	Nb de poche à sang commandée	Selon l'état d'un patient le médecin adresse une demande de transfusion	20	18	20	18
Rédaction suite à la garde	Nb de Gardes, nb de malades, nb de traitements administrés, jours d'hospitalisation	jours d'hospitalisation	Elle rend compte des traitements administrés et du déroulement de la surveillance, elle est donc liée à la surveillance	517	834	872	639
Gestion administrative	Nb de patients, nb de consultation, jours d'hospitalisation	jours d'hospitalisation	le jour d'hospitalisation est le facteur de consommation	517	834	872	639
Garde médicale	nombre de garde, réglementation	nombre de garde	La garde médicale a lieu tous les jours à partir de 14 h	31	31	31	31
Toilette	Nb de malades de la 1ère salle, nb de couches changées, nb de bain, jours d'hospitalisation de la 1ère salle	Jours d'hospitalisation de la 1ère salle	Les bébés de la 1ère salle reçoivent une toilette chaque matin	310			
Alimentation	Nb total de tétées, nb de malades à alimenter, nb de malades de la 1ère salle, jours d'hospitalisation de la 1ère salle	jours d'hospitalisation de la 1ère salle	Les bébés de la première salle sont alimentés chaque trois heures, soit 8 fois en 24 h	310			

Tableau N°23 (suite) : Les inducteurs de niveau II et leur volume

Activités	Inducteurs possibles	Inducteur sélectionné	Commentaire	Volume			
				PN	PM	PO	PK
Réanimation	Nb de malades oxygénés, nb de malades sous couveuse, nb de malades aspirés, nb de malades sous table de réanimation, nb patients de la 1ère salle, jours d'hospitalisation de la 1ère salle	jours d'hospitalisation de la 1ère salle (PN) ; malades fatigués(PK)	Elle se déroule uniquement dans la première salle	310			
Encadrement	Heures consacrées, Etat du patient, l'auditoire	Heures consacrées	La prestation du professeur aux hospitalisés se fait en principe 2 fois par semaine et dure en moyenne 2h	8	8	8	40
Entretien des Locaux	m²de surface nettoyée, nb de malades, jours d'hospitalisation	jours d'hospitalisation	Le volume de l'activité est lié au nombre de malades, et l'activité est liée au processus d'hospitalisation.	517	834	872	639
Entretien du Linge	Jours d'hospitalisation de la 1ère salle	jours d'hospitalisation de la 1ère salle ; jour d'hospitalisation (PM, PO, PK)	La 1ère salle utilise beaucoup plus le linge	310	834	872	639
Entretien de la maintenance	Heures d'intervention, nb de patients, jours d'hospitalisation	jours d'hospitalisation	L'hospitalisation déclenche l'utilisation du matériel à maintenir	517	834	872	639
Conseil nutritionnel	Nb de malades reçus, jours d'hospitalisation, nb de malades reçus pondéré des jours d'hospitalisation	jours d'hospitalisation	Le suivi se fait durant tout le séjour des malades concernés, le nb de malades concerné n'est pas connu		834	872	639
Restauration	Jours d'hospitalisation, nb de plats servis	jours d'hospitalisation	Les malades sont servis chaque jour, il y a un lien direct entre les jours d'hospitalisation et le service de restauration		834	872	639

Source : Nous mêmes

II-7 IDENTIFICATION ET CALCUL DU COUT DES OBJETS DE COUTS

Nous déterminerons en premier lieu les objets de coûts en justifiant nos choix, puis leurs coûts seront présentés dans la seconde section.

II-7-1 LES OBJETS DE COUTS

Les objets de coûts peuvent être les prestations de services, les fournisseurs, les clients, tout ce dont on souhaite une mesure séparée de son coût.

Dans les structures d'hospitalisation, les objets de coûts que nous avons recensés sont :

- Les inducteurs,
- Les activités,
- Les unités d'hospitalisation,
- La journée d'hospitalisation,
- Le patient, en l'occurrence le coût moyen du séjour par patient
- La pathologie.

Les activités sont les premiers objets de coûts auxquels il faut s'intéresser. Elles sont à la base du coût des autres objets de coûts. Aussi, elles sont induites par les générateurs de coûts appelés aussi inducteurs d'activités. Les services d'hospitalisation au sein desquels sont réalisées ces activités ont été retenus comme les seconds objets de coûts. De plus, les dirigeants de l'hôpital d'enfants Albert Royer souhaitent connaître les coûts des différentes unités d'hospitalisation ainsi que le coût de leurs journées d'hospitalisation respectives.

En matière d'hospitalisation, le calcul des coûts s'avère quelque peu délicat. Certains malades requièrent des soins plus intensifs et d'autres moins. C'est dire qu'un patient qui nécessite moins de soins après un long séjour peut coûter moins cher que celui passant moins de temps d'hospitalisation avec des soins très intensifs. Cet argumentaire justifie le choix du calcul d'un coût moyen du séjour hospitalier.

Comme souligné dans les limites de la CPA, le principal obstacle de la méthode est l'inexistence de données. La conséquence d'une telle situation constitue un frein à un calcul de coût par pathologie qui aurait pu être intéressant.

II-7-2 CALCUL DU COUT DE REVIENT DES OBJETS DE COUTS

Les coûts des activités et des pavillons sont calculés précédemment. Un récapitulatif permettra de calculer les coûts des inducteurs d'activités. Au préalable nous allons procéder à un regroupement des diverses activités qui présentent les mêmes inducteurs. Les tableaux de calcul du coût unitaire des inducteurs sont récapitulés à la suite dans un tableau de synthèse. Les tableaux sources sont exposés à l'annexe n°2.

Nous allons ensuite déterminer le volume des unités d'œuvre des autres objets de coûts tels que la journée d'hospitalisation et le coût moyen du séjour par patient. La journée d'hospitalisation et le coût moyen du séjour hospitalier seront calculés préalablement par pavillon et ensuite pour l'ensemble de l'hôpital.

a. Calcul du coût de la journée d'hospitalisation

Les registres d'entrée tenus par les majors des pavillons nous ont permis de trouver les jours d'hospitalisations. Les PO, PM, PN et PK ont respectivement 872, 834, 639 et 517 jours d'hospitalisation. L'hôpital a cumulé un total de 2862 jours d'hospitalisation.

Pour trouver le coût d'une journée d'hospitalisation, nous avons divisé le coût total du pavillon par le nombre de jours d'hospitalisation.

b. Calcul du coût moyen par patient

Le calcul du coût moyen du séjour par patient nécessite d'abord le calcul de la durée moyenne de séjour. La durée moyenne de séjour est le quotient entre les jours d'hospitalisation et le nombre de malades hospitalisés sur la période. Le nombre de malades hospitalisés sur la période est de 96, 65, 105 et 109 respectivement pour les PM, PN, PO et PK. La durée moyenne de séjour est 5,86 ; 6,62 ; 7,64 et 8,42 respectivement au PK, PN, PO et PM. La durée moyenne du séjour au CHNEAR est de 7, 14 jours pendant le mois d'août 2003.

Le coût moyen du séjour hospitalier est égal au coût de la journée d'hospitalisation que multiplie la durée moyenne de séjour.

Les tableaux qui suivent récapitulent le calcul du coût unitaire des inducteurs d'activités, le coût de la journée d'hospitalisation et le coût moyen par patient.

Tableau de synthèse N°24 : Calcul du coût des inducteurs de niveau II suivant les centres de regroupement

Inducteurs de coût	PM		PN		PO		PK	
	volume	Coût unitaire	volume	Coût unitaire	volume	Coût unitaire	volume	Coût unitaire
Jours d'hospitalisation	834	14134	517	17145	872	14011	659	23949
Jours d'hospitalisation de la 1 ^{ère} salle			310	9922				
Nombre de malades	96	27278	65	29350	105	23916	109	21526
Nombre de malades fatigués							40	82265
Nombre de sorties	75	1465	44	1152	80	1253	62	1237
Nombre de décès	5	10767	25	835	4	14161	11	2825
Nombre de poches à sang commandées	18	18478	20	8591	20	17442	18	14928
Nombre de gardes	31	1663	31	1663	31	1663	31	1663
Heures consacrées	8	3046	8	3046	8	3129	40	4283

Source : Nous-mêmes

L'inducteur de coût (jours d'hospitalisation) est plus coûteux aux PN et PK. Par contre, l'inducteur de coût (nombre de sorties) le moins cher est celui du PN et PK. Aussi, l'inducteur de coût (Nombre de malades) revient plus cher aux PM et PN comparativement aux PO et PK.

Tableau N°25 : Récapitulatif du calcul des autres objets de coûts

	PM	PN	PO	PK	Hôpital
Coût par pavillon	14 978 448	14 166 855	15 310 677	22 018 466	66 474 446
Coût par journée d'hospitalisation	17 960	27 402	17 558	34 458	23 227
Coût moyen par patient	151 221	181 402	134 144	201 922	165 722

Source : Nous mêmes

La journée d'hospitalisation au CHNEAR a coûté en moyenne 23 227 FCFA au cours du mois d'août 2003.

Nous avons calculé les coûts conformément à notre modèle théorique. Aussi, le dictionnaire des activités des quatre unités d'hospitalisation a été produit. Ces activités ont été regroupées en sous processus. Afin de calculer le coût de revient des objets de coût, plusieurs étapes ont été respectées. Suite au repérage des activités, nous avons procédé à une identification des

ressources et du volume de leurs inducteurs afin de parvenir à un calcul du coût des activités. Le regroupement des activités, l'identification des inducteurs d'activités et de leurs volumes a permis le calcul du coût unitaire des inducteurs.

Spécifiquement il a été calculé le coût des activités, des pavillons, des quatre services d'hospitalisation, la journée d'hospitalisation et enfin le coût moyen par patient. En d'autres termes, ce coût moyen par patient est le coût de la durée moyenne d'un séjour hospitalier. Ces calculs ont donné un aperçu sur le coût de revient de chaque pavillon, puis le coût global des hospitalisations au cours du mois d'août 2003.

La journée d'hospitalisation à l'hôpital d'enfants Albert Royer a coûté 23 227 FCFA au mois d'août, soit 7,72 fois le tarif appliqué qui est de 3000 FCFA. L'analyse des coûts qui suivra donnera un niveau d'appréciation plus conséquent qui tiendra compte de la subvention de l'Etat.

CHAPITRE III : ANALYSE DES COUTS

L'analyse des coûts est le prolongement logique du calcul de coûts et aussi la phase ultime et importante de cette étude. Elle constitue un outil d'aide aux décisions stratégiques et à l'amélioration continue.

L'analyse des coûts permet entre autres :

- La connaissance des facteurs explicatifs de la formation de ces coûts
- L'obtention d'une base de comparaison
- La connaissance des activités qui ajoutent de la valeur aux yeux du client.

L'analyse des coûts au sein des services d'hospitalisation ne sera pas une analyse temporelle parce qu'il n'existe pas d'études antérieures sur le coût de ces services. Cette analyse débutera par la connaissance du coût total des hospitalisations, de la structure de coût des pavillons, des activités et des objets de coûts.

III-1 STRUCTURE DE COUT DES SERVICES D'HOSPITALISATION

Le coût réel des services d'hospitalisation a été de 66 474 446 FCA pour la période d'août 2003. Il est important de connaître la composition de ce coût réel suivant la nature des charges. Les charges constitutives sont les ressources humaines, les consommables, les services extérieurs, l'amortissement des équipements, l'amortissement des locaux, l'administration générale et les services de soutien. Nous allons effectuer des calculs préliminaires qui permettront d'analyser les différents coûts obtenus.

Tableau N°26 : Répartition des charges par pavillon

Désignation	Montant	%
PM	14 978 448	23%
PN	14 166 855	21%
PO	15 310 677	23%
PK	22 018 466	33%
Total	66 474 446	100%

Source : Nous-mêmes à partir du calcul des coûts

Il ressort de ce tableau que le service d'hospitalisation le plus coûteux est celui des soins intensifs avec 33%, les coûts réels de chacun des trois autres pavillons tournent autour de 20%

du coût total de l'hospitalisation. En fait, le PN absorbe moins de consommables et de charges administratives que le PK. Les PO et PM ont aussi moins de charges administratives et n'utilisent pas de consommables coûteux. Mais nous pouvons considérer que le pavillon N revient plus cher en affichant un coût de revient presque égal au PO et PM compte tenu des capacités d'accueil. Au mois d'août la capacité d'accueil des PO et PM a doublé celle du PN avec les 18 lits qui étaient opérationnels. Les cabines du pavillon N n'ont pas été occupées au mois d'août 2003.

Le tableau qui suit met en exergue la structure du coût de revient des services d'hospitalisation.

Tableau N°27: Structure du coût de revient total des hospitalisations

Charges	Montant	% charges par nature	PM	PN	PO	PK	% total
Salaires	11079063	16,70%	22%	26%	18%	33%	100%
Consommables	8001126	12,06%	10%	25%	12%	53%	100%
Amortissement des équipements	1409586	2,12%	12%	44%	15%	29%	100%
Amortissement des locaux	607789	0,92%	30%	12%	30%	27%	100%
Administration générale	29248755	44,09%	23%	21%	23%	33%	100%
Services de soutien	8666237	13,06%	28%	7%	33%	32%	100%
Services extérieurs	7461890	11,25%	32%	23%	31%	14%	100%
Total	66474446	100%					

Source : Nous-mêmes à partir du calcul de coût

Les charges des services d'hospitalisation sont principalement composées des charges administratives, des salaires, des consommables, des services de soutien et des services extérieurs. L'amortissement des locaux et celui des équipements sont très faibles.

Les pavillons PK et PN absorbent respectivement 53% et 25% des charges en consommables des services d'hospitalisation, ce qui s'explique par l'utilisation de l'oxygène médical. Par contre, les charges des services extérieurs concernent à plus de 60% les pavillons M et O. Les capacités d'accueil de ces pavillons engendrent une plus grande consommation des services

extérieurs. Les services d'hospitalisation consomment plus de 50% de la fourniture en eau de l'hôpital.

Les charges des ressources humaines des PN et PK sont les plus élevées des quatre pavillons. Ces deux pavillons ont un effectif de paramédicaux plus élevé que les autres pavillons. Or, les charges paramédicales constituent l'essentiel des charges des ressources humaines (91,13%) des pavillons. Ces charges des ressources humaines varient en fonction du nombre d'équipes mais aussi de la qualification des membres des équipes.

Le tableau suivant permettra de mettre en exergue la structure de coût des différents pavillons.

Tableau N°28 : Structure des coûts des pavillons

Charges	PM		PN		PO		PK	
	Montant	%	Montant	%	Montant	%	Montant	%
Salaires	2457577	16,41%	2887803	20,38%	2024700	13,22%	3708983	16,84%
Consommables	805667	5,38%	2032662	14,35%	940640	6,14%	4222157	19,18%
Amortissement des équipements	174536	1,17%	624020	4,40%	207776	1,36%	403254	1,83%
Amortissement des locaux	183913	1,23%	73565	0,52%	183913	1,20%	166398	0,76%
Administration générale	6590516	44,00%	6233416	44,00%	6736698	44,00%	9688125	44,00%
Services de soutien	2414173	16,12%	589487	4,16%	2868322	18,73%	2794255	12,69%
Services extérieurs	2352066	15,70%	1725902	12,18%	2348628	15,34%	1035294	4,70%
Total	14978448	100%	14166855	100%	15310677	100%	22018466	100%

Source : Nous-mêmes à partir du calcul des coûts

Nous analyserons successivement la structure de coût de PN, PM, PO et PK, ensuite l'utilisation des ressources dans les pavillons.

a. Structure du coût du pavillon N

Le pavillon N a un coût de revient de 14 166 855 F CFA constitué d'une large part de charges administratives et de salaires. Les charges administratives globales de l'hôpital étant élevées, leur répercussion dans les services explique cette structure de coût. Dès lors qu'elles absorbent 44% des ressources, la part revenant aux autres ressources devient moins

importante. La représentativité des salaires est liée à l'existence de quatre équipes de soins infirmiers, donc aux charges paramédicales.

Dans ce service, les consommables et les services extérieurs ont un poids significatif. Les consommables pharmaceutiques sont plus importants que les fournitures de bureau et les produits d'entretien. Cela est dû au fait que les activités utilisatrices de ces consommables pharmaceutiques sont les plus récurrentes du processus d'hospitalisation. Aussi, l'oxygène médical représente une part importante de ces consommables pharmaceutiques. En ce qui concerne les services extérieurs, l'utilisation importante de l'eau explique leur importance. La consommation en eau de ce pavillon est presque le double de celui de l'électricité. Par ailleurs, les charges de télécommunication sont insignifiantes. Les charges administratives et les services de soutien cumulés avoisinent 48% du coût du pavillon. Ce service recourt moins aux services de soutien.

b. Structure du coût du pavillon M

Le pavillon M a coûté 14 978 448 FCFA composés principalement des charges administratives. Les charges salariales, les services extérieurs et les services de soutien ont presque le même poids. Nous ne reviendrons pas sur l'importance des charges administratives. La structure du pavillon M est également liée aux activités exercées. Les services extérieurs sont significatifs, fait dû à la contenance qui engendre plus de consommation en eau. Les services de soutien ont une part non moins importante dans la formation du coût de ce pavillon comparativement au PN où ils ne font que 4%. Les hospitalisés de ce pavillon ont recours à la restauration qui gonfle la part des services extérieurs.

L'amortissement des équipements et des locaux est faible. Les consommables pharmaceutiques utilisées coûtent nettement moins chers.

c. Structure du coût du pavillon O

Avec un coût de 15 310 677 CFA, le pavillon O a presque la même structure que le pavillon M. Les charges de soutien et les services extérieurs du PO excèdent celles du PM en raison de sa plus grande contenance qui donne lieu à des charges de restauration et de fournitures d'eau plus élevées.

d. Structure du coût du pavillon K

Ce pavillon a le coût le plus élevé avec un montant de 22 018 466 FCFA. Comme les autres pavillons, notons la prépondérance des charges administratives. Cette réalité justifie les pourcentages faibles des autres activités. Les consommables reviennent plus chers que les ressources humaines, fait imputable à l'utilisation de l'oxygène médical. Pourtant, ces ressources humaines sont les plus coûteuses des services d'hospitalisation. Mais rapportées au coût du pavillon, elles sont devenues moins significatives. Les services extérieurs et les services de soutien ne pèsent pas autant dans ce service du fait du coût très important du pavillon d'une part. D'autre part, Cela est dû à la faible charge en électricité, en eau et en restauration par rapport au PM et PO.

Globalement les charges de l'administration restent prépondérantes. Par contraste, les charges d'amortissement de l'équipement et des locaux sont moins importantes. La grande partie des équipements est non utilisée ou amortie. En plus, la surface occupée par les pavillons est moins importante par rapport à la surface bâtie de l'hôpital.

Les charges administratives et de soutien des unités d'hospitalisation représentent plus de la moitié du coût des pavillons à l'exception du pavillon N. Ce pavillon utilise moins de services de soutien.

e. Utilisation des ressources allouées aux pavillons

Nous avons observé une différence entre la consommation effective des ressources et leur affectation. Les services d'hospitalisation ont un ensemble de ressources à leur disposition mais non consommées par les activités d'hospitalisation. Ce sont les charges en ressources médicales qui constituent un gaspillage malgré leur faible coût. Les médicaux réalisent des tâches dues à un dysfonctionnement dans les services. Les médecins gaspillent leur temps par exemple à la recherche des résultats des analyses au lieu de le consacrer à leur propre activité. Il y a une sous utilisation des ressources humaines médicales des pavillons, laquelle est attribuable à un problème d'organisation des services et une démotivation due à la faible rémunération des médecins inscrits au CES. Ceci explique d'une part le fait qu'une partie des ressources affectées aux médicaux figure au niveau de la répartition horaire dans autres

activités (annexe n°7). Ces activités non prévues peuvent avoir un impact sur la qualité des prestations médicales.

Après avoir analysé les structures de coût des différentes unités, nous nous intéresserons à présent aux activités.

III-2 GESTION PAR ACTIVITES :

Comme énoncé dans la revue de littérature, la CPA est l'ossature de la gestion par activités. Autrement dit, les bonnes informations recueillies par la CPA sont utilisées dans le cadre de la gestion par activités pour améliorer la performance.

Nous rappelons la démarche de la gestion par activités :

- L'analyse des activités,
- L'analyse des inducteurs,
- La mesure de la performance,
- L'amélioration de la performance.

III-2-1 L'ANALYSE DES ACTIVITES

L'analyse des activités s'effectuera suivant plusieurs attributs à savoir la consommation des ressources, la consommation du temps et la valeur ajoutée. L'analyse portera d'abord sur la consommation des ressources, celle du temps et enfin selon l'attribut de la valeur ajoutée.

a. Consommation des ressources par les activités

Nous allons analyser la composition des activités réalisées au sein des pavillons. Il s'agira d'apprécier la contribution des activités à la formation du coût de l'unité et aussi de déterminer la contribution de chaque nature de charges au coût de l'activité.

Vu le nombre d'activités des pavillons, nous utiliserons l'analyse de Pareto pour retenir les activités qui doivent être analysées. Selon cette règle de Pareto, moins de 20% des activités expliquent plus de 80% de la consommation en ressources. Le coût des activités sera considéré comme base de l'analyse par rapport au nombre d'activités. Selon l'analyse de Pareto, les résultats sont les suivants.

Tableau N°29 : Analyse de Pareto

Activités	Coût	% de la consommation en ressources	% cumulés
PN			
Gestion administrative	7 115 180	50,22%	50,22%
Réanimation	1 836 875	12,97%	63,19%
Surveillance générale	1 176 179	8,30%	71,49%
Perfusion	575 949	4,07%	75,56%
Alimentation	536 246	3,79%	79,34%
Injection	514 115	3,63%	82,97%
PM			
Gestion administrative	7 601 037	50,75%	50,75%
Restauration	1 536 104	10,26%	61,00%
Surveillance générale	1 171 313	7,82%	68,82%
Perfusion	699 652	4,67%	73,49%
Entretien des locaux	671 891	4,49%	77,98%
Injection	640 939	4,28%	82,26%
PO			
Gestion administrative	7 695 147	50,26%	50,26%
Restauration	1 990 255	13,00%	63,26%
Surveillance générale	1 058 622	6,91%	70,17%
Perfusion	751 255	4,91%	75,08%
Injection	676 791	4,42%	79,50%
Entretien des locaux	671 889	4,39%	83,89%
PK			
Gestion administrative	10 749 075	48,82%	48,82%
Réanimation	3 290 594	14,94%	63,76%
Surveillance générale	1 976 582	8,98%	72,74%
Restauration	1 916 188	8,70%	81,44%

Source : Nous-mêmes à partir du calcul de coût

Il ressort de ce tableau que :

- 26% des activités consomment plus de 80% des ressources du pavillon N
- 27% des activités consomment plus de 80% des ressources du PO et PM
- 17% des activités consomment plus de 80% des ressources du PK, cette règle de Pareto se vérifie pour le pavillon K.

Sur cette base les activités les plus coûteuses des différents pavillons seront analysées. Elles seront présentées suivant un ordre décroissant de la consommation des ressources. Nous allons utiliser un tableau pour effectuer la classification des activités selon les pavillons.

Tableau N°30 : Classement des activités selon le coût

Activités	PM	PN	PO	PK
Gestion administrative	1	1	1	1
Réanimation		2		2
Restauration	2		2	
Surveillance	3	3	3	3
Perfusion	4	4	4	
Injection	6	6	5	
Entretien des locaux	5		6	
Alimentation		5		

Source : Nous-mêmes

Dans ce tableau de synthèse, nous remarquons que la gestion administrative, la surveillance, la perfusion, la restauration et la réanimation occupent le même rang dans la classification selon le coût dans les différents pavillons. Toutes ces activités qui ont le même ordre d'importance seront analysées globalement pour éviter les redondances, étant donné que les services fonctionnent presque de la même façon. Il sera analysé successivement la gestion administrative, la réanimation, la restauration, la surveillance, la perfusion, l'injection, l'entretien des locaux et l'alimentation des bébés. Les tableaux relatifs à la consommation des ressources de ces diverses activités sont à l'annexe n°2 (tableau N°22-29)

1. Gestion administrative

La gestion administrative est l'activité qui consomme le plus de ressources dans toutes les unités. La gestion administrative tourne autour 50% du coût des pavillons à l'exception du pavillon K où elle vaut 48,82%. Le fait que l'activité gestion administrative consomme plus de 50% des ressources totales des pavillons est un constat alarmant parce que cette activité n'ajoute aucune valeur aux yeux du client. Les autres activités essentielles au fonctionnement de l'hôpital, au processus d'hospitalisation et celles qui ajoutent de valeur aux yeux du client se partagent donc moins des 50% des ressources totales.

La gestion administrative est une activité prédominée par les charges de l'administration générale, c'est-à-dire les charges de tous les services administratifs qui concourent au fonctionnement de l'hôpital. Les charges de l'administration générale représentent 91% du

coût de l'activité gestion administrative. Aussi, une main d'œuvre directe concourt à la formation du coût de cette activité. Il s'agit de la part des ressources consommées par les tâches administratives assurées par les surveillants et les garçons de salle.

La maîtrise des charges de cette activité passe par celle des charges de l'administration générale. Il faut une remise en cause du fonctionnement des services administratifs de l'hôpital. Ces charges de l'administration générale sont constituées de 33% de charges salariales. D'ailleurs, le coût de l'administration générale va au-delà de ce coût puisqu'il existe d'autres coûts cachés liés à une sous utilisation de ces ressources humaines administratives. Les coûts cachés sont en l'occurrence l'absentéisme, les retards et le non respect des heures de la descente.

Les conditions de la gestion budgétaire hospitalière ne nous permettent pas d'approfondir l'analyse des charges administratives.

2. La réanimation

La réanimation est la seconde activité absorbant le plus de ressources au PN et PK. La réanimation consomme respectivement 13% et 15% du coût de PN et PK, trois fois moins que le coût de l'activité gestion administrative. La réanimation au PK coûte plus chère qu'au pavillon N. Bien qu'elle ajoute de la valeur aux yeux du client, on doit toujours rechercher des conditions efficaces de sa réalisation.

La réanimation est constituée à 59% de consommables correspondant au montant de l'oxygène médical au PN et 95% au pavillon K. Or, l'oxygène médical est un consommable très coûteux, mais son coût semble être ignoré par ceux qui l'utilisent. En outre, au PK le dispositif conduisant l'oxygène est défaillant. Des fuites permanentes du gaz expliquent cette consommation excessive d'une part. D'autre part, l'oxygénation est très souvent continue.

La main d'œuvre ne représente que 1% (PN) et 2% (PK) du coût de l'activité. Cette main d'œuvre correspond à quelques gestes comme l'aspiration, le massage cardiaque, etc. Le faible taux de la main d'œuvre rejoint la définition de la réanimation de notre dictionnaire d'activités. La réanimation se résume beaucoup plus à l'oxygénation et à quelques gestes de réanimation.

L'amortissement des équipements participe à la formation du coût de la réanimation avec un taux de 24% au PN et 2% au PK. Le PN dispose d'équipements de réanimation à tel point que d'autres ne sont même pas utilisés. Certains matériels ne sont pas utilisés par manque de compétence et l'indisponibilité de ceux qui ont la compétence d'utilisation.

L'oxygénation revient très chère parce que les malades sont oxygénés autant de temps que leur état l'exige.

3. La restauration

En lieu et place de la réanimation, aux PM et PO la restauration constitue ce qu'est la réanimation au PN et PK en matière de coût. Elle occupe une place importante aux yeux du client et représente 12,5% et 10,26% des ressources du PO et PM respectivement. La restauration absorbe à elle seule une part importante du coût des unités, mais cinq fois moins que la gestion administrative. La restauration journalière absorbe presque le tarif de la journée d'hospitalisation.

La restauration est constituée à 81,08% (PM) et 84,8% (PO) du montant payé au prestataire de service, il s'agit donc d'une activité qui consomme essentiellement de prestations extérieures. Néanmoins la main d'œuvre contribue à cette activité. Cette main d'œuvre est celle du personnel de l'hôpital mis à la disposition du prestataire de service. Bien qu'elle ne représente pas une part importante de la main d'œuvre du pavillon, elle fait 18,92% du coût de l'activité de PO et 15,2% de PM. Le coût de cette activité reste élevé malgré l'externalisation, en plus la structure hospitalière ne reçoit aucune contrepartie du prestataire comme le loyer du local utilisé.

4. La surveillance

La surveillance est la troisième activité consommatrice de ressources dans tous les pavillons d'hospitalisation. L'activité surveillance représente 7,82%, 8,3%, 6,9% et 8,98% du coût total des PM, PN, PO et PK. Elle absorbe une moyenne de 8% du coût total des hospitalisations, soit 5 317 955FCFA.

La structure de coût de cette activité montre qu'elle est fondamentalement constituée de la main d'œuvre, laquelle constitue respectivement 77,57%, 80,8%, 74,7% et 91% des PM, PN, PO et PK. Ceci implique que l'activité de surveillance consomme excessivement du temps. Elle fait plus de 50% du temps alloué aux équipes de soins infirmiers. Ce qui est logique dans un service d'hospitalisation. C'est une activité à valeur ajoutée qui ne génère pas la valeur qu'il faut. La surveillance ne contribue pas pleinement à la satisfaction des clients, par conséquent à la qualité.

La surveillance des unités N et K consomme beaucoup plus de main d'œuvre, cette situation est liée à l'effectif. Les services extérieurs en l'occurrence l'eau et l'électricité contribuent au coût de l'activité surveillance. Mais le poids des services extérieurs dans cette activité varie en fonction des unités, fait dû à la différence de consommation totale en services extérieurs.

5. Perfusion

L'activité perfusion suit celle de la surveillance dans les unités N, M, et O. Les activités les plus coûteuses du pavillon K se limitent à trois. Deux fois moins que la moyenne de la surveillance et de la restauration, la perfusion consomme 5% et 4% des ressources dédiées respectivement aux pavillons (M & O) et PN.

Les consommables sont les éléments constitutifs les plus importants de cette activité, auxquels s'adjoignent la main d'œuvre et l'amortissement des équipements. Cette activité consomme assez de consommables parce que la plupart des malades du CHNEAR sont sous perfusion ou injection intraveineuse. La perfusion est très fréquente surtout pour les malnutris et les déshydratés. Au pavillon N, les consommables pèsent autant que la main d'œuvre avec un taux de 39%. Ce dernier est aussi celui des consommables du pavillon du PM alors que le PO présente 43%.

Le poids de la main d'œuvre correspond à celui des équipes de soins infirmiers et fluctue évidemment d'un pavillon à un autre, vu la différence d'effectif.

Le coût moyen de l'amortissement des équipements est de 6,75% sans grande disparité. Ce coût de l'amortissement est important parce que la perfusion se fait au chevet du malade.

6. L'injection

L'injection est l'activité classée cinquième parmi les plus coûteuses au PM et PN, au PO elle est la sixième activité. Elle consomme 4% du coût réel des pavillons ci-dessus mentionnés. Elle consomme sensiblement autant que la perfusion. L'activité injection intraveineuse est plus pratiquée à l'hôpital, ceci est en relation avec l'âge des enfants.

L'injection est constituée principalement de consommables comme la perfusion. Cependant, elle en consomme plus que la perfusion puisque la plupart des malades sont sous injection intraveineuse. Le taux des consommables qui gonfle le coût de cette activité est de 42,29%, 43,73% et 48% pour les PM, PN et PO. L'injection utilise plus de consommables au PO en raison de sa capacité d'accueil. Quant au pavillon N, il réalise des soins plus intensifs. Le coût de l'amortissement des locaux et de l'équipement est moindre, les charges des services extérieures représentent une partie non négligeable du coût de l'activité avec 33% pour PM & PO et 15% seulement concerne le PN.

7. entretien des locaux

L'activité entretien des locaux est classée 5è en PM et 6è au PO. Il ressort des tableaux de consommation de ressources que l'entretien des locaux consomme 4% des ressources du PM et PO. L'activité entretien des locaux est constituée à 98% de services extérieurs comprenant la fourniture en eau utilisée par l'activité et la part du contrat payée au prestataire. La fourniture en eau revient plus chère avec 80% du coût des services extérieurs. La main d'œuvre mise à la disposition de l'hôpital qui exécute l'entretien ménager fait seulement 20% du coût des services extérieurs. L'amortissement des locaux contribue faiblement à la formation du coût de l'activité (2%).

En conclusion, il est important de noter que cette activité ne se limite pas au coût du contrat versé au prestataire, il existe un coût additionnel qui peut être ignoré dans l'évaluation du coût de cette activité.

8. alimentation

Avec seulement 3,79% du coût réel du PN, elle est fondamentalement formée de la main d'oeuvre et de consommables. Cette main d'œuvre correspond à celle des équipes en soins infirmiers qui travaillent la nuit et de l'aide soignante qui s'occupe spécialement de l'alimentation de la journée. L'alimentation des bébés consomme du temps, surtout la nuit quand les mères sont rentrées. Le coût des consommables serait encore plus élevé si le lait était acquis par l'hôpital. Cette activité supporte des charges d'amortissement et de services extérieurs.

L'analyse de la consommation du temps par les activités suivra celle de la consommation des ressources.

b. L'attribut Temps

La gestion par activités s'intéresse aussi au facteur temps, il s'agit de voir les activités ou les objets de coût qui consomment plus de temps. Dans les unités, certaines activités consomment excessivement du temps. Nous allons exposer deux activités à savoir la surveillance réalisée par les équipes de soins infirmiers et la mise à jour de l'observation médicale.

1. L'activité Surveillance

La surveillance des pavillons est une activité qui consomme assez de ressources, ce qui est normale dans un service d'hospitalisation. Pour la durée allant de 8h à 19h la surveillance consomme en moyenne les pourcentages présentés au tableau qui suit :

Tableau N°31 : Consommation du temps par l'activité de surveillance

Surveillance	PM	PN	PO
% du temps consommé	65,50%	52%	67%

Source : Nous-mêmes à partir de l'observation

L'activité surveillance consomme plus de 50% du temps des équipes de soins infirmiers aux PM, PN et PO.

Cette activité absorbe énormément du temps. Étant donné que c'est une activité fondamentale de l'hospitalisation, elle ne peut être ni éliminée, ni réduite. La seule alternative est de la rendre plus appréciable aux yeux du client. Elle doit être dirigée vers la satisfaction du client : répondre immédiatement à la sollicitation du malade, effectuer des tours pour vérifier le niveau des ballons.

2. La mise à jour de l'observation médicale

Parmi les activités médicales, la mise à jour de l'observation médicale consomme plus de temps. Les pourcentages qui suivent concernent le rapport entre le temps de mise à jour et le temps consacré à l'ensemble des activités de l'hospitalisation. Nous avons donc exclu le temps des autres activités comme les visites de contrôle post hospitalisation. La mise à jour de l'observation consomme 49%, 33% et 32% du temps des visites respectivement au pavillon PN, PO et PM.

Nous allons analyser les activités suivant l'attribut de la valeur ajoutée.

c. L'analyse des activités suivant l'attribut de la valeur

Une activité ajoute de la valeur si elle est appréciable aux yeux du client ou si elle est nécessaire au fonctionnement de l'hôpital et au processus d'hospitalisation. L'observation des activités nous a permis d'analyser les activités exercées en fonction de leur contribution à la satisfaction du client.

Ainsi, les activités comme l'examen du dossier médical, la mise à jour de l'observation médicale, la gestion administrative, la prescription du traitement, la prescription des examens, le prélèvement, la garde médicale, l'entretien de la maintenance, la constatation de décès et la rédaction sont sans valeur ajoutée aux yeux du client. Ces activités sans valeur ajoutée aux yeux du client sont essentielles au fonctionnement de l'hôpital et au processus d'hospitalisation.

Par contre l'examen physique, l'injection, la perfusion, la transfusion, la surveillance, la réanimation, la toilette, l'alimentation, la restauration, le conseil nutritionnel, la prise de constantes, l'encadrement, l'exeat, l'entretien des locaux et l'entretien du linge sont des activités à valeur ajoutée aux yeux du client. Cependant, une tâche dans l'exécution des

activités comme l'injection intraveineuse et la perfusion, en l'occurrence la pose de la cathéter ou de l'épicrânienne diminue la valeur intrinsèque de ces activités aux yeux du client. Les multiples tentatives des paramédicaux dans l'exécution de cette tâche diminuent la valeur ajoutée de ces activités. Nous exposerons en quoi les activités précédentes ajoutent de la valeur aux yeux du client.

L'examen physique, l'injection, la perfusion, la transfusion, la prise de constantes et la réanimation sont des activités qui s'exercent directement sur le client, de ce fait, elles sont à forte valeur ajoutée pour le client. Ces activités rassurent le malade et apportent la preuve matérielle de l'intérêt accordé à son traitement.

La restauration, le conseil nutritionnel, l'alimentation sont aussi des activités importantes aux yeux du client. L'importance de l'assiette n'est pas à démontrer pour un malade en milieu hospitalier. On ne saurait concevoir de bonnes conditions d'hospitalisation sans garantir la subsistance du malade.

L'entretien des locaux, du linge et la toilette sont des activités qui participent à la qualité du service. La propreté des locaux, du linge et l'hygiène des bédons sont des signes de qualité pour le client.

L'encadrement aussi ajoute de la valeur aux yeux du client. L'intervention du professeur et du médecin traitant qui expose chaque cas attire toute l'attention du client. L'avis du professeur ou son contact physique pour vérifier certains diagnostics à travers l'examen physique amplifie cette valeur ajoutée aux yeux du client

Enfin, l'exeat est le souhait le plus ardent du client, il témoigne de l'amélioration de sa santé et de l'allègement de ses charges financières.

Parmi les activités essentielles, la constatation de décès, l'entretien de maintenance et la gestion administrative sont d'une grande importance pour l'hôpital. La constatation de décès permet à l'hôpital de faire un suivi de sa performance à travers son inducteur qui est le nombre de décès. La sauvegarde des équipements et le fonctionnement courant de l'hôpital sont nécessaires à une bonne gestion hospitalière.

Certaines activités citées plus haut qui n'ajoutent pas de la valeur aux yeux du client sont essentielles pour le processus d'hospitalisation, ce sont : la prescription des examens, la prescription de traitement, la mise à jour de l'observation médicale, l'examen du dossier médical, la garde médicale, le prélèvement et la rédaction.

La prescription de l'examen, la prescription de traitement, la mise à jour de l'observation médicale et la rédaction sont des actions qui n'ajoutent pas de la valeur aux yeux du client parce qu'elles ne lui donnent pas assez d'espoir par rapport à sa guérison.

Le prélèvement s'applique directement sur le client mais n'ajoute pas de la valeur aux yeux du client. Le prélèvement est difficilement supporté par les mères, en ce sens, il n'ajoute pas de la valeur. En plus, il ne consiste pas en une administration de substance comme les injections ou les perfusions.

Aux frontières de ces niveaux d'appréciation se trouvent certaines activités comme : l'entretien des locaux et l'entretien du linge qui sont des activités essentielles aussi bien pour le client, le processus d'hospitalisation que pour le CHNEAR.

Globalement quinze activités ajoutent de la valeur, tandis que dix sont importantes pour l'organisation et le processus d'hospitalisation. Les activités stériles sont relatives aux activités que les médecins mènent et qui ne sont pas de leur ressort. Ce sont par exemple : la recherche de résultats au laboratoire, du dossier d'un malade et la prise de constantes. Selon l'attribut de la valeur ajoutée la répartition des activités est la suivante dans les pavillons.

1. PN

Au PN, les activités qui ajoutent de la valeur sont : l'examen physique, la prise de constantes, la toilette, l'alimentation, l'injection, la perfusion, la transfusion, la surveillance, la réanimation, l'encadrement, l'entretien des locaux, l'entretien du linge et l'exeat. Les autres activités du pavillon N sont sans valeur ajoutée pour le client.

57% des activités du pavillon ajoutent de la valeur, elles ne consomment que 43% des ressources du pavillon, soit 6 139 266 FCFA. Les activités essentielles au processus d'hospitalisation et au fonctionnement de l'hôpital équivalent un montant de 8 027 589

FCFA. Les activités sans valeur ajoutée aux yeux du client coûtent plus chères au sein du pavillon N. Seulement 8% du coût des activités essentielles concernent le processus d'hospitalisation.

Parmi les activités qui ajoutent de la valeur aux yeux du client, cinq font partie des activités les plus coûteuses du pavillon : l'alimentation, l'injection, la perfusion, la transfusion, la surveillance et la réanimation. Les activités à valeur ajoutée comme l'encadrement, l'exeat, l'examen physique consomment chacune moins de 1% des ressources totales. La surveillance est une activité à valeur ajoutée mais consomme beaucoup de main d'œuvre directe, par conséquent beaucoup de temps. Pourtant, elle n'ajoute pas la valeur qu'il faut aux yeux du client. Mais l'activité de réanimation coûte plus chère que la surveillance, fait lié aux consommables. Pour le temps de l'oxygénation, nous ne pouvons donner pas un aperçu du temps d'utilisation. Le malade est sous oxygénation tant que son état le requiert.

La gestion administrative fait 50,75% des ressources du pavillon et n'ajoute aucune valeur aux yeux du client. Elle constitue la large part des activités essentielles.

2. PK

Le PK dégage la même répartition des activités que le pavillon N mais le contenu des activités à valeur ajoutée des deux pavillons n'est pas identique. Les activités de ce pavillon qui ajoutent de la valeur sont : l'examen physique, la prise de constantes, La restauration, le conseil nutritionnel, l'injection, la perfusion, la transfusion, la surveillance, la réanimation, l'encadrement, l'entretien des locaux, l'entretien du linge et l'exeat. Les activités de ce pavillon qui ajoutent de la valeur aux yeux du client ne consomment que 47% des ressources, soit 10 314 551 FCFA. Les 53% des ressources se répartissent entre les activités essentielles au processus d'hospitalisation et au fonctionnement de l'hôpital. Les activités sans valeur ajoutée pour le client font 11 703 915 FCFA dont 5% sont consommés par celles essentielles au processus d'hospitalisation.

La réanimation, la restauration et la surveillance sont les plus coûteuses du pavillon après la gestion administrative. Pourtant, elles ne consomment pas autant que cette dernière qui n'ajoute pas de la valeur. L'activité de réanimation présente un coût très élevé avec presque 15% du coût du pavillon.

Les activités à valeur ajoutée les plus efficaces sont l'encadrement, l'examen physique, l'exeat et la prise de constantes.

3. PM

Les activités de ce pavillon qui ajoutent de la valeur aux yeux du client sont : l'examen physique, la prise de constantes, le conseil nutritionnel, la restauration, l'injection, la perfusion, la transfusion, la surveillance, l'encadrement, l'entretien des locaux, l'entretien du linge et l'exeat. Ces activités à valeur ajoutée ne coûtent que 5 970 314 FCFA, soit 40% du coût total du pavillon. Les activités sans valeur ajoutée s'élèvent à 9 008 133 FCFA et sont indispensables au bon fonctionnement du processus d'hospitalisation et de l'hôpital. 88% du coût des activités essentielles concernent le fonctionnement de l'hôpital.

La surveillance, la restauration, la perfusion, l'entretien des locaux et l'injection sont les activités qui ajoutent de la valeur les plus chères. Celles coûtant le moins sont : le conseil nutritionnel, l'exeat, la prise de constantes et l'encadrement.

4. PO

Les activités qui ajoutent de la valeur aux yeux du client sont identiques à celles du pavillon M et consomment 6 349 240 FCFA, soit 41% des ressources totales. Les activités essentielles reviennent à 8 961 437 FCFA dont 928 840 CFA sont nécessitées par le processus d'hospitalisation.

La consommation des ressources par les objets de coûts des unités d'hospitalisation fait l'objet de la section suivante.

III-2-2 ANALYSE DE LA CONSOMMATION DES RESSOURCES PAR LES OBJETS DE COÛTS

L'analyse portera sur un seul objet de coûts qui est la journée d'hospitalisation. En particulier, elle sera une analyse dans l'espace qui consistera à comparer les objets de coûts des différents services d'hospitalisation.

Tableau N°32 : Calcul du coût de revient de la journée d'hospitalisation

	PM	PN	PO	PK	Hôpital
Coût par pavillon	14 978 448	14 166 855	15 310 677	22 018 466	66 474 446
%	23%	21%	23%	33%	100%
Jours d'hospitalisation	834	517	872	639	2 862
%	29%	18%	30%	22%	100%
Coût de la journée d'hospitalisation	17 960	27 402	17 558	34 458	23 227

Source : Nous-mêmes à partir du calcul de coût

La journée d'hospitalisation la plus chère de l'hôpital est celle du PK, ce pavillon consomme 33% mais produit 22% des prestations. Une journée d'hospitalisation au PN est aussi plus coûteuse qu'au PO et PM alors qu'il ne produit que 18% des prestations de l'hôpital. Les PO et PM ayant les journées d'hospitalisation les plus faibles produisent 60% des prestations. Les objets de coûts les plus chers, consommant donc le plus de ressources sont ceux du PN et du PK. Malgré cela, ils ne produisent que 40% des prestations d'hospitalisation. Etant donné ces observations, hospitaliser un enfant au PN et PK revient plus cher à l'hôpital puisque les patients payent le même tarif quelque soit le pavillon d'hospitalisation. Le calcul de la journée d'hospitalisation permet de déterminer le pavillon le plus efficient, c'est-à-dire celui qui présente le coût de la journée d'hospitalisation le plus bas. Au CHNEAR, le PO est le pavillon le plus efficient. La consommation des ressources par les pavillons, l'état du patient et les jours d'hospitalisation sont des éléments à prendre en compte dans le cadre de l'analyse stratégique.

Dans un établissement jouissant d'une autonomie de gestion, la rentabilité des prestations est une préoccupation permanente.

III-2-3 ANALYSE DE LA RENTABILITE DES OBJETS DE COUTS

Il s'agit d'apprécier la rentabilité de chacune des unités et aussi celle globale du volet hospitalisation du CHNEAR.

Nous déterminerons le taux de recouvrement de la journée d'hospitalisation sans la subvention et dans une seconde étape nous tiendrons compte de la subvention.

a. Le taux de recouvrement hors subvention

Le taux de recouvrement hors subvention permet d'observer la capacité des unités à couvrir leurs dépenses en l'absence de toute subvention. Ce taux est d'une importance particulière pour les établissements publics de santé en vue de faire des projections.

Tableau N°33 : Taux de recouvrement hors subvention

	Tarif	Coût de revient	Ecart	Taux de recouvrement
PM	3000	17960	14960	16,70%
PN	3000	27402	24402	10,95%
PO	3000	17558	14558	17,09%
PK	3000	34458	31458	8,71%

Source : Nous-mêmes à partir du calcul de coût et de l'extrait du budget (2003)

En l'absence de la subvention Etatique, les unités d'hospitalisation du CHNEAR ne peuvent recouvrer que 16,70% (PM), 17,09% (PO), 10,95% (PN) et 8,71% (PK) de leur coût réel. Les pavillons les plus efficaces (PO et PM) de l'hôpital ont encore les taux de recouvrement le plus élevés. Ce qui suppose que ces pavillons consomment le moins de ressources et sont aussi les plus rentables.

Dans un contexte de raréfaction des ressources de l'Etat, des efforts doivent être entrepris pour accroître la capacité de ces unités à couvrir leurs charges de fonctionnement. L'objectif sera alors d'atteindre au moins le seuil de rentabilité.

b. Le taux de recouvrement en tenant de compte subvention de l'Etat

Ce taux reflète la capacité de l'hôpital à couvrir ses charges compte tenu de la subvention Etatique. Pour calculer le taux de recouvrement hors subvention, le calcul du taux de la subvention s'avère nécessaire. Le taux de la subvention mensuelle est égal au rapport entre la subvention mensuelle et les revenus propres de l'hôpital. Les revenus propres de l'hôpital s'élèvent à 82 104 597 FCFA. Ils sont constitués de la subvention mensuelle et des recettes du mois d'août 2003. La subvention annuelle de l'année 2003 du CHNEAR s'élève à 653 072 000 FCFA.

Taux de la subvention= Subvention / Revenus propres

Ce taux est égal à 33,72%. Le montant à recouvrer équivaut donc à (1- taux de la subvention), soit 66, 28%. Nous allons utilisé ce taux de subvention pour calculer le coût à recouvrer en tenant compte de la subvention.

Tableau N°34 : Calcul du coût à recouvrer compte tenu de la subvention

	Tarif	coût de revient	Coût à recouvrer avec la subvention	Taux de recouvrement avec la subvention
PM	3000	17960	11904	25%
PN	3000	27402	18162	17%
PO	3000	17558	11638	26%
PK	3000	34458	22839	13%

Source : Nous-mêmes à partir du calcul de coût et de l'extrait du budget (2003)

Au vu des résultats, malgré la subvention de l'Etat les services d'hospitalisation ne parviennent pas à recouvrer 30% de leur coût réel. Les PM, PN, PO et PK ne recouvrent respectivement que 25%, 17%, 26% et 13%. Cette situation interpelle les dirigeants de l'hôpital, des décisions conséquentes nécessitent d'être prises pour une amélioration de la rentabilité globale des services d'hospitalisation et par delà de la structure hospitalière.

Dans une logique purement de gestion, les résultats fournissent des indices de décisions en la matière. Il s'agira d'encourager beaucoup plus les hospitalisations des pavillons M et O. Sur des bases factuelles, nous savons que ces pavillons hospitalisent des malades plus stables.

Le taux de recouvrement du pavillon K montre combien les malades nécessitant des soins intensifs reviennent très chers à l'hôpital. Mais certaines décisions de gestion, sont-elles applicables au domaine de la santé ?

Nous analyserons les inducteurs de coûts des différents centres de regroupement.

III-2-4 ANALYSE DES INDUCTEURS DE CENTRES DE REGROUPEMENTS

Cette section permet une connaissance des facteurs engendrant la formation du coût. Nous n'avons pas la prétention d'analyser tous les inducteurs de coût, nous nous limiterons notamment aux plus coûteux et au moins coûteux (Cf tableau N° 24)

Le regroupement met en exergue les inducteurs de coût les plus coûteux pour l'hôpital, ce sont les jours d'hospitalisation, le nombre de malades et surtout le nombre de malades fatigués. L'inducteur nombre de malades est encore plus coûteux que les jours d'hospitalisation à l'exception du PK. L'inducteur de coût (jours d'hospitalisation) le plus coûteux est celui des PM et PK. Ces deux pavillons ont aussi les inducteurs de coût (nombre de sorties) les moins coûteux.

Pour une réduction du coût des activités, il faut s'attaquer surtout aux inducteurs les plus coûteux. On remarque que l'inducteur nombre de décès revient moins cher avec l'accroissement du nombre de décès, ceci n'implique pas qu'il faut encourager cette situation. Cet inducteur recouvre une importance par son utilisation comme indicateur dans le tableau de bord des unités. Il permettra de juger la performance des pavillons. L'inducteur d'activité jour d'hospitalisation de la 1^{ère} salle met à jour un coût additif lié à l'hospitalisation dans la 1^{ère} salle du pavillon N.

L'analyse de coûts des services d'hospitalisation donne un aperçu sur la rentabilité de la structure hospitalière. Le taux de recouvrement global tenant compte de la subvention est de 19%. L'architecture du coût des unités est prédominée par les charges administratives.

La phase d'analyse montre que les PN et PK sont les plus coûteux des services d'hospitalisation. Dans la même logique, leurs journées d'hospitalisation et leurs coûts moyen par patient reviennent plus chers.

La variable temps est un moyen de réduction de coût, au sein du processus d'hospitalisation l'activité de surveillance qui consomme plus de temps est fondamentale.

Le CHNEAR a externalisé certaines activités comme l'entretien des locaux et la restauration. Cependant, le coût de ces activités ne se limite pas au coût du contrat. Il supporte d'autres coûts liés aux charges de services extérieurs pour l'activité entretien des locaux et à la main d'œuvre du personnel de l'hôpital non pris en charge par le prestataire de service pour l'activité restauration. Aussi, l'activité entretien du linge supporte des coûts de sous activité.

L'attribut de la valeur ajoutée dénote que les activités à valeur ajoutée sont plus importantes au sein du processus d'hospitalisation mais consomment moins de ressources que les activités essentielles.

Au vu de ces constats, il convient de réfléchir sur les voies et moyens d'amélioration de la performance au niveau du processus d'hospitalisation et de l'ensemble de l'hôpital. Ce qui nous amène à formuler les présentes recommandations.

III-3 RECOMMANDATIONS

III-3-1 A L'ENDROIT DES DIRIGEANTS DU CHNEAR

A l'issue de la présente étude, les résultats obtenus nécessitent une prise de conscience en vue d'instaurer une culture de gestion à tous les niveaux de l'hôpital d'enfants Albert Royer. Le personnel doit être soucieux de l'importance de ses actes au regard de la gestion, particulièrement de l'analyse des coûts devenue primordiale dans un contexte en pleine mutation et compétitif. Au risque de ne jamais pouvoir mettre en place un système de comptabilité par activités, les dirigeants doivent prendre des mesures à cet effet.

Un ensemble de dispositions permettrait à l'hôpital d'enfants Albert Royer d'accroître la qualité de ses prestations et sa rentabilité, entre autres :

1. Sensibiliser le personnel sur l'objectif de la réforme hospitalière
2. Elaborer et mettre en œuvre une politique de formation continue.

Investir dans la formation pour offrir des prestations de qualité et présentant de la valeur ajoutée aux yeux du client. Les compétences en ressources humaines reflètent la richesse d'une organisation et son aptitude à assurer des prestations de qualité tant réclamée. La formation est un gage quant à la recherche de la qualité. Les ressources humaines de l'hôpital d'enfants Albert Royer présentent des compétences limitées. A titre d'exemple, les multiples tentatives dans l'exécution des soins infirmiers n'ont aucune valeur aux yeux du client malgré son âge. Cette situation est source d'un véritable gaspillage des ressources et génère des actions sans ajout de valeur.

3. Responsabiliser les acteurs concernés par le processus d'hospitalisation afin d'éliminer les activités stériles des médicaux tels que la recherche de résultat au laboratoire. Le processus de soins présente des dysfonctionnements. Les acteurs de ce processus ne sont pas conscients de l'importance de leurs interventions dans la prise en charge du malade. La

durée du séjour s'allonge, faute de résultat d'examen biologique de contrôle. A chaque niveau, les acteurs du processus de soins doivent être responsabilisés afin de réduire la durée du séjour qui constitue un gain pour l'hôpital et est à la fois un élément capital aux yeux du client. Il faut éliminer toutes les situations qui allongent la durée du séjour en dehors de celle intrinsèque à la pathologie.

4. Mettre en place une comptabilité analytique

5. Mettre en place des tableaux de bords meublés par les inducteurs de coûts tirés de la CPA à la disposition de la Direction Générale, des chefs de service et des surveillants des unités hospitalières. Ce qui permettra un suivi de la performance des services d'hospitalisation.

6. Réduire les charges de fournitures d'eau par une réfection des canalisations de certains pavillons et une sensibilisation des accompagnants.

7. Changer le dispositif de conduite l'oxygène du pavillon K et former le personnel à l'utilisation de l'oxygène.

8. Orienter l'activité de surveillance vers la satisfaction du client.

Pour ce faire, une formation du personnel en gestion de la qualité est nécessaire. Aussi, une réglementation du système de la garde renforcera la qualité du service. Le système de la garde est trop perméable en matière de soins infirmiers, des directives assez claires doivent régir les conditions de réalisation de la garde. Cette activité telle qu'elle est réalisée à notre humble avis n'ajoute pas la valeur qu'il faut aux yeux du client. Les accompagnants ne doivent pas signaler sans cesse l'épuisement des ballons (perfusion). C'est au surveillant de veiller à la fin éventuelle d'une perfusion en faisant un tour suivant une fréquence bien déterminée. Dans ces conditions, l'activité de surveillance recouvrera toute sa valeur aux yeux du client.

8. Améliorer la tenue du dossier médical.

La mise à jour de l'observation médicale est très importante parce que des travaux nord-américains ont montré qu'il existe une corrélation entre cette activité et la qualité des soins. Les médicaux doivent donc veiller à la qualité du dossier médical par sa tenue conformément aux critères de qualité requis à cet effet. Cette activité sans valeur ajoutée pour le client est

essentielle pour l'hôpital. Un minimum d'informations comme les données d'identification, les données administratives, les données du séjour et les données de sortie doivent figurer dans le dossier médical.

9. Réorganiser le processus d'approvisionnement de la pharmacie hospitalière spécifiquement la fourniture de l'oxygène médical. Sa rupture a un impact significatif par rapport à l'activité médicale.

10. Le service de la buanderie constitue un coût supplémentaire à l'hospitalisation face à la sous activité y subsistant. L'hôpital doit entreprendre un redéploiement du personnel non nécessaire.

11. Renégocier le contrat de la restauration afin de baisser le coût.

12. Maîtriser les charges administratives et les charges de services extérieurs. Un effort doit être entrepris en vue d'une réduction des charges administratives par une connaissance de leur composition. La recherche de la cause est le meilleur canevas de la réduction des charges.

III-3-2 A L'ENDROIT DU MINISTRE DE LA SANTE

Nous recommandons ce qui suit :

1. Aider le Centre Hospitalier National d'Enfants Albert Royer dans la formation de ressources humaines. Les ressources humaines visées sont celles administratives, médicales et paramédicales.

2. Ordonner des audits professionnels

Nous avons élaboré un plan d'action en vue d'améliorer la performance de l'hôpital.

Tableau N°35 : Plan d'action

Objectifs	Activités	Indicateurs	Moyen de vérification	Délai/période	Acteurs
1. Informer le personnel sur les objectifs de la réforme hospitalière	Réunion du comité technique d'établissement	Temps consacré	Tenue de la réunion	Chaque mois	La direction générale
2. Informer le personnel sur la nécessité de la rentabilité du CHNEAR	Assemblée générale du personnel	Temps consacré	Tenue de l'assemblée générale	Février 2004	La direction générale
3. Définir la répartition des tâches au sein du processus d'hospitalisation pour une meilleure performance	Réunion des : -Chefs des services d'hospitalisation -Chefs des services de soutien -Surveillants des services -Chef de service des soins infirmiers	Temps consacré à la réunion	Tenue de la réunion	Février 2004	La direction générale
4. Former le personnel (Selon le poste occupé)	-Evaluation des besoins	Nombre d'agents à former	Résultats	Mars 2004	La direction générale
	-Elaboration du plan de formation	Etapes de l'élaboration	Plan de formation	Mars 2004	
5. Mise en place d'une comptabilité analytique	Formation du Contrôleur de gestion à l'ABC	Inscription	Résultats	Avril 2004	La direction générale
	Projet pilote	Degré d'avancement	Output des étapes	Juin 2004	
6. Maîtrise des charges administratives	-Révision des procédures d'achat	Révision des procédures d'achat	Application des procédures d'achat	A partir de mars 2004	La direction générale

Tableau N°35 (suite) : Plan d'action

Objectifs	Activités	Indicateurs	Moyen de vérification	Délai/période	Acteurs
6. Maîtrise des charges administratives	-Révision du processus budgétaire	Respect des étapes du processus budgétaire (conception des procédures budgétaires, collecte des besoins des services, préparation du budget, suivi de l'exécution budgétaire par services)	Résultat de chaque étape	Mai 2004	Le service du contrôle de gestion
Vérification de l'application des procédures d'entrée et de sortie du patient	Audit de l'application des procédures d'entrée et de sortie du patient	Production de rapport	Fréquence et pertinence des rapports	Chaque mois	Service d'audit interne

Source : Nous-mêmes

CONCLUSION

Le CHNEAR est un hôpital en pleine réforme hospitalière. Le calcul des coûts dans les services d'hospitalisation du CHNEAR a permis de connaître les coûts de revient des différents pavillons. Afin d'obtenir ces coûts, nous avons respecté la démarche de la comptabilité par activités. Une analyse des coûts de revient des objets de coûts a été réalisée. Elle a porté sur la structure de coûts de l'ensemble des services, des activités selon les attributs et aussi d'autres objets de coûts.

L'analyse des coûts des prestations projette une nouvelle image des unités en mettant en exergue la structure des coûts réels. Elle fournit des informations indispensables pour les prises de décisions.

RESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

L'objectif visé par cette étude est la production et l'analyse des coûts par activités liés aux services d'hospitalisation.

Pour ce faire, nous avons tracé un canevas composé des étapes qui suivent :

- Elaborer le dictionnaire des activités du processus d'hospitalisation,
- Calculer et analyser les coûts de revient des activités et des prestations du processus d'hospitalisation,
- Analyser les écarts entre les coûts obtenus et la tarification en vigueur,
- Faire des propositions d'amélioration quant à une maîtrise des coûts et de la qualité.

L'application de la comptabilité par activités au processus d'hospitalisation du CHNEAR a permis de réaliser un dictionnaire d'activités du processus d'hospitalisation. Les activités constitutives varient d'une unité à l'autre, marquant ainsi la flexibilité de la comptabilité par activités. Cette méthode s'empare du langage propre à chaque structure pour parvenir au calcul des coûts. L'établissement du dictionnaire a aussi permis d'observer l'interdépendance des services au sein du CHNEAR, certaines activités de soutien étant réalisées par ces services.

Après une description des activités, il s'est agi de comprendre la cause de la consommation des ressources afin de calculer les coûts. Nous avons calculé les coûts suivant la démarche exposée dans le modèle théorique. En partie, l'obstacle de cette partie a été l'indisponibilité de données répondant aux exigences de la comptabilité par activités.

L'analyse des coûts obtenus dénote : la structure de coût des unités d'hospitalisation, la consommation des ressources par les activités, les activités qui ajoutent de la valeur ajoutée aux yeux du client, des coûts liés à la sous activité, le coût de revient des prestations et un écart important entre le tarif appliqué et ce coût.

Au regard de ce qui précède, nous avons proposé des actions d'amélioration du processus d'hospitalisation et par delà celle de la rentabilité globale de l'hôpital.

La maîtrise des charges des services d'hospitalisations passe par celle de l'utilisation efficiente des ressources, la responsabilisation des acteurs du processus et la maîtrise des charges d'administration.

L'amélioration continue du processus d'hospitalisation est déterminante pour la rentabilité et la compétitivité du CHNEAR.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages :

1. Baker, Judith (1999), *cost accounting for healthcare organisations : a guide to utilizing information and technologie for effective decision making*, 1ère édition, The healthcare financial management association; New York, 92 pages.
2. Bescos, Pierre Laurent et Mendoza, Carla (1996), *Le management de la performance*, 1^{ère} édition, édition Malesherbes, Paris, 287 pages.
3. Boisvert, Hugues (1998), *La comptabilité par activités*, 1^{ère} édition, ERPI, Canada, 61 pages.
4. Bouquin, Henri (2000), *Comptabilité de gestion*, édition, Economica, Paris, 303 pages.
5. Certified Management accountant (1993), *Activity-based costing*, Society Management accounting of Canada, Canada, 38 pages.
6. Certified Management accountant (1993), *Gestion par activités*, Society Management accounting of Canada, Canada, 59 pages.
7. Cooper, Robin; Kaplan, Robert (1998), *The design of cost management systems*, 2^e édition, Prentice Hall, New jersey, 536 pages.
8. Hicks, Douglas T (1998), *Activity-based costing : making it for small and mid sized compagnies*, 2^e édition, Wiley cost, New York, 357pages
9. Keller, Joyce (1997), *Activity-based costing and management tools in governement and private school*, 1ère édition, Institute of internal auditors, 167 pages.
10. Lorino, Philippe (1997), *Le contrôle de gestion stratégique*, 7^e édition, Dunod, Paris, 212 pages.
11. Mahé De Boislandelle, Henri (1998), *Dictionnaire de gestion : vocabulaire, concepts et outils*, édition, Economica, Paris, 486 pages.
12. Ministère de la santé (1999), *La réforme hospitalière*, édition, Maison d'édition, Dakar, 25 pages.
13. Ravignon, Laurent and al. (2001), *La méthode ABC / ABM, piloter efficacement une PME*, 5^e tirage, Editions d'Organisations, Paris, 323 pages.
14. Yazı (2003), *Cours de contrôle de gestion*, Dess Audit et contrôle de gestion.
15. Word Bank (1987), *Financing health services in developing countries : An agenda for reform*, Word Bank, Washington.

Articles :

1. Archambault Denis (1993), l'informatisation du coût de revient par activités : cas de l'hôpital du sacré-cœur de Montréal, *Colloque HEC* : 97-105.
2. Baker, Judith ; Boyd F, Georgia (1997), Activity- based costing in the operating room at the Valley View Hospital, *Journal of health care finance*, n°1:1-9.
3. Bescos, Pierre Laurent (1998), la méthode ABC est- elle utile aux PME ? *RFC*, n°305 : 37-45.
4. Chan, Yee-Lilian (1993), Improving hospital cost accounting with activity-based costing, *Health Care Management Review*, n°1:71-77.
5. Cooper, Robin (1993), comment mener à bien un projet de comptabilité par activités 1^{ère} partie, *RFC*, n°249 : 41-50.
6. Cooper, Robin (1993), comment mener à bien un projet de comptabilité par activités 2^e partie, *RFC*, n°250 : 59-68.
7. FMAC et IFAC (1999), concepts fondamentaux de la comptabilité de gestion, *RFC*, n°315 :49-59.
8. Garrot, Thierry (1995), La gestion hospitalière par la méthode ABC , *RFC*, n°273 : 53-61.
9. Jauron, France (1993), conception et mise en œuvre d'un système d'information basé sur les activités : une étude de cas de l'hôpital du sacré-cœur de Montréal, *Colloque HEC* : 91-96.
10. Lebas, Michel (1994), Du coût de revient au management par activités ; *RFC* , n°258 : 45-51
11. Ledoux, Marie Josée (1993), la société d'assurance automobile du Québec, *Colloque HEC* : 65-74.
12. Mévellec, Pierre (2001), Les difficultés de conception et de mise en œuvre de système ABC ; *RFC*, n°338 : 36-39.
13. Mévellec, Pierre (1995), La comptabilité à base d'activités ; *rf Comptable*, n°212 : 34-58.
14. Rabiller, Philippe and al (2001), ABC/ABM : un outil décisionnel moderne, Application au processus de stérilisation, *Gestion hospitalière* ; n°402 : 37-45.
15. Turney, Peter (1992), What an activity-based model looks like, *Cost Management System*, winter :55-60.

16. West, Timothy; West, David A, Applying ABC to healthcare; *Management Accounting*, n°8: 22-33

Mémoires :

1. Ahiatsi, Arnold Koffi (2003), Analyse des coûts des prestations d'une maternité par la méthode ABC : cas de la maternité de l'hôpital de Bé, 102 pages
2. Feby, Konan Come (2003), Analyse des coûts des prestations du laboratoire d'analyse de l'hôpital d'enfants Albert Royer de Dakar par la méthode ABC
3. Dehoui, Toussaint (2001), contribution à l'amélioration de la gestion de la maintenance des équipements biomédicaux à l'hôpital général grand yoff de Dakar

Site Web :

1. Buthion, Valérie ; André Flory (2003), Conception d'un système d'information pour des évaluations médico-économiques, <http://www.alass.org/es/Actas/16-F.doc>
2. CHU Lille (2001), Application de la méthode ABC /ABM en neurochirurgie,
3. Consortium of Advanced Manufacturing-International (24/07/2003), ABC/ABM Glossary, <http://www.Bettermanagement.com>
4. Nobre, Thierry et Biron, Noëlle (2003), Application de la méthode ABC au calcul des coûts par pathologie : cas de la chirurgie infantile, <http://www.jm.u-psud.fr/pesor/Manif/nonmarch/Nobre.pdf>.
5. Pieper,Chris (2001), What is activity –based costing/ management, <http://www.Bettermanagement.com>
6. Russel, J.Milano (2000), Activity-management for colleges and universities, <http://www.manag.com>
7. Stratton, Alan J (2001), Beyond theory: The practice of defining activities, <http://www.Bettermanagement.com>
8. Villeneuve, Jacques(1999); Comptabilité par activités solution pour les PME Manufacturières; <http://www.mic.qc.ca/gestion-entreprise/html>.