



**CESAG** Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**CESAG EXECUTIVE EDUCATION**

**(CEE)**

**MBA-Administration et Gestion**

**des Entreprises**

**(MBA-AG)**

**Promotion  
(2016-2017)**

**Mémoire de fin d'étude**

**THEME**

**CALCUL ET ANALYSE PAR LA METHODE ABC DU  
COUT DE LA PRISE EN CHARGE DE LA FRACTURE  
DU COL DU FEMUR CHEZ LA PERSONNE AGEE :  
CAS DE L'HOPITAL MATLABOUL FAWZAINI DE  
TOUBA**

**Présenté par :**

**Bassirou TINE**

**Dirigé par :**

**Rouba Faye KANE  
Enseignant - Chercheur**

**AVRIL 2018**

## **DÉDICACE**

A toi mon DIEU le Tout Puissant le Miséricordieux le très Miséricordieux, pour ta grâce et ton assistance sans fin,

A mon défunt père EL HADJI KAINACK TINE et ma défunte mère PENDA SENE, pour nous avoir mis sur le droit chemin, je ne cesserai de prier pour leur repos éternel au paradis,

A tous ceux qui me sont chers,

Je vous dédie ce travail.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **REMERCIEMENTS**

J'aimerais exprimer d'abord toute ma gratitude et mes remerciements les plus sincères à monsieur le ministre KHADIM DIOP qui nous a beaucoup aidés à obtenir la bourse qui nous a permis de payer cette formation.

Je tiens ensuite à remercier très sincèrement tous ceux qui nous ont apporté leur concours tout le long de notre formation et pendant la réalisation du présent travail, notamment :

- A tout le personnel du CESAG et plus particulièrement à mon encadreur Madame Rouba Kane, responsable de programmes au département CESAG Exécutive Education, qui n'a ménagé aucun effort pour la réussite de ce travail ;
- Au directeur du CHNMFT qui nous a autorisés à faire notre stage dans l'établissement ;
- A monsieur Mouhamadou Fadel Ndiaye, SAF de l'hôpital, qui a facilité notre contact avec les autres agents de la structure ;
- A mon maître de stage, monsieur Mouhamadou Maip Diop, contrôleur de gestion du CHNMFT, pour sa disponibilité et sa bienveillance. Ses conseils avisés et précieux m'ont été d'un grand apport ;

Je tiens également à signifier toute ma reconnaissance à monsieur Dioum et à madame Fall, au pool secrétaires, pour leur franche collaboration et leur précieuse aide dans mes recherches documentaires; ils m'ont été d'une grande utilité.

Que tous ceux qui, à l'hôpital ou ailleurs ont eu à contribuer d'une quelconque manière à la réussite de ce travail, trouvent ici l'expression de mes plus vifs remerciements.

## **LISTE DES ABRÉVIATIONS ET DES SIGLES**

- ABC:** Activity Based Costy
- CPA:** Comptabilité Par Activité
- ABM:** Activity Based Management
- CA:** Comptabilité Analytique
- CHNMFT:** Centre Hospitalier National Matlaboul Fawzaini de Touba
- CHRHLD :** Centre hospitalier régional Heinrich Lübke de Diourbel
- ECG:** Electro-cardiogramme
- MSP:** Ministère de la santé et de la prévention
- PNDS :** Plan National de Développement sanitaire
- SUTSAS:** Syndicat Unitaire des Travailleurs de la Santé et de l'Action sociale
- SAMES:** Syndicat autonome des médecins du Sénégal
- SYNTRAS:** Syndicat des Travailleurs de la Santé
- CME :** Commission Médicale d'Etablissement
- CTE :** Comité Technique d'Etablissement
- ASP:** Agent de Sécurité de Proximité
- CAMI:** Consortium Advanced Management International
- PIH:** Protège intermédiaire de la hanche
- CA :** Conseil d'Administration

## SOMMAIRE

INTRODUCTION GÉNÉRALE	1
PREMIÈRE PARTIE	10
CADRE THÉORIQUE ET MÉTROLOGIQUE DE L'ÉTUDE	10
INTRODUCTION	11
CHAPITRE I : REVUE DE LA LITTÉRATURE SUR LE CALCUL DES COUTS PAR LA MÉTHODE ABC	13
<i>SECTION 1 : DÉFINITIONS DE LA MÉTHODE ABC ET DE SES CONCEPTS FONDAMENTAUX</i>	13
<i>SECTION 2 : DÉMARCHE, AVANTAGES ET LIMITES DU CALCUL ET DE L'ANALYSE DES COÛTS PAR LA MÉTHODE ABC</i>	18
CHAPITRE II : PRÉSENTATION DE LA MÉTHODOLOGIE DE NOTRE ÉTUDE	25
<i>SECTION 1 : MODÈLE D'ÉTUDE THÉORIQUE</i>	25
<i>SECTION 2 : MÉTHODE DE COLLECTE ET D'ANALYSE DES DONNÉES</i>	27
CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE	29
DEUXIÈME PARTIE	30
CADRE PRATIQUE DE L'ÉTUDE	30
INTRODUCTION	31
CHAPITRE III : PRÉSENTATION DU CHNMFT ET DU PROCESSUS DE PRISE EN CHARGE	32
<i>SECTION 1 : PRÉSENTATION DU CHNMFT</i>	32
<i>SECTION 2 : PRÉSENTATION DU PROCESSUS DE PRISE EN CHARGE DE LA FRACTURE DU COL DU FÉMUR</i>	36
CHAPITRE IV : CALCUL ET ANALYSE DU COUT DE LA PRISE EN CHARGE DE LA FRACTURE DU COL DU FÉMUR CHEZ LA PERSONNE ÂGÉE	39
<i>SECTION 1 : CALCUL DU COÛT RÉEL DE LA PRISE EN CHARGE</i>	39
<i>SECTION 2 : ANALYSE DU COUT RÉEL GÉNÉRÉ PAR LA PRISE EN CHARGE DE LA PATHOLOGIE</i>	64
CONCLUSION DE LA DEUXIÈME PARTIE	73
CONCLUSION GÉNÉRALE	74
CONCLUSION GÉNÉRALE	75

# INTRODUCTION GÉNÉRALE

## INTRODUCTION GÉNÉRALE

A la fin de la décennie 70, sous l'effet conjugué de plusieurs facteurs (les deux chocs pétroliers de 1973 et 1979, les sécheresses successives, la chute des cours mondiaux de l'arachide, etc.), le Sénégal était confronté à des déséquilibres financiers très élevés et éprouvait d'énormes difficultés pour assurer l'offre et le financement des services publics.

Pour faire face à ces difficultés économiques et financières, l'Etat s'est engagé au début des années 80, sous l'égide des institutions de Brettons Woods, dans la mise en œuvre d'un vaste programme d'ajustement structurel<sup>1</sup> comprenant des mesures de stabilisations macroéconomiques couplées à une série de réformes structurelles.

Cette stratégie d'ajustement global qui s'est poursuivie jusqu'à la fin des années 90, n'a épargné aucun secteur de la vie publique.

Dans le secteur de la santé, face aux difficultés, notamment financières, rencontrées par les structures hospitalières de divers niveaux et dans le cadre de l'opérationnalisation de l'orientation stratégique du plan national de développement sanitaire (PNDS)<sup>2</sup>, l'Etat entreprend, en 1998, à travers deux lois complémentaires (lois 98-08 et 98-12 du 02 mars 1998)<sup>3</sup>, une réforme profonde et globale du système hospitalier public dénommée « réforme hospitalière ».

L'objectif principal de la réforme est d'amener l'hôpital public à être capable d'offrir aux populations, des soins hospitaliers de qualité à des tarifs qui leur soient accessibles quel que soient leurs niveaux de revenus.

Mais la réalisation de cet objectif nécessite, sans nul doute, que les EPS disposent des équipements médicaux de qualité (plateaux techniques relevés) avec un personnel médical et paramédical qualifié et en nombre suffisant sans oublier les compétences techniques adéquates pour la maintenance aussi bien préventive que curative du matériel technique et médical. Et tout ceci requiert incontestablement des investissements conséquents dans le cadre d'une gestion efficace et efficiente.

---

<sup>1</sup> Moustapha Kassé (1990) : Sénégal : crise économique et ajustement structurel

<sup>2</sup> PNDS (PLAN NATIONAL DE DEVELOPPEMENT SANITAIRE), est un plan conçu par le gouvernement du Sénégal pour la période 1998-2007, le PNDS avait pour objectifs de réduire la mortalité infanto-juvénile, maternelle la baisse de l'indice de fécondité et la réduction de l'invalidité et des problèmes sociaux

<sup>3</sup> Loi 98-08 du 02 mars 1998 portant réforme hospitalière et loi 98-12 du 02 mars 1998

Dès lors, pour permettre à l'hôpital réformé d'avoir les ressources financières nécessaires pour procéder aux investissements indispensables à la réalisation de l'objectif principal qui lui est assigné, les autorités vont prendre d'une part des mesures d'ordre économique et financier pour multiplier les sources de financement des EPS et, d'autre part, des mesures d'ordre réglementaire pour garantir aux populations l'accessibilité à des soins hospitaliers de qualité, quel soit leurs conditions sociales.

Parmi les mesures d'ordre économique et financier prises par les autorités, pour augmenter les ressources des EPS, la contribution financière demandée à chaque patient, à travers le paiement d'un tarif lié à la prestation qu'il reçoit, est sans conteste la mesure la plus marquante introduite par la réforme.

Mais pour éviter que les EPS ne se dévient de leur mission de service public et pour veiller à ce que chaque citoyen puisse accéder aux soins hospitaliers eu égard à son pouvoir d'achat, l'Etat va, en 2005 (après cinq ans de mise en œuvre de la réforme), réglementer les tarifs pratiqués par les établissements publics de santé hospitaliers, en prenant un arrêté interministériel<sup>4</sup> encadrant les « prix » applicables aux usagers dans les EPS.

Dans l'arrêté, les autorités étatiques vont déterminer pour les EPS de niveau 1,2 et 3, les planchers et les plafonds des tarifs qu'ils peuvent facturer aux usagers aussi bien pour les consultations, les actes chirurgicaux et autres actes pratiqués à titre externe que pour les hospitalisations tout en précisant, par ailleurs, que ces tarifs sont « modulables par délibération du conseil d'Administration de chaque établissement public de santé hospitalier dans la limite de la fourchette fixée » ( voir les articles 2, 3, 4, 8 et 9, de l'arrêté).

C'est dans ce contexte d'encadrement des tarifs, que les dirigeants des établissements hospitaliers sont tenus de réaliser leurs recettes propres issues de la tarification des soins. Et ces ressources propres devraient, avec la subvention d'exploitation que leur accorde l'Etat à travers sa politique d'enveloppe globale<sup>5</sup>, couvrir la totalité de leurs charges liées à leurs activités de prise en charge médicale des patients.

Aujourd'hui, après plus de dix ans de mise en œuvre, l'encadrement des tarifs des soins hospitaliers ne semble pas porter les fruits escomptés à savoir faciliter aux populations l'accès

---

<sup>4</sup> Arrêté interministériel N°00738 du 21 février 2005 signé par les ministres de la santé et de la prévention, du commerce et du budget.

<sup>5</sup> La politique d'enveloppe globale de l'Etat consiste allouer aux hôpitaux une subvention annuelle destinée à soutenir les dépenses des EPS



aux soins hospitaliers. Nombreux sont les usagers qui décrivent la cherté des tarifs qui leur sont appliqués dans les structures hospitalières publiques et n'hésitent pas à accuser ces dernières de surfacturer les tarifs de certaines de leurs prestations en violation des limites définies par l'arrêté interministériel de 2005 relatif à la fixation des tarifs hospitaliers.

Prenons par exemple la pathologie de la fracture du col du fémur chez la personne âgée. Pour cette pathologie, si par hypothèse le patient devrait subir une opération pour une pose intermédiaire de hanche(PIH), rien que pour l'acte chirurgical y compris l'anesthésie, le centre hospitalier national Matlaboul Fawzaini de Touba(CHNMFT), qui est un hôpital de niveau 3, réclame au patient 255 000 frs CFA et ce tarif n'intègre ni le prix du kit de médicaments utilisés pour l'opération ni celui des implants(qui restent à la charge du patient). De plus, le patient devra payer les autres prestations qu'il a reçues dans les autres services de l'hôpital(urgences, cardiologie, laboratoire, radiologie etc...) impliqués dans sa prise en charge médicale.

Au total, pour l'ensemble des prestations produites par le CHNMFT (examens, intervention chirurgicale, bilan pré-opératoire, écho-cœur, radios, vpa, hôtellerie) relative à sa prise en charge depuis son admission aux urgences jusqu'à son hospitalisation à la chirurgie en passant par le bloc opératoire, la personne âgée victime de la fracture du col du fémur paiera au moins à l'hôpital 340.000 francs<sup>6</sup> CFA sans tenir compte des sommes dépensées dans l'achat de ses ordonnances.

Cela fait dire aux populations de Touba que le traitement de la pathologie de la fracture du col du fémur pour les personnes âgées est surfacturé par l'hôpital et l'accusent de tarifier ses actes en violation des limites que lui fixe le règlement.

Pourtant les autorités du CHNMFT, à l'instar des dirigeants des autres hôpitaux publics, réfutent ces récriminations et soutiennent rester dans le cadre défini par le règlement quant aux tarifs qu'elles pratiquent malgré que ces derniers ne reflètent pas la réalité des coûts générés par les prestations auxquelles ces tarifs sont appliqués ajoutent-elles.

Donc l'appréciation du niveau des tarifs pratiqués par le CHNMFT, plus particulièrement ceux relatifs au traitement de la fracture du col du fémur, diffère selon qu'on est du côté des usagers ou du côté des autorités hospitalières. Si les premiers accusent la structure de violer le

---

<sup>6</sup> Ce montant minimal est calculé sur la base des factures fournies par des patients âgés ayant été pris en charge au CHNMFT pour cette pathologie pendant le premier semestre de l'année 2017

règlement relatif à la fixation des tarifs dans les établissements publics de santé, les seconds soutiennent le contraire et estiment même produire à perte sans que leur manque à gagner soit comblé par l'Etat.

Mais sur quoi les dirigeants du CHNMFT se fondent ils pour rejeter les accusations portées contre la structure par rapport à la cherté de ses tarifs relativement à ceux appliqués aux actes médicaux produits dans le cadre de la prise en charge de la fracture du col du fémur chez la personne âgée ?

La question mérite d'être posée. Car pour tarifer un produit ou une prestation, il va de soi qu'il faut tout au moins connaître le coût qu'il génère. Et un coût est, comme le définissent Horngren & Al. (2006 :32), « Une somme de charges engagées en vue de la réalisation d'un objectif bien défini ». Or le CHNMFT, qu'il s'agisse des consultations simples ou spécialisées à la prise en charge des pathologies dans le cadre d'une hospitalisation, n'évalue pas les ressources qu'il engage dans la réalisation de chacune de ses différentes prestations. Autrement dit, l'hôpital ne calcule pas les coûts des prestations qu'il fournit aux patients.

Donc vouloir soutenir que la prise en charge de la fracture du col du fémur chez la personne âgée n'est pas surfacturée sans que son coût réel soit connu, relèverait d'une affirmation purement hasardeuse de la part des autorités hospitalières. Mais cela ne vaut pas dire pour autant que les accusations de surfacturation portées contre la structure par les populations soient fondées.

Quoi qu'il en soit, le fait de fixer les tarifs des prestations sans que les coûts supportés par l'hôpital pour leurs réalisations ne soient calculés et connus au préalable, pose deux problèmes majeurs à la structure hospitalière.

Le premier problème est que, avec cette manière de procéder, l'hôpital ne peut pas savoir combien il gagne ou il perd dans ses prestations de soins. par conséquent cela lui empêche d'une part de faire une évaluation objective et exhaustive des dépenses qui sont strictement nécessaires pour la réalisation de ses différentes prestations de soins et, d'autre part, de procéder à une bonne répartition de ses ressources entre ses différents services cliniques selon leurs besoins d'où les ruptures fréquentes d'intrants auxquelles sont souvent confrontés certains de ses services cliniques.

L'autre problème est relatif à sa compétitivité. Le fait qu'il soit étiqueté par les populations comme étant un hôpital « cher » pousse la majorité d'entre elle (qui sont pauvres) à se

détourner de la structure au profit d'autres hôpitaux de la région jugés moins chers tel que le centre hospitalier régional Heinrich Lübke de Diourbel(CHRHLD)lequel ,même s'il est de niveau inférieur(EPs de niveau 2),ne fait pas moins que le CHNMFT en terme de qualité de prise en charge des patients, surtout pour ce qui concerne le traitement de la fracture du col du fémur chez la personne âgée.

Eu égard à toute cette controverse suscitée par le niveau des tarifs pratiqués par le CHNMFT et vu les dommages qu'ils engendrent ou susceptibles d'engendrer pour l'hôpital notamment par rapport à son image et sa compétitivité, il se révèle dès lors nécessaire pour ce dernier de calculer les coûts liés à ses différentes prestations plus particulièrement ceux liés à la prise en charge de la fracture du col du fémur. Cela lui permettrait de disposer de toutes les informations relatives aux coûts réels générés par ses différentes prestations afin d'asseoir une politique de tarification lui permettant d'être compétitif ne serait-ce que sur le plan de la prise en charge de la fracture du col fémur chez la personne âgée où il est fortement concurrencé par d'autres hôpitaux tel que l'hôpital Heinrich Lübke de Diourbel.

Mais pour pouvoir calculer des coûts encore faudrait-il disposer de l'outil de gestion permettant de le faire en l'occurrence la comptabilité analytique. Or le CHNMFT n'a pas encore mis en place une comptabilité de gestion pouvant lui permettre de calculer ses coûts.

En tant que outil de gestion, la comptabilité analytique nous permet de calculer les différents coûts au sein de l'entreprise à travers l'utilisation de deux méthodes principales : la méthode des sections homogène et la méthode de la comptabilité par activité (CPA) ou méthode ABC (Activity Based costly).

Déterminer un coût par la méthode des sections homogènes est une conception ancienne de la comptabilité analytique. Il s'agit, dans chaque « centre d'analyse », de répartir ses charges communes aux différents produits du centre au prorata d'une clé de ventilation représentative de la consommation du coût indirect.

Cependant dans le contexte de l'hôpital cette présentation comporte des limites du fait que le traitement d'une pathologie y suit en général un processus impliquant plusieurs services chacun réalisant des activités bien déterminées pour la prise en charge.

Calculer le coût par activité ou méthode ABC (Activity Based Costy) est une nouvelle approche utilisée par la comptabilité analytique. Cette méthode est fondée sur le principe selon lequel : les produits consomment des activités et les activités consomment des

ressources ; donc déterminer le coût du produit, revient à calculer le coût des activités déroulées pour la réalisation de ce produit.

Cette approche par activité nous paraît être la méthode la plus appropriée pour mesurer le coût du traitement d'une pathologie dont la prise en charge nécessite pour la plupart des cas l'intervention de plusieurs services qui réalisent chacun des activités bien définies en mobilisant des moyens bien déterminés .

Dès lors la question qui se pose est maintenant celle de savoir :

**Comment le CHNMFT peut-il calculer et analyser le coût de la prise en charge de la fracture du col du fémur chez la personne âgée à partir de la méthode ABC pour mieux appréhender le coût réel de la prise en charge de cette pathologie chez la personne âgée?**

La réponse à cette question principale passera par les réponses apportées aux questions sous-jacentes découlant de la question principale que sont :

- **Quelles sont les différentes activités qui sont réalisées pour la prise en charge de cette pathologie ?**
- **Quelles sont les ressources mobilisées pour réaliser chaque activité ?**
- **Quelles sont les activités les plus déterminantes en termes de ressources consommées ?**
- **Toutes les activités réalisées sont-elles d'égales importances dans la prise en charge ?**
- **Quel est le coût réel de la prise en charge de la fracture du col du fémur chez la personne âgée.**

Pour répondre à toutes ces questions soulevées et pour mieux appréhender l'intérêt suscité par la problématique, nous allons porter notre étude sur le sujet :

**« Calcul et analyse du coût, par la méthode ABC, de la prise en charge de la fracture du col du fémur chez la personne âgée : cas du centre national hospitalier Matlaboul Fawzaini de Touba ».**

## **OBJECTIF GÉNÉRAL DE L'ÉTUDE**

Notre étude a pour objectif général de calculer et d'analyser par la méthode ABC le coût réel supporté par l'hôpital Matlaboul Fawzaini dans la prise en charge de la personne âgée victime d'une fracture du col du fémur. Cet objectif général est décomposé en objectifs spécifiques qui sont les suivants :

- Identifier les différentes activités réalisées pour la prise en charge de la pathologie ;
- Déterminer les ressources consommées par chaque activité réalisée ;
- Identifier les activités les plus importantes en termes de ressources consommées ;
- Analyser ces éléments de coûts afin d'apprécier leur pertinence ;
- Calculer le coût réel de la prise de la fracture du col du fémur chez la personne âgée ;

## **INTÉRÊTS DE L'ÉTUDE**

L'étude présente beaucoup d'intérêts aussi bien pour l'hôpital, le gouvernement, le CESAG que pour nous même.

### **☞ Pour l'hôpital**

Cette étude permettra à l'hôpital de connaître :

- Le coût réel généré par la prise en charge de cette pathologie chez la personne âgée.
- Tous les éléments entrant dans ce coût ainsi que leur poids respectif dans la formation de ce coût afin d'identifier parmi ces éléments ceux qui sont les plus pertinents et ceux qui ne sont pas déterminants et qui augmentent les coûts inutilement.

Cette étude permettra en outre à l'hôpital d'avoir des éléments d'appréciation pour savoir la conduite à tenir par rapport au tarif appliqué pour la prise en charge de cette pathologie. Il permettra par ailleurs à la structure hospitalière de disposer de données qui pourront être utilisées dans la mise en place d'un système d'information sur ses coûts de production.

### **☞ Pour le gouvernement**

Les résultats de nos recherches pourront de façon modeste contribuer à fournir aux autorités du ministère de la santé des informations sur les coûts réels supportés par l'hôpital pour certaines activités cliniques.

## ☞ **Pour le CESAG**

Le travail pourrait contribuer à enrichir sa base documentaire. Il pourrait aussi fournir aux stagiaires du CESAG qui effectuent des recherches sur la comptabilité analytique en milieu hospitalier d'avoir des informations supplémentaires sur la question

## ☞ **Pour nous**

La présente étude nous permettra de pouvoir mettre à l'épreuve certains outils et méthodes de calcul et d'analyse des coûts, acquis au cours de notre formation au CESAG. Elle nous permettra en outre d'évaluer notre aptitude à appréhender certains problèmes rencontrés dans la gestion des entreprises et notre capacité à proposer des solutions adéquates pour leur résolution.

## ☞ **Plan de L'étude**

L'étude sera structurée autour de deux grandes parties.

La première partie portera sur le cadre théorique et méthodologique de l'étude et sera composée de deux chapitres. Le premier chapitre traitera du cadre théorique de l'étude (chapitre I) et le second chapitre portera et sur la méthodologie de l'étude (chapitre II).

La seconde partie sera consacrée au cadre pratique de l'étude et comportera deux chapitres :

- La présentation du CHNMFT et du processus de prise en charge (chapitre III) ;
- Le calcul et l'analyse du coût réel supporté de la prise en charge (chapitre IV).

**PREMIÈRE PARTIE**

**CADRE THÉORIQUE ET  
MÉTHODOLOGIQUE DE L'ÉTUDE**

## **INTRODUCTION**

Conçue comme un outil de calcul et d'analyse des coûts supportés par l'entreprise, la comptabilité analytique ou comptabilité de gestion a su, dès sa création et cours de son évolution, développer des méthodes et des techniques de calcul de coûts adaptées à l'environnement économique et technologique de l'entreprise.

Au départ pour répondre à des besoins exprimés dans un contexte particulier caractérisé, au demeurant, par la stabilité et la prédictibilité des activités productives, la comptabilité de gestion a utilisé la méthode des coûts complets par centre d'analyse qui correspondait à une logique industrielle de l'entreprise, organisée autour de la production, avec un objectif essentiellement quantitatif du fait que les marché étant caractérisé par une demande supérieure à l'offre, les actions des dirigeants et propriétaires d'entreprises étaient guidées dès lors par une logique de recherche de gain de productivité.

Mais au cours du temps l'environnement économique et technologique mondial n'a cessé d'évoluer (mondialisation et développement des nouvelles technologies de l'information et de la communication), se traduisant par une prééminence progressive de la consommation sur la production.

Ce mouvement a eu plusieurs conséquences : la première a été une augmentation des exigences des consommateurs en termes de qualité et de fiabilité des produits ; la deuxième, une modification structurelle de la production, à la fois par une transformation de l'outil, requérant moins de main-d'œuvre, plus de technologie et par une souplesse accrue, apte à faire face à des changements rapides dans la consommation et/ou dans les techniques ; la troisième conséquence, enfin, s'est traduite par une modification importante de la structure des coûts dans l'entreprise.

Dès lors la comptabilité de gestion se voit obliger d'inventer une autre méthode pour mieux prendre en compte le fonctionnement de la firme contemporaine organisée autour de ses processus. C'est ainsi qu'une nouvelle méthode de calcul de coûts sera mise en place : il s'agit de la méthode de la comptabilité par activité (CPA) ou méthode ABC (Activity-Based Costy). En tant que nouvelle approche, la méthode a fait l'objet de beaucoup de développements théoriques au sein de la doctrine de la comptabilité de gestion.



C'est ainsi que, pour mieux appréhender cette nouvelle méthode dans ses avantages, ses limites et sa démarche, nous allons passer en revue une partie de la littérature portant sur le calcul des coûts par la méthode ABC (chapitre 1). Il sera aussi développé dans cette partie la méthodologie utilisée pour mener à bien notre étude (chapitre 2)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

# **CHAPITRE I : REVUE DE LA LITTÉRATURE SUR LE**

## **CALCUL DES COUTS PAR LA MÉTHODE**

### **ABC**

La méthode ABC a fait l'objet de beaucoup de développements théoriques au sein de la doctrine de la comptabilité de gestion tant du point de vue de sa définition et de celle de ses concepts fondamentaux (section 1) que du point de vue de sa démarche mais aussi de ses avantages et de ses limites (section 2).

#### ***SECTION 1: DÉFINITIONS DE LA MÉTHODE ABC ET DE SES***

##### ***CONCEPTS FONDAMENTAUX***

La méthode a fait l'objet de beaucoup de définitions au sein de la doctrine de la comptabilité de gestion (1-1) de même que ses concepts fondamentaux (1-2)

##### ***1.1. Définitions de la méthode ABC***

La comptabilité par activité (CPA) ou méthode ABC est définie par Grandlich (2004) comme une forme de calcul de coût basée sur la réalisation des différentes fonctions plus que sur les coûts des unités organisationnelles.

Pour Boisvert(1998), ABC est système d'information sur mesure axé sur la gestion.

Keller (1997 ; 8), quant à elle le décrit comme « une méthodologie qui relie le coût des ressources aux objets tels que les services, les contrats, les produits, les programmes, répartis en des régions géographiques ou des groupes de clients pour l'évaluation des coûts des activités réalisées pour produire les objets »

Selon CAM-I (Computer Aided Manufacturing-International), la méthode ABC est conçue pour « mesurer les coûts et les performances d'activités et d'objets générateurs de coûts ». Pour cette organisation « ABC identifie les relations causales entre facteurs de coût et activités ».

Il ressort de toutes ces définitions que la comptabilité à base d'activités n'a pas une définition unanime au sein de la doctrine de comptabilité de gestion. Cependant, toutes les définitions s'articulent autour des concepts que sont : activité, tâches, processus, ressources et inducteurs.

Ces notions vont constituer dès lors les fondements conceptuels de la méthode ABC. Par conséquent leurs définitions se révèlent nécessaires pour contribuer à une meilleure connaissance de la comptabilité par activité.

## **1.2. Définitions des concepts fondamentaux de la méthode**

La méthode ABC a été théorisée autour de quatre grands concepts fondamentaux que sont l'activité, la tâche, le processus et l'inducteur dont leurs définitions se révèlent indispensables pour mieux appréhender la comptabilité par activité.

### ***1.2.1. Définitions de l'activité***

La notion d'activité est au centre de la méthode ABC ; il vient remplacer les centres d'analyse. C'est pourquoi au sein de la doctrine de comptabilité de gestion, tous les auteurs ou presque ont essayé de la définir pour mieux faire appréhender la nouvelle méthode.

Pour Mevellec (1991), « une activité permet de traduire ce que l'on fait dans les organisations » (p 115).

Selon Lebas (1991) « l'activité est définie par un ensemble d'actions ou de tâches qui ont pour objectifs de réaliser à plus ou moins court terme, un ajout de valeur à l'objet ou de permettre cet ajout de valeur » (p51).

Quant à Lorino (1991) les activités « c'est tout ce que l'on peut décrire par des verbes dans la vie de l'entreprise : tourner, fraiser, assembler, négocier un contrat [...] ». « Les activités, c'est tout ce que les hommes de l'entreprise font ; [...] tous ces « faire » qui font appel à des « savoir-faire spécifiques » (p39-40)

Pour Bouquin(1993), « l'activité est un ensemble cohérent de tâches » (p70)

S'agissant de Bescos et Mendoza (1994) « une activité est définie comme une combinaison de personnes, de méthodes, de technologies, de matières premières et d'environnements qui permet de produire un produit ou un service donné. L'activité décrit ce que l'entreprise fait : la façon dont le temps est utilisé et les résultats (outputs) obtenus » (p 35).

Gervais(2005) quant à lui a défini l'activité « comme étant un ensemble de tâches de même nature, accomplies afin de permettre un ajout de valeur à l'élaboration d'un produit ».

L'analyse de toutes ses définitions fait apparaître au sein des auteurs un large consensus sur deux points. Le premier est qu'une activité se caractérise par sa construction, sa composition- c'est un ensemble de tâches-et pour une finalité extérieure autre que sa propre réalisation. Le second point de consensus est qu'une activité doit être définie par un verbe : « une activité, c'est ce que l'on fait ».

Au total, l'activité au sens de la comptabilité de gestion est un ensemble de tâches cohérentes effectuées pour réaliser un produit ou un service.

L'activité doit être distinguée des tâches et des processus.

### ***1.2.2. Les tâches***

Contrairement à la notion d'activité, le mot « tâche » est rarement défini en tant que tel par les auteurs. Au contraire, ceux-ci le mobilisent surtout pour définir l'activité. La seule exception est la définition proposée par Bouquin(1993). Selon cet auteur, « les tâches constituent le chaînon de base auquel s'attachent les flux qui traversent l'organisation et provoquent des coûts, elles forment des ensembles cohérents : les activités (p 70).

Au total, les auteurs paraissent se conformer implicitement à la tradition française qui utilise le mot « tâche » dans des analyses de travail tertiaire. En outre, si le mot tâche semble avoir été « la maille favorite de l'analyse scientifique du travail au sens taylorien et de ses disciples » (Mévellec, 1995, p.48), on peut noter que les professionnels du monde industriel préfèrent aujourd'hui celui d'opérations élémentaires pour désigner la plus petite transformation identifiable.

### ***1.2.3. Définition du processus***

A l'image de la notion d'activité, le concept de processus a été défini par les auteurs.

Pour Mavellec (1990) « Un processus est une chaîne d'activités déclenchée par un facteur unique » (p.183).

Lorino (1993) le définit quant à lui comme « une combinaison de faire et de savoir-faire distincts, permettant de fournir un résultat matériel ou immatériel précis [...] ; objectif global commun à toutes les activités qui le composent » (p.40).

Selon Bouquin « Un processus est un ensemble d'activités nécessaires à la conception d'un produit, à sa fabrication, à sa vente, à son suivi après la vente et la gestion des travaux administratifs qu'il entraîne » (p. 83).

S'agissant de Bescos et Mendoza (1994) un « processus est un ensemble d'activités liées en vue d'atteindre un objectif commun (ex : ensemble des activités nécessaires à la facturation d'un client, [...] » (p.42).

En définitive, l'idée véhiculée en filigrane à travers toutes ces définitions est que tout résultat est la conséquence d'un processus. Ce processus est un trait d'union entre les objectifs et le déroulement des activités. On parle d' « organisation horizontale » par opposition à la gestion verticale ou hiérarchique.

Notons qu'il n'existe pas de définition normalisée de ce qu'est une activité, tâche ou processus, ces concepts restent donc assez vagues. Il en résulte une difficile distinction entre ces trois niveaux que forment les tâches, les activités et les processus. Certains appelleront activités ce que d'autres nommeront tâches et certains parleront de processus là où certains ne verront que des activités importantes.

Les causes de la consommation des ressources par ces activités sont nommées « **inducteurs d'activités** » qui sont les facteurs qui déclenchent les activités, ils sont responsables de leurs coûts.

#### *1.2.4. La notion d'inducteur*

Les inducteurs sont l'autre innovation de la méthode ABC qui viennent remplacer les traditionnelles unités d'œuvre. Ce concept « d'inducteur » est un adjectif qui vient du mot « induction ». C'est une forme de raisonnement qui consiste à trouver une règle générale qui pourrait rendre compte de la conséquence. L'inducteur est en conséquence ce qui cause l'effet, il traduit une causalité dans la consommation des ressources là où les unités d'œuvre n'étaient que des corrélations. On distingue deux inducteurs, **d'activité et de coût** (Bouquin, 2003).

- ❖ **L'inducteur d'activité (*activity drivers*)** permet, à **court terme**, de mesurer les ressources consommées par l'activité et de qualifier la cause apparente qui relie les coûts aux produits. Cet inducteur mesure la charge de travail de l'activité. Il existe, la

plupart du temps, plusieurs facteurs de causalité des coûts, et certains sont plus apparents que d'autres.

❖ **L'inducteur de coût (*cost drivers*), dans une perspective à long terme**, est la loi qui détermine le niveau des coûts à travers l'organisation de l'activité. Nous citons quelques inducteurs à titre d'exemple :

- Nombre de composants,
- Nombre de références,
- Nombre de clients,
- Nombre de lots ou de séries,
- Heure de main d'œuvre,

Le choix de la nature de l'inducteur est primordial mais n'a rien d'automatique. Ce choix est un sujet de débat dans l'entreprise. L'inducteur choisi devra permettre de mettre évidence un comportement de coût cohérent qui évolue proportionnellement au volume de l'inducteur, mais plusieurs coûts sont possibles. Par ailleurs, l'identification permet souvent le regroupement des activités ayant les mêmes causes et permet également d'identifier les processus.

Une fois l'inducteur identifié, il est calculé un coût unitaire. Mais le calcul du coût par la méthode ABC suit une démarche et présente des avantages et limites qui ont l'objet parfois de développements controversés au sein de la doctrine.

## ***SECTION 2 : DÉMARCHE, AVANTAGES ET LIMITES DU CALCUL ET DE L'ANALYSE DES COÛTS PAR LA MÉTHODE ABC***

### ***2.1. Démarche du calcul des coûts par la méthode ABC***

La mise en œuvre de la méthode ABC adopte une démarche composée de six (6) grandes étapes :

#### ***Étape 1 : Isolement des charges directes***

Les charges directes sont celles qui peuvent être directement liées, sans ambiguïté, soit à un produit, soit à un service, soit à une activité. Par exemple : la main d'œuvre directe, les matières premières, les frais de transport sur vente, etc...

#### ***Étape 2 : L'identification des activités***

L'activité est un ensemble de tâches effectuées pour réaliser un produit ou un service. Dès lors l'identification d'une activité passe par le recensement et le regroupement de l'ensemble des tâches qui la constituent. Cette étape se termine par l'élaboration du dictionnaire des activités.

#### ***Étape 3 : L'affectation des ressources aux activités :***

Il s'agit dans cette étape d'affecter toutes les charges aux différentes activités qui représentent les ressources de fonctionnement de l'activité. Cette affectation suit la procédure suivante :

- Identification des charges
- Identification et choix des inducteurs de ressources
- Répartition des charges entre les activités

#### ***Étape 4 : Le choix des inducteurs :***

Il s'agit de rechercher les facteurs expliquant le mieux les consommations de ressources (charges). La nature de l'inducteur dépend du lien de causalité entre l'activité (ou les activités regroupées) et le volume de l'inducteur.

#### ***Étape 5 : Regroupement des activités et le calcul des coûts unitaires des inducteurs :***

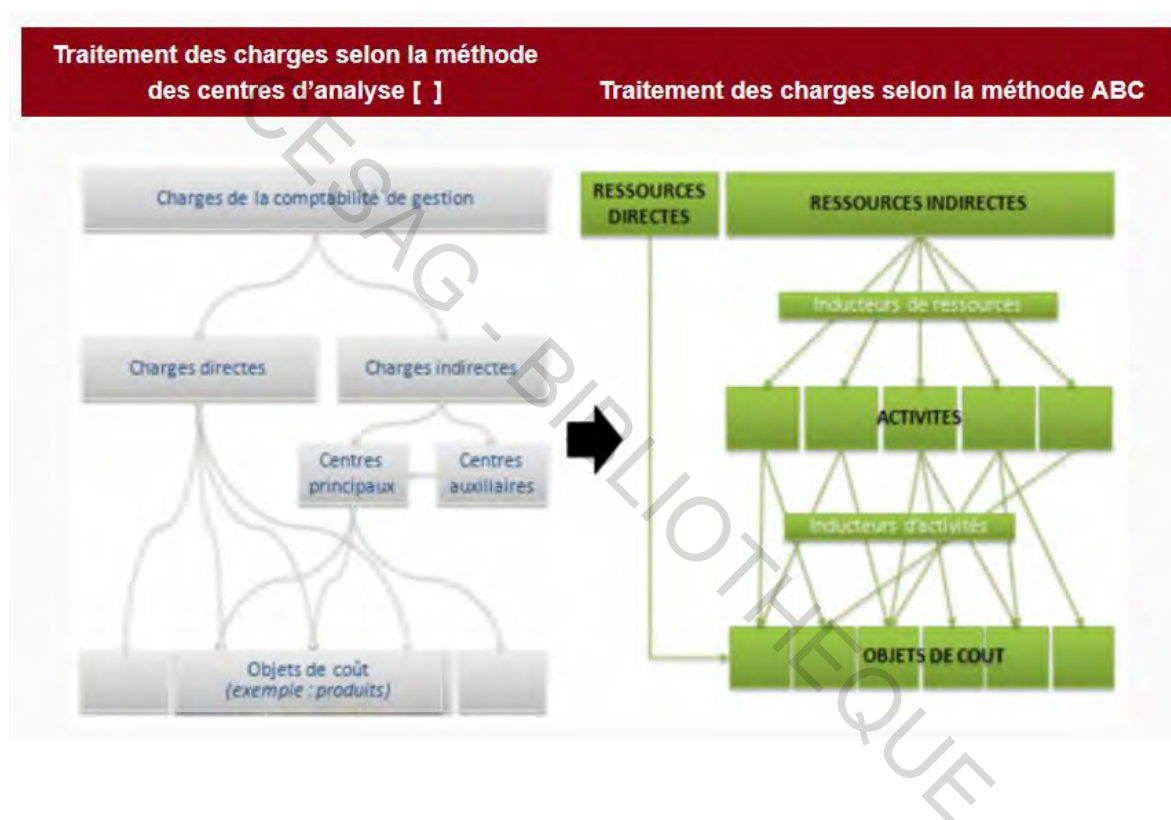
L'existence d'inducteurs communs aux activités permet le regroupement des activités.

Les coûts unitaires des inducteurs sont calculés par le rapport volume des ressources/volume de l'inducteur

**Étape 6 : La détermination des coûts de revient complets à base d'activités :**

Les coûts de revient complets s'obtiennent en incorporant les charges directes et les charges indirectes des centres de regroupement imputées aux coûts au prorata des inducteurs utilisés.

**Schéma 1 :** Démarche de la Méthode ABC comparée à la méthode des centres d'analyse



**Source :** ce schéma est tiré d'un article de Hamid Bachir Bendaoud intitulé : comptabilité par activités (méthode ABC) ; publié le 22 Décembre 2013 par le CREG (Centre de Ressources en Economie Gestion)

**2.2. Les avantages et les limites du calcul des coûts par la méthode ABC**

**2.2.1. Les avantages du calcul des coûts par la méthode ABC**

La méthode ABC propose un changement de vision sur l'organisation reposant sur l'analyse de processus transversaux, et présentant le calcul des coûts des extrants comme moyen et non comme finalité. C'est le moyen de fournir des informations plus précises aux managers sur les



coûts afin d'aider la prise de décisions stratégiques et améliorer le profit de l'entreprise. Ces informations peuvent être utilisées pour le lancement de nouveaux produits/services, la pénétration dans de nouveaux marchés, le choix des processus de production les plus optimaux et le choix des mix produits/marchés. Le lien entre la méthode ABC et la prise de décision peut être appréhendé à deux niveaux : l'objet de coûts et l'activité.

**Niveau « objets de coûts » :** La méthode ABC est utile pour une prise de décision dans plusieurs domaines :

- **Personnaliser la gestion des clients :** Le calcul des coûts par client offre une vision plus claire permettant de distinguer les clients en fonction de leur rentabilité. Ceci permet d'améliorer la prise de décision sur les clients et de personnaliser leur gestion.
- **Identifier les activités qui créent de la valeur au produit/service final** de celles qui n'en créent pas. Elle permet de connaître la part de chaque activité dans la création de cette valeur. La méthode ABC permet de suivre le cheminement des ressources au travers des différentes activités et des objets de coût de l'entreprise. De plus les informations fournies permettent aux entreprises de revoir le processus de design des extrants en utilisant celui qui consomme le moins d'activités sans nuire à la qualité finale (Ittner et Larcker 2002).
- **Améliorer la politique de fixation des prix :** L'analyse des coûts permet d'évaluer la contribution des activités ou des produits à la rentabilité de l'entreprise, elle peut provoquer des changements d'organisation, mais elle ne se substitue pas au marché pour la fixation des prix. Le « vrai » coût complet d'un produit est une chimère, mais la précision de la méthode ABC permet une fixation des prix plus précise et permet des prises de décisions pertinentes. Cette analyse influence l'orientation des entreprises relative aux choix des métiers.
- **Choisir le mix produits/marchés le plus optimal :** Les décideurs ont besoin d'informations de coûts précises et détaillées sur les différentes combinaisons produits/marchés possibles afin de déterminer le mix produits/marchés qui maximise le profit. Selon Partridge et Perren (1998), la comptabilité par activité permet l'obtention d'informations complètes de coûts en se basant sur les simulations des différentes combinaisons produits/marchés.

- **Le budget par activités et le toyotisme** : Les décideurs sont amenés à ajuster leur mix produits/marchés ce qui implique une modification des ressources destinées à la réalisation des activités requises. Selon Cooper et Kaplan (1992), la comptabilité par activité permet d'estimer ces nouvelles consommations des ressources par la réalisation de budget par activité. Cet outil de pilotage permet ainsi de justifier toutes demandes supplémentaires en ressources pour certaines activités, de réduire, voire d'éliminer les gaspillages et de redéfinir l'utilisation des capacités internes afin de la rendre plus optimale. L'objectif de la budgétisation à base d'activités, est de permettre à l'entreprise de **générer le même rendement avec moins de ressources** et d'améliorer en conséquence la rentabilité. Cet objectif suit la philosophie développée par Shingo et Ohno consistant à « Utiliser moins pour faire plus » (le toyotisme).
- **Faire ou faire-faire ?** L'entreprise agit sur un marché concurrentiel, elle doit combiner judicieusement des activités pour créer une valeur intéressante sa clientèle finale en générant une marge (chaîne de valeur). Les informations fournies par la méthode ABC permet au décideur de comparer les coûts des produits/services dans le cas d'une réalisation interne et d'une sous-traitance (Swenson, 1995).

#### Niveau des activités :

- **L'analyse de la chaîne de valeur** : Issue des travaux de Porter (1985, 1999), l'analyse de la chaîne de valeur met en évidence les sources internes de valeur permettant de satisfaire les clients. On y distingue **activités de base, opérationnelles** ou **principales** (cœur du métier) et **activités de soutien** (ou d'appui). Ces activités sont interdépendantes, et les liaisons entre activités conditionnent la création de valeur, comme les activités elles-mêmes. La comptabilité d'activité s'inscrit dans cette logique en révélant le découplage de l'organisation sachant qu'une approche processuelle s'opposerait ainsi à la logique traditionnelle de découpage de l'organisation. Elle facilite l'analyse de l'entreprise en analysant les coûts au niveau de chaque stade de sa chaîne de valeur. Ainsi, elle peut comparer ses coûts avec ceux des clients et des fournisseurs, et prendre des décisions sur l'intégration de certains stades dans sa chaîne interne. Grâce à cette nouvelle lisibilité des coûts, **l'attention des décideurs sera réorientée** des activités élémentaires productives vers des activités porteuses d'attributs de valeur, c'est-à-dire celles qui permettent de maintenir les

avantages concurrentiels et constituent des facteurs de succès. L'entreprise pourra distinguer les activités créatrices de la valeur de celles non créatrices de la valeur et agir en conséquence sur elles.

**Révision de la structure :** Une entreprise à structure verticale crée des barrières de communication qui augmentent les coûts et le temps de réalisation des activités et influence négativement la qualité (Partridge et Perren, 1998). La méthode ABC permet de redessiner l'entreprise afin de la rendre plus cohérente avec la réalité.

- **Une vision « orientée client », Activity Based Management (ABM) :** La comptabilité par activité peut constituer un cadre cohérent et efficace pour la mesure et le pilotage de la performance. En permettant une analyse transversale de l'entreprise, par processus, elle introduit la notion d'activités homogènes. Elle postule que la performance d'une entreprise est le résultat de la coopération entre ses activités. Elle permet donc la compréhension des différents niveaux de performance et détermine ce qui passe réellement au niveau des activités. Sur cette base, des comparaisons sont possibles entre les différentes performances (coûts, délais, qualité). La compétitivité de l'entreprise est ainsi favorisée puisqu'il est possible d'isoler les activités créatrices ou non de valeur ajoutée. Ainsi, la comptabilité par activités fournit des informations permettant un pilotage de la performance fondé sur les processus (ABM). La méthode « Activity Based Management (ABM) » est une représentation de l'entreprise en processus permettant le pilotage et l'orientation des décisions sur le long terme. L'amélioration de la performance par la maîtrise des processus est une méthode qui se caractérise par une **vision « orientée client »** du fonctionnement de l'entreprise.

### ***2.2.2. Les limites du calcul des coûts par la méthode ABC***

Plusieurs études reconnaissent les apports de cette méthode au management de l'entreprise (calcul et la modélisation des coûts, l'analyse de performance, la prise de décision, ...). La méthode ABC est la méthode idéale en théorie mais elle est compliquée à mettre en place. Cette méthode, cohérente avec les évolutions organisationnelles de la production, censée résoudre les problèmes d'inefficacité des systèmes traditionnels de calcul des coûts et améliorer les performances de l'entreprise grâce à l'Activity Based Management (ABM), ne parvient pas à s'imposer. En effet, des recherches portant sur la diffusion de la méthode en France témoignent d'un faible taux d'adoption (environ 16 %), pourquoi ?

Plusieurs facteurs influencent l'adoption et le succès de mise en œuvre de la méthode ABC notamment d'ordre organisationnels et techniques. Parmi les problèmes qui surviennent lors de son implantation, il est question souvent des résistances aux changements, de l'absence d'un planning formalisé pour l'intégration progressive de la méthode et le coût élevé de la mise en œuvre.

- **La résistance au changement** : La méthode ABC a l'ambition de changer le fonctionnement de l'entreprise, tout en prévoyant un changement dans la façon de gérer. La résistance des individus de l'entreprise au changement est considérée comme le premier facteur qui entrave la mise en œuvre de la comptabilité par activité. Synonyme de risque pour les salariés, le changement peut remettre en question leurs intérêts. Cette résistance peut être justifiée si l'entreprise est leader sur son marché, réalise une rentabilité importante ou encore ne subit pas de forte concurrence (Player et Keys, 1995). Ces résistances proviennent également du regroupement des activités qui partagent le même inducteur et qui conduit à additionner des activités appartenant à des processus et à des centres de responsabilité différents. Elle implique le passage d'une vision verticale hiérarchisée, à une vision horizontale cloisonnée de l'entreprise pouvant entraîner des résistances des responsables fonctionnelles de l'entreprise du fait de la redistribution du pouvoir (Mévellec, 1995). Ces derniers auront moins de pouvoir, de prestige et d'importance dans l'entreprise et devront travailler ensemble de façon transversale sans barrière fonctionnelle (Player et Keys, 1995).
- **Les barrières culturelles** : L'appropriation des systèmes de coûts traditionnels par le personnel des entreprises créent chez eux des modèles mentaux, des représentations sur le comportement des coûts dans leurs entreprises. Cette croyance constitue un des obstacles majeurs dans l'implantation d'un système de comptabilité par activité. Une mise en œuvre réussie implique donc un changement de la culture d'entreprise. (Player et Keys, 1995)
- **L'absence d'un plan formel pour agir sur l'information de la méthode ABC** : L'implantation réussie de la méthode ABC requiert nécessairement l'élaboration et la mise en pratique d'un plan d'action. En effet, lors de la mise en œuvre de la méthode ABC, la surestimation de l'information comptable obtenue par la méthode est une erreur. Ce qui est plus important, c'est l'utilité de cette information dans la vie quotidienne de l'entreprise (Player et Keys, 1995).

- **Le modèle est complexe et peu compréhensible** : Les rapports publiés par les services finance/contrôle de gestion contiennent une terminologie comptable complexe, et non comprise par les utilisateurs.
- **Un coût prohibitif** : Décrire des processus est long, pénible à faire et source d'erreurs. Le développement des activités et du management de l'entreprise exige de cette dernière des adaptations de ses outils de gestion. La méthode ABC exige de l'entreprise une mise à jour de son modèle coût en termes de temps afin que les informations comptables soient les plus précises possibles.

Notons par ailleurs, que toutes les entreprises n'ont pas besoin de mettre en place une méthode ABC. Le choix semble dépendre d'une contingence technologique (Bouquin, 2003). Plus l'activité de production de l'entreprise est stable, les activités s'enchaînant toujours de façon plus ou moins identiques, plus l'entreprise peut se contenter de procédures de calcul de coûts simples.

A l'inverse, une entreprise fabriquant des produits qui consomment les ressources d'activité ne s'enchaînant jamais de la même manière devra adopter un système de calcul de coûts permettant de mettre en évidence cette complexité. La méthode ABC sera alors très utile : à l'image du plombier dont les activités sont à chaque fois singulières en fonction du type de chantier qu'il traite et qui devra réaliser un devis pour chacune de ses prestations (Berland N. 2009).

Il semble toutefois nécessaire de relativiser les résultats obtenus par le calcul des coûts pour mesurer et piloter la performance de l'entreprise. Le calcul des coûts guide l'action des managers mais est également sujet à caution. Il est alors question du regard porté sur les outils de gestion et de leur objectivité. Après avoir présenté une partie de la littérature portant sur la méthode ABC relativement à ses fondements, ses définitions, ses avantages et ses inconvénients, nous allons poursuivre dans les développements qui suivent la présentation du cadre méthodologique de notre étude.

## **CHAPITRE II : PRÉSENTATION DE LA MÉTHODOLOGIE**

### **DE NOTRE ÉTUDE**

La présentation de notre méthodologie se fera par la description de notre modèle d'étude théorique (section1) ensuite de notre méthode de collecte et d'analyse des données (section2).

#### ***SECTION 1 : MODÈLE D'ÉTUDE THÉORIQUE***

Nous procéderons d'abord à l'explication théorique du modèle d'étude, avant de présenter le schéma du modèle.

##### ***1.1. Explication du modèle d'étude***

Notre étude consiste à calculer le coût de la prise en charge par le CHNMFT de la fracture du col fémoral chez la personne âgée. Il s'agit d'une étude rétrospective portant sur un dossier d'un patient âgé de soixante-sept (67) ans admis au CHNMFT au mois de juillet et pendant dix(10) pour une prise en charge d'une fracture du col du fémur avec une intervention chirurgicale pour protège intermédiaire de hanche (PIH). L'étude a duré quarante (40) jours du 20 août au 30 septembre 2017.

Pour réaliser l'étude, nous procéderons dans un premier temps à la description du processus de prise en charge de la patiente âgée victime de la fracture du col du fémur. Pour faire la description nous allons d'abord passer par une prise de connaissance générale du processus de prise en charge. Ensuite nous procéderons à l'identification de l'ensemble des activités déroulées pour la prise en charge. Cette phase nous permettra d'avoir la cartographie des activités réalisées pour la prise en charge du patient.

Dans la deuxième phase de notre étude nous procéderons au calcul du coût de revient réel de la prise en charge. Pour cela nous allons recenser d'abord l'ensemble des activités réalisées dans la prise en charge, ensuite nous déterminerons les ressources mobilisées pour ces activités lesquelles seront valorisées à l'aide des inducteurs de ressources ; enfin nous attribuerons à notre objet de coût(le patient) les activités valorisées ceci grâce aux inducteurs de coûts. Après avoir déterminé les coûts des activités réalisées, nous allons faire la somme de ces coûts avec les charges directes pour déterminer le coût de revient réel de la prise en charge.

Une fois le coût réel déterminé, nous passerons à la dernière phase de notre étude qui est l'analyse de ce pour en déduire des recommandations utiles à l'amélioration de la

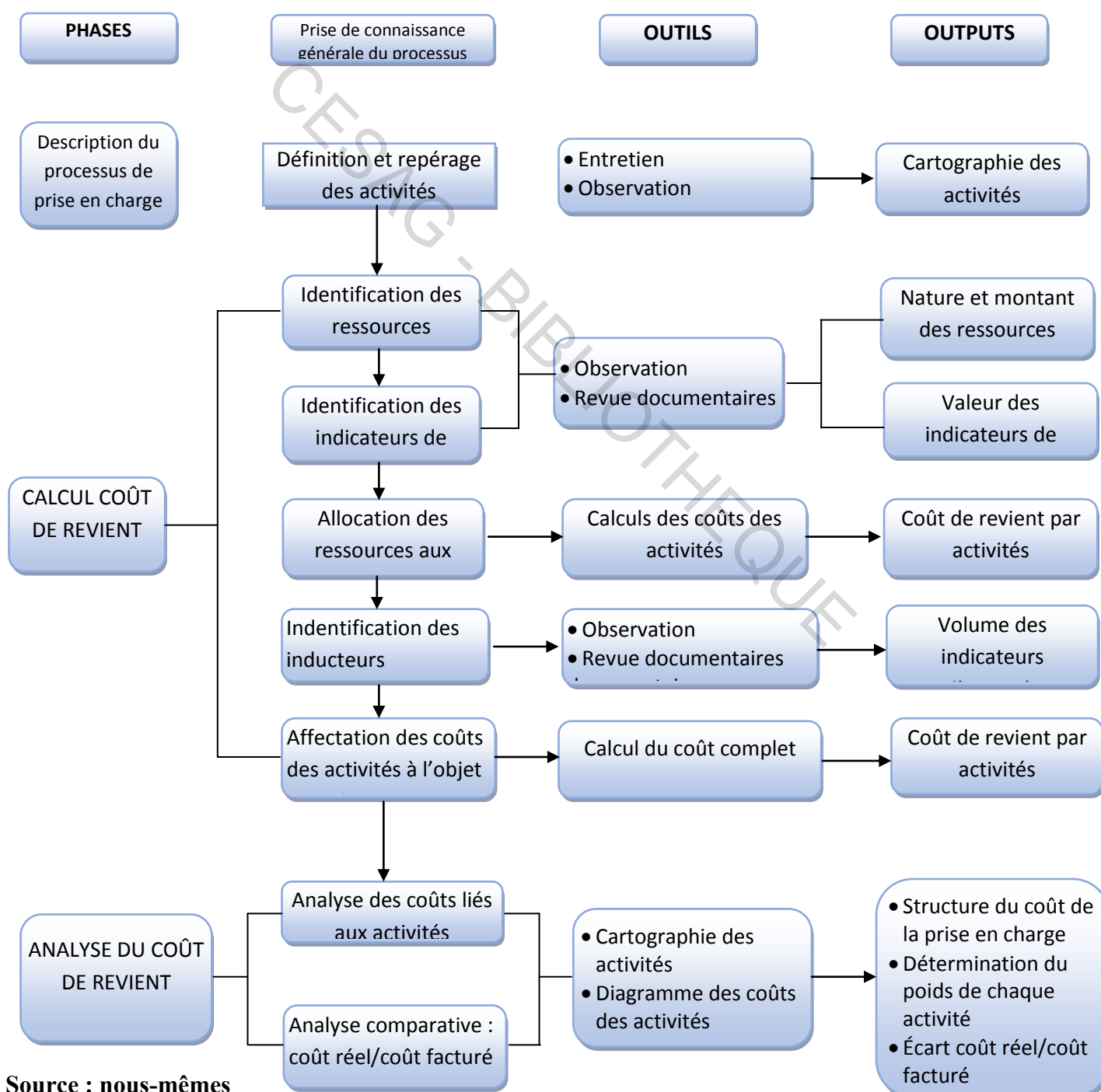
performance des services impliqués dans le processus de prise en charge afin d'aider la structure à voir les éléments sur lesquels agir pour minimiser ce coût.

Après l'explication théorique de notre modèle d'étude nous allons l'illustrer dans le schéma ci-après.

### 1.2. Présentation schématique du modèle d'étude

Le modèle de notre étude est représenté dans le schéma ci-après.

**Schéma 2 : présentation du modèle d'étude (schéma réalisé par nous-même)**



Source : nous-mêmes

## ***SECTION 2 : MÉTHODE DE COLLECTE ET D'ANALYSE DES DONNÉES***

### ***2.1. Méthode de collecte de données***

Le recueil des données a été réalisé grâce à l'utilisation, de façon complémentaire, des trois méthodes classiques de collectes de données. Il s'agit de la revue documentaire, de l'observation et de l'entretien.

Pour la revue documentaire : nous ferons recours à cette technique pour avoir des informations sur les ressources financières et matérielles des services. En effet, la consultation des documents de la comptabilité (financière, matière), des services administratifs et financiers, des registres de la consultation, des hospitalisations et des archives des services cliniques ainsi que les registres de la maintenance et du restaurant, nous permettra de disposer d'informations et de données utiles à notre étude.

S'agissant des entretiens, ils nous permettront de comprendre le fonctionnement des services, le processus de prise en charge de la pathologie et les activités réalisées dans le processus. Les entretiens seront effectués avec les médecins, les paramédicaux et agents administratifs impliqués dans le processus de prise en charge mais aussi avec toute autre personne capable de nous apporter des informations utiles.

L'observation sera utilisée pour vérifier et confirmer les informations obtenues par la revue documentaire et les interviews. Elle sera réalisée dans les services cliniques impliqués dans le processus. Elle nous permettra en outre de voir l'ensemble des ressources mobilisés pour la prise en charge de la pathologie et de comprendre le processus de prise en charge.

Après la collecte et le recueil de données, les données recueillies seront traitées avec des outils et des méthodes pouvant nous permettre de trouver les résultats recherchés et de les analyser.

### ***2.2. Méthode d'analyse des données***

Les données collectées sont traitées par le logiciel Excel pour tracer les tableaux et les graphiques. C'est avec ce même logiciel que nous avons calculé les ressources consommées par les activités du processus et déterminé, en terme de pourcentages, le poids de chaque activité dans le coût de revient total de la prise en charge. Pour le traitement de texte, c'est le logiciel Word qui est utilisé.



Notre analyse sera axée sur les activités du processus, sur les ressources consommées par chaque activité et sur le coût réel trouvé. Ils constitueront les principaux éléments de notre analyse. Ces éléments seront présentés d'abord sous forme de diagrammes et de graphiques, grâce l'utilisation du logiciel Excel, avant de procéder à leur analyse et leur comparaison.

Dans les analyses, nous essayerons de déterminer les éléments qui peuvent expliquer le poids de chaque service dans le processus ainsi que ceux expliquant le pourcentage de ressources consommées par chaque activité et leur proportion dans les charges totales liées à la prise en charge du patient.

La comparaison sera faite entre le coût réel trouvé et le coût pratiqué pour déterminer, s'il y a lieu, l'écart et essayer de trouver ses éléments explicatifs pour pouvoir faire des recommandations pour une meilleure rationalisation des dépenses liées à la prise en charge de cette pathologie.

## **CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE**

Dans cette première partie nous nous sommes efforcés, pour ce qui concerne la revue de la littérature, de rassembler et d'analyser les principaux concepts théoriques qui fondent la méthode ABC.

Ce travail a fait apparaître chez les auteurs, un certain nombre de convergences et de divergences portant soit sur la définition des concepts élémentaires (tâches, processus, activités) soit sur les avantages et les inconvénients de la méthode.

Mais au total, ces développements théoriques ont pu montrer que la comptabilité par activités (CPA) constitue la meilleure méthode pour calculer et comprendre les coûts au sein de l'entreprise. Par ailleurs nous avons exposé dans cette partie la méthodologie que nous comptons adopter pour mener l'étude.

Après cette première partie qui a été consacrée au cadre théorique et méthodologique de notre étude, il reste maintenant à aborder la deuxième partie qui est le cadre pratique de notre étude qui consiste à calculer et à analyser le coût réel de la prise en charge de la fracture du col du fémur chez la personne âgée au sein de CHNMFT.

**DEUXIÈME PARTIE**  
**CADRE PRATIQUE DE L'ÉTUDE**

## **INTRODUCTION**

Dans cette deuxième partie, nous mettons en application la comptabilité par activité (CPA) pour calculer et analyser le coût de la prise en charge de la fracture du col fémoral chez la personne âgée. Mais ce calcul sera précédé de la présentation du CHNMFT, en tant que cadre de l'étude, et de celle du processus de prise en charge de la fracture du col fémoral dont le calcul et l'analyse du coût est l'objet de cette étude.

Après la présentation de l'hôpital et du processus de prise en charge de la pathologie au sein du CHNMFT, nous procéderons au calcul du coût de la prise en charge de la pathologie conformément à notre modèle théorique.

Une fois le coût déterminé, nous ferons d'abord sa comparaison avec le tarif pratiqué, ensuite nous procéderons à une analyse comparative, en termes de ressources consommées, des activités ayant constitué ce coût.

Au terme du calcul du coût et de son analyse, nous ferons des recommandations à l'endroit des autorités de la structure hospitalière pour leur permettre d'améliorer la gestion du processus de la prise en charge de la fracture du col fémoral chez la personne âgée.

## **CHAPITRE III : PRÉSENTATION DU CHNMFT ET DU**

### **PROCESSUS DE PRISE EN CHARGE**

Dans ce chapitre nous allons d'abord présenter le CHNMFT (section 1), le cadre de notre étude, ensuite le processus de prise en charge de la fracture du col du fémur dont le calcul du coût est l'objet de notre étude (section 2).

#### ***SECTION 1 : PRÉSENTATION DU CHNMFT***

La présentation de l'hôpital se fera d'une part à travers son cadre institutionnel (1-2) et, d'autre part à travers son cadre organisationnel (1-3). Mais au préalable, nous allons faire l'historique de la structure et sa situation géographique (1-1).

##### ***1.1. Historique et Situation géographique du CHNMFT***

La connaissance du CHNMFT nécessite de connaître les péripéties de sa création c'est-à-dire son historique, et sa situation géographique.

###### ***1.1.1. Historique***

Touba<sup>7</sup>, capitale du mouridisme,<sup>8</sup> du fait de son statut de communauté rurale<sup>9</sup>, ne disposait pas d'un hôpital malgré le fait qu'elle soit au plan démographique la deuxième localité la plus importante après Dakar (près de 2 millions d'habitats). Dans le souci de répondre à un besoin de plus en plus pressant en infrastructures hospitalières qui soient capables de prendre en charge les nombreux problèmes de santé auxquels étaient confrontées les populations de Touba, le Dahira<sup>10</sup> Mathlaboul Fawzaini, après avoir sollicité et obtenu la bénédiction du khalife général des mourides, prit l'initiative d'y construire un hôpital.

Les travaux ont été débutés en 1998 et ont été achevés le 02 mars 2002 pour un coût global de 3,5 milliards de francs CFA (selon les responsables du Dahira).

Le 25 mars 2005 l'hôpital fut inauguré par le Président de la République et il est baptisé centre hospitalier national Mathlaboul Fawzaini de Touba (CHNMFT) du nom de l'organisation qui l'a construit.

---

<sup>7</sup> Touba est une ville sainte fondée par Cheikh Ahmadou Bamba Mbacké

<sup>8</sup> Le Mouridisme est une confrérie musulmane fondée par Cheikh Ahmadou Bamba Mbacké

<sup>9</sup> NB : la communauté rurale n'existe plus avec l'acte III de la décentralisation les CR sont devenues des communes

<sup>10</sup> Un Dahira est une association de droit privé à vocation religieuse regroupant de talibé de même tarîqa

### ***1.1.2. Situation géographique***

Le CHNMFT est situé à un peu plus de 5 km à l'ouest de la grande mosquée de Touba dans le quartier Dianatoul Mahwa. Il s'étend sur une superficie de 1.5 hectares.

### ***1.2. Présentation du cadre institutionnel***

L'hôpital est érigé en centre hospitalier national de niveau III par le décret n°2005-1202 du 13 décembre 2005.

Il est le seul hôpital de niveau III implanté en dehors de la région de Dakar. L'hôpital a une capacité d'accueil de 200 lits.

Il compte 368 travailleurs composés d'agents étatiques, d'agents contractuels (contractuels du MSAS, contractuels de l'hôpital), des prestataires et des stagiaires.

Les ressources financières de l'hôpital proviennent essentiellement de la tarification à l'activité et des subventions de l'Etat.

Il existe 03 syndicats de travailleurs au sein de l'établissement que sont le SUTSAS, le SYNTRAS et le SAMES.

### ***1.3. Présentation du cadre organisationnel***

Le CHNMFT est structuré en organes d'administration, de gestion, et en services cliniques et médicotechniques.

#### ***1.3.1. L'organe d'Administration***

L'organe d'administration du CHNMFT est le conseil d'administration(CA).Il est l'organe délibérant du CHNMFT. Il est composé de 12 membres nommés par décret présidentiel pour une durée de trois(3) ans renouvelable. Le président du CA est proposé par le khalife général des mourides. Le CA se réunit au moins trois fois par an pour exercer ses prérogatives telles que définies par l'article 8 du décret 98-702 portant organisation administrative et financière des établissements publics de santé.

#### ***1.3.2. L'organe de gestion du CHNMFT***

Le CHNMFT est géré par une direction qui a sa tête un directeur nommé par décret présidentiel et qui assure la gestion générale de l'établissement.

La Direction compte en son sein une cellule de contrôle de gestion, une cellule d'Audit interne, une cellule de communication. Elle compte en outre des services administratifs, financiers, comptables et techniques mais aussi des organes consultatifs (CME, CTE) qui participent, au tour du directeur, à la gestion de l'établissement.

Les services administratifs, financiers comptables et techniques dont est doté le centre hospitalier sont :

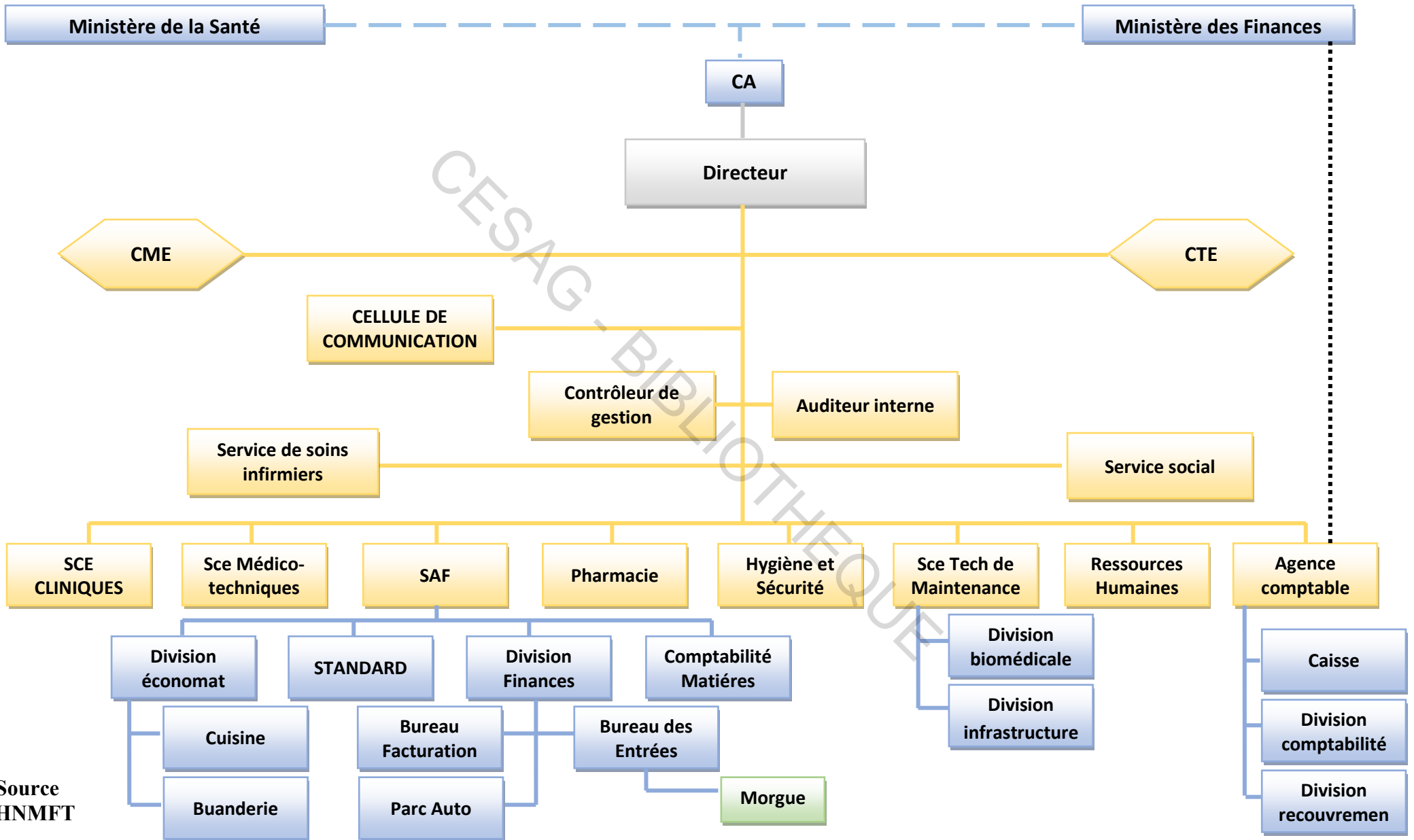
- Un Service Administratif et Financier (SAF) avec des divisions et des sous divisions (bureaux) et d'autres structures à lui rattachées,
- Un service des soins infirmiers,
- Un service social,
- Une pharmacie,
- Un Service Hygiène et sécurité,
- Un Service Technique de maintenance,
- Un Service des ressources humaines,
- L'Agence Comptable.

Certains services du fait de leur importance et leur taille, sont restructurés en divisions et en bureau.

Les organes consultatifs sont le comité technique d'établissement(CTE) et la commission médicale d'établissement(CME)

L'ensemble des organes, des services, des divisions et bureaux qui structurent le cadre organisationnel de l'hôpital ainsi que leurs rapports hiérarchiques sont illustrés par son organigramme ci-dessus.

Figure 2 : L'organigramme du CHNMFT



Source  
CHNMFT



### 1.3.3. Les services cliniques

L'hôpital, tel que présenté dans le tableau ci-après, dispose de 08 services médicaux, de 02 services médico- chirurgicaux et de 08 services chirurgicaux :

**Tableau 01 : les services cliniques du CHNMFT**

Services médicaux	Services médico-chirurgicaux	Services chirurgicaux
1-Consultation externe 2-Médecine 3-Dermatologie 4-Pédiatrie 5-Néphrologie-Hémodialyse 6-Médecine du travail	1-Urgences 2-Anesthésie-réanimation	1-chirurgie générale 2-Orthopédie-Kinésithérapie 3-Gynécologie-obstétrique 4-Urologie 5-Ophtalmologie 6-Bloc opératoire 7-Odontostomologie 8-Oto-rinno-laryngologie

Source : Bureau pool secrétaires du CHNMFT

### 1.3.4. Les services médico-techniques

Les services médico-techniques sont au nombre de 03 :

- Laboratoires d'analyses
- Banque de sang
- Imagerie médicale

Après avoir présenté le cadre institutionnel et organisationnel de l'hôpital, nous allons procéder à la présentation du processus de prise en charge de la pathologie dont l'étude du coût constitue l'objet de cette étude.

## **SECTION 2 : PRÉSENTATION DU PROCESSUS DE PRISE EN CHARGE DE LA FRACTURE DU COL DU FÉMUR**

Cette présentation se fera à travers la définition de la pathologie et la description des étapes de son traitement au sein de CHNMFT.

### **2.1. Définition de la pathologie**

La fracture du col du fémur ou col fémoral est l'un des accidents les plus fréquents mais aussi l'un des plus redoutés chez les personnes âgées.

Le fémur correspond à l'os de la cuisse. Le col du fémur ou col fémoral désigne le haut de cet os de la cuisse, à l'endroit où il s'articule avec le bassin.

On parle de fracture du col du fémur ou fracture de l'extrémité proximale du fémur, lorsque cette partie qui est la plus fine de cet os est brisée.

La fracture du col du fémur se produit le plus souvent à la suite d'un accident de la vie quotidienne. Généralement le patient glisse sur une surface lisse (carreaux) ou encore il se prend les pieds dans un tapis et tombe. Il suffit donc de tomber de sa propre hauteur.

## **2.2. Le processus de traitement de la pathologie au sein du CHNFMT**

Il existe, selon l'orthopédiste, deux manières de soigner une fracture du col du fémur déterminée en fonction de l'âge du patient et de la gravité de la fracture. Le traitement peut être chirurgical ou orthopédique. Généralement, chez les personnes âgées c'est l'intervention chirurgicale qui est le mode de traitement le plus approprié. Dans l'hypothèse d'un traitement chirurgical, deux types d'opération sont également possibles :

- ✓ **L'arthroplastie**, elle consiste à remplacer totalement ou partiellement la tête du fémur par une prothèse composée d'une tige implantée dans le fémur, d'un col et de la tête qui va s'articuler avec le bassin. C'est cette intervention qui est privilégiée chez les personnes âgées.
- ✓ **L'ostéosynthèse** est une méthode chirurgicale recommandée par les personnes qui mènent une vie active. Un long clou et des vis sont posés afin de stabiliser la fracture.

Au sein du CHNFMT, au vu des statistiques fournies par les services de l'orthopédiste, c'est l'arthroplastie avec protège intermédiaire de hanche(PIH) qui est le traitement le plus utilisé pour les personnes âgées.

Ce traitement suit un processus composé de trois phases : une phase préopératoire, une phase opératoire et une phase post- opératoire. Dans chaque phase, des services sont impliqués et des activités sont menées.

### ***2.2.1. Dans la phase préopératoire***

Dans cette phase, c'est le service des urgences qui est le service le plus en vue dans la prise en charge du patient. C'est dans ce service que la prise en charge débute avec la réception et le diagnostic du patient. Ensuite le service saisit l'orthopédiste du dossier. Si ce dernier confirme le diagnostic, notre patient va subir une opération car le traitement de cette pathologie chez la personne âgée nécessite une intervention chirurgicale. A partir de ce moment, le service des urgences commence une autre activité qui est le conditionnement du malade pour l'opération

(bilan sanguin, ECG, écho-cœur). Après le bilan préopératoire, le dossier est présenté à l'anesthésiste pour visite pré-anesthésie(VPA). Si toutefois la VPA est signée par l'anesthésiste, le malade est programmé pour opération ce, après avoir régularisé les actes auprès du bureau des entrées et acheté ses implants. Son séjour dans ce service se termine le jour où il est acheminé au bloc opératoire. Donc c'est dans ce service que notre patient passe plus de temps dans la mesure où toutes ces activités nécessitent une hospitalisation préopératoire dont la durée moyenne est de sept jours. Cependant, il faut noter que le service est appuyé dans ses différentes activités par la radiologie pour le diagnostic, par la cardiologie et le laboratoire pour le besoin du conditionnement.

### ***2.2.2. Dans la phase opératoire***

Dans cette phase, les services impliqués sont : le bloc opératoire, l'orthopédie, l'anesthésie.

Le malade est opéré à la salle 1 du bloc opératoire par le chirurgien orthopédiste. Ce dernier est assisté de deux agents du bloc appelés aides opératoires et de l'anesthésiste qui a anesthésié le patient. Après son opération, le malade est hospitalisé à la chirurgie pour les soins post-opératoires.

### ***2.2.3. Dans la phase post-opératoire***

Dans cette phase c'est la chirurgie générale qui s'occupe de l'hospitalisation du malade pour les soins post-opératoires jusqu'à sa libération par l'orthopédiste. Ces principales phases du processus sont accompagnées d'activités de gestion administrative du dossier relativement au suivi du dossier médical à la facturation des actes et à la délivrance des bulletins d'entrées et de sortie.

## **CHAPITRE IV : CALCUL ET ANALYSE DU COUT DE LA** **PRISE EN CHARGE DE LA FRACTURE DU** **COL DU FÉMUR CHEZ LA PERSONNE** **ÂGÉE**

Dans ce chapitre nous allons calculer le coût réel de la prise en charge (section1) ensuite nous procéderons à son analyse (section2) pour pouvoir faire dans la conclusion les recommandations utiles pour une gestion performante.

### ***SECTION 1 : CALCUL DU COÛT RÉEL DE LA PRISE EN CHARGE***

Pour calculer le coût réel de la prise en charge nous procéderons, comme indiqué dans la partie théorique, à l'identification de l'ensemble des activités déroulées dans le processus de prise en charge de la pathologie (1-1), à l'identification des ressources mobilisées pour la prise en charge(1-2), à la valorisation des ressources mobilisées(1-3) , à leur affectation aux différentes activités du processus (1-4),et enfin à la détermination du coût réel de la prise en charge(1-5).

#### ***1.1. Identification des activités***

Pour identifier et recenser les activités déroulées par les services de l'hôpital pour la prise en charge de notre patient, nous avons adopté la démarche qui suit.

D'abord nous avons interrogé les médecins, les paramédicaux et autres agents qui ont eu à intervenir dans le processus de prise en charge sur les différentes tâches qu'ils ont eues à exécuter et sur le but poursuivi dans l'exécution de celles-ci et quelles sont les ressources mobilisées lors de l'exécution des différentes tâches.

Ensuite nous avons procédé à l'identification de toutes les tâches qui concourent au même but pour les regrouper afin qu'elles constituent une activité. C'est ainsi que nous avons pu recenser plusieurs activités déroulées dans les trois phases du processus.

Mais, c'est seulement les activités que nous avons estimées significatives<sup>11</sup> dans le processus de prise en charge de notre patient qui seront retenues.

---

<sup>11</sup> Par activité significative, on entend une activité déterminante dans la prise en charge et dont l'exécution engendre un coût appréciable.

C'est ainsi que nous sommes parvenus à recenser douze(12) activités significatives dans le processus. Ces activités se divisent en activités administratives et en activités cliniques.

Les activités administratives sont celles qui n'impliquent pas un acte médical ou paramédical. Elles concernent plutôt la gestion administrative du dossier du patient

Les activités cliniques sont quant à elles, celles qui sont exercées par les médecins et/ou les paramédicaux dans le cadre de la prise en charge médicale du patient. L'ensemble des activités du processus de prise en charge sont présentées dans le tableau ci-après

Tableau 2 : liste des activités déroulées et leur localisation dans le processus et dans les services

Activités administratives	Activités cliniques	P1	P2	P3	Lieu d'exécution de l'activité
Enregistrer son admission dans le service		x	x	x	Urgences Chirurgie générale Bloc opératoire
Ouvrir un dossier médical pour le patient		x			Urgences
Gérer le dossier du patient		x		x	Urgences Chirurgie générale
	Accueillir et installer le malade	x			Urgences
	Examiner le patient	x			Urgences
	Préparer le patient à l'opération	x			Urgences
	Surveiller le malade	x		x	Urgences Chirurgie générale
	Faire la VPA	x			Urgences
	Anesthésier le patient		x		Bloc orthopédie
	Opérer le patient	x		x	Urgences Bloc
	Procurer des soins au patient	x		x	Urgences Chirurgie générale
	Visiter le malade	x		x	Urgences Chirurgie générale

**P1** indique la phase préopératoire, **P2** indique la phase opératoire, **P3** indique la phase post-opératoire

**X** indique que l'activité est exercée dans cette phase

**Source** : nous même

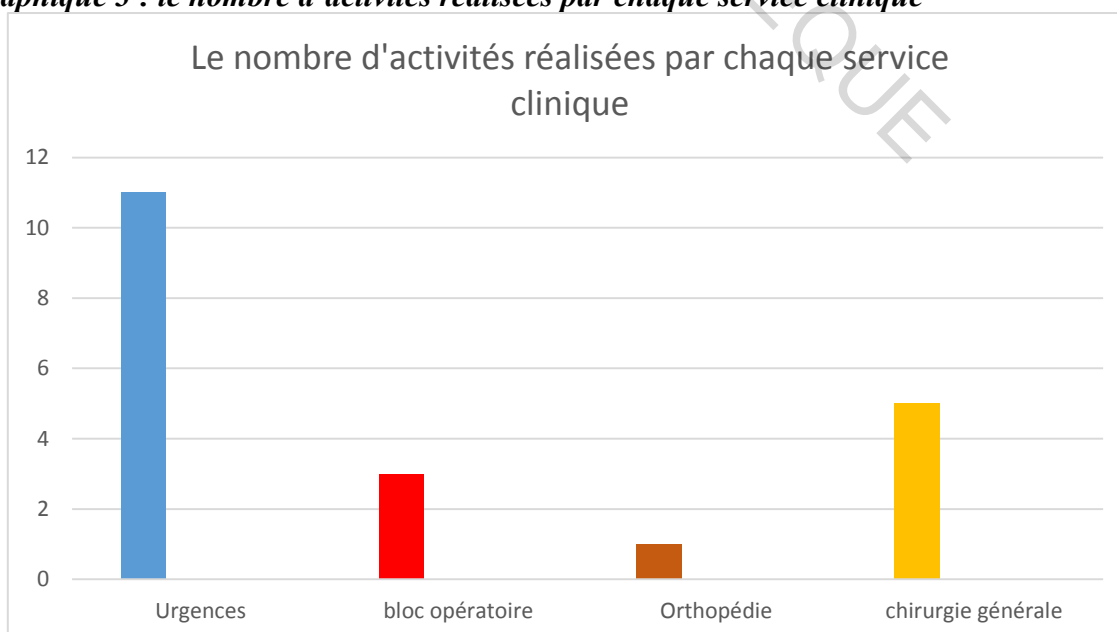
Au regard de ce tableau, les activités cliniques représentent 75% de l'ensemble des activités réalisées pour la prise en charge contre 25% pour les activités administratives (voir graphique 2). Cette situation est normale dans la mesure où pour une prise en charge médicale on attend plus d'activités cliniques qu'autres activités. Le tableau montre par ailleurs que les activités notamment celles cliniques sont réalisées dans leur majorité au service des urgences (voir graphique 3) et c'est dans ce service que le patient a passé plus de jours (7j/10j)

**.Graphique2 : Activités cliniques et activités administratives réalisées**



Source : nous même

**Graphique 3 : le nombre d'activités réalisées par chaque service clinique**



Source : nous même

## **1.2. Identification des ressources mobilisées par l'hôpital dans la réalisation des activités du processus**

La réalisation des activités entrant dans le cadre de la prise en charge de notre patient a nécessité, de la part de l'hôpital, la mobilisation de ressources qui constituent des charges dont certaines sont directes et d'autres indirectes.

Nous allons d'abord procéder à l'identification des charges directes (1-2-1), ensuite à celle des charges indirectes (1-2-2).

### ***1.2.1. Identification des charges directes***

La réalisation des activités entrant dans le cadre de la prise en charge de notre patient a nécessité, de la part de l'hôpital, la mobilisation de ressources qui constituent des charges pour la structure. Certaines de ces charges sont directement affectables à notre patient. Il en est ainsi : de la main d'œuvre directe (1-2-1-1), les produits pharmaceutiques utilisés pour notre patient et les repas qui lui ont été servis (1-2-1-2).

#### ***1.2.1.1. La main d'œuvre directe***

La main d'œuvre directe est le personnel médical, paramédical et d'appui directement engagé dans les activités cliniques et administratives de prise en charge de notre malade. Donc c'est le personnel de l'hôpital qui a consacré un temps de travail bien déterminé à notre patient dans le cadre de sa prise en charge.

- ✓ **Pour la main d'œuvre directe médicale**, quatre médecins sont impliqués dans le processus de prise en charge. Il s'agit de :
  - 01 médecin du service des urgences pour la consultation de notre patient,
  - 01 orthopédiste pour l'intervention chirurgicale
  - 01 cardiologue pour l'ECG et l'Echo cœur,
  - 01 anesthésiste pour la VPA et l'anesthésie de notre patient.
- ✓ **Pour la main d'œuvre directe paramédicale nous avons :**
  - 01 technicien en biochimie pour les analyses,
  - 01 technicien supérieur en radiologie pour les radios
  - 05 aides et assistants infirmiers dont un aide et un assistant infirmiers au bloc opératoire pour aider le chirurgien, un aide infirmier au service des urgences et un aide infirmier à la chirurgie pour les soins infirmiers pré et post-opératoires.

- ✓ **Pour le personnel d'appui**, nous avons 02 brancardiers (01 aux urgences et 01 à la chirurgie générale) pour le transport de notre patient, 01 technicien de surface chargé du nettoyage de la salle d'opération où est opéré notre malade.
- **Pour la gestion administrative** du dossier, nous avons 03 surveillants de service ,01 secrétaire et 01 agent administratif

**Tableau 3 : Récapitulatif de la main d'œuvre directe médicale et paramédicale déployée**

<i>Main d'œuvre médicale</i>	<i>Main d'œuvre paramédicale et de soutien</i>	<i>main d'œuvre administrative</i>
01 urgentiste 01 orthopédiste 01 anesthésiste 01 cardiologue	01 technicien sup radio 01 technicien en biochimie 05 aides et assistants infirmiers 02 brancardiers	03 surveillants de service 01 agent administratif 01 secrétaire

**Source : nous même**

#### **1.2.1.2. : les charges directes en produits pharmaceutiques et en repas**

Il s'agit des produits et médicaments appartenant à l'hôpital utilisés pour soigner le patient et les repas fournis au patient par l'hôpital pour son alimentation.

##### ➤ **Pour les charges directes liées aux produits pharmaceutiques :**

La prise en charge de notre patient a entraîné dans certains services la consommation de ressources en produits pharmaceutiques et médicaments pour le compte de notre patient. Donc les produits pharmaceutiques et les médicaments appartenant à l'hôpital et qui ont été utilisés pour la prise en charge médicale du patient doivent être valorisés et directement affectés à celui-ci.

##### ➤ **Pour les charges directes liées à la restauration :**

L'hôpital fournit des repas (petit déjeuner, déjeuner, dîner) aux malades hospitalisés durant toute la durée de leur hospitalisation. Ces repas fournis constituent des charges pour l'hôpital. Donc pour chaque malade hospitalisé on peut déterminer et valoriser sans ambiguïté le nombre de plats en petit déjeuner, déjeuner et dîner qui lui ont été servis durant son séjour.

En dehors de ces charges directement affectables à notre patient, l'hôpital supporte d'autres charges dans le cadre de la prise en charge du patient. Mais ces charges sont des charges indirectes car communes à plusieurs objets de coûts dont notre patient. Donc ces charges doivent être évaluées avant de trouver la part qui doit revenir à notre patient.



### ***1.2.2. Identification des charges indirectes***

Ces charges sont les charges d'amortissements et d'autres charges indirectes

#### ***1.2.2.1. Les charges d'amortissements***

Ce sont les charges liées aux amortissements du matériel médical, du matériel hôtelier, du mobilier de bureau et des bâtiments utilisés dans le cadre de la prise en charge du patient. Cependant les petits matériels<sup>12</sup> médicaux utilisés dans le processus ne seront pas considérés comme des immobilisations mais comme des charges liées aux petits matériels.

#### ***1.2.2.2. Les autres charges indirectes***

La prise en charge a nécessité aussi l'utilisation d'autres ressources. En effet, les services engagés dans le processus de prise en charge consomment un certain nombre de ressources qui constituent des charges qui doivent être réparties entre les différentes activités déroulées dans le service et imputées à tous les patients pour lesquels ces activités sont déroulées. Ces ressources consommées que nous dénommons, ici, autres charges sont :

##### **➤ Les charges d'électricité et de communication ;**

Les services, dans leur fonctionnement, consomment de l'électricité et font des communications. Cela constitue des charges supportées par les services dans l'exercice de leurs activités. Donc notre patient doit en prendre une part dès l'instant qu'il a bénéficié des activités de ces services.

##### **➤ Les charges liées au petit matériel et outillage médical utilisé ;**

Ces charges sont constituées de petits matériels médicaux qui ne peuvent être considérés comme des immobilisations du fait de leur faible valeur économique et de leur courte durée de vie. Mais du fait de leur emploi dans le processus ils doivent être valorisés et imputés aux différents objets de coûts concernés dont notre patient.

##### **➤ Les charges liées aux consommables et fournitures de bureau ;**

Les activités déroulées ont consommé des imprimés, ont nécessité l'utilisation de l'ordinateur pour l'enregistrement du dossier du malade mais également des stylos et autres fournitures de

---

<sup>12</sup> On entend par petit matériel, un matériel dont la valeur ne dépasse pas 50 000 FCFA

bureau pour prescrire des examens, des analyses et écrire des rapports. Toutes ces ressources utilisées représentent des coûts pour la structure.

➤ **Les produits d'entretien ;**

Les produits d'entretien sont utilisés pour le bon fonctionnement des services donc leurs charges doivent être réparties entre toute les activités du service et imputées aux objets de coûts concernés par ces activités.

➤ **Les charges de nettoyage ;**

Le nettoyage participe au bon fonctionnement des services. Comme les autres charges, les charges de nettoyage sont communes à toutes les activités du service donc répartissables aux différents objets de coût du service.

➤ **Les charges de gardiennage ;**

Les services sont gardés par des ASP. L'hôpital paie ce service de gardiennage donc il supporte un coût qui doit être réparti entre les services bénéficiaires avant d'être imputé aux patients pris en charge dans ces services.

➤ **Les charges liées à la maintenance des services ;**

Le service de la maintenance intervient dans presque tous les services pour réparer et entretenir le matériel médical et hôtelier de ces services. Cette maintenance externe, qui participe du bon fonctionnement des services, a un coût. Donc les malades pris en charge dans ces services doivent supporter ces coûts. Notre patient étant pris en charge dans ces services, en doit supporter une part.

Nous remarquons que dans les charges répertoriées, les charges liées à la fourniture d'eau n'y figurent pas. Cela s'explique par le fait qu'à Touba, l'eau des forages est gratuite et l'hôpital bénéficie de cette gratuité.

En outre nous avons inclus dans les charges les matériels et produits qui à la charge du patient.

Après avoir identifié les différents types de charges supportées par la structure hospitalière, nous allons procéder à leur évaluation en distinguant les charges directement affectables à notre patient des charges indirectes. Pour les charges directes ce sont la main d'œuvre directe,

les produits pharmaceutiques fournis par l'hôpital pour les soins de notre malade, les repas servis à notre patient durant son séjour à l'hôpital. Pour les charges indirectes ce sont toutes les autres charges qui ne peuvent pas être directement affectées à notre patient mais qui ont contribué à sa prise en charge dans les différents services impliqués dans le processus.

### **1.3. Valorisation des ressources mobilisées par le CHNMFT pour la prise en charge de la pathologie**

Les ressources mobilisées sont constituées de charges directement affectables au patient et des charges indirectement imputables à notre objet de coût. Donc il s'agira de valoriser les charges directes affectables au patient (1-3-1) et les charges indirectes qui seront imputées à notre objet de coût après répartition à travers les activités réalisées (1-3-2).

#### ***1.3.1. Valorisation des charges directes supportées par la structure***

Après avoir identifié toutes les charges directes entrant dans la prise en charge de patient qui sont la main d'œuvre directe et les autres charges directes, nous allons procéder à leur évaluation.

##### ***1.3.1.1. Valorisation des charges de main d'œuvre directe***

Cette main d'œuvre directe est composée de médecins spécialistes, de paramédicaux et de deux brancardiers. Ils ont consacré un temps de travail direct pour le patient qui doit être valorisé.

##### **✓ Pour la charge des médecins spécialistes :**

Tous les médecins spécialistes impliqués dans le processus de prise en charge sont des agents étatiques c'est-à-dire leurs salaires sont pris en charge par l'Etat. Donc l'hôpital ne leur verse que des primes et indemnités. Chaque mois, chacun de ces médecins spécialistes perçoit en primes et indemnités un montant de 545 000 frs CFA de l'hôpital. La charge horaire hebdomadaire d'un médecin est de quarante heures soit une charge horaire mensuelle moyenne de cent soixante heures. En rapportant cette charge horaire mensuelle au montant perçu, le coût horaire en indemnités et primes pour le médecin spécialiste est de 3 406 frs CFA l'heure. Donc les charges de main d'œuvre directe liées aux médecins impliqués sont présentées dans le suivant ci-après.

**Tableau 4 : les charges de la main directe médicale**

Médecins	Activités réalisées	Durée de l'activité	Coût
Urgentiste	Examiner	30 mn	1 703 frs
	Visiter	05mn	284 frs
Cardiologue	ECG	05mn	284 frs
	Echo cœur	30mn	1 703 frs
Orthopédiste	Opérer	1h30mn	5 109 frs
	Visiter le patient	05mn	284frs
Anesthésiste	Faire la VPA	10mn	568 frs
	Anesthésier	1h30mn	5 109 frs
<b>TOTAL</b>		<b>4h25mn</b>	<b>15 043 frs</b>

Source : nous même

NB : L'activité « anesthésier » comprend aussi la présence de l'anesthésiste durant toute l'opération.

✓ **Pour les charges de la main d'œuvre directe paramédicale**

-L'heure de travail du technicien supérieur en radiologie, qui est un agent étatique, coûte 1228 frs CFA à l'hôpital en termes de primes et indemnités versées à cet agent. Etant donné qu'il a consacré quarante minutes pour faire les quatre radios (deux radios diagnostics et deux radios contrôles en raison de dix minutes par radio), sa charge en main d'œuvre directe est de **819 frs CFA**.

Le technicien en biochimie, en tant agent contractuel de l'hôpital lui coûte **2 035 frs CFA** par heure de travail. Les sept analyses<sup>13</sup> prescrites à notre patient sont réalisées par un technicien pour une durée moyenne d'une heure. Donc la charge liée à cette main d'œuvre directe est de 2035frs CFA.

Pour les cinq aides infirmiers, si l'on divise le montant mensuel de leurs salaires et primes mensuels reçus de l'hôpital par leurs charges horaires mensuelles, l'heure de travail de cette catégorie professionnelle est de 1900 frs CFA pour chaque agent. Ces cinq agents ont consacré 4 heures 35mn de leur temps de travail à notre patient durant son séjour dans la structure hospitalière. Donc leur main d'œuvre directe est estimée à **8 708 frs CFA**.

Pour les brancardiers qui s'occupent de transporter et d'installer notre patient pour les besoins de sa prise en charge aux urgences, à la radio, au bloc et à la chirurgie, ont consacré pour les

<sup>13</sup> Les sept analyses prescrites sont : NFS, CREAT, GAJ, AZOT, TP, GSRH, TCK

deux un total 25 mn de temps de travail pour le transport du malade. Le coût en termes de main d'œuvre directe est de **290 frs**. Tous les calculs relatifs au coût horaire de la MOD sont en **annexe**

Au total la main d'œuvre directe paramédicale et de soutien s'élève à **11 852 frs CFA**.

✓ **Pour la main d'œuvre administrative**

La prise en charge a nécessité la réalisation d'activités administratives liées à la gestion administrative du dossier du malade. Ces activités administratives sont exécutées par les trois surveillants de service (urgences, bloc, chirurgie générale), la secrétaire de la chirurgie et l'agent chargé de facturer les actes au bureau des entrées. L'heure de travail d'un surveillant de service coûte **1229 frs** à l'hôpital en termes de primes et indemnités donc pour les 45 mn consacrées par cette catégorie d'agent pour la gestion administrative du dossier, la charge en main d'œuvre directe est de **922 frs**. Le coût horaire de la main de la secrétaire est de **1910 frs** donc les trois minutes qu'elle a consacrées au dossier de notre malade coûte 96 frs. Pour l'agent administratif, il a consacré quinze minutes de main d'œuvre directe pour facturer les différents actes effectués sur notre patient donc le coût de sa main d'œuvre directe est de **428 frs**.

Au total la main d'œuvre directe administrative s'élève à **1 446 frs**

Globalement, la charge liée à la main d'œuvre directe utilisée pour la prise en charge de notre patient est récapitulée dans le tableau ci-après.

**Tableau 5 : récapitulatif des charges de main d'œuvre directe**

<b>Main d'œuvre directe</b>	<b>Coût</b>
Main d'œuvre médicale	15 043 frs CFA
Main d'œuvre paramédicale et de soutien	11 852 frs CFA
Main d'œuvre administrative	1 446 frs CFA
<b>TOTAL</b>	<b>28 341 frs CFA</b>

**Source : nous même à partir des données collectées**

**1.3.1.2. Valorisation des autres charges directes**

Après la main d'œuvre directe, d'autres charges directes ont été générées par la prise en charge et doivent être valorisées, il s'agit :

❖ **Les charges directes en produits pharmaceutiques** : Des produits pharmaceutiques ont été mis à la disposition des services, lesquels les utilisent dans leurs différentes activités cliniques. Il en est ainsi du laboratoire qui, pour faire les analyses prescrites à notre malade (NFS, GSRH, AZOT, GAJ, TP, TCK, CREAT), utilise des réactifs, des tubes et autres consommables de laboratoire. Il en est de même des services de l'anesthésie et de la radiologie qui ont utilisé des produits pharmaceutiques directement imputables à notre patient. Pour anesthésier notre malade pendant son opération, les produits utilisés par l'anesthésiste sont : 03 électrodes, 01 rachi anesthésie, du fentanyl, du bupivacaine, de l'éphédrine et de l'oxygène. Il faut noter qu'on est dans l'hypothèse d'une anesthésie locorégionale<sup>14</sup>.

Pour les radios prescrites à notre malade, 04 films de format 36 x 43 seront nécessaires. Par ailleurs, un champ et trois blouses à jeter sont utilisés pendant l'opération. Au total les charges directes en produits pharmaceutiques sont estimées à **29 200 frs.**

❖ **les charges directes liées aux repas fournis à notre patient**

Notre malade a séjourné aux urgences pendant sept(07)<sup>15</sup> jours pour le conditionnement à l'opération et a fait trois(03) jours à la chirurgie générale pour les soins post opératoires soit un séjour de dix(10) jours. Durant tout ce temps, l'hôpital fournit à notre malade trois repas par jour à savoir un petit déjeuner, un déjeuner et un diner. Ces trois repas journaliers constituent une charge pour l'hôpital qui est directement imputable à notre patient. La cellule de contrôle de gestion avait déjà calculé le coût moyen de revient d'un plat qui est de 485 frs. Nous avons repris ce coût unitaire et nous l'avons multiplié par trois (nombre de plats servis par jour à notre patient) avant de le multiplier par dix (nombre de jours séjournés à l'hôpital). Au total, la charge directe en repas pour notre malade durant son séjour à l'hôpital est de **14 550 frs.**

Au total, les charges directement affectables à notre patient s'élèvent à **72 091 frs CFA.**

---

<sup>14</sup> Une Anesthésie locorégionale est une anesthésie partielle qui ne concerne que la partie à opérer

<sup>15</sup> Les sept jours sont dus en partie par la programmation pour l'opération

**Tableau 6 : Récapitulatif des charges directes**

Charges directes	Coût total
Main d'œuvre directe	28 341 frs
Produits pharmaceutiques	29 200 frs
Repas servis	14 550 frs
<b>TOTAL</b>	<b>72 091 frs</b>

**Source : nous même à partir des données collectées**

Après avoir évalué les charges directement imputables à notre patient, nous allons procéder à la valorisation des autres charges indirectes lesquelles, contrairement aux charges directes, sont des charges communes. Autrement dit, ces charges ne peuvent pas dans leur entièreté être totalement imputées à notre patient parce qu'elles ne lui sont pas totalement consacrées. Elles doivent être partagées entre tous les objets de coûts bénéficiaires des activités pour lesquelles ces ressources ont été mobilisées dans les différents services de production.

Les charges indirectes valorisées, sont celles consommées par les services impliqués dans le processus pendant le premier semestre de l'année 2017.

Donc après leur valorisation, elles vont faire l'objet d'une répartition

### **1.3.2. Valorisation des charges indirectes**

Les charges indirectes à valoriser sont les charges d'amortissement pour les biens immobiliers et mobiliers, et toutes les autres charges supportées par la structure dans le cadre de cette prise en charge mais qui ne peuvent être imputées à un seul patient. Car étant des charges communes à partager entre plusieurs objets de coût.

#### **1.3.2.1. Valorisation des charges liées aux amortissements**

- ✓ **Pour les bâtiments administratifs et commerciaux :** la structure hospitalière pratique un amortissement linéaire et la dotation annuelle pour l'amortissement des bâtiments administratifs et commerciaux est de **53 576 306 frs.**<sup>16</sup>

Mais étant donné que l'hôpital n'a pas encore mis en place une comptabilité de gestion, cette dotation globale n'a pas été répartie entre les différents bâtiments abritant les services. Donc

<sup>16</sup> Ce montant a été trouvé à partir des états financiers de 2015

avant d'évaluer les charges d'amortissement imputables à la prise en charge de notre patient concernant l'usage des bâtiments, nous avons procédé au préalable à une répartition de cette charge entre les différents bâtiments existants dans la structure.

C'est ainsi que pour le service des urgences sa charge d'amortissement annuelle est estimée à 133 941 frs ce qui équivaut à 66 971 frs pour les six mois concernant notre étude. Pour la chirurgie générale sa dotation annuelle aux amortissements est évaluée à 267 882 frs soit 133 941 frs pour le semestre.

Au bloc opératoire le patient est opéré à la salle 1 que le chirurgien orthopédiste partage avec l'ORL dont trois jours pour l'orthopédiste et deux jours pour l'ORL. Donc les trois cinquième de la charge d'amortissement de cette salle reviennent aux activités chirurgicales de l'orthopédiste et cette fraction est évaluée à 321 458 frs soit un montant de 160 729 frs pour les six(6) mois considérés pour notre étude.

Au total, les charges d'amortissement liées aux bâtiments abritant les principaux services impliqués dans la prise en charge de notre patient pour le semestre considéré sont de : **66 971 frs** pour le service des urgences, **133 941 frs** pour la chirurgie générale et **160 729 frs** pour la salle 1 du bloc opératoire. Ces charges sont communes à plusieurs activités. Donc elles doivent être réparties entre ces activités avant d'imputer à notre objet de coût sa part sur ces charges.

- ✓ **Pour les matériels médicaux :** Les matériels médicaux utilisés dans le cadre de la prise en charge de notre patient ont été totalement amortis selon les données fournies par la comptabilité financière (cf états financiers CHNMF 2015 : détail des immobilisations et des amortissements).

Mais compte tenu du fait qu'une partie de ce matériel, présente un coût économique important, il requiert du point de vue de la comptabilité de gestion qu'on continue à les amortir tant qu'ils sont utilisés dans le processus de production.

C'est ainsi que nous avons pu déterminer à travers le tableau suivant, les charges d'amortissement liées à ces matériels médicaux présentant un coût économique assez important. Il faut noter qu'il y a un matériel médical tels que le tensiomètre, le glucomètre, le thermomètre et le stéthoscope utilisés mais compte tenu du fait qu'ils n'ont pas un coût économique important mais utiles dans le processus, ils seront considérés comme des charges liées aux petits matériels et outillages et non comme des immobilisations à amortir.



**Tableau 7 : charges d'amortissement d'une partie du matériel médical utilisé dans le processus**

Matériels médicaux	Valeur du matériel	Amortissement annuel	Amortissement semestriel
Table de consultation	530 000	74 200	37 100
Table opératoire ortho	19 303 930	2 702 550	1 351 275
Matériels orthopédiques	6 500 000	2 170 500	1 085 250
Ensemble appareil radio numérique	15 450 000	2 163 000	1 081 500
Moniteur de surveillance	2 140 000	299 600	149 800
Respirateur	1 000 000	140 000	70 000
Bistouri électrique	3 000 000	214 286	107 143
Amplificateur de brillance	8 796 100	1 231 454	615 727
Appareil échographique	7 000 000	980 000	490 000

Source : états financiers 2015 du CHNMF

**NB** l'amortissement est linéaire, le taux d'amortissement est de 14% et les montants sont en francs CFA

- ✓ **Pour le matériel hôtelier :** tout le matériel utilisé par notre patient (lit, matelas houssé, table de chevet, chariot, plafonnier) est totalement amorti selon les informations fournies par les services de la comptabilité financière. Mais comme l'hôpital continu à les utiliser dans ses activités productives, des charges d'amortissement seront retenues du fait de cet usage. Donc en tenant compte de leurs valeurs actuelles et de leur durée de vie comptable, la charge d'amortissement annuelle de ce matériel est de **33 000 frs.**
- ✓ **Pour le mobilier de bureau :** Le mobilier considéré est celui se trouvant dans les bureaux des surveillants de services , des secrétaires et agent administratif chargés de la gestion administrative du dossier du patient. Le montant des charges liées à leur amortissement est de 497 640 frs soit **248 820 frs** pour le semestre.
- ✓ **Pour le matériel informatique :** la charge d'amortissement du matériel informatique mobilisé dans le cadre de la prise en charge de notre patient s'élève à 300 000 frs ce qui correspond à une charge semestrielle de **150 000 frs.**

- ✓ **Pour les logiciels et installations techniques :** ils font parties des biens incorporels de l'hôpital et leur usage génère des charges liées à leur amortissement. La charge d'amortissement pour l'année 2017 sera de 1 147 774 frs (cf états financiers 2015 de CNHMF) ce qui correspond à une charge semestrielle de **573 887 frs.**

### *1.3.2.2. Valorisation des autres charges indirectes*

Les autres charges indirectes à valoriser sont les charges de fournitures de bureau, les produits d'entretien, les consommables médicaux, le nettoyage, le gardiennage et les charges de communication.

#### *1.3.2.2.1. Valorisation des charges de fournitures de bureau, de produits d'entretien et des consommables médicaux*

Les services, pour mener à bien leurs activités, ont besoin de fournitures de bureau, de produits d'entretien et de consommables. Les charges liées à ces fournitures et produits constituent des charges qui doivent être réparties entre les différentes activités du service avant d'être imputées aux objets de coût. D'après les données du comptable matière la consommation en fournitures et produits d'entretien au premier semestre de nos principaux services concernés par la prise en charge, se présente comme indiqué dans le tableau ci-après.

**Tableau 8 : les charges de fournitures de bureau, de produits d'entretien et de consommables (1<sup>er</sup> semestre 2017)**

Services	Fournitures de bureau	Produits d'entretien	Imprimés
Urgences	105 000	205660	1104 000
Orthopédie	83400	251000	84000
Bloc	89400	245000	84000
Chirurgie	105400	202100	552000

**Source : le comptable des matières**

**NB :** Les montants sont en francs CFA

#### *1.3.2.2.2. Valorisation des charges de nettoyage, de gardiennage, d'électricité et de communication*

Le tableau suivant nous donne pour les services concernés le montant de chacune de ces charges.

**Tableau 5 : les charges supportées par les services concernés pour le 1<sup>er</sup> semestre 2017**

Services	Nettoient	Gardiennage	Communication	Électricité
Urgences	57 776	354 000	61430	847 656
Orthopédie	8 625	88 500	14206	236 020
BLOC	88 830	354 000	85042	3 185 664
Chirurgie	294 231	264 500	111018	1 913 085

**Source : nous même à partir des données collectées et retraitées**

**NB** : Les montants des charges sont en francs CFA

### **1.3.2.2.3. Valorisation des charges de petits matériels et outillages**

Les petits matériels et outillages utilisés dans le processus sont constitués de pair de ciseaux, de glucomètre, de tensiomètre, de thermomètre. Ce petit matériel du fait de leur faible valeur économique et leur courte durée de vie (moins de deux ans) est considéré comme charge de petits matériels. De plus ces petits matériels peuvent être mis au rebut du jour au lendemain ou même s'abîmer à tout moment par conséquent ils ne peuvent pas être considérés comme des immobilisations. Ces charges sont évaluées à **60 000 frs.**

Après avoir évalué les charges directes et indirectes, nous allons procéder à la répartition des charges indirectes entre les différentes activités des services concernés.

Si l'imputabilité des charges directes à notre malade ne peut pas poser problème, ce sont des ressources qui lui sont directement affectées, il en est autrement pour les charges indirectes. En effet, les charges indirectes ici évaluées, la structure ne les a pas dépensées pour notre patient seul. Ce dernier partage ces charges avec les autres patients pris en charge dans ces services. Donc avant de pouvoir déterminer la part qui revient à notre patient dans ces charges, nous devons faire une répartition de ces charges entre les différentes activités qui les ont générées dans les services cliniques.

### **1.4. Affectation des charges valorisées aux différentes activités du processus**

Pour la répartition des charges, nous allons d'abord procéder à une identification des inducteurs de ressources (1-4-1) avant d'affecter ces ressources aux différentes activités (1-4-2).

### 1.4.1. Identification des inducteurs de ressources

Les inducteurs de ressources ou « ressources drivers » servent à rattacher les ressources aux activités. Autrement dit, ils mesurent l'utilisation des ressources pour les diverses activités. Donc pour les différentes ressources mises à la disposition des services, il s'agira de trouver le critère le plus pertinent pour répartir ces ressources entre les différentes activités utilisatrices de ces ressources. Le tableau suivant nous indique pour chaque ressource les différents inducteurs possibles et l'inducteur retenu qui est celui qui nous paraît le plus pertinent pour répartir la ressource entre les activités consommatrices de ces ressources.

**Tableau 8 : synthèse des inducteurs de ressources et ceux retenus pour l'allocation des ressources aux activités**

Ressources	Inducteurs possibles	Inducteurs retenus	Justifications
<b>Amortissement mat médical</b>	-Nbr de mat utilisé -Valeur du mat utilisé -Type de mat utilisé	-Valeur du mat utilisé	La charge d'amort est calculée à partir du prix du mat donc l'activité qui utilise le mat méd le plus chère doit supporter le plus de charge d'amort concernant ces mat.
<b>Amortissement mat hôtelier</b>	-nbr de mat utilisé -valeur du mat utilisé -type de mat utilisé	-valeur du mat utilisé	Idem pour le matériel médical
<b>Amortissement mob de bureau</b>	-nbr de mobiliers utilisés -la valeur du mobilier utilisé -le nbr d'activités adm exercées dans le bureau	-le nombre d'activités administratives exercées dans le bureau	Le bureau est pour exercer des activités adm donc les charges de mobilier doit être partagées entre les différentes activités qui s'y exercent précédentes
<b>Amortissement mat informatique</b>	-nbr d'ordinateur -valeur du matériel informatique utilisé -	Valeur du mat informatique utilisé	L'amortissement est calculé à partir de la valeur du matériel utilisé
<b>Amortissement bâtiment</b>	-nbr de pièces concernées -la surface des pièces utilisées -nbr d'activités réalisées dans le bât	Nbr d'activités réalisées dans le bât	Les activités se réalisent dans les différentes pièces du bât (salle, bureau) amort du bât doit donc se partager équitablement entre les activités réalisées dans le bât -
<b>Électricité</b>	-nbr de mat	-La puissance	l'activité qui utilise des

	<p>électrique utilisé</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-la puissance totale du matériel électrique déployé</li> <li>-le temps d'utilisation du matériel électrique</li> </ul>	<p>totale de l'appareil électrique utilisé pour l'activité</p>	<p>appareils électriques qui consomment plus de courant prendront plus dans les charges d'élect</p>
<b>Communication</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-le nombre d'appareils utilisés</li> <li>-La durée des communications</li> <li>-le nombre d'activités exercées dans le service émis</li> <li>-le nombre d'appels reçus</li> </ul>	<p>Le nombre d'activités exercées dans le service</p>	<p>Le nombre d'activités exercées dans le service est l'inducteur qui permet de répartir équitablement ce type de charge car ni les durées ni le nombre des appels émis ou reçus encore moins l'utilisation de l'internet dans le service ne sont pas mesurés</p>
<b>Fournitures de bureau</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-le nombre d'activités administratives</li> </ul>	<p>Le nombre d'activités administratives exercées</p>	<p>Les fournitures de bureau servent pour la plupart dans les activités administratives</p>
<b>Imprimés</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-la quantité utilisée</li> <li>-la valeur totale des imprimés utilisés</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-la valeur totale des imprimés utilisés</li> </ul>	<p>La valeur des imprimés utilisés permet d'imputer à chaque activité sa part dans les imprimés consommés</p>
<b>Consommables</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-le nombre d'ordinateurs utilisés</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-le nombre d'ordinateur</li> </ul>	<p>Les consommables sont utilisés par des ordinateurs</p>
<b>Produits entretien</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-le nombre d'activités exercées dans le service</li> <li>-</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Le nombre d'activités exercées dans le service</li> </ul>	<p>Les produits d'entretien sont pour tout le service donc ils doivent être partagés équitablement entre les différentes activités du service</p>
<b>Nettoiemment</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-le nombre d'activités exercées dans le service</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-le nombre d'activités exercées dans le service</li> </ul>	<p>Idem pour les produits d'entretien</p>
<b>Gardiennage</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-le nombre d'activités exercées dans le service</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-le nombre d'activités exercées dans le service</li> </ul>	<p>Idem pour le nettoyage</p>
<b>Petits mat et outillages</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-le nombre de mat utilisé</li> <li>-la valeur totale du mat utilisé</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-la valeur totale du mat et outillage utilisé</li> </ul>	<p>La valeur du mat utilisé permet d'imputer à chaque activité sa part dans ce type de charge</p>

Source : nous même

**NB** Les charges de main d'œuvre directe, de produits pharmaceutiques et de repas ne figurent pas dans le tableau car ces ressources sont directement affectables à notre objet de coût.

#### *1.4.2. Allocation des ressources aux différentes activités du processus*

Après la valorisation des charges indirectes, nous allons procéder à leur affectation aux différentes activités du processus à l'aide des inducteurs de ressources.

##### *1.4.2.1. Affectation des charges d'amortissement aux activités*

Les différentes activités du processus sont relevées dans le tableau 5. Il s'agira dans ce paragraphe de déterminer les ressources consommées par chacune de ces activités durant la période considérée à partir de l'inducteur retenu pour chaque ressource.

- ✓ **Pour l'amortissement des bâtiments :** les charges à partager pour le service des urgences sont de 66 971 frs. Quatorze activités sont réalisées dans ce service. Donc en tenant compte de l'inducteur retenu, nous divisons les 66 971 frs par 14 ; ce qui donne 4 784 frs par activité. Pour la chirurgie générale, 133 971 frs de charges d'amortissement sont à partager entre les quatre activités principales (consultation, visiter le patient, soins infirmiers, enregistrer les dossiers, gérer les dossiers) du service ; ce qui donne 26 794 frs par activité. S'agissant des charges d'amortissement de la salle 1, les 160 729 frs sont consacrées aux activités opératoires de l'orthopédiste. Nous avons noté que durant le 1<sup>er</sup> semestre de 2017, l'orthopédiste a fait 93 activités opératoires à la salle 1 dont 13 arthroplasties<sup>17</sup> par prothèse intermédiaire de hanche(PIH) (cf rapport 1<sup>er</sup> semestre bloc opératoire) soit 14% de ces interventions. Ce qui représente des charges de 22 502 frs pour les arthroplasties soit 1731 frs par arthroplasties.
- ✓ **Pour l'amortissement du matériel médical :** les charges calculées, sont à partager entre les activités suivantes : examiner, préparer, anesthésier, opérer, soigner. Selon l'inducteur retenu pour répartir cette charge (valeur totale du mat utilisé dans l'activité), l'activité « examiner » a nécessité le matériel médical suivant : la radio, le tensiomètre, le stéthoscope, le glucomètre, un thermomètre. Mais compte tenu du fait que le tensiomètre, le stéthoscope, le glucomètre et le thermomètre ne sont pas considérés comme des immobilisations (cf charges de petits matériels), c'est la valeur de l'ensemble appareil radio numérique et la table de consultation, en tant que

---

<sup>17</sup>C'est le type d'opération qu'a subie notre patient

matériels déterminants dans l'examen de notre patient, qui seront considérés pour affecter une part de l'amortissement du matériel médical à l'activité « examiner ». Donc l'activité « examiner » prendra 1 388 375 frs des charges d'amortissement semestriel du matériel médical. L'activité « préparer » sera imputée de 490 000 frs, l'activité « anesthésier » supportera 792 870 frs, l'activité « opérer » en supportera 2 436 525 frs. L'activité « soigner » ne mobilise pas, dans le cas d'espèce, un matériel médical présentant un coût économique très important mais plutôt du matériel considéré comme charge de petits matériels et outillages.

- ✓ **Pour l'amortissement du matériel hôtelier :** les charges de 33 000 frs sont à partager entre les activités : examiner, préparer, soigner, visiter, surveiller soit 6600 frs par activité.
- ✓ **Pour le mobilier de bureau,** les charges d'amortissement à partager s'élèvent à 248 820 frs. Ce montant sera partagé entre les activités administratives du processus soit 61 705 frs par activité.
- ✓ **Pour le matériel informatique,** les charges d'amortissement à partager sont estimées à 150 000 frs. Ce sont les activités administratives qui utilisent le plus ce matériel. Donc les quatre activités administratives du processus se partagent cette charge soit 60 000 frs par activité.

#### 1.4.2.2. Affectation des autres charges aux différentes activités concernées

Le tableau ci-après nous donne pour chaque activité, la part qui lui est imputé dans les différentes charges supportées par les services.

**Tableau 9 : les autres ressources consommées par les activités concernées par le processus**

Activités	Nettoie	Gardin	Electricité	Com.	F bureau	Pdts Ent	Imprimé	Pt mat
Enregistrer	4127	25 286	60547	4389	7500	14690	12000	0
Ouvrir un dossier	4127	25 286	60547	4389	7500	14 690	30000	0
Gérer le dossier	4127	25 286	60547	4389	7500	14 690	12000	0
accueillir	4127	25 286	60547	4389	0	14 690	0	0
examiner	4127	25 286	60547	4389	0	14 690	0	7500
préparer	4127	25 286	60547	4389	0	14 690	0	7500
VPA	4127	25 286	60547	4389	0	14 690	0	7500
Anesthésie	44415	33188	223992	7973	0	22969	0	7500
opérer	44415	33188	223992	7973	0	22969	0	7500
Administrer	4127	25286	60 547	4389	0	14 690	0	7500

<b>des soins</b>								
<b>visiter</b>	4127	25286	60 547	4389	0	14 690	0	7500
<b>surveiller</b>	4127	25286	60 547	4389	0	14 690	0	7500

**Source : nous même**

**NB** : Les montants sont en francs CFA

**Tableau 10 : synthèse des allocations des ressources aux activités du processus**

Activités	Amortissements	Autres charges	Total charges activité	%
Enregistrer	153 283	128 539	281 539	3.71
Ouvrir un dossier	153 283	128 539	281 539	3.71
Gérer le dossier médical	153 283	128 539	281 539	3.71
Accueillir	4 784	109 039	113 823	1.5
Examiner	1399 759	116 539	1 516 298	<b>20</b>
Préparer	501 384	116 539	617 923	<b>8.15</b>
VPA	4 784	116 539	121 323	1.6
Anesthésier	792 872	340 037	1 132 909	<b>14.94</b>
Opérer	2 459 027	340 037	2 799 064	<b>36.91</b>
Administrer des soins	38 178	116 539	154 717	2.04
Visiter	38 178	116 539	154 717	2.04
surveiller	11 384	116 539	127 923	1.69
<b>TOTAL</b>	<b>5 710 199</b>	<b>1 873 964</b>	<b>7 584 163</b>	<b>100</b>

**Source : nous même**

**NB** : Les montants sont en francs CFA

Après avoir déterminé les ressources consommées par les activités du processus durant le premier semestre de l'année 2017. Nous allons procéder maintenant à la détermination du coût réel engendré par la prise en charge de notre patient.

### **1.5. Détermination du coût de la prise en charge de notre patient**

Pour déterminer le coût réel, nous procéder d'abord à l'identification et le choix des inducteurs d'activités (1-5-1), ensuite à la détermination du coût de chaque inducteur (1-5-2), après au rattachement du coût des inducteurs à notre objet de coût et enfin nous trouverons le coût réel en faisant la somme du coût des activités et des charges directes (1-5-3).

#### ***1.5.1. Identification et choix des inducteurs d'activité***

Nous présentons dans le tableau ci –après les inducteurs identifiés pour chaque activité et celui choisi pour le rattachement des coûts de l'activité aux objets de coût.



**Tableau 11 : identification et choix des inducteurs d'activité**

Activités	Inducteurs identifiés	Inducteur choisi	Justification du choix	Volume de l'inducteur
<b>Enregistrer le patient</b>	Un patient enregistré,	Un patient enregistré	Les ressources consommées par cette activité sont en fonction des patients enregistrés	5775
<b>Ouvrir un dossier médical</b>	un dossier ouvert, le temps mis pour ouvrir un dossier	un dossier ouvert	La consommation de cette ressource est fonction des dossiers ouverts	1546
<b>Gérer le dossier médical</b>	-un dossier géré, -un jour séjourné à l'hôpital	Un jour séjourné à l'hôpital	la gestion du dossier d'un malade mobilise de ressources en fonction de la durée de son séjour	180
<b>Accueillir et installer le patient</b>	-un malade admis en urgence,	Un malade admis en urgence	C'est l'inducteur dont les données sont disponibles pour répartir les ressources de cette activité	5775
<b>Examiner le patient</b>	-un patient examiné, -une heure d'examen	Une heure d'examen	Plus l'examen d'un malade prend du temps plus il utilise de ressources	960
<b>Préparer le patient</b>	-un jour de préparation -un malade préparé	Un jour de préparation	Plus la préparation dure plus elle consomme de ressources	180
<b>Faire la VPA</b>	-une VPA effectuée -10 mn de VPA	-une VPA effectuée	C'est le seul inducteur dont les données sont disponibles	436
<b>Anesthésier</b>	-un malade anesthésié à la salle 1 -une heure d'anesthésie	un malade anesthésié à salle 1	Un malade anesthésié justifie mieux les ressources consommées par cette activité	436
<b>Opérer</b>	-un malade opéré à la salle 1 -une heure d'opération	Une heure d'opération	Le temps mis pour opéré chaque malade reste l'inducteur le plus pertinent pour répartir les ressources affectées à cette activité	720
<b>Administer des soins infirmiers</b>	-un malade hospitalisé et soigné par jour -un passage pour soin	Un malade hospitalisé et soigné par jour	C'est l'inducteur dont les données sont disponibles pour répartir les ressources de cette activité	2531
<b>surveiller</b>	-un malade surveillé -un jour	Un jour séjourné à l'hôpital	Le malade est surveillé durant tout le temps qu'il passe à l'hôpital donc plus	180

	séjourné à l'hôpital		il dure à l'hôpital plus il consomme des ressources affectées à cette activité	
<b>Visiter</b>	-un malade hospitalisé et visité -10mn de visite consacrée à un malade	Un malade hospitalisé et visité	C'est l'inducteur qui nous permet de faire une répartition équitable des ressources de cette activité	2531

Source : nous même

### 1.5.2. La détermination des coûts des inducteurs d'activités

C'est en déterminant le coût de chaque inducteur que nous allons pouvoir affecter à notre objet de coût la part qu'il doit supporter dans les ressources consommées par les activités dont il a bénéficié. Le coût de l'inducteur est obtenu en divisant le montant total de la charge affectée à l'activité par le volume total de l'inducteur. Le tableau suivant nous donne pour chaque inducteur son coût.

**Tableau 12 : le tableau de détermination des coûts des inducteurs d'activité**

Activités	Montant total de la charge (f cfa)	Nature de l'inducteur	Volume de l'inducteur	Coût de l'inducteur
<b>Enregistrer un patient</b>	281 539	Un patient enregistré	5775	49
<b>Ouvrir un dossier médical</b>	281 539	Un dossier ouvert	1546	182
<b>Gérer le dossier médical</b>	281 539	Un jour séjourné à l'hôpital	180	1 565
<b>Accueillir le patient</b>	113 823	Un patient accueilli	5775	20
<b>Examiner le patient</b>	1 516 298	1 heure d'examen	960	1 580
<b>Préparer le patient</b>	617923	Un jour de préparation	180	3 432
<b>Faire la VPA</b>	121 323	Une visite effectuée	436	278
<b>Anesthésier le patient</b>	1 132 909	Un patient anesthésié	436	2 600
<b>Opérer le patient</b>	2 799 064	Une heure d'opération	720	3 888
<b>Administrer des soins infirmiers</b>	154 717	Un jour de soin	180	860
<b>Surveiller le patient</b>	127 923	Un jour séjourné à l'hôpital	180	711
<b>Visiter le patient</b>	154 717	Un jour de visite	180	860

Source : nous même

### 1.5.3. Rattachement des coûts des activités à notre objet de coût

A partir du coût unitaire de chaque inducteur d'activité et le volume de l'inducteur qui est attribué à notre objet, nous allons déterminer la part dans les charges de chaque activité qui lui sera imputé.

Pour cela, nous allons multiplier le coût unitaire de l'inducteur au volume de l'inducteur qui est attribué à notre objet de coût.

Par exemple, pour l'activité « examiner le patient », les examens de notre patient a pris en moyenne 2 heures (volume de l'inducteur attribué à notre objet) pour un coût unitaire d'inducteur de 1580 frs. Donc notre objet de coût est imputé de  $1580 \times 2 = 3\ 160$  frs des charges de cette activité. Il en est de même pour l'activité « préparer le patient », la préparation de notre patient a duré 7 jours, au service des urgences, pour un coût unitaire d'inducteur de 3 432 frs par jour soit une part qui est égale à **24 024 frs** dans les charges de l'activité

Le tableau suivant nous donne, pour chaque activité, le montant des charges imputables à notre objet de coût.

**Tableau 13 : rattachement des coûts des activités à l'objet de coût**

Activites	Coût unitaire de l'inducteur (en f cfa)	Volume de l'inducteur attribué à notre objet	Le coût à imputer à notre objet
Enregistrer	49	1	49
Ouvrir un dossier	182	1	182
Examiner	1580	2	3160
Préparer le patient	3432	7	24024
Faire la VPA	278	1	278
Anesthésier	2600	1	2600
Opérer le patient	3888	1h30mn	5832
Administrer des soins	860	10	8600
Surveiller le patient	7111	1	7111
Visiter le patient	860	10	8600
Gérer le dossier	1565	10	15650
<b>Total à imputer</b>			<b>75855</b>

Source : nous même

- Pour l'activité « enregistrer un patient », notre patient prend **49 frs** de charge ;
- Pour l'activité « ouvrir un dossier médical », le patient supporte **182 frs** de charge ;

- Pour l'activité « gérer le dossier du malade », notre objet de coût supporte **15 650 frs** pour les 10 jours qu'il a passés à l'hôpital.
- Pour l'activité « examiner le patient », les examens de notre patient a pris en moyenne 2 heures pour un coût unitaire d'inducteur de 1580 frs. Donc notre objet de coût est imputé de  $1580 \times 2 =$  **3 160 frs** des charges de l'activité.
- Pour l'activité « préparer le patient », la préparation de notre patient a duré 7 jours pour un coût unitaire d'inducteur de 3 432 frs soit une part qui est égale à **24 024 frs** dans les charges de l'activité.
- Pour l'activité « faire la VPA », notre objet de coût supporte **278 frs** de charge ;
- Pour l'activité « anesthésier le patient », notre patient supporte **2600 frs** de charge ;
- Pour l'activité « opérer le patient », l'opération de patient prend en moyenne 1h30mn pour coût d'inducteur de 3 888 frs /heure, ce qui donne une part dans les charges égale à **5832 frs** ;
- Pour l'activité « soigner le patient », notre objet de coût a reçu des soins durant les 10 jours qu'il séjournés à l'hôpital et le coût de l'inducteur de cette activité est de 860 frs soit une part de charge égale à **8 600 frs**.
- Pour l'activité « surveiller le patient », notre patient supporte **7 111 frs** ;
- Pour l'activité « visiter le patient », notre objet de coût a reçu la visite des médecins traitant pendant les 10 jours (7jours aux urgences et 3jours en chirurgie) de son séjour à l'hôpital et le coût de l'inducteur de cette activité est de 860 frs .Donc notre patient supporte **8 600 f CFA** de charges.

Au total le coût des activités consacrées à notre patient s'élève à **75 855 f CFA**

#### ***1.5.4. Détermination du coût réel de la prise en charge de notre patient***

Le coût réel de la prise en charge de notre patient s'obtient en faisant la somme des charges directement affectables à notre patient avec celles qui lui sont indirectement imputées à travers les activités qui lui sont consacrées :

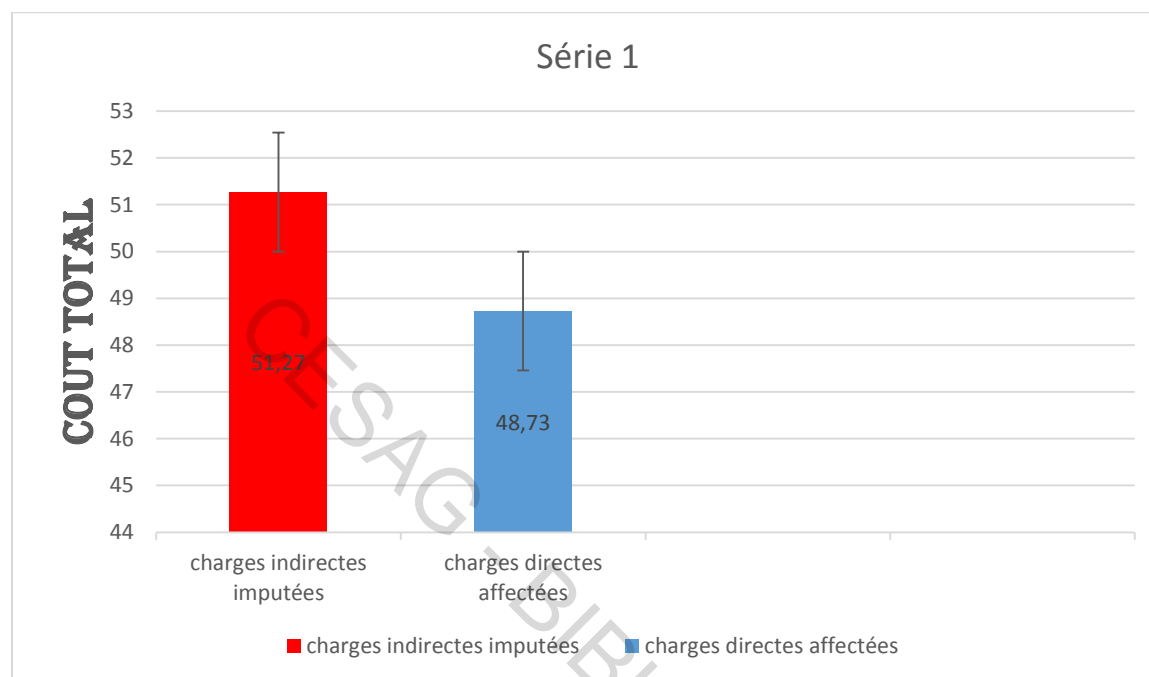
**Coût de la prise en charge = total coût des activités + charges directes affectables**

$$75\ 855\ \text{f CFA} + 72\ 091\ \text{f CFA} = 147\ 946\ \text{f CFA}.$$

Le coût total réel de la prise en charge de la pathologie de la fracture du col fémoral chez la personne âgée s'élève à **147 946 f CFA**.

Dans ce coût, les charges directement affectables à notre patient qui s'élèvent à 72 091 f cfa représentent les **48,73%** du coût réel total de la prise en charge. Donc elles forment presque la moitié du coût total supporté par le CHNMFT pour la prise en charge de la pathologie.

**GRAPHIQUE 1 : Pourcentages des charges directes et des charges indirectes imputées**



**Source : nous même**

Pour mieux cerner tous les éléments qui structurent ce coût et mieux apprécier de leur pertinence dans le processus de traitement de la pathologie, nous allons procéder, dans les développements qui suivent, à l'analyse structurelle de ce coût réel.

**SECTION 2 : ANALYSE DU COUT RÉEL GÉNÉRÉ PAR LA PRISE EN CHARGE DE LA PATHOLOGIE**

Pour analyser et comprendre la formation du coût de la prise en charge, nous allons analyser ses deux composantes à savoir les charges directes et les charges indirectes. L'analyse des charges directes portera sur sa structure (2- 1). Pour les charges indirectes nous les analyserons au travers des activités en fonction des ressources engagées et le poids relatif de chaque activité parmi toutes les activités du processus (2- 2). Nous terminerons l'analyse de notre coût en le comparant aux différents montants payés par le patient à l'hôpital pour sa prise en charge (2-3).

## **2.1. Analyse de la structure des charges directes**

Il s'agira d'analyser dans un premier temps les différents éléments constitutifs des charges directes avant de procéder, dans un second temps, à leur analyse comparative en fonction des ressources qu'ils ont consommées.

### ***2.1.1. Analyse des éléments constitutifs des charges directes***

L'observation de la structure des charges directes révèle que les éléments qui l'ont constituée, mise en part l'alimentation, entrent dans la prise en charge médicale directe du patient. Il s'agit, d'une part, de la main d'œuvre directe qui n'est rien d'autre que le personnel médical, paramédical, administratif et d'appui impliqué directement dans le processus de prise en charge de notre patient depuis son admission aux urgences jusqu'à sa sortie après son opération au bloc opératoire et son hospitalisation à la chirurgie et, d'autre part, des consommables médicaux constitués de produits pour anesthésie, des réactifs pour les analyses de biologie ainsi que les films et autres intrants utilisés pour les différentes radios.

S'agissant maintenant des charges liées à l'alimentation, ce sont les repas servis par l'hôpital à notre patient durant tout son séjour dans la structure.

La valorisation de ces différents éléments a permis de calculer les dépenses directes effectuées sur notre patient pour sa prise en charge médicale.

La dépense en MOD est estimée à 28 341 f CFA. Ce coût est obtenu en valorisant le temps de travail que les médicaux, paramédicaux et autres personnels ont directement consacré à notre patient. Les médecins ont consacré 4h25mn de main d'œuvre directe pour un coût de 15 043 f et les paramédicaux ont effectué 4h35mn de travail auprès de notre patient pour un coût de 11 552 f CFA. Le travail administratif a pris 1h03mn de temps de travail pour un coût de 1 446 f CFA et le personnel d'appui a été mobilisé pour un temps de travail direct de 25mn pour un coût de 290 f CFA. Toutefois les temps mesurés n'ont pas intégré les temps de veille ; c'est-à-dire les pauses et attente. Il s'agit uniquement du temps de travail que les et autres ont consacré directement à notre patient.

Mais si la dépense en MOD n'est pas très élevée c'est parce que le montant consacré à la main d'œuvre médicale ne prend pas en compte les salaires des médecins car ceux-ci ne sont pas supportés par l'hôpital mais pris en charge par l'Etat qui les paye en tant fonctionnaires ou agents contractuels. De la même manière le salaire de certains paramédicaux qui sont payés

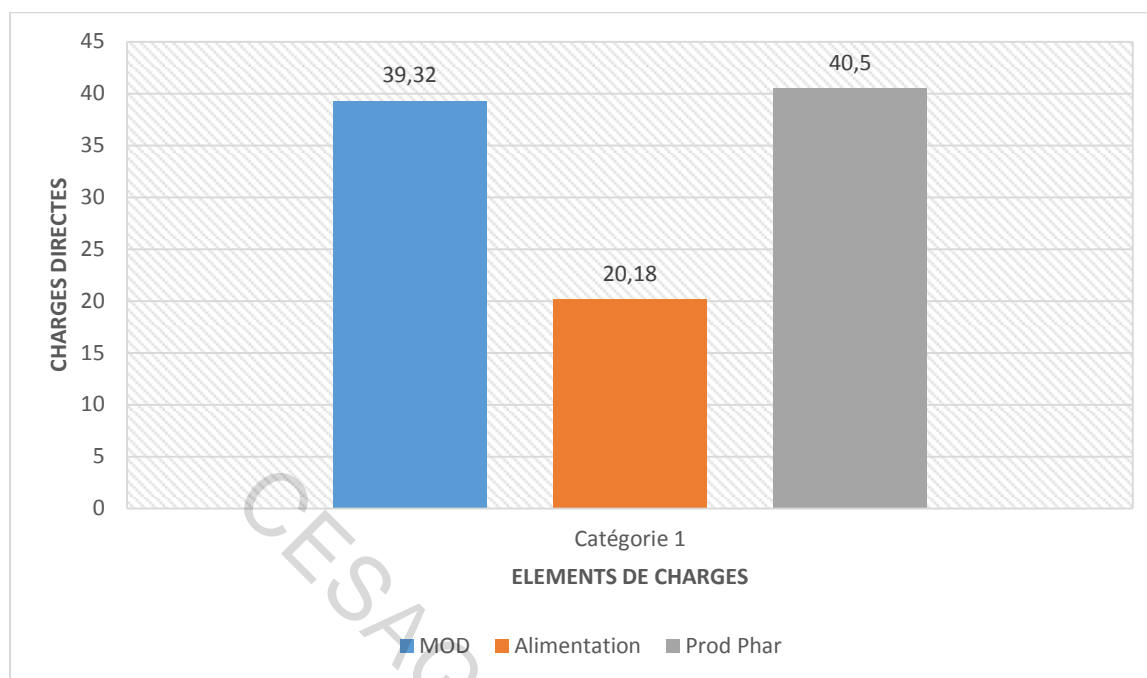
par l'Etat ne sont pas pris en compte non plus. Donc le coût de la main d'œuvre n'intègre pas les salaires des médecins et de certains paramédicaux ; ce sont seulement les primes et les indemnités que l'hôpital leur verse qui est pris en compte. En d'autres termes si les médecins et une partie des infirmiers qui sont intervenus dans le processus étaient des contractuels de l'hôpital, le coût de la main d'œuvre serait beaucoup plus onéreux pour la structure hospitalière.

Pour les produits pharmaceutiques, l'hôpital a dépensé 29 200 f CFA. En observant la structure de ce coût, nous constatons que les produits utilisés par l'anesthésiste forment la majorité. Donc les autres éléments du coût à savoir les réactifs pour les analyses et les films pour les radios n'ont pas consommé beaucoup de ressources ; ces différents éléments constitutifs peuvent donc être évalués sans trop de problèmes

Les charges directes, s'élevant à 72 091 f CFA pour un coût total de 147 946 f CFA, représentent 48.73 % du coût total de la prise en charge.

Les charges directement affectables à notre patient sont constituées : des charges de main d'œuvre directe estimée à 28 341 F CFA soit 39.32 % des dépenses directes, des charges liées à l'alimentation de notre patient lors de son hospitalisation qui s'élèvent à 14 550 F CFA représentant 20.18% et de produits pharmaceutiques utilisés par les différents services pour les besoins de la prise en charge de notre malade d'un montant de 29 200 F CFA soit 40.50% des charges directes.

**Graphique 2 : proportion des ressources consommées par les éléments constitutifs des charges directes**



Source : nous même à partir des données du tableau 11

### **2.1.2. Analyse comparative des éléments constitutifs des charges directes en fonction des ressources consommées**

L'étude des différents paramètres des charges directes de prise en charge de la fracture de l'extrémité proximale du fémur a trouvé que la MOD et les produits pharmaceutiques utilisés pour les besoins du diagnostic et de la thérapie (laboratoire, radiologie, bloc opératoire) ont représenté la majorité des charges directes avec plus de **80%** alors que l'alimentation du malade, qui est le troisième élément constitutif des charges directes, représente **20%** de celles-ci.

Au vu de ces résultats, nous pouvons dire que l'essentiel des charges directement affectables au patient a été généré essentiellement par sa prise en charge médicale. En d'autres termes, la MOD et produits utilisés ne sont rien d'autre que la consommation de soins lors de l'hospitalisation et les médicaments employés dans l'ensemble investigations diagnostic et thérapeutiques (laboratoires, radiologies, bloc opératoires).

Au regard de la structure des charges directes, leur réduction semble possible si on parvient à réduire le temps de séjour du patient. En effet, les coûts liés à l'alimentation dépendent essentiellement de la durée du séjour hospitalier (**1455 f CFA par jour**) donc en réduisant le



temps de séjour on réduit les charges liées à l'alimentation des patients. De la même manière cette réduction pourrait aussi entraîner une diminution du coût de la main d'œuvre directe en ce sens qu'une partie de ce coût à savoir la main d'œuvre directe médicale et paramédicale (visite médicale, surveillance et administration de soins) est positivement corrélée à la durée du séjour hospitalier.

Au total, Une réduction de la durée du séjour hospitalier des patients va permettre sans doute une réduction du coût médical direct de prise en charge hospitalière de cette pathologie et par conséquent diminuer leurs charges financières à travers une diminution du coût lié à l'alimentation du patient et une réduction du coût de la main d'œuvre médicale et paramédicale.

Cependant, comprendre la structuration des charges directes ne suffit pas pour appréhender le coût total de la prise en charge. Il faut encore analyser l'autre composante qu'est le coût des activités consacrées à notre patient.

## **2.2. Analyse des activités du processus de prise en charge**

Nous allons analyser les activités réalisées en fonction des ressources engagées pour leur réalisation d'une part et, nous analyserons la structure du coût de l'activité, c'est-à-dire les éléments constitutifs du coût et leur part de ressources dans la formation de ce coût de l'activité, d'autre part.

### ***2.2.1. Analyse des activités en fonction des ressources engagées dans l'activité***

L'exploitation des données du tableau 15 révèle que les activités cliniques (examiner, préparer, VPA, anesthésier, opérer, administrer des soins, visiter, surveiller) représente plus de **70%** des activités totales dans tout le processus. Elle révèle, en outre, que cet ensemble a aussi consommé **80%** des ressources engagées dans le processus.

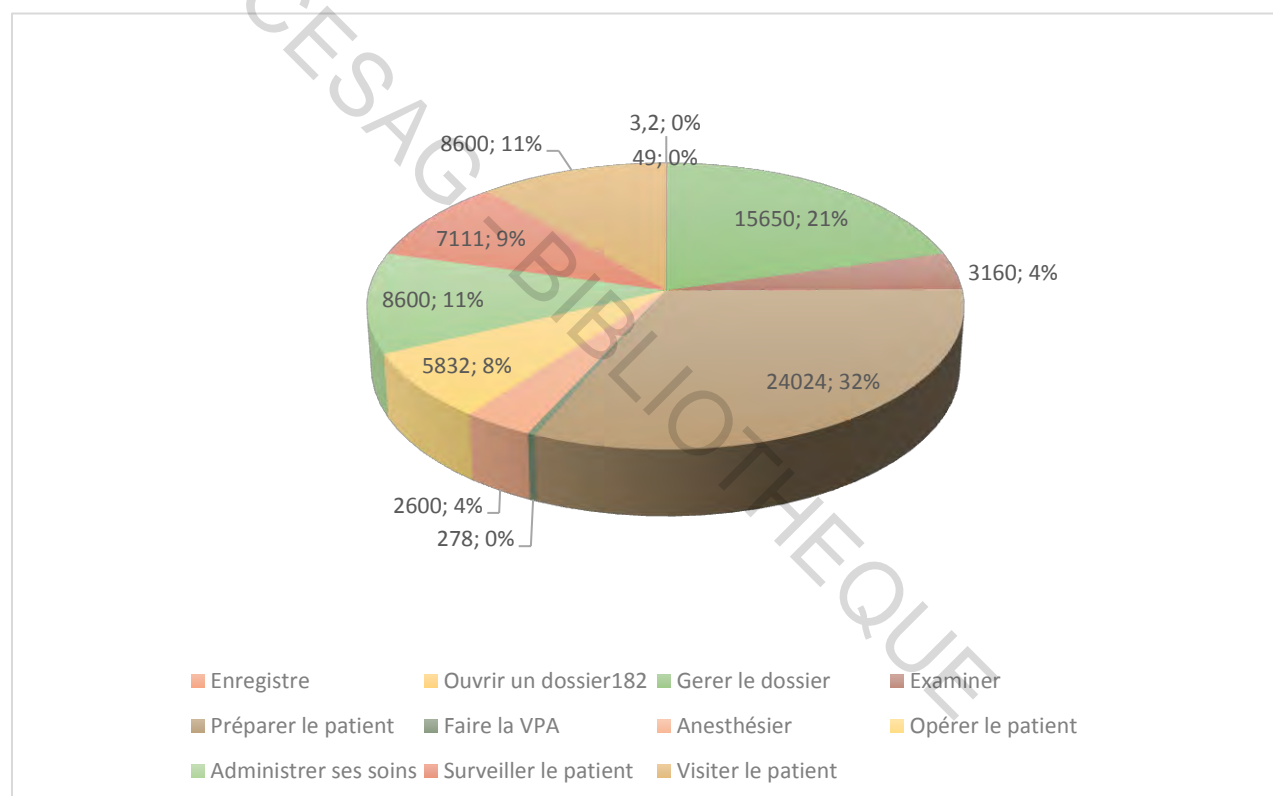
Cette situation paraît normale dans la mesure où les activités cliniques sont des activités à valeur ajoutée. Donc, engager plus de dépenses dans les activités caractérisant la prise en charge médicale directe du patient pourrait être justifié. Mais si la situation prise globalement paraît normale, il n'en demeure pas moins l'existence de quelques problèmes si l'on considère le poids de chaque activité dans le processus global, comparé à leur valeur ajoutée.

En comparant la proportion des ressources consommées par chaque activité, nous constatons qu'après l'activité « préparer le patient », qui est la première activité en termes de ressources

engagées (**31.61%**), c'est l'activité « gérer le dossier du patient », qui est une activité administrative, qui consomme le plus de ressources avec **20.65%** devant les autres activités cliniques. Or en termes de valeur ajoutée, cette activité n'en crée pas ou en crée peu comparée aux activités cliniques. Donc, le niveau élevé des dépenses engagées dans l'activité « gérer le dossier » nous semble problématique lorsqu'on classe les activités par rapport à leur valeur ajoutée dans le processus de prise en charge.

Dès lors, une analyse de la structure de coûts des activités les plus significatives nous permettra d'appréhender les différents éléments expliquant le niveau des dépenses engagées dans chaque activité et de juger véritablement de leur pertinence.

**FIGURE 3 : Proportion de ressources consommées par chaque activité du processus**



Source : nous même à partir des données du tableau n° 12

### 2.2.2. Analyse de la structure des coûts des activités

Il ressort des données du tableau 10 que les coûts des activités sont constitués : des charges d'amortissement et des charges liées au gardiennage, à l'électricité, aux produits d'entretien, aux fournitures de bureau, au nettoyage, aux imprimés et aux petits matériels médicaux.

L'examen des éléments constitutifs des coûts des activités montre que dans les activités cliniques telles que « examiner », « opérer », « préparer », « anesthésier », qui sont les

activités les plus significatives dans la prise en charge, les charges d'amortissement représentent plus de **80%** de leurs coûts et les autres éléments (gardiennage, électricité, produits d'entretien, fournitures de bureau, nettoyage, imprimés et petits matériels) ne forment que les **20%**.

Si l'amortissement représente la charge la plus importante dans ces différentes activités c'est parce que leur réalisation a nécessité l'usage de matériels médicaux et hôteliers dont les coûts sont parfois onéreux. Par exemple pour l'examen du patient, l'ensemble radio numérique a été utilisé et cet ensemble a un coût économique très important et l'activité « préparer le patient » a nécessité l'usage d'appareils tels que l'échographie, l'électrocardiographe ainsi que les autres appareils utilisés au laboratoire pour les besoins du bilan sanguin de notre patient. Il en est de même pour l'anesthésie et l'opération du patient qui sont des activités réalisées au bloc opératoire où le matériel et les équipements mobilisés ont des coûts très élevés.

Tous ces matériels médicaux et équipements hôteliers utilisés ainsi que les bâtiments abritant les services impliqués dans le processus font l'objet d'amortissements qui sont constitutives de charges qui participent de façon significative à la formation des coûts des activités utilisatrices de ces matériels et équipements.

Pour l'activité « gestion administrative du dossier » les charges d'amortissement demeurent également les plus importantes dans le coût de cette activité avec plus de **50%** à la seule différence qu'il s'agit ici d'amortissement de matériels et d'équipement de bureau.

Au total, l'analyse des structures des coûts des activités révèle que les charges d'amortissement demeurent l'élément le plus prépondérant dans les coûts de ces activités comparées aux autres éléments de coûts pris individuellement. Et elles représentent en moyenne **50%** du coût total des activités déroulées pour la prise en charge de la pathologie. Cela vaut dire que dans les **75 855 francs CFA** dépensés dans ces activités, la moitié, soit **39 927 francs CFA**, constitue de dépenses d'amortissement.

Mais pour les dépenses d'amortissement, la structure ne décaisse pas de l'argent, même s'elles restent des charges. Nous pouvons donc dire que les activités réalisées dans tout le processus de prise en charge ont coûté en termes de dépenses réellement effectuées **39 927 francs CFA**.

Si l'on ajoute à ces dépenses, celles qui sont directement affectables à notre patient et qui s'élèvent à **72 091 francs CFA**, la structure hospitalière aura réellement dépensé pour la prise en charge de la pathologie un montant de **119 018 francs CFA**.

### **2.3. Analyse comparative du coût réel et le montant total facturé au patient**

Avant de faire l'analyse comparative (2-3-1), nous allons procéder, au préalable, à l'évaluation du montant total facturé à notre patient pour sa prise en charge (2-3-2).

#### ***2.3.1. Évaluation du montant total facturé à notre patient pour sa prise en charge***

Le patient, depuis son admission aux urgences jusqu'à sa sortie de l'hôpital, paie les prestations qui lui sont offertes par les différents services impliqués dans le processus. Au service des urgences les sept jours que le patient y a fait lui est facturé à 10 000 f CFA. Pour les analyses le patient a dépensé 45 000 f CFA tandis que pour les radios, il paie 20 000 f CFA. Concernant l'acte opératoire y compris l'anesthésie, le montant facturé au patient est de 255 000 f CFA. Pour son hospitalisation à la chirurgie une facture de 10 000 f CFA est payée par le patient.

Au total, le patient a déboursé pour le compte de l'hôpital une somme de 340 000 f CFA. Et ce montant ne prend pas en compte le kit pour l'opération que le patient doit acheter lui-même ainsi que les implants pour l'arthroplastie et les autres ordonnances qui lui ont été prescrites durant tout le processus dont le coût moyen de l'ensemble (kit, implants, et autres ordonnances et frais) est estimé à 260 000 f CFA<sup>18</sup>.

Si nous ajoutons à ce montant les 340 000 f CFA payé à l'hôpital pour les différentes prestations reçues, le patient a dépensé en moyenne pour le traitement de sa fracture du col fémoral une somme de 600 000 f CFA. Donc du côté du patient, le traitement de la fracture du col fémoral coûte cher.

Même si le patient, qui est une personne âgée, bénéficie par hypothèse du plan SESAME<sup>19</sup> c'est seulement le paiement des 340 000 f CFA facturés par l'hôpital qu'il sera dispensé car c'est l'Etat, en tant que tiers payeur, qui va payer à sa place, mais les autres dépenses sont supportées par le patient.

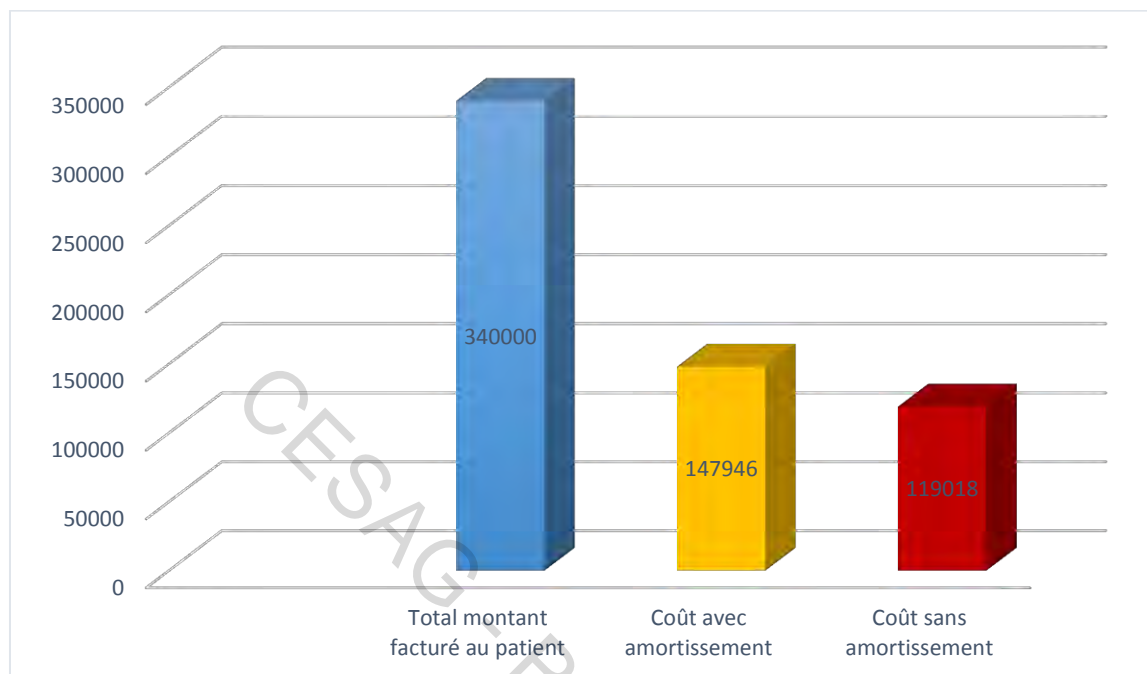
---

<sup>18</sup> Ce montant est un coût moyen calculé à partir des informations recueillies auprès des patients cibles

<sup>19</sup> Le plan SESAME est le système de gratuité dont bénéficie les personnes âgées de 60 ans ou plus pour les reçues dans les structures sanitaires sénégalaises

### 2.3.2. Analyse comparative du coût réel et du montant total facturé à notre patient par le CHNMFT

**Graphique 4 : coûts supportés par la structure hospitalière et montant facturé au patient**



**Source : nous même**

Comme le montre l'étude, le coût réel supporté par l'hôpital pour prendre en charge le patient est de 147 946 f CFA. Lorsqu'on compare ce coût au montant total facturé au patient qui est de 340 000 f CFA pour les différentes prestations qu'il a reçues, l'on constate que l'hôpital dégage une marge de 192 054 f CFA.

Et cette marge augmente si l'on ne tient pas compte des charges d'amortissement qui ne représentent pas une dépense effective en termes de décaissement. Donc, si l'on considère les ressources effectivement engagées par la structure hospitalière qui est de 119 018 f CFA, la marge réelle générée pour l'hôpital serait de 220 982 f CFA.

Au total, la prise en charge de cette pathologie demeure une activité rentable pour la structure hospitalière. Toutefois si le patient bénéficie du plan SESAME, cette marge ne sera pas de l'argent liquide encaissé immédiatement par l'hôpital mais plutôt une créance sur le tiers payeur à l'occurrence l'Etat. Et lorsque l'Etat ne paie pas, l'hôpital perd les 119 018 f CFA de ressources effectivement engagées pour la prise en charge de ce patient. Et si l'Etat paie tardivement cela pourrait créer des difficultés de trésorerie à la structure si le nombre de personnes âgées victimes de la fracture du col fémoral prises en charge est important. Donc cette rentabilité doit être relativisée.

## **CONCLUSION DE LA DEUXIÈME PARTIE**

L'étude du coût de la prise en charge de la fracture du col fémoral chez la personne âgée a révélé que la prise en charge de cette pathologie génère une marge bénéficiaire pour l'hôpital.

Donc le traitement de la pathologie demeure une activité rentable pour la structure hospitalière. Et l'analyse structurelle de ce coût a montré que cette rentabilité pourrait même être améliorée si la durée de la prise en charge est réduite car d'éléments de charge sont positivement corrélés à la durée du séjour.

Dès lors nous pouvons dire que le traitement par l'arthroplastie et par pose intermédiaire de la hanche (PIH) de la pathologie de la fracture du col fémoral chez la personne âgée n'engendre pas un déficit financier pour la structure. Au contraire il contribue positivement au résultat de l'établissement si ce dernier arrive à recouvrer tout le montant facturé au patient.

Toutefois cette rentabilité n'est envisageable que si nous restons dans l'hypothèse de la personne âgée qui n'est pas poly-pathologique car dans le cas contraire les soins pourraient être beaucoup plus lourds et génèreraient davantage de dépenses qui pourraient diminuer voire même annuler tout profit que la structure hospitalière tirerait de cette activité.

## CONCLUSION GÉNÉRALE

## CONCLUSION GÉNÉRALE

L'application de la CPA conformément à notre modèle théorique, nous a permis de connaître le coût réel supporté par le CHNMFT pour traiter les personnes âgées victimes de la fracture du col fémoral qui s'élève à **147 946 frs CFA**.

Ce coût englobe la prise en charge du patient depuis le service des urgences jusqu'à la chirurgie générale en passant par le bloc opératoire où le patient est opéré par l'orthopédiste pour une protège intermédiaire de hanche (PIH)

Il en ressort que ce coût est en deçà du cumul des tarifs des différentes prestations facturés, **340 000 frs CFA**, par l'hôpital pour la prise en charge de cette pathologie depuis les urgences jusqu'à la chirurgie en passant par le bloc opératoire.

Donc le traitement de la pathologie de la fracture du col fémoral dégage une marge positive de **192 054 frs CFA** pour la structure hospitalière.

La marge dégagée étant largement au-dessus du coût réel, cela pourrait donner raison à la population qui considère que le traitement de la fracture du col fémoral chez la personne âgée est surfacturé au CHNMFT.

Cependant si la victime âgée est prise en charge par le plan SESAME, il ne paie pas le montant qui revient à l'hôpital car il est remplacé par un tiers payeur qu'est l'Etat. Dans cette hypothèse, cette marge ne pourrait être considérée comme telle que lorsque l'Etat rembourse. Au cas contraire ce serait une perte pour la structure hospitalière s'il n'arrive pas à recouvrer les dépenses engagées pour le traitement du patient.

Cette étude a montré, en outre, l'importance de l'application de la méthode ABC en ce sens qu'elle permet une connaissance précise des coûts et de leurs conditions de variation. Il en est ainsi du coût qui vient d'être calculé.

Nous constatons qu'une partie de ce coût varie en fonction de la durée du séjour du patient. Dès lors, les responsables du CHNMFT pourraient diminuer le coût s'ils arrivent à réduire le temps de séjour effectué par le patient.

Mais l'utilité de l'application de la méthode va au-delà de la simple connaissance des coûts, elle doit permettre aux gestionnaires de prendre des décisions managériales allant dans le sens



d'améliorer les différents processus afin que les revenus puissent régulièrement dépasser les coûts et produire des résultats en cohérence avec les objectifs stratégiques de l'entreprise.

Cependant, si l'étude a démontré que l'application de la méthode pourrait certes permettre aux structures hospitalières de connaître, pour chaque pathologie traitée, les charges financières engendrées, il n'en demeure pas moins que les dirigeants de ces structures n'ont pas toujours les coudées franches pour prendre toutes les décisions de gestion qui devraient logiquement découler de la connaissance de ces différents coûts. D'abord les EPS ne fixent pas leurs tarifs. Ce dernier est imposé par l'autorité de tutelle à travers les grilles tarifaires déterminées par l'arrêté interministériel. Ensuite les charges sont constituées en majorité de coûts liés au personnel et aux matériels mobiliers et immobiliers qui sont autant de coûts fixes qu'il est peu susceptible de faire varier d'une semaine ou d'un mois sur l'autre.

Toutefois, l'utilisation de la CPA permettrait, tout au moins, aux dirigeants de connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'établissement. Elle leur fournirait en outre des éléments explicatifs sur la consommation des ressources par les différents processus et mettrait en lumière des points sur lesquels agir pour leur rationalisation. De plus en utilisant la CPA, les dirigeants hospitaliers seraient en mesure de dire aux pouvoirs publics, avec exactitude, combien leur coûte la prise en charge d'une appendicectomie à ciel ouvert, un accouchement par voie basse ou par césarienne, ou encore un accès palustre etc.

Ainsi éclairée sur la réalité des coûts des pathologies prises en charge, l'autorité politique pourrait être amenée à réajuster les grilles tarifaires ou à augmenter les subventions pour permettre aux hôpitaux publics de couvrir au moins les coûts des prestations offertes lorsque ceux-ci sont inférieurs aux tarifs pratiqués.

Mais quoique importante pour les EPS, la CPA nécessiterait, pour sa bonne application, la mise en place de certains préalables.

Pour le CHNFMT, l'utilisation de la CPA nécessiterait de sa part de mettre en place les préalables suivants :

- Diviser l'hôpital en centres fonctionnels : généralement on divise l'hôpital en trois grands centres fonctionnels que sont : les fonctions cliniques, les fonctions médicotechniques et les fonctions administratives.
- Mettre en place un système d'informations pouvant permettre de disposer d'informations fiables tant du point de vue médical que financière. Il s'agira pour

l'hôpital d'amener les responsables des différents services cliniques et autres services, d'établir de façon claire une nomenclature qui définit pour chacune des activités réalisées dans leur unité, un contenu précis des différentes phases constitutives, les ressources mobilisées et le temps nécessaire à leur réalisation.

- Evaluer pour chaque centre, les charges qui lui sont directement affectables et procéder à la répartition des charges communes entre les différents centres de la structure hospitalière.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **BIBLIOGRAPHIE**

### ***OUVRAGES & RAPPORTS***

- **La réforme hospitalière au Sénégal : Bilan et Perspectives** .DES/MSP Février 2009
- **Balique Hubert, 1996**, « le système hospitalier au Sénégal : analyse et perspectives », Mai 1996
- **Bettiga Jean Pierre, 1996**, « Appui au secteur hospitalier sénégalais », octobre 1996
- **Christophe Lemièrre & Vincent Turbat** : la réforme hospitalière au Sénégal : une évaluation 10 ans après : Rapport final ; Banque mondiale/AFTH2 /JUILLET 2008
- **Programme National de Développement sanitaire** (Ministère de la santé et de la prévention) ,2009-2018
- **Moustapha Kassé(1990)** : Sénégal : crise économique et ajustement structurel
- **Amadou Fall (juillet 2004)** : Analyse du processus d'implantation de la réforme hospitalière au Sénégal
- **Abdou Karim Guèye & Pape Salif Seck** (octobre 2009) : Etude de l'accessibilité des populations aux soins hospitaliers au Sénégal
- **Alcouffe S., (2002)**, « La diffusion de l'ABC en France : une étude empirique utilisant la théorie de la diffusion des innovations », Communication au 23<sup>e</sup> Congrès de l'AFC, Toulouse, p. 1-21.
- **Alcouffe S., (2004)**, « La diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : le cas de l'ABC en France », Thèse de doctorat, HEC Paris.
- **Alcouffe S. et Malleret V. (2004)**, « Les fondements conceptuels de l'ABC « à la française » », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2004/2 Tome 10, p. 155-177.
- **Berland, N (2009)**, « Mesurer et piloter la performance » Crefige, Université Paris Dauphine
- **Bertrand Thierry et Mevellec Pierre**, « ABC/M et transversalité : choix de conception et impacts potentiels », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2008/1 Tome 14, p. 7-31. DOI : 10.3917/cca.141.0007
- **Bouquin H., (2003)**, « La comptabilité de gestion », 3<sup>e</sup> édition, PUF, Paris.
- **Bouquin H., (2006)**, « Comptabilité de gestion », 4<sup>e</sup> édition, Coll. Gestion, Economica.

- **R. et Kaplan R. S., (1992)**, « Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage », Accounting Horizons, September, p. 1-13.
- **P-L Bescos et C.Mendoza (1996)**: Le management de la performance.
- **Cooper R., (1989)**, « The rise of activity-based costing-part four : what activity-base cost systems look like ? », Journal of Cost Management, vol. 3, p. 34-46
- **Gosselin M., (2007)**, « A review of activity based costing : Technique, implementation and consequences », in Handbook of Management Accounting Research, vol. 2, Edited by Chapman C. S., Hopwood A. G. and Shields M., Elsevier, p. 647-670.
- **Johnson T. H. et Kaplan R. S. (1987)**, « Relevance Lost », Boston, MA : Harvard Business School Press.
- **Kaplan R. S. (1986)**, « Accounting lag : The obsolescence of cost accounting systems », California Management Review, vol. 28, n° 2, p. 174-199.
- **Lorino P. (1991)**, « Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités », Dunod, Paris.
- **Mévellec P. (1991)**, « Outils de gestion : la pertinence retrouvée », Editions Comptables Malcsherbes, Paris.
- **Mévellec P. (1995)**, « La comptabilité à base d'activités : une double question de sens », Comptabilité – Contrôle – Audit, Tome 1, Volume 1, p. 62-80.

### ***TEXTES LÉGISLATIFS ET RÉGLEMENTAIRES***

- **Loi 98-08 du 02 mars 1998 portant réforme hospitalière.**
- **Loi 98-12 du 02 mars 1998 relative à l'organisation et au fonctionnement des EPS**
- **Décret 98-701 du 26 Août portant l'organisation des EPS hospitaliers**
- **Décret 98-702 de 26 Août relatif aux EPS**
- **Arrêté interministériel n°00738 du 21 février 2005**

## **TABLE DES MATIERES**

DÉDICACE	I
REMERCIEMENTS	I
LISTE DES ABRÉVIATIONS ET DES SIGLES	I
SOMMAIRE	I
INTRODUCTION GÉNÉRALE	1
INTRODUCTION GÉNÉRALE	2
OBJECTIF GÉNÉRAL DE L'ÉTUDE	8
INTÉRÊTS DE L'ÉTUDE	8
PREMIÈRE PARTIE	10
CADRE THÉORIQUE ET MÉTROLOGIQUE DE L'ÉTUDE	10
INTRODUCTION	11
CHAPITRE I : REVUE DE LA LITTÉRATURE SUR LE CALCUL DES COUTS PAR LA MÉTHODE ABC	13
SECTION 1 : DÉFINITIONS DE LA MÉTHODE ABC ET DE SES CONCEPTS FONDAMENTAUX	13
1.1. Définitions de la méthode ABC	13
1.2. Définitions des concepts fondamentaux de la méthode	14
1.2.1. Définitions de l'activité	14
1.2.2. Les tâches	15
1.2.3. Définition du processus	15
1.2.4. La notion d'inducteur	16
SECTION 2 : DÉMARCHE, AVANTAGES ET LIMITES DU CALCUL ET DE L'ANALYSE DES COÛTS PAR LA MÉTHODE ABC	18
2.1. Démarche du calcul des coûts par la méthode ABC	18
2.2. Les avantages et les limites du calcul des coûts par la méthode ABC	19
2.2.1. Les avantages du calcul des coûts par la méthode ABC	19
2.2.2. Les limites du calcul des coûts par la méthode ABC	22
CHAPITRE II : PRÉSENTATION DE LA MÉTHODOLOGIE DE NOTRE ÉTUDE	25
SECTION 1 : MODÈLE D'ÉTUDE THÉORIQUE	25
1.1. Explication du modèle d'étude	25
1.2. Présentation schématique du modèle d'étude	26
SECTION 2 : MÉTHODE DE COLLECTE ET D'ANALYSE DES DONNÉES	27
2.1. Méthode de collecte de données	27
2.2. Méthode d'analyse des données	27
CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE	29
DEUXIÈME PARTIE	30
CADRE PRATIQUE DE L'ÉTUDE	30
INTRODUCTION	31
CHAPITRE III : PRÉSENTATION DU CHNMFT ET DU PROCESSUS DE PRISE EN CHARGE	32
SECTION 1 : PRÉSENTATION DU CHNMFT	32
1.1. Historique et Situation géographique du CHNMFT	32
1.1.1. Historique	32
1.2. Présentation du cadre institutionnel	33
1.3. Présentation du cadre organisationnel	33
1.3.1. L'organe d'Administration	33
1.3.2. L'organe de gestion du CHNMFT	33
1.3.3. Les services cliniques	36
1.3.4. Les services médico-techniques	36
SECTION 2 : PRÉSENTATION DU PROCESSUS DE PRISE EN CHARGE DE LA FRACTURE DU COL DU FÉMUR	36
2.1. Définition de la pathologie	36
2.2. Le processus de traitement de la pathologie au sein du CHNMFT	37
2.2.1. Dans la phase préopératoire	37

2.2.2. Dans la phase opératoire _____	38
2.2.3. Dans la phase post-opératoire _____	38
CHAPITRE IV : CALCUL ET ANALYSE DU COUT DE LA PRISE EN CHARGE DE LA FRACTURE DU COL DU FÉMUR CHEZ LA PERSONNE ÂGÉE _____	39
SECTION 1 : CALCUL DU COÛT RÉEL DE LA PRISE EN CHARGE _____	39
1.1. Identification des activités _____	39
1.2. Identification des ressources mobilisées par l'hôpital dans la réalisation des activités du processus _____	42
1.2.1. Identification des charges directes _____	42
1.2.1.1. La main d'œuvre directe _____	42
1.2.1.2. : les charges directes en produits pharmaceutiques et en repas _____	43
1.2.2. Identification des charges indirectes _____	44
1.2.2.1. Les charges d'amortissements _____	44
1.2.2.2. Les autres charges indirectes _____	44
1.3. Valorisation des ressources mobilisées par le CHNMFT pour la prise en charge de la pathologie _____	46
1.3.1. Valorisation des charges directes supportées par la structure _____	46
1.3.1.1. Valorisation des charges de main d'œuvre directe _____	46
1.3.1.2. Valorisation des autres charges directes _____	48
1.3.2. Valorisation des charges indirectes _____	50
1.3.2.1. Valorisation des charges liées aux amortissements _____	50
1.3.2.2. Valorisation des autres charges indirectes _____	53
1.3.2.2.1. Valorisation des charges de fournitures de bureau, de produits d'entretien et des consommables médicaux _____	53
1.3.2.2.2. Valorisation des charges de nettoyage, de gardiennage, d'électricité et de communication _____	53
1.3.2.2.3. Valorisation des charges de petits matériels et outillages _____	54
1.4. Affectation des charges valorisées aux différentes activités du processus _____	54
1.4.1. Identification des inducteurs de ressources _____	55
1.4.2. Allocation des ressources aux différentes activités du processus _____	57
1.4.2.1. Affectation des charges d'amortissement aux activités _____	57
1.4.2.2. Affectation des autres charges aux différentes activités concernées _____	58
1.5. Détermination du coût de la prise en charge de notre patient _____	59
1.5.1. Identification et choix des inducteurs d'activité _____	59
1.5.2. La détermination des coûts des inducteurs d'activités _____	61
1.5.3. Rattachement des coûts des activités à notre objet de coût _____	62
1.5.4. Détermination du coût réel de la prise en charge de notre patient _____	63
SECTION 2 : ANALYSE DU COUT RÉEL GÉNÉRÉ PAR LA PRISE EN CHARGE DE LA PATHOLOGIE _____	64
2.1. Analyse de la structure des charges directes _____	65
2.1.1. Analyse des éléments constitutifs des charges directes _____	65
2.1.2. Analyse comparative des éléments constitutifs des charges directes en fonction des ressources consommées _____	67
2.2. Analyse des activités du processus de prise en charge _____	68
2.2.1. Analyse des activités en fonction des ressources engagées dans l'activité _____	68
2.2.2. Analyse de la structure des coûts des activités _____	69
2.3. Analyse comparative du coût réel et le montant total facturé au patient _____	71
2.3.1. Évaluation du montant total facturé à notre patient pour sa prise en charge _____	71
2.3.2. Analyse comparative du coût réel et du montant total facturé à notre patient par le CHNMFT _____	72
CONCLUSION DE LA DEUXIÈME PARTIE _____	73
CONCLUSION GÉNÉRALE _____	74
CONCLUSION GÉNÉRALE _____	75
BIBLIOGRAPHIE _____	78
OUVRAGES & RAPPORTS _____	78
TEXTES LÉGISLATIFS ET RÉGLEMENTAIRES _____	79