



---

**FACULTE DE DROIT, D'ECONOMIE, DE GESTION ET DE SOCIOLOGIE**

---

**DEPARTEMENT : GESTION**

---

**MEMOIRE DE MAITRISE EN GESTION**

**OPTION : FINANCES ET COMPTABILITE**

**MISE EN PLACE DE LA COMPTABILITE  
ANALYTIQUE DANS UN CENTRE HOSPITALIER :  
CAS D'IMAGERIE MEDICALE SCANNER  
DU CENTRE HOSPITALIER DE SOAVINANDRIANA  
(CENHOSOA)**

**Présenté par : Mr RAVENTSOHENINTSOA Louis Jesé Marius**

**SOUS L'ENCADREMENT DE :**

**Mr ANDRIAMASINANDRIATSILEFY**

**Gaston Roméo**

**Enseignant chercheur**

**A l'Université d'Antananarivo**

**Encadreur pédagogique**

**Mr RAKOTONDRAZAZA**

**Mandimby Martin**

**Chef de division du service**

**budget du CENHOSOA**

**Encadreur professionnel**

**Date de soutenance : 20 Août 2009**

## REMERCIEMENTS

Avant tout, je glorifie le Seigneur Tout Puissant qui m'a donné la force pour pouvoir faire ce travail car sans lui je ne serais jamais arrivé là où j'en suis actuellement.

Je tiens à remercier vivement toutes les personnes ayant contribué directement ou indirectement à la réalisation de cet ouvrage. Mes remerciements et mes profonds respects vont particulièrement à :

- Monsieur RAJAONARIVELO Paul, Président du comité intérimaire de l'Université d'Antananarivo
- Monsieur RANOVONA Andriamaro, Maître de conférences, Doyen de la faculté DEGS,
- Monsieur ANDRIAMASIMANANA Origène Olivier, Maître de conférences, Chef de Département Gestion, Responsable de l'Option Finances et Comptabilité qui m'a autorisé à présenter ce mémoire
- Madame RAVALITERA Faraso, Enseignant Chercheur, Directeur du Centre d'Etudes et des Recherches en Gestion, qui a voulu accepter ma candidature.
- Monsieur ANDRIAMASINANDRIATSILEFY Gaston Roméo, Enseignant Chercheur, mon encadreur pédagogique qui a la volonté et le courage de m'aider à la réalisation du mémoire.
- Monsieur le Directeur Administratif et Financier du CENHOSOA,
- Monsieur RAKOTONDRAZAZA Mandimby Martin Chef de division du service budget du CENHOSOA, mon encadreur professionnel, sans lui ce stage n'aurait pas pu se faire.

A tout le personnel du centre CENHOSOA pour leur accueil chaleureux et leur sympathie.

Et finalement, j'adresse mes meilleurs remerciements à toute ma famille et mes amis qui m'ont soutenu moralement et financièrement.

# SOMMAIRE

**REMERCIEMENTS**

**LISTE DES ABREVIATIONS**

**LISTE DES FIGURES**

**LISTE DES TABLEAUX**

**INTRODUCTION** **1**

<b>PARTIE I : PRESENTATION GENERALE DE LA RECHERCHE</b>
---

**3**

**Chapitre I : Présentation générale de l'établissement CENHOSOA** **3**

Section 1 : Historique du centre hospitalier 3

Section 2 : Missions et activités du centre hospitalier 5

Section 3 : Structure du centre 6

**Chapitre II : Présentation organisationnelle du CENHOSOA** **10**

Section 1 : Organisation comptable 10

Section 2 : Procédures comptables 15

Section 3 : Tarification du scanner 18

**Chapitre III : Rappel théorique du système comptable** **19**

Section 1 : Définitions et objectifs de la comptabilité de gestion 19

Section 2 : Les éléments constitutifs du système comptable et ses caractéristiques 19

Section 3 : Notion de coûts et coûts de revient 26

**PARTIE II : ANALYSE DE LA SITUATION EXISTANTE****29**

<b>Chapitre I : Problèmes liés à l'organisation interne</b>	<b>29</b>
Section 1 : Difficultés organisation des tâches	30
Section 2 : Insuffisance des moyens matériels	37
<b>Chapitre II : Problèmes liés à l'organisation des informations sur le scanner</b>	<b>39</b>
Section 1 : Dispersion des informations	39
Section 2 : Difficultés de collecte des informations	41
<b>Chapitre III : Problèmes liés à la détermination des coûts pour le scanner</b>	<b>45</b>
Section 1 : Difficultés de calcul de coûts de revient	45
Section 2 : Problèmes d'évaluation et gestion de stocks	48

**PARTIE III : PROPOSITION DES SOLUTIONS ADEQUATES****53**

<b>Chapitre I : Solution concernant l'organisation interne</b>	<b>53</b>
Section 1 : Amélioration de l'organisation des tâches	53
Section 2 : Utilisation des matériels suffisants	55
<b>Chapitre II : Synchronisation des informations sur le scanner</b>	<b>57</b>
Section 1 : Création d'un centre d'information	57
Section 2 : Amélioration de collecte des informations	58
<b>Chapitre III : Proposition de mise en place de la comptabilité analytique</b>	<b>60</b>
Section 1 : Création d'un service de la comptabilité analytique d'exploitation	<b>60</b>
Section 2 : Répartition des charges et détermination du résultat analytique	63
Section 3 : Résultats attendus et recommandations générales	74
<b>CONCLUSION</b>	<b>77</b>
<b>Annexes</b>	
<b>Bibliographie</b>	
<b>Table des matières</b>	

## **LISTE DES ABREVIATIONS**

<b>CA</b>	: <b>Chiffre d'Affaires</b>
<b>CAE</b>	: <b>Comptabilité Analytique d'Exploitation</b>
<b>CENHOSOA</b>	: <b>Centre Hospitalier de Soavinandriana</b>
<b>DAF</b>	: <b>Directeur Administratif et Financier</b>
<b>DAFA</b>	: <b>Directeur Administratif et Financier Adjoint</b>
<b>DG</b>	: <b>Directeur Général</b>
<b>DGA</b>	: <b>Directeur Général Adjoint</b>
<b>DT</b>	: <b>Directeur Technique</b>
<b>EPA</b>	: <b>Etablissement Public à caractère Administratif</b>
<b>EPIC</b>	: <b>Etablissement Public à caractère Industriel et Commerciale</b>
<b>IC</b>	: <b>Infirmier Chef</b>
<b>MDN</b>	: <b>Ministère de la Défense National</b>
<b>MOD</b>	: <b>Main d'œuvre Direct</b>
<b>PASF</b>	: <b>Particulier à ses frais</b>
<b>PC</b>	: <b>Prise en Charge</b>
<b>PCA</b>	: <b>Président du Conseil d'Administration</b>
<b>SAGP</b>	: <b>Service Administratif et Gestion de Personnel</b>
<b>SBCG</b>	: <b>Service Budget et Contrôle de Gestion</b>
<b>SHGE</b>	: <b>Service Hépato-Gastro-entérologie</b>
<b>S2MI</b>	: <b>Service Maladies Infectieuses et Médecines Interne</b>
<b>SMR</b>	: <b>Service Maladies Respiratoires</b>
<b>SOD</b>	: <b>Service Odontologie</b>
<b>SPC</b>	: <b>Service Pharmaceutique et Chimique</b>
<b>SBBS</b>	: <b>Service Biologie et Banque de Sang</b>

<b>SAU</b>	: Service Accueil des Urgences
<b>SIMR</b>	: Service Imagerie Médicale et Radio diagnostique
<b>SOPH</b>	: Service Ophtalmologie
<b>SCGD</b>	: Service Chirurgie Générale et Digestive
<b>SAR</b>	: Service Anesthésie et Réanimation
<b>SGO</b>	: Service Gynécologie et Obstétrique
<b>SNC</b>	: Service Neurochirurgie
<b>SORL-CCMF</b>	: Service Oto-rhino-laryngologie et Chirurgie Cervico-Maxillo- Faciale
<b>SMCV</b>	: Service Maladies Cardio-vasculaires
<b>SMI</b>	: Service Médecine Interne
<b>SPN</b>	: Service Pédiatrie et Néonatalogie
<b>STORF</b>	: Service Traumatologie, Orthopédie et Rééducation Fonctionnelle
<b>SCGV</b>	: Service Chirurgie Générale et Vasculaire
<b>SPSY</b>	: Service Psychiatrie
<b>SCPF</b>	: Service Consultation du Personnel et Famille
<b>TP</b>	: Titre de Perception

## LISTE DES FIGURES

<b>Figure n°1:</b> Organigramme du service financier	12
<b>Figure n°2:</b> Organigramme du service imagerie médicale et radiologique	14
<b>Figure n°3:</b> Représentation graphique du chiffre d'affaires mensuel en 2007	52
<b>Figure n°4:</b> Schéma de Procédure des informations du scanner	57
<b>Figure n°5:</b> Le nouvel organigramme	61
<b>Figure n°6:</b> Représentation schématique des différentes charges	63
<b>Figure n°7:</b> Affectation des charges	64
<b>Figure n°8:</b> Représentation graphique du seuil de rentabilité	73

## LISTE DES TABLEAUX

<b>Tableau n°1:</b> Tarif du scanner	18
<b>Tableau n°2:</b> Comparaison entre comptabilité générale et comptabilité analytique	21
<b>Tableau n° 3:</b> Comparaison entre coût variable et coût fixe	28
<b>Tableau n°4:</b> Charges mensuelles concernant le scanner	46
<b>Tableau n°5:</b> Evolution du CA mensuel du scanner en 2007	51
<b>Tableau n° 6:</b> Répartition des charges indirectes pour le scanner	65
<b>Tableau n° 7:</b> Tableau proposé à répartir les charges directes du scanner	65
<b>Tableau n° 8:</b> Coût d'achat des produits	66
<b>Tableau n° 9:</b> Fiche de stock des produits	66
<b>Tableau n° 10:</b> Fiche de production de service offert	66
<b>Tableau n° 11:</b> Coût de revient	66
<b>Tableau n° 12:</b> Répartition du nombre semestriel des patients	67
<b>Tableau n° 13:</b> Répartition des charges indirectes du scanner	67
<b>Tableau n° 14:</b> Calcul de coût de l'unité d'œuvre	70
<b>Tableau n°15:</b> Vente mensuelle du scanner 1	71
<b>Tableau n° 16:</b> Vente mensuelle du scanner 2	71
<b>Tableau n°17:</b> Vente mensuelle du scanner 3	71
<b>Tableau n° 18:</b> Coût de revient des scanners 1, 2 et 3	72



## **INTRODUCTION**

## INTRODUCTION

Les établissements publics rendent de services dans le développement économique d'un pays. Le centre hospitalier de Soavinandriana en fait partie et joue son rôle dans le domaine sanitaire. Une personne saine de corps est dynamique pour pouvoir évoluer dans le contexte où elle vit. Pour ce faire, chaque établissement devrait dresser des stratégies et des politiques adéquates face à la concurrence, afin de pouvoir maintenir sa performance, sa personnalité, son identité, et d'obtenir une bonne gestion non seulement dans le domaine financier, mais également dans les domaines procurant des impacts indirectement ou directement sur sa vie, des points de vue techniques, ressources humaines, temps, informations, ...

Le système comptable ou gestion comptable est un outil fondamental pour le fonctionnement d'une société. Mais sa dissolution ou sa faillite provient également d'une mauvaise gestion, raison pour laquelle nous avons orienté nos réflexions et nos études sur le contrôle interne au sein d'une société. Ainsi, nous avons choisi l'établissement centre hospitalier de Soavinandriana, dénommé CENHOSOA comme domaine de notre intervention compte tenu :

- de la spécificité du domaine sanitaire humain,
- de son importance dans le développement économique,
- de la disponibilité également de cet établissement qui nous a offert l'opportunité d'y effectuer un stage pratique des études théoriques acquises concernant la gestion financière.

Au sein du CENHOSOA, il existe différents services effectuant des soins et des traitements dans le but de guérir les malades, tels que Traumatologie, Ophtalmologie, Imagerie Médicale, Odontologie, Chirurgie, etc.

Dans le cas d'espèce, on va voir plus particulièrement le cas du service imagerie médicale et radiologique et s'ouvre alors un champ d'interrogation : Est - ce que les différents coûts et coût de revient sont- ils couverts par les recettes ?

Pendant notre passage comme stagiaire chez CENHOSOA, nous avons pu examiner le procédé d'exécution du budget au niveau du service imagerie médicale scanner. Puis, nous avons pu constater l'absence du service spécialisé de l'analyse des coûts y afférents. Comme cette analyse revêt un caractère important, alors le développement de ce centre dépend beaucoup de suivi du contrôle interne. Donc, elle vise à calculer le prix de revient ou, en d'autres termes, le coût des produits ou des prestations qu'elle vend dans ce service, ceci permet d'ajuster ses prix de vente sur le prix de revient et d'élaborer la meilleure gestion financière de cet établissement.

Tout cela permet de traiter le thème du présent mémoire intitulé : << **Mise en place de la comptabilité analytique dans un centre hospitalier : cas d'imagerie médicale scanner du Centre Hospitalier de Soavinandriana (CENHOSOA)** >>

L'objet du présent travail est de mettre en évidence la rentabilité de ce service après avoir comparé les produits par rapport aux charges du centre au cours de l'exercice.

Pour mener à bien notre étude, nous allons diviser notre travail en trois parties :

- Dans la première partie ; une présentation générale de la recherche.
- Dans la deuxième partie ; une analyse critique de la situation existante.
  - Dans la troisième partie ; quelques propositions des solutions et recommandations générales seraient à préconiser à la suite des résultats attendus.

Les méthodes adoptées pour accomplir ce mémoire de maîtrise sont :

- la consultation des ouvrages auprès de la bibliothèque universitaire et de l'établissement CENHOSOA,
- des entretiens et des enquêtes auprès du personnel du département de la comptabilité et auprès de chaque niveau de responsabilité c'est-à-dire d'un côté le cadre supérieur et de l'autre côté le chef de service.

## **PARTIE I:**

# **PRESENTATION GENERALE DE LA RECHERCHE**

## **Partie I : PRESENTATION GENERALE DE LA RECHERCHE**

Ce projet a pour but de porter des informations concernant l'analyse de différents coûts qui pourrait optimiser la gestion de coûts du scanner du centre CENHOSOA. Donc, est-il nécessaire avant toute chose de faire une présentation générale du centre et de rappeler théoriquement tout ce qui concerne l'outil de gestion ?

Pour faciliter notre étude, il serait mieux d'abord de connaître cet établissement qui demeure jusqu'à présent un grand centre hospitalier de Madagascar.

Dans un premier temps, nous allons vous présenter en trois chapitres les caractéristiques de la recherche.

### **Chapitre I : PRESENTATION GENERALE DU CENTRE HOSPITALIER DE SOAVINANDRIANA**

Ce chapitre nous montre les caractéristiques de l'établissement en tant qu'un grand centre hospitalier national surtout son évolution depuis son existence.

#### **Section I : Historique du centre hospitalier**

##### **1.1- Fiche synthétique :**

##### **Centre hospitalier de Soavinandriana (CENHOSOA)**

- e mail : [cenhosoa@moov.mg](mailto:cenhosoa@moov.mg)
- tel (261).20.23.397.51
- fax (261).20.23.645.69
- adresse : BP 6 bis - Rue du Dr Moss
- Soavinandriana, Antananarivo 101  
Madagascar
- <http://takelaka.dts.mg/cenhosoa>
- Directeur Général : Médecin Général Rakotovao Fred
- Président du Conseil d'Administration : Général Ratrimoarivony Guy

##### **1.2- Sa création**

Ce centre CENHOSOA est l'un des établissements publics nationaux, qui a de la personnalité par rapport à ses concurrents.

Il est bâti sur un terrain de 3 ha sur la colline de Soavinandriana le 14 Février 1889 et

inauguré du 13 Août 1891 par Sa Majesté la Reine Ranavalona III et le Premier Ministre Rainilaiarivony, il était le premier hôpital de l'île, après le dispensaire de 40 lits d'Analakely ouvert en 1864. Dénommé le « **Trano Fitsaboana Isoavinandriana** », le Docteur Fen en était le premier directeur. Il convient de noter que Soavinandriana est un quartier situé dans la partie Est de la ville d'Antananarivo, à ne pas confondre avec la ville de Soavinandriana, près du Lac Itasy, à 200 km de la capitale.

Antananarivo fut prise par le Général Duchesne le 30 Septembre 1895, suite à la troisième guerre franco-malgache. Quelques obus tombèrent dans le jardin de l'hôpital et le médecin adjoint, le Dr Ralarosy hissa le pavillon de la **Croix-Rouge de Genève**, emblème de neutralité.

Réquisitionné par le Général Gallieni le 15 Novembre 1896 au profit de l'Armée Française. L'hôpital devint l'Hôpital Colonial de Soavinandriana (appelé **Hôpital Colonial**). Une Chapelle fut construite en 1902. A la veille de l'indépendance de Madagascar, les noms de deux éminents médecins créateurs du vaccin contre la peste furent attribués à l'hôpital qui devint Hôpital [Girard](#) et [Robic](#) (appelé **Girard**) le 3 Juillet 1957.

L'hôpital fut repris par l'Etat Malagasy et devint l'Hôpital Militaire d'Antananarivo (**appelé HOMI**) le 25 Novembre 1977, sous tutelle des Ministères de la Défense et des Finances. Cette reprise fut effective en 1979 et le Docteur Jules Flaubert devint le premier directeur Malagasy de l'hôpital.

Depuis le 12 Janvier 1993, suite à sa réorganisation administrative, il devint le Centre Hospitalier de Soavinandriana (appelé **CENHOSOA**), et attend son intégration au sein du Centre Hospitalo-universitaire d'Antananarivo. Cette période coïncide avec la désignation du premier médecin militaire Malagasy à sa tête en la personne du Médecin-Général Razanamparany Jeannot Marc.

Suite aux événements politico-économiques de 1991, coïncidant avec le centenaire de l'Hôpital, une stèle marquant le 105<sup>e</sup> anniversaire a été érigé en 1996.

Le Président Didier Ratsiraka inaugura l'appareil d'imagerie scanner du Centre en 1997, c'est la troisième visite officielle suivi par une inauguration d'un Chef d'Etat à l'hôpital.

En Mars 2001, suite aux réformes des Etablissements Publics, l'hôpital a choisi d'être un Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial, ce qui a entraîné une autre réorganisation mais sans changement de nom. Le Conseil d'Administration est dirigé par le Général Ratrimoarivony Guy.

Le vendredi 13 Juillet 2001, le Centre a perdu subitement son illustre réanimateur, le [Médecin-Général Rabesiaka Fenosoa](#), à la fois Directeur Général adjoint et Directeur Technique.

En Novembre 2001, le Centre avait comme Directeur Général le Médecin-Général Razafindramboa Hubert Mamy, agrégé de chirurgie. Le Médecin-Général Rakotovao Fred Joëlson, agrégé d'ORL et de chirurgie cervico-maxillo-faciale du Val de Grâce le remplace au mois de Novembre.

### **1.3- Nature juridique de l'établissement**

Le CENHOSOA est érigé en Etablissement Public national à caractère Industriel et Commercial (EPIC). Il est doté de la personnalité morale, de l'autonomie administrative et financière ainsi que d'un patrimoine. Il est soumis aux règles de la comptabilité publique. Il est placé sous la tutelle administrative et technique du Ministère Chargé des forces armées, sous la tutelle budgétaire du ministère chargé du budget et sous la tutelle comptable et financière à celui du ministère des finances.

## **Section 2- Missions et activités du centre hospitalier**

### **2.1- Missions**

Le CENHOSOA assure des missions de diagnostic, de traitement et d'expertise dans le domaine médical et para clinique.

En temps normal, il a pour mission :

- de prodiguer des soins médicaux-sanitaires en vue du bien être physique, mental et social des personnes qu'il prend en charge ;
- de contribuer à l'éducation sanitaire et aux actes de médecine préventive ;
- de participer à l'enseignement universitaire, postuniversitaire médical et paramédical ;
- de participer aux travaux de recherche et d'expertise médicale et pharmaceutique.

En temps de crise, et sur mobilisation du Ministère chargé des Forces Armées, il assure dans son domaine de compétence, des missions de soutien aux forces militaires .A ce titre, il peut être amené à contribuer, de concert avec les organisations médicales militaires, et des équipes médico-chirurgicales destinées soit à soutenir une force opérationnelle militaire, soit à intervenir dans le cadre d'assistance humanitaire ou en appuyant par des moyens militaires de secours divers.

## **2.2- Activités**

L'activité fondamentale du CENHOSOA est soumise aux obligations suivantes :

- accomplir ses missions dans le respect de la personne humaine et dans les meilleures conditions sans discrimination de nationalité, de religion, de conviction politique de race ou de sexe ;
- assurer la permanence des soins en toutes circonstances et autant que les moyens le lui permet.

## **Section 3- Structures du centre**

Les organes du CENHOSOA sont :

- le Conseil d'Administration, organe délibérant,
- la Direction Général, organe exécutif,
- la commission médicale d'établissement (CME).

### **3.1- Le Conseil d'Administration**

Le Conseil d'Administration comprend les membres suivants :

- un Président désigné par le Ministère des Forces Armées,
- deux représentants du Ministère des Forces Armées,
- un représentant du Ministère chargé des Finances,
- un représentant du Ministère chargé de la Fonction Publique et des Lois Sociales,
- un représentant du Ministère de l'Enseignement Supérieur,
- un représentant du Ministère de la Recherche Scientifique,
- un représentant de l'Etat Major Général de l'Armée Malgache,
- un représentant du commandement de la Gendarmerie Nationale Malgache,
- un représentant du personnel militaire du CENHOSOA,
- les Présidents des organes consultatifs du CENHOSOA,
- un représentant du personnel Civil du CENHOSOA,
- un arrêté du Ministère chargé des Forces Armées nomme le Président et les membres du

Conseil d'Administration, sur proposition des ministres ou des chefs d'organisme dont ils relèvent respectivement.

#### **3.1.1- Le Mandat**

La durée du mandat des membres du Conseil d'Administration est de trois ans .Ce mandat est renouvelable. Toutefois, il peut être mis fin à tout moment, au mandat d'un ou plusieurs membres dans les formes prévues pour leur nomination.

En cas d'empêchement définitif de l'un des membres pour quelque motif que ce soit, il



est pourvu à son remplacement dans les mêmes formes prévues pour la nomination .Le mandat du nouveau membre expire à la date à laquelle aurait cessé celui du membre qu'il a remplacé.

### **3.1.2- La Réunion**

Le Conseil d'Administration se réunit en session ordinaire sur convocation de son président deux fois par an. Il peut également se réunir sur convocation lorsque les circonstances l'exigent, soit à la demande des Ministres de tutelle. La demande doit indiquer l'objet de la réunion, et être remise au Président, qui procède aussitôt à la convocation du conseil.

Les convocations, accompagnées de l'ordre du jour et des dossiers y afférents, sont adressées aux membres quinze jours au minimum avant la réunion. La Direction générale du CENHOSOA assure le secrétariat du Conseil d'Administration.

### **3.1.3- Rôle du Conseil d'Administration**

Le Conseil d'Administration dispose de plus larges pouvoirs d'administration et gestion notamment ceux de :

- contrôler la gestion administrative et financière du centre ;
- adopter le programme de développement ;
- voter le projet de budget et le tableau des effectifs budgétaires ;
- proposer l'admission en non-valeur des créances irrécouvrables ;
- choisir le cabinet chargé de procéder annuellement aux audits externes ;
- d'arrêter le compte financier, dans le premier trimestre de l'année qui suit l'exercice budgétaire et de donner le quitus à la Direction Générale des arrêtés des comptes ;
- de délibérer, en cours d'années, sur toute modification proposée au programme de développement et au budget, entraînant la mise en œuvre d'opérations nouvelles ;
- de proposer aux Ministres de tutelle : les tarifs des différentes prestations et toute modification du décret constitutif ou de ses textes subséquents, ainsi que les avantages susceptibles d'être accordés aux membres du conseil d'administration et au personnel du centre;
- l'acquisition ou aliénation de biens, meubles et immeubles ;
- toute convention touchant les dispositions statutaires fondamentales de l'établissement ;
- l'acceptation de dons.

## **3.2- La Direction Générale (D.G)**

La Direction Générale du CENHOSOA est assurée par un médecin chef, qui prend titre du Directeur Général. Le Directeur Général est un Médecin Officier Général ou supérieur, le plus ancien dans le grade le plus élevé au sein du centre, docteur en médecine ou en tout autre domaine relevant de la spécialité médico-technique, titulaire au moins d'un diplôme de spécialité, justifiant d'une formation ou expérience en administration hospitalière. Il est nommé par décret pris en conseil des Ministres, sur proposition du ministère chargé de la Défense Nationale. Il a un rang de Directeur Général du ministère.

Le Directeur Général est ordonnateur principal. Les attributions concernent essentiellement l'organisation, le fonctionnement administratif et technique, ainsi que la discipline intérieure du centre. En tant que premier responsable de l'organe exécutif, il est investi du pouvoir de décision nécessaire à la gestion du centre.

A ce titre, le Directeur Général a pour missions :

- d'exécuter les directives, décisions et programmes de développement arrêtés par le conseil d'administration ;
- de représenter le centre en justice dans tous les actes de la vie civile ;
- de préparer le budget du centre et le soumettre au vote du conseil d'administration ;
- d'exécuter le budget voté.

### **3.2.1- La Direction Administrative et Financière (DAF)**

Le Directeur Administratif et Financier assiste le Directeur Général dans ses attributions relatives à la gestion financière, administrative et logistique du centre. Il est ordonnateur délégué et en assure le rôle conformément aux limites définies dans le cadre d'une délégation permanente régie par décision du Directeur Général .Il assure en outre la formation de gestionnaire de l'hôpital.

A ce titre il anime, contrôle et coordonne les services administratifs et financiers .Il peut représenter le Directeur Général dans les relations avec tous les organismes participant au fonctionnement administratif et financier du centre .Il peut déléguer sa signature à ses collaborateurs et assiste aux réunions du conseil d'administration avec voix consultative.

Le Directeur Administratif et Financier est un officier Supérieur, titulaire d'un diplôme d'études supérieures en administration et gestion d'entreprise .Il est nommé par décret pris en conseil des ministres, sur agrément du Conseil d'Administration et proposition du Ministère de la Défense Nationale (MDN).

Chaque Directeur peut disposer, en cas de besoin et dans les limites fixées par le tableau des effectifs budgétaires autorisés, d'un Directeur Général Adjoint et du service qu'il anime,

contrôle et coordonne. Les Chefs de Service assistent le Directeur dans les attributions spécifiques attachés à leurs Services.

### **3.2.2- Le Service Administratif et Gestion du Personnel (SAGP)**

Le Chef de Service est assuré par le capitaine qui prend titre de Chef de Service Administration et Gestion du Personnel.

A ce titre, il :

- recrute et licencie le personnel régi par le code de travail ;
- demande le détachement du personnel militaire ou fonctionnaire auprès du centre, dans les limites de la table des effectifs autorisés ;
- procède à la nomination des agents dans les emplois vacants au tableau des emplois, lorsque celle-ci n'est pas régie par le décret fixant le statut du CENHOSOA ;
- prononce les sanctions du Conseil d'Administration.

Ce service se divise en quatre divisions qui sont animées par :

- la division secrétariat,
- la division personnelle civile,
- la division solde,
- la division personnelle militaire.

## **Chapitre II : PRESENTATION ORGANISATIONNELLE DU CENHOSOA**

### **Section 1 : Organisation Comptable et Financière :**

## **1.1- De l'agent comptable**

L'agent comptable est chargé de la prise en charge du recouvrement des recettes, du contrôle et du paiement des dépenses, de la garde et de la conservation des fonds et valeurs, du maniement des fonds, de la tenue de la comptabilité et de l'établissement des comptes et des états financiers.

Il est placé sous l'autorité administrative de l'ordonnateur mais conserve à son écart l'autonomie fonctionnelle que lui confère son statut de comptable public. Il assiste avec voix consultative aux réunions du Conseil d'Administration.

L'agent comptable de l'établissement est un cadre de l'Etat, ayant une compétence particulière en matière de comptabilité publique, titulaire au moins d'un diplôme équivalent. Il est nommé, après avis du conseil d'administration, par arrêté du ministère chargé des finances.

### **1.1.1- Règles de la gestion comptable financière**

La gestion comptable et financière du centre est soumise aux règles de la comptabilité publique et conduite selon le plan comptable général 2005 qui est en vigueur. Les fonds de l'établissement sont déposés dans un compte de dépôt au trésor. Toutefois, pour les besoins de son fonctionnement, l'établissement peut ouvrir des comptes bancaires.

### **1.1.2- Le projet de Budget**

Le projet de budget comporte :

- le rapport d'orientation ;
- l'état prévisionnel de recettes et de dépenses.

Il est accompagné :

- du tableau des effectifs budgétaires pour l'année concernée ;
- de l'organigramme des emplois, en cas de changement ;
- des documents de synthèse comptables pour le dernier exercice connu.

Etabli par le directeur, il est présenté pour approbation au Conseil d'Administration avant le 15 Novembre précédent l'exercice pour lequel il est établi .Il est ensuite soumis aux visa conjoints des autorités de tutelle.

### **1.1.3- Prévision budgétaire**

Si les comptes prévisionnels ne sont pas approuvés à l'ouverture de l'exercice, le

Directeur Général peut néanmoins, dans la double limite des prévisions approuvés par le Conseil d'Administration et du budget, approuvé au titre de l'exercice précédent, engagé et effectué les paiements correspondants aux dépenses indispensables pour la continuité de la gestion.

## **1.2- Le compte financier**

Le compte financier est préparé par l'agent comptable, suivant les dispositions du plan comptable du centre et conformément aux directives de l'ordonnateur.

Dans les trois mois qui suivent la clôture de l'exercice, le Directeur Général soumet au Conseil d'Administration le rapport de gestion, comprenant le rapport d'activités et le rapport financier, ce dernier incluant le compte financier arrêté par le C.A. et le rapport d'audit annuel des comptes. Il comporte notamment la balance générale définitive des comptes, le bilan, le compte résultat et les annexes.

Le CENHOSOA est un EPIC (Etablissement Public à caractère Industriel et Commerciale), dont l'organisation administrative suit les règles d'une société privée.

### **1.2.1- Principes généraux de la gestion financière des établissements publics à caractère administratif**

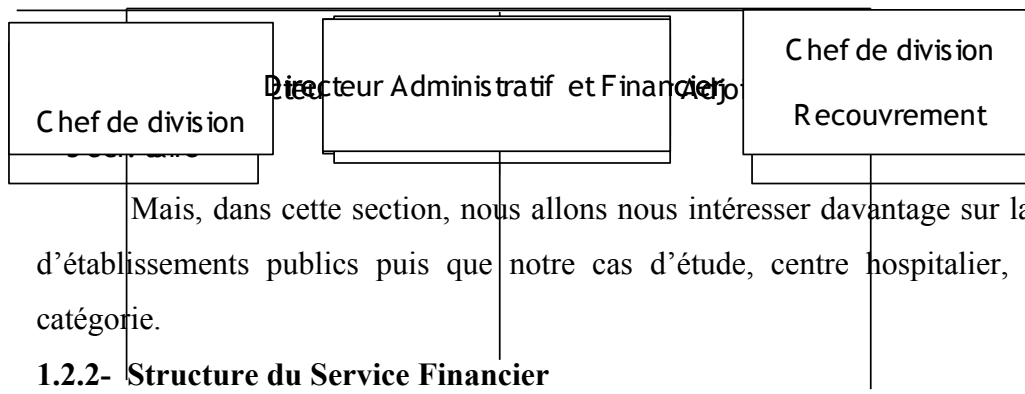
Aux termes de l'article premier de la loi n° 98-031 du 20 Janvier 1999 :

« Un établissement public est un organisme public à vocation spéciale dotée de la personnalité morale, de l'autonomie financière et d'un patrimoine propre. Il est chargé d'assurer un service ou une mission d'intérêt public. Les établissements publics sont : soient nationaux, soient locaux suivant qu'ils sont placés sous l'autorité de l'Etat ou d'une ou plusieurs collectivités territoriales décentralisées ».

Il est fréquent que les établissements publics soient qualifiés par la loi, le décret ou la jurisprudence, d'établissements publics à caractère administratif (E.P.A) ou d'établissements publics à caractère industriel et commercial (E.P.I.C). Les établissements publics à caractère administratif (EPA) sont « ceux chargés de la gestion d'une activité classique de service public ; ils sont régis par les règles du droit administratif et leur contentieux relève normalement des juridictions administratives ». Par contre, le terme « établissements publics à caractère industriel et commercial » (EPIC) désigne une « catégorie d'établissement public gérant, dans des conditions comparables à celles des entreprises privées, des activités de nature industrielle ou commerciale. Leur fonctionnement et leur contentieux empruntent à la fois au Droit public ou au Droit privé »<sup>1</sup>.

---

1 René CHAPUS, << Droit Administratif Général >>, Tome I, Montchrestien, 13<sup>ème</sup> édition, 1999, p. 335



Mais, dans cette section, nous allons nous intéresser davantage sur la première catégorie d'établissements publics puis que notre cas d'étude, centre hospitalier, fait partie de cette catégorie.

### 1.2.2- Structure du Service Financier

**Figure n°1 : Organigramme du service financier**

Cet organigramme représente la répartition des personnes à leurs tâches. Le service financier de la comptabilité est tenu par 9 personnes, à savoir : un chef de service, un chef comptable, un secrétaire, un trésorier, un chef de division et quatre comptables.

Ils se chargent des fonctions et des tâches suivantes :

- opérations diverses et paie du personnel ;

- opération bancaire ;
- compte fournisseur locaux et étrangers ;
- compte client ;
- établir l'état de rapprochement client, fournisseur et bancaire ;
- codification du journal des encaissements ;
- règlement par chèque et virement ;
- imputation de toutes les pièces comptables ;
- traitement jusqu'au bilan de fin d'exercice :
  - imputation de pièces comptables,
  - saisie d'écriture,
  - ressortir de grand livre,
  - justification des comptes,
  - ressortir des balances,
  - tableau des amortissements.

**Figure n° 2 : Organigramme représentant le service imagerie médicale et radiologique**

Cet organigramme montre la répartition des tâches des personnels au sein de ce service, le directeur ayant le pouvoir absolu donne l'ordre à ses subordonnés, il met d'un chef à chaque service afin de contrôler le déroulement des tâches à exécuter, il y a un chef infirmier entre eux. Malgré cela au niveau des plusieurs médecins, un autre chef s'existe qui s'appelle major, ayant également des relations immédiates au directeur. Il dirige ces personnels du radiologique et du scanner y compris le secrétaire.

## **Section 2 : Procédures comptables**

### **2.1- Traitement des charges et produits du scanner**

Les opérations comptables du scanner suivent les différents exercices.

#### **2.1.1- Journal des ventes à crédit**



Le journal des ventes enregistre toutes les prestations des services rendus par le centre tels que les frais d'hospitalisations, les frais de consultations, cessions et soins externes, et les autres produits divers. Ces opérations s'inscrivent dans la facture appelée titre de perception ou TP.

En cours d'exercice, les comptes de produits sont crédités du montant des recettes hors taxe dégagées par l'activité du centre.

Pour le centre CENHOSOAI, toutes les recettes dégagées par l'activité économique principale de l'établissement seront enregistrées dans l'un des comptes vente (70) et les recettes accessoires à l'activité principale.

Comptabilisation

N° de comptes	Libellés	Montant débit	Montant crédit
41112	Clients scanner	X	
70634	Ventes		X
	(Suivant la facture n° X)		

### 2.1.2- Journal des achats à crédits et des opérations diverses

Le journal des achats enregistre tous les achats des matériels, des médicaments, des appareils médicaux et d'autres équipements effectués par le centre à ses fournisseurs. Ces opérations comprennent des achats de fournitures médicales, des pièces des matériels et des maintenances.

Généralement, les achats sont inscrits au coût d'achat c'est à dire au prix de la facture nette.

Comptabilisation

N ° de comptes	Libellés	Montant débit	Montant crédit
----------------	----------	---------------	----------------

6....	Achats	X	
40112	Fournisseurs scanner (Suivant la facture n° X)		X

### 2.1.3- Journal des opérations diverses

Dans les opérations diverses, on enregistre les frais d'hospitalisations et des soins externes des clients qui n'ont pu passer dans le journal des ventes. Toutes les autres classes 60 sont appelées opérations diverses.

Comptabilisation

N ° de comptes	Libellés	Montant débit	Montant crédit
61/62/63/64	Services externes	X	
40112	Fournisseurs scanner (Suivant la facture n° X)		X

### 2.1.4- Journal de banque

Il enregistre les opérations courantes ayant fait l'objet d'une émission de chèque ou chèque bancaire après vérification des pièces justificatives : bon de commande, facture certifiée, bon de livraison, bordereau des pièces. Après toutes vérifications, ces opérations sont forcément comptabilisées et signées par le comptable.

### 2.1.5- Journal de caisse

Les tâches du comptable de caisse sont :

- d'assurer la tenue du journal des caisses recettes et dépenses après la vérification des pièces justificatives telles que le montant exact des pièces avec son libellé et sa date,

- d'enregistrer les opérations de dépenses et de recettes effectuées à la caisse,
- de faire le classement définitif et de conserver les pièces justificatives de la caisse recettes et dépenses,
- de retraiter le relevé des opérations journalières effectuées par le bureau des hospitalisations et des soins externes. Toutes les pièces viennent de la caisse centrale et les autres du service budget et de contrôle de gestion.

#### Comptabilisation des caisses : recettes

N ° de comptes	Libellés	Montant débit	Montant crédit
53...	Caisse	X	
41...	Remboursements		X
70...	Cessions		X
	(Suivant la facture n° X)		

#### Comptabilisation des caisses : dépenses

N° de comptes	Libellés	Montant débit	Montant crédit
41...	Remboursements	X	
42...	Salaires	X	
511	Echange de chèque	X	
53...	Caisse		X
	(Suivant la facture n° X)		

### Section 3 : Tarification du scanner

Selon l'article 7 de l'hôpital, le tarif de base pour le scanner et les examens échographiques est fixé comme suit : le tarif majoré étant applicable aux usagés expatriés bénéficiant d'une couverture sociale, le tarif de prise en charge est réservé à la personne ayant

des tuteurs.

**Tableau n°1 : Tarif du scanner**

NOMBRE	EXAMENS	TARIFS (En Ariary)		
		PASF	PRISE EN CHARGE	MAJORE
UN SCAN	1°) Sans injection	-	-	-
	-	-	-	-
	-	220 000	275 000	550 000
	-	-	-	-
DEUX SCANS	2°) Avec injection	-	-	-
	-	-	-	-
	-	270 000	335 000	670 000
TROIS SCANS	Abdomen-pelvis	-	-	-
	Thorax-Abdomen	-	-	-
	Crane-Cervical	396 000	495 000	990 000
TROIS SCANS	Thorax-Abdomen-Pelvis	-	-	-
	Crane-Cervical-Thorax	594 000	742 500	1 485 000
AUTRES	PELVIMETRIE	80 000	95 000	190 000
	PRODUIT DE CONTRASTE	60 000	70 000	140 000

**Source** : CENHOSOA

L'examen scanner se divise en 3 niveaux :

- on parle
- l'une des
- deux scan
- examens s
- trois scan

### **Chapitre III : RAPPEL THEORIQUE DU SYSTEME COMPTABLE**

#### **Section 1 : Définition**

Le système comptable est un outil de gestion permettant de transformer les informations brutes contenues dans les différentes pièces comptables et documents administratifs (factures, pièces de caisse) en informations comptables.

Ces informations comptables, après les avoir contrôlées et analysées, deviennent des informations de gestion qui servent à l'élaboration du tableau de bord qui permet d'éclairer la décision.

Autrement dit, le système comptable est l'organisation du travail comptable qui porte essentiellement sur :

- les livres
- les différe
- les te
- l'établisse

Il existe, en pratique, deux systèmes comptables :

- le système
- le système

Toute société est tenue à avoir un système comptable conformément à la disposition générale du Plan Comptable Général 2005, qu'elle doit adapter à la situation et à son cas.

Le plan comptable général détermine les dispositions sur :

- les principes et les règles de tenue de la comptabilité pour que celles-ci fournissent une image fidèle de la situation de la société,
- le contenu des documents de synthèse.

## **Section 2 : Les éléments constitutifs du système comptable**

### **2.1- La comptabilité générale**

La comptabilité générale est la première source d'information de l'entreprise. Elle permet en effet :

- de constater les produits et les charges que la firme génère, au cours d'un exercice et de déterminer le résultat qui en découle,
- de dresser, à la fin de chaque exercice, un état de sa situation patrimoniale (bilan) et éventuellement d'en étudier l'évolution (tableau de financement).

Par ces différents aspects, elle forme donc un outil d'analyse non négligeable pour le contrôle de gestion. En outre, pour prévoir les difficultés des entreprises, la loi du 1<sup>er</sup> mars 1984

rend obligatoire, pour les sociétés commerciales de plus de 3000 salariés ou ayant un chiffre d'affaires de plus de 120 millions de francs, la publication d'un compte de résultat et de plan de financement prévisionnels : la comptabilité générale peut donc servir de normes et de devenir ainsi un outil de contrôle.

Néanmoins, pour que cette forme d'utilisation soit efficace, différentes adaptations du système sont nécessaires. Celles-ci font l'objet de la première section. La comptabilité générale propose également, dans son système développé, des tableaux annexes au compte de résultat, qui peuvent constituer des instruments intéressants d'analyse. Enfin, en décomposant chaque poste du compte de résultat en prix et volume, il est possible de mesurer l'évolution de la productivité globale de la firme (méthode des comptes de surplus) et donc de disposer d'un outil précieux de contrôle.

La comptabilité générale a pour fonction :

- De décrire et mesurer l'activité passive à
- De faire l'analyse de la nature économique des résultats d'exploitation et de leur résultat net, compte tenu des profits et des pertes antérieurs

Elle utilise à ces fins :

- les comptes de bilan : classe 1 à 5
- les comptes de gestion : classe 6 à 7

A la comptabilité générale, les outils comptables de gestion sont : le bilan, le compte, le journal, la balance.

## **2.2- La comptabilité analytique**

### **2.2.1- Définition**

Selon le plan comptable, la comptabilité analytique d'exploitation est un mode de traitement des données qui permettent de reclasser par destination ou par fonction, les charges et les produits que la comptabilité générale a enregistrés par nature, et d'en faire l'analyse pour une

période donnée.<sup>(2)</sup>

La comptabilité analytique bâtit ses analyses à partir :

- De la comptabilité générale pour l'évaluation des charges et le résultat de l'exercice
- Des systèmes de comptabilité analytique, c'est-à-dire des annexes qui analysent les investissements (les temps de fabrication) à chaque unité de données disponible.

Elle réalise une articulation entre ces systèmes en donnant des procédures de retraitement des données. Il lui faut donc un réseau de collecte des informations qui lui permet de construire ses traitements.

**Tableau n°2 : Comparaison entre comptabilité générale et comptabilité analytique<sup>(3)</sup>**

Comptabilité générale	Comptabilité analytique
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Instrument fiscal</li> <li>• Obligatoire                             <ul style="list-style-type: none"> <li>• Résultats annuels (parfois mensuels ou trimestriels)</li> </ul> </li> <li>• A posteriori</li> <li>• Résultat global</li> <li>• Instrument objectif (règles égales et uniques)</li> <li>• Bénéfice fiscal</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Instrument de gestion</li> <li>• Facultative                             <ul style="list-style-type: none"> <li>• Résultats fréquents (de la journée au quinquennat)</li> </ul> </li> <li>• A posteriori et a priori                             <ul style="list-style-type: none"> <li>• Résultat par produit, par section, par responsable, par activité</li> </ul> </li> <li>• Instrument subjectif (dépend de l'organisateur, de la firme) donc plus adapté</li> </ul>

<sup>(2)</sup> Michel Lebas, la comptabilité analytique, DUNOD 1984

<sup>(3)</sup> Yvon Pesqueux Bernard Mar tory, Pratique de la comptabilité analytique, DUNOD, Décembre 1983

Elle fait apparaître périodiquement :	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bénéfice indicateur (retraitement de charges, prévision de résultat)</li> </ul>
Elle pratique l'intermittent (détermination annuelle de stocks)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Elle a pour objet de:</li> <li>-</li> <li>-</li> <li>- Elle peut donner de résultats réguliers (par mois, par trimestre...)</li> <li>-</li> </ul>
Elle est obligatoire	Elle n'est pas obligatoire

Ce tableau montre que la comptabilité générale donne un résultat global tandis que la comptabilité analytique montre un résultat détaillé.

### 2.2.2- Objectifs de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique d'exploitation est un mode de traitement de données dont les objectifs essentiels sont les suivants :

D'une part,

- connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondants ;
- déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise.

D'autre part,

- établir les prévisions de charges et de produits d'exploitation (coûts préétablis et Budgets d'exploitation, par exemple) ;
- en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et budgets, par exemple) ;
- faire apparaître les éléments pouvant contribuer à la détermination des prix de vente ou au contrôle de leur rentabilité et de fournir en cas de besoin des éléments de justification d'objets, de produits ou de services, la base d'évaluation des stocks de produits finis, l'existence des stocks de produits finis caractérisant ces stocks en calculant les coûts y afférents ;
- répartir les charges entre les activités ou les différents produits pour :
  - connaître les produits non rentables en comparant les coûts aux prix de vente correspondants,



- décomposer le résultat global obtenu de la comptabilité générale par branche d'activité.

D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision. Elle apporte son concours dans l'application de méthodes mathématiques telles que la recherche opérationnelle.

Pour atteindre ces objectifs, le système de comptabilité analytique d'exploitation d'une entreprise doit être adapté exactement à sa structure organique et aux activités d'exploitation qu'elle exerce. Il s'ensuit que si les dispositions de la comptabilité analytique d'exploitation intéressent les entreprises autant que celles de la comptabilité générale, leur présentation est différente.

Celles de la comptabilité générale sont pratiquement uniformes ; celles de la comptabilité analytique d'exploitation sont constituées par un éventail de solutions entre lesquelles l'entreprise doit opérer des choix et des combinaisons en fonction de ses particularités. Pour faciliter ces choix, l'éventail des solutions est présenté dans un cadre général, adaptable à toutes les entreprises, quels que soient leur dimension, leur dispersion géographique, leur structure organique, leur branche professionnelle et leur degré d'intégration.

Ce cadre général est donc un système ouvert à partir duquel peut être établi un plan de comptabilité analytique en retenant les solutions les mieux appropriées pour répondre aux besoins d'informations exprimées par les responsables de l'entreprise.

### **2.2.3- Détermination des charges**

#### **2.2.3.1- Les charges non incorporables**

Elles sont exclues de la comptabilité analytique du fait de certaines considérations. Ce sont les charges hors exploitation ou hors exercice. Il s'agit :

- les charges sans rapport direct avec l'activité de l'entreprise ; exemple la prime d'assurance sur la tête du dirigeant ;
- les charges qui ne relèvent pas de l'exploitation courante telles les charges exceptionnelles ;
- les charges qui n'ont pas le caractère de charge : l'impôt sur le bénéfice.

#### **2.2.3.2- Les charges calculées**

Ce sont les charges incorporées aux coûts pour un montant différent de celui pour lequel elles figurent dans la comptabilité générale. Les montants sont calculés selon des critères

appropriés aux besoins d'analyse. Il existe trois types de charges calculées :

- les charges d'usage,
- les charges étalées,
- et les charges abonnées.

## **2.2.4- Traitement des charges indirectes**

### **2.2.4.1- Centre d'analyses**

Un centre d'analyse est une subdivision comptable de l'entreprise où sont analysés et regroupés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts. Il peut donc être ouvert autant de centre d'analyse que la complexité de l'entreprise, ses activités, les besoins d'information conduisent à le faire.

### **2.2.4.2- La répartition primaire**

Les charges indirectes sont affectées dans les centres d'analyse qu'elles concernent.

Une charge indirecte saisie peut :

- soit con  
d'analyse  
salaires  
atelier ...)
- soit co  
centres  
aisément  
L'affectat  
charge po  
pose pas  
particulier
- soit co  
centres,  
aisément  
cas de  
l'entrepris  
seul com  
cas une

Les clés de la répartition sont fondées soit d'après les heures de travail, soit d'après les éléments fixes (surface des locaux), soit d'après des valeurs en francs (valeur des ventes réalisées).

#### **2.2.4.3- La répartition secondaire**

Les charges regroupées dans les centres d'analyse, après la répartition primaire (les centres auxiliaires ou de structures), peuvent être suivant l'organisation de l'entreprise, transférées dans un ou plusieurs autres centres aux profits de qui ils fonctionnent. (Exemple : le centre gestion de personnel). C'est la répartition secondaire

Ce transfert s'opère par « escalier » c'est-à-dire le total constaté dans chaque centre est transféré dans un autre centre, soit en totalité dans un autre centre, soit par fraction dans d'autres centres, sans retour en arrière.

### **2.3- La comptabilité budgétaire**

Le système de gestion budgétaire est une méthode de gestion prévisionnelle à court terme, fondée sur l'évaluation des moyens à mettre à la disposition des responsables pour atteindre les objectifs fixés, issus du plan stratégique défini par la direction. Cette phase est complétée par un processus de contrôle par comparaison des prévisions aux réalisations pour tirer les écarts qui sont analysés afin de prendre les mesures qui s'imposent :

- la recherche des responsabilités ;
- la remise en cause des prévisions.

Les contrôles périodiques sont généralement mensuels afin que les processus budgétaires soient efficaces, il faut avoir :

- de bon outil (technique, économique, stratégiques ... ) ;
- une transmission rapide des informations ;
- une bonne adaptabilité du système ;
- une adhésion des hommes. L'aspect psychologique est déterminant dans la mise en place et le fonctionnement de ce système.

Le budget : c'est une prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à un

programme déterminé, le plus souvent mensuel.

### **2.3.1- Elaboration de budget**

C'est une étape de processus de gestion prévisionnelle. Ce processus peut être résumé ainsi :

- définition des objectifs d'une entreprise (politique générale). Ces objectifs peuvent être variés : profits, sécurité, développement ;
- examen des différentes stratégies permettant d'atteindre l'objectif ;
- cet examen doit tenir compte des forces et faiblesses d'une entreprise, ainsi que des opportunités et menaces de l'environnement ;
- choix d'une stratégie et détermination des moyens à mettre en œuvre ;
- évaluation du budget : l'apport de la comptabilité analytique et de l'analyse des coûts à la gestion budgétaire se situent essentiellement à deux stades :

- celui de l'élaboration d'un budget,
- celui du contrôle entre prévision et réalisation (contrôle budgétaire).

### **2.3.2- Principe de la gestion budgétaire**

Le cadre budgétaire doit s'appuyer sur l'organisation et les définitions des fonctions à l'intérieur de l'entreprise pour englober dans la mesure du possible, l'intégralité de la spécificité des activités de l'entreprise.

L'ensemble des budgets traduit l'engagement de chaque responsable devant la direction de l'entreprise. Cet engagement est cohérent avec l'objet de l'activité retenue.

Les budgets seront établis selon les divers centres de responsabilité ou de profits possibles dans le cadre organisationnel de l'entreprise et sa stratégie :

- **Centre de coûts** ; le responsable a une responsabilité des charges.
- **Centre de recettes** ; le responsable a une responsabilité des recettes.
- **Centre de profits** ; le responsable a une responsabilité des charges et des produits.
- **Centre d'investissement** ; le responsable a une responsabilité des investissements.

## **Section 3 : Notion des coûts et coût de revient**

### **3.1- Les coûts complets**

Les coûts complets sont l'ensemble de tous les coûts pendant le processus de l'exercice que l'entreprise a effectué.

### 3.1.1- Coût d'achat

C'est un coût qui regroupe les charges relatives à la fonction approvisionnement de l'entreprise. Il est constitué des charges directes (achats, transports, ...) et indirectes (coûts des centres d'analyse) d'approvisionnement. Il faut calculer autant de coûts d'achat qu'il y a de matières approvisionnées pendant la période considérée.

Dans la pratique, les matières achetées ne sont pas toutes consommées. Il convient de distinguer les coûts d'achats de matières achetées pendant la période et les coûts d'achats des matières consommées, élément de coût de production. Pour chaque matière il faut ouvrir un compte de stock, débité du stock initial et des entrées (au coût d'achat) et crédités des sorties (consommation en principe au CUMP)

Coût d'achat = Prix d'achat + Frais d'approche + Frais d'approvisionnement.

Coût d'achat = prix d'achat + frais d'achats

### 3.1.2 - Coût de production

Un coût de production est un coût que l'on choisit d'attacher à un objet stockable et qui, par conséquent, servira à valoriser les stocks.

Le coût de production est un coût qui intègre :

- la consommation des matières premières, consommables, emballage, conditionnement, coût de stockage, coût d'achat des matières non stockables
- les charges de production, par produit : coût de la main-d'œuvre, ateliers ;
- les charges des centres de production, montage,

Le coût de centre est imputé d'après les unités d'œuvres utilisées pour réaliser les produits. Il convient de distinguer les coûts de production des produits fabriqués pendant la période et le coût de production des produits vendus, élément du coût de revient. Pour chaque produit fabriqué, il faut ouvrir un compte de stock qui est débité du stock initial des fabrications de la période et crédité des sorties (les ventes de la période valorisées au coût de production)

Coût de production = coût d'achat + frais de production.

### 3.1.3- Coûts de revient

Le coût de revient est le coût complet d'un produit au stade final de distribution incluse. Il comprend toutes les charges relatives au produit, il est calculé par type de produits vendus

Il compose de :

- coûts de p
- coûts h
- constitués
- une quot
- structure.

Le coût de distribution : comme tous les coûts, il peut être composé des charges directes de distribution concernant le coût de revient, des charges indirectes, traitées dans les centres d'analyse.

Coût de revient = coût de production + coût de distribution.

Coût de revient = coût d'achat + coût de production + charges de distribution.

## 3.2 - Les différentes sortes de coûts et prix de revient selon leur mode de calcul

Nous pouvons observer et obtenir différentes sortes de coûts et prix de revient selon leur mode de calcul. A cet effet nous distinguons :

### 3.2.1- Les coûts et prix de revient réels

Les coûts et prix de revient sont qualifiés de réels lorsque d'une part, ils sont calculés à postériori ; d'autre part les éléments ayant servi à leur détermination ont été pris dans la comptabilité générale.

La connaissance des coûts et prix de revient réels des produits fabriqués et vendus est une donnée importante du point de vue économique. Néanmoins, ils offrent peu de renseignements utiles pour la section si les coûts et prix de revient réels ainsi calculés ne correspondent pas au

niveau ou volume d'activité considéré comme normal aux objectifs que l'entreprise s'est fixée à atteindre. Par conséquent, l'entreprise a intérêt à établir des coûts et prix de revient à priori en regard au programme fixé ou le but poursuivi. Ce sont les coûts et prix de revient préétablis.

### 3.2.2- Les coûts et prix de revient préétablis

L'intérêt de la méthode est de permettre :

- d'établir la gestion préétablie et les prix de revient fonction de l'objectif à atteindre ;
- d'exercer un contrôle par la mise en évidence entre la réalité et le programme ;
- d'infléchir le programme en cas de causes d'écart.

**Tableau n° 3 : Comparaison entre coût variable et coût fixe<sup>(4)</sup>**

		<b>Coût variable</b>	<b>Coût fixe</b>
	<b>Coût direct</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• main d'œuvre payée à la pièce</li> <li>• matières premières consommées</li> <li>• emballages</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• main d'œuvre mensualisée</li> <li>• dotation aux amortissements d'une machine mono produit</li> </ul>
	<b>Coût indirect</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• énergie</li> <li>• fournitures</li> <li>• petit outillage</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• salaires de l'encadrement</li> <li>• dotation aux amortissements des machines multi-usages et multi-produits</li> <li>• dotation aux amortissements des bâtiments de production</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• communications téléphoniques</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• salaires de l'administration</li> </ul>

<sup>(4)</sup> Michel Lebas, comptabilité analytique de gestion, P 51

		des commerciaux	<ul style="list-style-type: none"> <li>• frais financier sur un emprunt remboursable en une seule fois</li> </ul>
	<b>Coût direct</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• remises pour quantité multi-produit au réseau</li> <li>• commissions aux vendeurs</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• salaire du directeur commercial</li> <li>• salaire d'un assistant chef de produit en travaillant que pour un seul produit</li> </ul>





## ANALYSE DE LA SITUATION EXISTANTE

### Partie II : ANALYSE DE LA SITUATION EXISTANTE

Notre critique se veut beaucoup plus constructive que destructive. Notre objectif n'est pas de critiquer le centre hospitalier mais de lui émettre des propositions permettant d'améliorer ses activités. Mais ces propositions risquent d'être biaisées si on ne trouve pas le mal. C'est bien cela l'objet de la présente partie.

#### **Chapitre I : PROBLEMES LIES A L'ORGANISATION INTERNE**

Ce chapitre va nous permettre de faire une analyse critique au niveau de l'organisation interne de l'établissement en général. Pour bien mener à notre analyse à terme, nous pensons qu'il serait d'abord préférable de faire une présentation des faits relatifs aux différents points qui constitueront l'objet de notre critique :

- les différents types de fonction au sein de service de la comptabilité, et autres services existants ;
- les différentes tâches ;
- la collecte des informations ;
- la méthode de la communication.

Le service financier de la comptabilité est tenu par plusieurs personnes, à savoir : chef de service, chef comptable, secrétaire, trésorier, chef de division et comptables.

Ils exécutent les différentes tâches à savoir :

- La codification et la saisie des factures fournisseurs, contrôle mensuel des comptes fournisseurs et rapprochement des soldes avec les balances, mise à jour mensuel des tableaux des immobilisations inventaires, déclaration annuelle du chiffre d'affaires, mise à jour suivant le changement des lois de finances.

- Le règlement de fournisseurs, vérification des clients, le retrait périodique des fonds de caisse à la banque, le retrait mensuel, rapprochement mensuel du solde des relevés de comptes clients avec les fournisseurs, redressement des écritures, mise à jour de la situation des factures clients impayés, imputation des pièces de caisses, chèque et de retraits.

- L'élaboration des états de rapprochement bancaire, la mise à jour de la situation de trésorerie, imputation et saisie des règlements par chèque.

- L'imputation et saisie du journal de caisse, de même des pièces bancaires.

- Le règlement journalier et saisie des factures fournisseurs, les avances au moment des

opérations et la paie de la fin du mois ou le mois suivant, les autres règlements comme déplacement du personnel, réclamation auprès des banques des pièces non reçues constatées sur l'état de rapprochement.

La collecte des informations constitue une étape essentielle pour la détermination du coût de revient. Donc, elle consiste à recenser toutes les informations utiles. Ces dernières proviennent, en général, des agents extérieurs du centre à savoir les coûts de transport, les charges financières, les prix des fournitures diverses....et des agents à l'intérieur, en l'occurrence le service comptabilité, le bon de transmission.

Les méthodes de communication adoptées sont la communication téléphonique, la note de service, les réunions, les fax, la relation avec la banque et enfin le coursier.

Voilà donc la situation de cet établissement concernant l'organisation interne.

Voyons maintenant les problèmes que nous avons pu identifier et qui concernent les faits évoqués ci-dessous.

Ces problèmes sont de 2 niveaux à savoir :

- difficultés
- insuffisan

## **Section 1 : Difficultés à l'organisation des tâches**

### **1.1- Insuffisance du personnel**

On parle de manque de personnel lorsque l'effectif du personnel ne correspond pas aux tâches à effectuer. Dans le centre hospitalier CENHOSOA, surtout à la direction administrative et financière, l'insuffisance du personnel est un facteur de blocage au développement de cet établissement dans la mesure où le pouvoir se trouve entre les mains du directeur administratif et financier. Donc, l'insuffisance du personnel est un handicap permanent dans cette direction.

Ce dernier implique la confusion des tâches aboutissant au retard d'informations nécessaires. L'insuffisance du personnel au sein de ce centre provoque le cumul de fonctions au point qu'un individu exerce simultanément plusieurs choses. Il n'y a pas une spécialisation effective des tâches. Et on comprend très bien que cet individu risque d'être saturé et sa vigueur intellectuelle sujette à tout moment à un stress.

L'insuffisance du personnel, notamment au service de la comptabilité, entraîne donc nécessairement une surcharge de travail et la personne ou le responsable met en danger sa résistance physique. Cela risque d'entraîner un certain manque de motivation du personnel

concerné. De toute façon, le problème reste inévitable car si on cherche des autres personnes à recruter, le coût pouvait augmenter proportionnellement.

## **1.2- Confusion des tâches**

Comme nous avons vu ci-dessus, au service de la comptabilité, il y a de personnes spécialistes y afférent et chacun a sa fonction et ses tâches propres. Cependant, une confusion sur la répartition des tâches existe car une personne doit courir après de différentes tâches au lieu de tenir ses spécialités au sein du centre. Alors le problème persiste, et le travail devient dur pour le métier de comptable.

La confusion consiste surtout dans l'élaboration des états de rapprochement, la mise à jour de la situation de trésorerie, le contrôle mensuel des comptes fournisseurs et le rapprochement des soldes avec les balances, la réclamation auprès des banques des pièces non reçues constatées sur état de rapprochement parce que le comptable avec le chef de division et le chef comptable travaillent sur ces derniers. Donc, il existe en même temps un certain chevauchement dans les tâches.

Aussi dans la première partie, nous avons vu qu'au service de la comptabilité du centre, la comptabilité générale est utilisée seulement pour son travail. Toutefois, en tant qu'une société de grande envergure, normalement le centre CENHOSOA devrait appliquer la comptabilité analytique d'exploitation pour distinguer et déterminer les différentes charges existantes et aussi des produits. Or, le service comptabilité n'utilise maintenant que la comptabilité analytique intégrée à la comptabilité générale.

Donc, il y a encore confusion des tâches au service de la comptabilité car au lieu d'appliquer la comptabilité analytique d'exploitation séparée de la comptabilité générale, ce service utilise en même temps les deux genres de la comptabilité en la nommant comptabilité analytique intégrée à la comptabilité générale, d'autant plus que la comptabilité générale est obligatoire au sein d'une société.

Quelques employés du CENHOSOA sont aussi tombés dans ce problème de confusion des tâches pour certaines raisons. Première raison qui entraîne ce problème, c'est le manque du personnel, c'est-à-dire, dans un poste qui nécessite deux employés pour deux fonctions différentes, il n'existe qu'une seule personne. Cette personne est donc obligée d'effectuer lui même les tâches. Prenons comme exemple le problème concernant le magasinier. A part la réception et le stockage des marchandises (médicaments et fournitures de soins...), il gère ces

stocks et en même temps, c'est lui-même qui est le responsable d'approvisionnement.

L'autre raison qui entraîne aussi ce problème de confusion de tâches au CENHOSOA, c'est l'inexistence d'un <<job-description>> ou description de tâches claires dans les services. Car ce dernier permet de décrire une à une les tâches à effectuer par un employé de la société.

Les caissiers auxiliaires, c'est-à-dire les caissiers de chaque service technique aussi sont les plus touchés par ce problème dans ce centre hospitalier.

Pour mieux éclaircir, il est important de rappeler ici les tâches de ces caissiers. Ils ont pour mission principale d'encaisser l'argent produit par les services et de verser journalière ment les versements à la caisse centrale.

### **1.3- Organisation comptable non satisfaisante**

Du point de vue gestion, l'organisation comptable prend une grande place pour une entreprise. Sa meilleure organisation assure la sortie des informations fiables, correctes, exactes et réelles. Par contre, si des problèmes persistent sur cette organisation, l'entreprise court un danger. Pour cela, nous essayons de parler quelques problèmes qui provoquent des obstacles au développement du CENHOSOA :

- les travaux comptables exécutés ne sont pas fiables ;
- la démotivation du personnel.

#### **1.3.1- Travaux comptables exécutés non fiables**

Faute de compétence de l'acteur, les travaux comptables exécutés ne sont pas fiables, et tout cela a été vu et prouvé lors de l'étude que nous avons faite au service comptable du centre CENHOSOA. Durant ce temps, nous avons constaté que le grand problème qui empêchait la fiabilité des travaux, c'est que l'acteur n'appliquait pas bien les règles et les procédures normales en comptabilité, si nous ne parlons que de la comptabilité générale : plusieurs étapes ont été brûlées en procédure de traitement du début à la fin de l'activité annuelle du CENHOSOA.

Normalement, un comptable dans une entreprise doit s'informer et collecter les pièces concernant les travaux de son poste, c'est-à-dire qu'il doit tenir des documents comptables tels que : le livre journal et le grand livre pour l'enregistrement des informations en question en mentionnant la date de mouvement, la nature, etc. De ce fait, le traitement doit être en ordre selon le principe de la règle générale de la comptabilité en matière de gestion.

En effet, ce centre a rencontré des problèmes en comptabilité car malgré l'insuffisance des informations traitées, l'acteur s'efforce de monter les états financiers et de sortir le bilan final

de l'exercice de l'année. Nous tenons à préciser ici que ce bilan est moins fiable, car cela était fait sans tenir compte des informations, qui étaient collectées au cours de l'exercice.

Quant à la comptabilité analytique, il n'y a pas de gestionnaire disponible pour se charger des traitements des données analytiques. C'est la raison pour laquelle ce centre traite à sa manière les informations, évidemment en dehors des principes et règlement pour la répartition des charges et le calcul des coûts.

### **1.3.2- Démotivation du personnel**

Face à l'évolution de la vie humaine et de la technologie au sein d'une société ou une industrie, le dirigeant cherche à améliorer et mettre à jour sa technique et sa politique pour pouvoir concurrencer les autres. Pour atteindre cet objectif, il lui faut des employés sérieux, intègres, efficaces, efficients et du matériel moderne utile à cette technique. Toutefois, ce n'est pas facile de maintenir la qualité des employés dans l'exercice de leurs fonctions au sein de la société car cela nécessite quelques conditions inhérentes à leurs activités.

Pourtant, le centre CENHOSOA a connu un grand problème de démotivation du personnel parce qu'il n'avait pas mis au point la satisfaction de quelques besoins dont les employés devaient bénéficier. Cela a constitué un facteur de réticence de l'employé à travailler au sein d'un établissement comme celui-ci (Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial).

Les principales causes de la démotivation du personnel du centre CENHOSOA sont les suivantes :

- non application du règlement interne,
- imprécision de la date du paiement des salaires,
- insuffisance de matériel moderne,
- insuffisance de formation.

#### **1.3.2.1 - Non application du règlement interne**

Le règlement intérieur constitue l'une de base fondamentale au niveau d'une société car il permet d'organiser et d'arranger tout ce que fait le personnel au sein de ce centre. Au non application du règlement intérieur, certains employés se considèrent comme étant les propriétaires du centre et font ce qu'ils veulent.

Par exemple, le centre doit travailler sept heures par jour (7h/j) c'est-à-dire de huit heures à douze heures (8h à 12h) pendant la matinée et de treize heures à seize heures (13h à 16h) l'après-midi. Pourtant, certains employés commencent leurs matinées à neuf heures (9h) et

continuent les horaires de l'après-midi de quatorze heures à seize heures (14h à 16h). Cette mauvaise habitude a influencé le reste du personnel mais aucune sanction n'a été prise contre cette façon d'agir. Face à tout cela, le Directeur ne prend aucune disposition sérieuse parce qu'il ne contrôle pas ses employés.

#### **1.3.2.2 - Imprécision de la date du paiement des salaires**

Quelquefois, le personnel du centre CENHOSOA est victime du retard de l'avance du paiement des salaires. En effet, le caissier doit sortir l'état du salaire, de le liquider au personnel à partir du 20 du mois mais non la fin du mois. Pourtant, ce paiement peut quelquefois être cumulé pendant quelques mois, alors que les problèmes de chaque employé ne peuvent attendre tout ce temps à cause de la difficulté de la vie. Cela est dû à l'imprudence du responsable dans le déblocage de fonds de Trésorerie. Comme les employés travaillent dans le but de percevoir leurs salaires à chaque mois, l'imprécision de celui-ci à temps porte atteinte à son courage sur la continuité de son travail.

#### **1.3.2.3- Insuffisance des matériels modernes**

Le matériel est l'une des bases d'exploitation dans une entreprise. Quand un matériel obsolète est utilisé, il est certain que le résultat obtenu est proportionnel au matériel usagé. Par conséquent, si on veut obtenir un bon résultat, il faut utiliser du matériel haut de gamme c'est-à-dire moderne et sophistiqué.

Dans le cas du centre CENHOSOA, nous pouvons dire que le matériel utilisé est de bonne occasion. Cela est provoqué par l'insuffisance du contrôle de la durée de vie pour l'utilisation de machines. Et le calcul d'amortissement des matériels est très important car le fonctionnement de matériel actuel n'est plus pareil par rapport à celui de l'acquisition.

A vrai dire donc, tous les matériels aujourd'hui ne peuvent assurer que les tâches assez simples. En effet, le risque persiste d'exister.

#### **1.3.2.4- Insuffisance de formation**

L'absence de formation au sein du centre CENHOSOA pose un grand problème au niveau du personnel parce que les employés n'ont plus envie de travailler avec des techniques et de matériel archaïque. Ce qui est tout à fait normal.

En effet, le personnel doit suivre une formation au fur et à mesure que la technique avance. C'est-à-dire que pour surpasser ses concurrents, l'établissement doit suivre l'évolution technologique.

### **1.3.3- Logiciel comptable inapproprié**

Le CENHOSOA a informatisé ses travaux comptables depuis quelques années. Il a programmé un logiciel Sage Sarre qui permet d'effectuer les tâches nécessaires comme : la facturation, la saisie des comptes pour sortir les journaux, les grands livres et balances. Mais nous connaissons que le monde de la technologie évolue et le domaine de la connaissance ne cesse de s'élargir, alors nous trouvons que ce logiciel n'est pas actuellement fiable pour ce centre. Il pose des problèmes surtout au niveau du déroulement des tâches.

Ce logiciel ne permet pas de protéger les informations enregistrées, car leur travail est en réseaux au sein du service, donc la vulgarité de l'écriture se présente. Il peut être aussi rectifié et transformé par toute personne. Ceci présente vraiment un grand danger pour l'entreprise. Pour ces raisons, les travaux comptables du CENHOSOA subissent des difficultés qui sont provoquées par l'insuffisance du budget alloué.

### **1.4- Manque de mesures adéquates**

#### **1.4.1- Défaillance des débiteurs**

Le débiteur comme les grandes entreprises qui prennent en charge ses employés à soigner ne paye pas ses dettes de l'hôpital à la date prévue, il demande retarder et prolonger la date d'échéance. Par ailleurs, l'argent de recouvrement est obligé d'attendre ce retard mais le temps passe, les dépenses augmentent envers ses créanciers. Si tel était l'état du problème de l'application du recouvrement des coûts, nous avons également constaté que les mesures adéquates prises pour résoudre ce problème sont insuffisantes. La preuve en est la persistance de ce problème jusqu'à maintenant.

Certes, l'hôpital a toujours essayé de rappeler à ses débiteurs que ces derniers doivent honorer leurs dettes envers l'hôpital, mais cela n'est pas assez efficace pour qu'ils paient régulièrement.

Le grand problème pour l'hôpital, est qu'il lui est difficile de contraindre l'Etat à honorer ses dettes en ce sens que c'est ce dernier qui finance la majorité de ses activités par la voie du budget et que les règles de finances publiques, telle par exemple la règle de non affectation des recettes, ainsi que la priorité gouvernementale ne permet pas de payer immédiatement les charges du personnel.

Face à tout cela, il faudrait trouver des mesures plus efficaces pour qu'au moins ce problème ne se répercute pas seulement au CENHOSOA et surtout qu'il soit résolu.



#### **1.4.2- Fausse adresse**

Les malades arrivent à l'hôpital pour percevoir des soins, avant de patienter au traitement, l'identification de chaque patient est enregistrée au titre de perception afin de couvrir leurs dépenses. Par ailleurs, quelques patients sont malis, les adresses qui étaient données ne sont pas correctes, mais le recouvrement de créances dépend beaucoup au connaissance du tuteur pour la prise en charge. En effet, l'hôpital subit des pertes car l'agent de recouvrement ne peut pas ces créances à la personne déterminée à l'aide de ses adresses. Cela est un facteur qui provoque la diminution du chiffre d'affaires surtout aux patients faisant des soins pendant quelques périodes. Cependant, tous les traitements que le médecin rend service donnent la satisfaction totale.

#### **14.3- Non paiement des factures de prise en charge**

Il convient tout d'abord de noter que certains patients du CENHOSOA bénéficient d'une prise en charge soit par l'Etat, soit par une entreprise privée ou publique. Ce système de prise en charge fait partie des avantages dont bénéficient certains travailleurs et les fonctionnaires en contre partie du travail qu'ils fournissent à l'employeur. Ainsi, il est garanti par des textes législatifs et réglementaires imposant aux employeurs de l'appliquer.

Par conséquent, certains de ces employeurs ont conclut, avec le CENHOSOA, un contrat par lequel ils s'engagent à payer les frais médicaux et des soins de leurs employés lorsque ces derniers reçoivent des traitements (hospitalisations) ou soins médicaux du centre hospitalier.

Cependant, ces employeurs, surtout l'Etat, ne respectent pas de temps en temps le paiement de la prise en charge. Ainsi, d'une manière générale, si pour les entreprises privées, la durée de paiement des prises en charge est de un (1) à six (6) mois, pour l'Administration, dont celles utilisant le budget général, la possibilité de paiement en dépend de la disponibilité de crédit de chaque département. En moyenne, cette période s'étale de six (6) à douze (12) mois, soit le double de celle des entreprises privées.

Or, ce retard de paiement retombera sur le dos du CENHOSOA en ce qu'il lui causera des problèmes dans la gestion de ses finances. En effet, lorsque sa disponibilité n'est pas assez suffisante pour payer certaines dépenses, il ne peut pas procéder à la réalisation de certaines de ses activités.

#### **1.4.4- En cas de décès**

La plupart des patients sont presque défaillant à l'égard de charges des médicaments. Ils ne paient pas s'il est en danger de mort à l'hôpital même s'il est traité pendant quelques périodes.

Cela peut entraîner de perte et surtout l'augmentation de dettes envers les fournisseurs des médicaments. Il y a aussi des corruptions entre le major et les patients, les malades ne peuvent pas quitter sans avoir l'autorisation, ils s'évadent totalement mais la lettre d'engagement doit être placée au service d'hospitalisation afin de payer ses dépenses.

## **Section 2 : Insuffisance des moyens matériels**

Au sein du centre CENHOSOA, surtout à la DAF, l'insuffisance des moyens est engendrée par le manque de moyen financier destiné à l'acquisition de nouveau matériel. Elle concerne surtout le matériel informatique (machine à utiliser pour l'enregistrement de toutes les pièces comptables).

En plus, les matériels déjà existés sont en partie amortis. Ces faits ont comme conséquences:

- le retard c
- la cumula

### **2.1- Retard dans la réalisation des tâches**

Ce retard dans l'enregistrement des opérations s'est manifesté par le non accomplissement du travail dans une durée déterminée. La persistance de l'utilisation des matériels d'occasion au sein du centre CENHOSOA, surtout à la DAF, a un impact direct dans la réalisation des tâches.

On constate que le manque ou l'insuffisance de nouveau matériel informatique est un obstacle pour le fonctionnement des tâches. Jusqu'à maintenant, l'usage de matériel d'occasion n'a pour conséquences que d'allonger les temps de traitement. Or, dans les grandes sociétés, telles que le centre CENHOSOA, la durée de tâches à réaliser devrait être mesurée, c'est-à-dire le début et la fin de tâches sont précisés sans retard. Ainsi, si on compare ce cas avec le contexte actuel, selon l'évolution de la technologie moderne, toute société ou entreprise peut en s'adapter, sinon la dissolution s'avère brutalement.

De toute façon, cela dépend de la prise de décision de la direction ou le responsable de service afin de déterminer les connaissances des causes à effets et d'en définir la gestion stratégique appliquée pour continuer le bon fonctionnement des tâches.

En plus, les matériels de transport sont également insuffisants au sein de cet établissement, avec lesquels le personnel du recouvrement des créances marche à pied pendant l'exécution de leur travail, et provoque aussi la lenteur ou le retard. Cette situation est de même pour les autres services notamment le service de la comptabilité qui entraîne de plus grands

impacts surtout au personnel concerné, parce que la motivation des individus dépend de leur satisfaction en faisant ses travaux.

Enfin, ce retard dans la réalisation des tâches a une tendance vers la mauvaise habitude au cours d'exercice telle que le non obéissance des ordres émanant du chef, ainsi que de conflit s'existe.

## **2.2 - Cumulation des tâches**

Ceci concerne notamment le service de la comptabilité ou direction administrative et financière. Le retard dans la réalisation des tâches est l'origine de la cumulation, toutes les tâches qui ne sont pas achevées dans la journée seront cumulées pour la prochaine fois. Ainsi, les tâches à exécuter s'accumulent de façon plus rapide alors que les traitements avec ce matériel obsolète, amplifié par le manque de personnel n'en permettent pas à un traitement rapide.

Tout cela nous permet d'évoquer que l'utilisation du matériel amorti provoque la cumulation des tâches car ce matériel ne peut fonctionner qu'une faible capacité.

En outre, au sein du centre CENHOSOA, il y a aussi de cumulation des tâches au niveau du service SBCG, la panne du matériel exige l'arrêt total du travail à effectuer, alors que le déroulement du travail est basé sur l'usage de cette machine. Par conséquent, cette cumulation est provoquée par l'insuffisance de nouveau matériel informatique qui peut s'adapter pour tout usage. En tout cas, cela dépend de la situation du budget alloué.

## **Chapitre II : PROBLEMES LIES A L'ORGANISATION DES INFORMATIONS POUR LE SCANNER**

### **Section 1 : Dispersion des informations**

Pendant notre passage au sein du centre CENHOSOA, nous avons vu des problèmes relatifs au fonctionnement du travail pour le scanner. L'insuffisance de procédure précise et la mauvaise organisation des informations du scanner sont provoquées par l'indétermination du système d'information et la difficulté de collecte des informations. Le système comptable centralisé adopté par l'établissement CENHOSOA ne permet pas de connaître parfaitement les données comptables nécessaires pour évaluer la gestion du scanner afin d'en tirer le résultat net.

En effet, les journaux auxiliaires (journal de caisse, journal des achats, journal des dépenses) considérés comme les principaux documents de base pour le fonctionnement du scanner sont tenus globalement par le service comptabilité. Ainsi, les achats des produits finis utilisés et les ventes de prestation sont les seuls particuliers, mais les autres charges telles que les redevances téléphoniques, l'eau et l'électricité, l'énergie consommée durant l'exercice incluent aux charges de l'hôpital. D'où la dispersion totale des informations.

#### **1.1- Indétermination du système des informations**

Le système qui fournit les informations régulières et normalisées à ce service est insuffisant. Ce problème est lié à la dispersion des informations alors que la comptabilité analytique exige tous les renseignements concernés afin d'évaluer les coûts réels. Quelques documents de base : demande de travail, bon de réception, bon de livraison peuvent être considérées comme les seuls documents sources d'informations du service. La comptabilité des opérations relatives aux consommations des entrées et sorties des stocks à la facturation est également incertaine, car le magasin de stockage ne tient compte pas le reste des produits utilisés.

Il convient de noter que la connaissance des stocks est indispensable dans l'entreprise ou société. Elle permet de mettre en évidence le besoin de bon fonctionnement : par exemple, pour le cas du scanner : la connaissance des quantités des produits utilisés tels que les aiguilles, les médicaments, le seringue, ... nous amène à calculer le vrai coût.

## **1.2- Difficulté de circulation des informations**

Le système comptable centralisé adopté par le centre CENHOSOA permet de regrouper toutes les charges sous différentes rubriques. Cependant, il est difficile de détailler les charges particulières du service scanner car les charges de chaque section sont toutefois reliées, surtout les consommations non stockées (énergie consommable). Le problème de circulation des informations se pose également sur la facturation des travaux effectués à ce service.

De toute façon, le regroupement des documents, comme les bons de travail, soit soins externes, soit analyse laboratoire, est nécessaire pour contrôler le tarif et le nombre des patients à traiter durant l'exercice du centre. En effet, ceci est un facteur de ressortir les coûts réels du scanner permettant d'évaluer le résultat analytique.

### **1.2.1- Circulation des informations internes non satisfaisantes**

Ce problème est causé par la séparation entre deux grands types de personnel : les médecins et les administrateurs dans le CENHOSOA. Il est à remarquer que ceci est un problème commun pour tout centre hospitalier.

Les uns et les autres ont des raisons contradictoires :

- du système de valeurs sociales : qui consacrent le pouvoir charismatique du médecin et dévalorise le rôle de l'administrateur,

- des statuts effectifs qui les caractérisent : en termes théoriques, les médecins sont des professionnels dont le pouvoir est lié à l'indépendance vis à vis de toute organisation ; tandis que l'administrateur est un expert essentiellement assujettit à la permanence et au bon fonctionnement de l'organisation hospitalière,

- des objectifs qu'ils poursuivent : les uns poursuivent des objectifs qui sont liés au soins en faveur de malades, dont ils cherchent à améliorer la qualité par la spécialisation et la technicité croissante, réclamant pour cela des quantités croissantes des moyens ; les autres sont plus attachés à la satisfaction des objectifs globaux officiellement assignés (satisfaction d'urgence par exemple) et donc au respect de la réglementation et des contraintes financières (budget et prix de journée). Cette différenciation de deux groupes entraîne un désaccord qui présente vraiment des obstacles sur la circulation des informations.

### **1.2.2- Problème au niveau d'approvisionnement**

Le mode d'approvisionnement était monopolisé par le fournisseur sur les achats des fournitures de soins, médicaments et équipements médicaux. Ce fournisseur est un organisme qui a pour mission de fournir des produits aux différents centres de santé, comme le

CENHOSOA. C'est seulement cet organisme qui est reconnu par l'Etat ainsi qu'après d'autres organismes y compris les partenaires internationaux.

Comme cet organisme connaît quelques difficultés, qui ne lui permettent pas de satisfaire les besoins nécessaires du centre CENHOSOA, ce dernier est donc obligé de se retourner vers d'autres fournisseurs pour qu'il puisse assurer son fonctionnement.

Le processus d'achat envisagé du CENHOSOA est défini suivant deux cas : achat au comptant et achat à crédit. Parmi les achats au comptant, il y a les achats dits d'urgence des produits pharmaceutiques inexistantes en stock et les achats directs.

Dans le cadre de cet approvisionnement, nous constatons la persistance des problèmes comme : au niveau du responsable d'approvisionnement, au processus d'achat.

## **Section 2 : Difficultés de collecte des informations du scanner**

Toutefois le problème reste sur les informations concernant le service imagerie car notre travail est basé sur l'analyse du déroulement du scanner. L'insuffisance du responsable est un facteur qui exprime le problème en question, elle entraîne le principal inconvénient au personnel qui s'engage à des tâches lourdes. Enfin, la difficulté de ventilation des informations se présente également au cours du traitement comptable.

### **21- Insuffisance du responsable**

La section précédente nous incite à critiquer les autres causes provoquant ce problème. C'est de la fiabilité et la pertinence des informations dépendant de la qualité des traitements de ventilation et des études de regroupement. Ceci peut être dit que c'est pareil à la collecte des informations mais la différence est ici celui-là est la version de sauvegarde des documents afin de ressortir ce que le directeur a besoin. En effet, la persistance de cette situation peut entraîner à l'extérieur des contradictions entre clients ou fournisseurs.

Le problème du centre CENHOSOA, très réputé à Madagascar, c'est l'inexistence de responsable d'approvisionnement pour le service imagerie. Cela ne signifie pas qu'il n'y a pas la fonction achat, car en termes d'entreprise, il doit exister une différence entre s'approvisionner et acheter.

D'ailleurs, M.N Boulet<sup>(5)</sup> a bien distingué que : la fonction d'achat correspond à une décision ponctuelle d'acquisition de tel ou tel bien ou service, tandis que la fonction d'approvisionnement aura pour préoccupation de créer des flux physiques mais aussi d'en

---

<sup>(5)</sup> M.N Boulet, « Contrôle de Gestion », Edition Nathan

assurer la continuité, la régularité et la gestion.

A vrai dire donc, il manque au CENHOSOA la personne qui pourrait assurer la gestion des approvisionnements du scanner. D'où une gestion toujours opérationnelle sur ses achats.

Ce problème d'inexistence de responsable correspond à un déséquilibre de l'organisation administrative du centre. Car cette absence implique à la direction des difficultés d'aide à la prise de décision sur :

- les choix des produits de médicaments à acheter,
- les choix des fournisseurs,
- les choix des périodes d'achats,
- les choix des procédures de commandes,
- les choix des techniques d'achat.

Alors que ces tâches sont les plus importantes pour gérer l'approvisionnement, qui est la base du fonctionnement du service imager.

### **2.1.1- Insuffisance d'une politique d'achat**

Ce problème concerne non seulement le service achat mais aussi au niveau du centre en général.

Les grandes lignes de conduite en matière des achats ne sont pas effectuées selon les besoins, il manque d'une politique générale des achats au centre. Cette insuffisance de politique d'achat signifie que les services qui assurent la fonction d'achat du centre :

- ne respectent pas le budget d'achat, les dépenses réelles du service ;
- ne rend compte pas ni à la conception des produits, ni à la définition de leur niveau de qualité à acheter ;
- ne disposent pas de processus d'achat ;
- ne pratiquent pas l'achat court, à l'usage, à l'utilisation ;
- représentation de diversifier des sources d'approvisionnement, et/ ou d'optimiser les achats.

Compte tenu le choix de fournisseur, la personne chargée de la conception de la réalisation d'achat pourrait risquer de ne regarder que son intérêt personnel par la sélection de son fournisseur préféré.

L'appel d'offre fait par le centre pour le choix de fournisseur n'est pas respecté. Cette insuffisance d'une politique d'achat peut entraîner des règles dont le centre ne peut pas maîtriser, en particulier, les achats non conformes aux besoins de chaque service et le gaspillage.

### **2.1.2- Notion de gestion de stock non respectée pour le centre**

Comme toute société, la représentation dispose d'un magasin de stockage des produits avant leur utilisation, dans la pratique, la livraison doit être faite auprès du magasin avec les documents suivants : bon de commande original, bon de livraison original ...

En cas d'absence de l'un de ces documents ou bien la présence d'un double, mais non pas l'original pour la livraison auprès du magasin, on retourne immédiatement chez les fournisseurs pour la modification ou changement afin d'éviter des problèmes ultérieurement, puisque cela ne correspond pas à la procédure de traitement de factures au sein du centre CENHOSOA.

Donc, vu cette existence du lieu de stockage et cette procédure, le magasinier ne fait qu'enregistrer l'entrée et la sortie du magasin selon le besoin de chaque service. Mais le rôle incombe au responsable de l'administration qui effectue le planning des mouvements des achats et du besoin afin d'éviter la rupture de stocks. Par contre, cette règle de gestion de stock n'est pas respectée au sein du CENHOSOA car, dès fois, on ne fait une commande qu'après l'arrivée d'une demande d'achat auprès d'un service émetteur or, le délai qui sépare la demande d'achat et celui de la livraison est un peu longue et l'urgence du besoin nécessite une livraison rapide. On constate donc que les responsables n'arrivent pas à suivre le mouvement du stock en magasin ou bien négligent cet élément essentiel de la gestion des produits, d'où la présence d'une gestion de stock peu perforante.

Il faut bien savoir que la maîtrise de gestion des stocks est une condition nécessaire pour le bon fonctionnement des travaux sans interruption, sinon on risque un bouleversement pour les utilisateurs.

### **2.1.3- Insuffisance d'évaluation et sélection de fournisseur**

Le service qui ne dispose pas un moyen pour évaluer et sélectionner ces fournisseurs se trouve en position de faiblesses et c'est le cas du centre CENHOSOA, puisque le choix d'un fournisseur n'est pas fondé sur des critères d'évaluations habituelles, mais suivant les relations



commerciales entre le centre et le fournisseur.

La politique actuelle en matière de sélection de fournisseur n'est pas mal du tout, mais il serait beaucoup plus efficace si le centre adopte un certain nombre de critères comme le délai de livraison, la performance passée, la garantie, la capacité d'achats en grosses quantités, le prix, la compétence technique, la position financière, le système de communication, et enfin le service après vente (SAV).

Ces critères considérés à fond pour retenir la titularisation d'une demande. L'inexistence d'une procédure du choix de fournisseur peut provoquer des problèmes parce qu'il pourrait y avoir des fournisseurs potentiels qui n'ont pas été consultés, alors que ces derniers pourraient satisfaire au mieux l'attente de l'établissement, qui pourra entraîner bien entendu des appréciations sur les fournisseurs qui peuvent générer les engagements contraires à l'intérêt du centre.

## **2.2- Problème de ventilation des informations**

Le domaine à étudier peut être défini comme simple mais difficile surtout on dit <<analyse>>. Le système comptable centralisateur permet d'obtenir des états et des renseignements de la comptabilité générale dans le respect des dispositions légales et réglementaires en la matière. Les charges et les produits sont donc ici ventilés au besoin de la comptabilité générale. Alors que, en comptabilité analytique d'exploitation, la ventilation doit se faire selon le strict besoin de connaître le coût de chaque service vendu durant l'exercice que le centre a effectué. Par ailleurs, le mode de ventilation varie donc suivant l'acte réalisé.

Tout cela nous permet de dire que les informations sont non fiables, il est évident de mettre en place la comptabilité analytique afin d'en favoriser son fonctionnement surtout l'analyse des coûts.

## **Chapitre III : PROBLEMES LIES AU CALCUL DES COUTS POUR LE SCANNER**

### **Section 1 : Difficultés de calcul des coûts**

Rappelons que la comptabilité analytique est l'un des éléments constitutifs du système d'information comptable. C'est un point important du système comptable même si sa tenue n'est pas obligatoire pour l'établissement.

Pour le CENHOSOA, la tenue d'une comptabilité analytique d'exploitation est indispensable pour arriver à une meilleure maîtrise des coûts.

Plusieurs problèmes peuvent se présenter lors du calcul des coûts supportés par l'établissement. Avec la comptabilité analytique, on calcule au moins trois coûts différents pour la procédure normale de fabrication dans l'établissement : approvisionnement, production, distribution. L'outil de la comptabilité analytique nous permet facilement d'établir le coût d'un produit fabriqué mais seulement, il exige le respect du système bien harmonisé, c'est-à-dire qu'il ne permet pas la négligence d'un seul des trois coûts. Cet outil a donc besoin d'un spécialiste, sinon l'établissement ne pourra pas réaliser l'objectif voulu.

D'ailleurs, la détermination du prix dépend du coût analytique du produit. Cela nécessite donc un calcul du coût de revient. Cependant, cette fixation du prix dépend aussi du prix du marché ce qui fait que l'impact de l'environnement n'est pas négligeable au niveau de la concurrence.

Pour l'enregistrement des charges, il se fait d'une manière très globale. Cette méthode de comptabilisation des charges ne permet pas de savoir le montant ou la valeur exacte des charges consommées ainsi que ses natures. Les conséquences de l'utilisation de cette méthode sont :

- la non ma
- la méconr

#### **1.1- La non maîtrise des coûts**

L'enregistrement global des charges rend difficile la connaissance en détail de la décomposition des coûts de revient ainsi que l'analyse de ces coûts.

D'une manière générale, les coûts d'un produit bien ou prestation de services sont constitués par un ensemble de charges supportées par l'établissement à raison de l'exploitation de ce bien ou de la prestation de services.

Par définition, << un coût est donc une accumulation de charges sur un produit ou bien

prestation de services à un certain stade de son élaboration >>><sup>(6)</sup>. Cette définition nous permet de connaître exactement ce que c'est qu'un coût. Par contre, au sein du CENHOSOA, c'est très difficile car l'absence d'une gestionnaire influence la mise en place de la comptabilité analytique.

En effet, le responsable de produits scanner ne connaît pas clairement le processus de ces coûts. Mais pour lui, il fait fonctionner uniquement ce service afin de mettre en évidence les bénéfices obtenus.

**Tableau n°4 : Charges mensuelles concernant le scanner**

Charges	Montants en Ariary
Produits utilisés	6 660 000
Mains d'œuvres	1 500 000
Entretien et réparation	2 500 000
Energie consommée	27 936 500
Amortissement	10 000 000
Autres	25 000
<b>Total</b>	<b>48 621 500</b>

**Source** : CEHNOSOA

Ce tableau nous montre en général la répartition des charges mensuelles du scanner, permettant de calculer ses coûts, malgré qu'il soit imprécis.

La méconnaissance de la composition du coût de revient est le résultat de l'insuffisance de système d'information sur les charges. Donc, on constate dans ce centre que :

- les charges indirectes
- la confusion entre celles variables

### 1.1.1- Charges directes et charges indirectes imprécises

Rappelons que les charges directes sont les montants des ressources qu'on affecte à un produit ou à une prestation de service.

La détermination des charges directes n'est pas précise au sein du CENHOSOA car l'enregistrement des charges se fait d'une manière très globale et une confusion aussi est née à cause des travaux simultanés rendant aussi plus difficiles la distinction des charges revenant à

<sup>(6)</sup> Yvon Pesqueux, pratique de la comptabilité analytique

une partie de l'activité. On ne procède pas à la tenue de fiches dans lesquelles sont enregistrées les charges venant d'une partie ou d'une étape de l'activité. D'où le problème d'évaluation de la quantité de charges engendrées.

En ce qui concerne les charges indirectes, elles sont enregistrées également d'une manière globale. D'où la méconnaissance de ses valeurs exactes et ses prestations effectuées.

L'inexistence d'une méthode de répartition des charges indirectes empêche de savoir la part des charges indirectes revenant à chaque étape où la part de l'activité du grand consommateur de charges indirectes. Comme le coût total d'un produit ou prestation est composé par des charges directes et des charges indirectes, la mauvaise appréciation des charges rend difficile la détermination du coût de revient.

Autrement dit, l'inexistence d'une méthode d'analyse de structure de coût entraîne une imprécision des charges directes et des charges indirectes. Elle ne permet pas également d'étudier la variabilité des charges.

On peut également dire que :

- **Les charges de structure**  
à une structure  
offert, ce  
pas. L  
amortisse  
de person  
partie du  
l'amortiss  
équipeme  
même q  
médecin.  
indépenda  
prestation
- **Les charges**  
certaines  
proportion  
service c

consomm  
(seringue)  
des médic  
- **Les char**  
d'autres  
fonction c  
qu'il y ai  
s'agit de  
Dans ce  
peuvent é  
une part  
variable.

L'ensemble des types de charges forme un coût que l'on appelle : coût fixe ou coût variable ou coût semi-variable. C'est ici que le problème se pose au sein du centre CENHOSOA.

La difficulté de distinguer les types de charges et de connaître celles qui varient et celles qui ne varient pas pendant l'exercice de ses activités de prestation. Il est difficile de séparer la partie fixe et celle variable du coût en question. Or, le centre CENHOSOA a besoin de précision pour ses calculs en vue d'optimiser la gestion du scanner. Le calcul du seuil de rentabilité est indispensable. A l'inexistence de division de la comptabilité analytique d'exploitation au sein de ce centre et de personnel compétent pour s'en charger, le nombre de patients à être scanner sans perte, ni bénéfice au résultat n'a jamais été déterminé.

Par conséquent, le centre CENHOSOA ne peut pas mesurer l'obtention du CA positif, mais inexactement toujours avec un résultat positif. Cela exige chez lui de mettre en place la CAE afin de calculer ces coûts concernés.

### **1.1.2- Charges fixes et charges variables non évaluées**

Cette évaluation est obtenue à partir de suivi de l'évolution des charges par rapport à l'évolution du niveau d'activité dans le temps.

La distinction de ces charges est nécessaire pour :

- éclairer la prise de décision sur l'allocation des ressources. C'est-à-dire comment partager les ressources entre l'investissement et la fonction ;
- avoir des bases d'évaluation des conditions d'exploitation.

La condition d'exploitation est connue à l'aide de la comparaison entre les charges indirectes préétablies (déterminées à l'avance) et les charges indirectes réelles issues des données des activités accomplies.

### **1.1.3- Méconnaissance de vraie rentabilité**

Le système d'enregistrement des coûts et des produits pratiqués jusqu'à maintenant au CENHOSOA ne fournit pas une information sur le coût complet et les totalités des charges, ainsi que la performance du centre faute de calcul de résultat et évaluation de la rentabilité. C'est pourquoi la rentabilité du service n'est pas maîtrisée ; cela est dû au :

- coût de re
- performan

## **Section 2 : Problèmes d'évaluation et gestion de stocks sur le scanner**

### **2.1- Coût de revient non déterminé**

Il est difficile à cause de l'enregistrement global des charges :

- D'obtenir les coûts réels des :
  - fournitures utilisées,
  - mains d'œuvres directes,
  - consommation d'énergie.
- De déterminer les charges indirectes à imputer. C'est-à-dire qu'on ne peut pas procéder à un partage équitable des charges de structure.
- De connaître si une charge est née de l'exploitation ou engendrée par les conditions de gestion du centre.

D'où la mauvaise estimation des charges car on constate une disproportion des charges indirectes. Cela peut entraîner un gonflement inutile de la facture.

Par ailleurs, la comptabilisation des charges, sans aucun traitement analytique évoquée auparavant, ne montre pas la répartition des charges entre les parties qui composent le scanner.

Dans ce cas, on risque d'avoir un budget mal élaboré si on essaye de l'établir. En effet, sans connaître au préalable le coût engagé, il est difficile de mettre ou établir une prévision fiable des frais ou de déterminer à l'avance le montant des ressources nécessaires pour faire fonctionner un centre d'activité.

### **2.2- Performance financière du centre non évaluée**

Comme nous avons énoncé auparavant que l'enregistrement des charges au sein du centre se fait d'une manière globale, nous pouvons en déduire qu'elle ne permet pas d'apprécier la performance du centre sur le plan financier. En ignorant la capacité du centre à réaliser des bénéfices ou des pertes, il est difficile de :

- connaître les activités les plus rentables,
- analyser la condition d'exploitation,
- prendre une décision claire sur le prix.

### **2.3- Manque de planification de budget et de chiffre d'affaires du scanner**

La non maîtrise de la gestion prévisionnelle provoque l'inexistence de la planification budgétaire et aussi du chiffre d'affaires parce que avant d'établir un budget, il faut faire d'abord de prévision conforme à la réalité au sein de la société. Cette situation entraîne des impacts très graves pour la tenue de la trésorerie déclenchant l'insuffisance des avantages du personnel. Dans une économie de marché, la prévision de vente est une difficulté qui se présente à la quasi-totalité de l'entreprise. Et comme le centre CENHOSOA, le cadre budgétaire ne présente pas sur l'organigramme en totalité de l'entreprise.

Pour cela, ce centre force de difficulté pour les procédures d'élaboration du budget. Toute entreprise qui veut connaître à tout moment l'état de ses réalisations avec ce qui est réalisable (prévisions) doit nécessairement établir une prévision de son chiffre d'affaires (C.A) et le budget correspondant. C'est ce que nous allons examiner dans la présente section.

#### **2.3.1- Inexistence de planification budgétaire**

Le manque de planification budgétaire conduit à la méconnaissance du budget que ce soit budget de vente ou budget des achats aux dépenses du scanner. Donc, le manque de cette planification budgétaire est un obstacle primordial au moment de la réalisation de prévision et surtout sur le plan des investissements. Cela peut provoquer la dégradation temporaire du chiffre d'affaires.

Dans un environnement instable, la compétitivité et la survie de l'établissement sont conditionnées par une constante remise en question de ses actions passées et une réflexion approfondie sur la politique à mener à long et à court terme. Cette démarche est appelée << planification de l'établissement >> et représente un élément important du contrôle de gestion budgétaire d'une entreprise.

On peut considérer le budget comme un projet de plan d'action d'une affaire pour une période déterminée. Il doit être conçu de manière à tirer le meilleur parti du potentiel matériel et humain de l'établissement. Or, la direction administrative et comptable ne tient pas beaucoup compte de ce fait et n'établit aucun budget ou sinon c'est peu fiable parce qu'il ne tient pas compte de toutes les potentialités de l'établissement. On n'y trouve, sinon à l'état embryonnaire, ni de budgets d'exploitation (commercial, prestation de service) ni des budgets financiers (investissement, trésorerie).

Par conséquent, il n'y a pas de planification fiable. Ce qui peut amener des déconvenues dans la détermination des charges. Il y a une impossibilité de planifier à l'avance les activités et d'en calculer le rendement. Ce qui provoque une gestion imprudente. Une certaine prudence est toujours de mise pour ne pas perdre de vue le cible et la concurrence.

### 2.3.2- Instabilité du chiffre d'affaires du scanner

Normalement, le chiffre d'affaires d'une société progresse pendant son exercice soit mensuel, soit annuel, selon leur nature. Donc, si l'on examine le chiffre d'affaires du centre CENHOSOA, et plus précisément le fonctionnement de l'exercice du scanner, par exemple pour l'exercice 2007. Le tableau ci-dessous nous présente respectivement l'évolution du chiffre d'affaires mensuel.

**Tableau n°5 : Evolution du chiffre d'affaires mensuel du scanner en 2007 (en Ariary)**

Mois	CA	Pourcentage
Janvier	300 000 000	30%
Février	60 000 000	6%
Mars	30 000 000	3%
Avril	70 000 000	7%
Mai	10 000 000	1%
Juin	30 000 000	3%
Juillet	160 000 000	16%
Août	20 000 000	2%
Septembre	50 000 000	7%



Octobre	20 000 000	2%
Novembre	50 000 000	5%
Décembre	180 000 000	18%
<b>Total</b>	<b>1 000 000 000</b>	<b>100%</b>

**Source : CENHOSOA**

Selon l'exercice 2007 du centre, le CA peut varier suivant la saison. Par exemple nous prenons le mois de janvier et de décembre, au cours de ces mois, la fête continue dans la vie. Pour cela, tout le monde consomme des repas copieux qu'ils n'ont pas l'habitude de consommer habituellement. En conséquence, cela peut entraîner d'allergies ou des maladies selon l'appareil digestif. Et si cette maladie s'intensifie, il faut aller à l'hôpital pour guérir. Toutefois, tous les établissements sanitaires ont été presque occupés par des patients dans ce temps déterminé.

**Figure n° 3 : Représentation graphique du chiffre d'affaires mensuel en 2007**

Chiffre d'affaires

Mois

Source : CENHOSOA

Ce schéma nous montre que le chiffre d'affaires varie dans le temps où l'exercice s'effectue, le centre a obtenu plus de bénéfices au fur et à mesure selon le nombre des patients à soigner. En effet, le volume du chiffre d'affaires dépend beaucoup de l'arrivée des personnes en danger.

# **PARTIE III : PROPOSITION DES SOLUTIONS ADEQUATES**

## **Partie III : PROPOSITION DES SOLUTIONS ADEQUATES**

« A bon rat, à bon chat » affirme un adage célèbre. Si nous nous sommes contentés de chercher le mal qui ronge le CENHOSOA tout à l'heure, le moment est venu de proposer des solutions permettant de l'éradiquer.

### **Chapitre I : SOLUTION CONCERNANT L'ORGANISATION INTERNE**

Dans ce chapitre, nous allons mettre en évidence les solutions concernant l'organisation interne et plus précisément, les solutions concernant le recrutement du personnel.

#### **Section1 : Amélioration de l'organisation des tâches**

##### **1.1- Recrutement du personnel**

Pour faire un bon recrutement, il faut connaître avec précision les besoins du moment et se faire une idée des besoins à venir. Un service important, qu'est le service de la comptabilité analytique d'exploitation répond à cet objectif, et permet de prévoir les besoins nouveaux, les remplacements. D'où le plan de recrutement et de formation du personnel déjà en place au sein de l'établissement.

Les sources de recrutement sont multiples, à l'entrée de la vie professionnelle, à l'extérieur de l'établissement et dans l'établissement. Donc, la source la plus importante devrait être la dernière pour le cas de l'établissement CENHOSOA et plus précisément dans le service de la comptabilité même. Le recrutement externe est toujours plus difficile sauf aux directions.

Pour le service de comptabilité, c'est-à-dire à la direction administrative et comptable, le recrutement de débutants est une solution peu risquée. Il faut que leur proposition reste compatible avec la bonne marche du service, et qu'ils soient suffisamment encadrés pour pouvoir progresser rapidement.

Le recrutement est un processus que l'établissement utilise pour suppléer au manque de collaborateurs. Il s'agit de trouver de nouveaux travailleurs soit de façon interne, soit de façon externe. Pour cela, elle peut procéder à des annonces dans les médias ou à des affichages dans le lieu de travail ou dans les locaux de l'inspection du travail.

Les candidats prospectés subiront des tests et des interviews, pour savoir si leur profil répond bien à celui souhaité. Les tests seront du type psychotechniques pour départager les candidats.

Ensuite, on procédera à des interviews individuels pour discerner la personnalité des candidats, connaître leurs motivations, leur perception de la gestion de carrière.

Tout sera mis en œuvre afin que le recrutement se passe dans des conditions très propices pour l'acquisition et l'embauche définitive des candidats qui répondent le mieux aux caractères établis par la Direction.

Le recrutement, rappelons-le, doit répondre aux impératifs suivants :

- absence de fi
- économie de
- réduction de
- collaborateur
- réduction de
- poste.

Tous ces critères doivent être pris en compte, surtout que le CENHOSOA doit équilibrer le recrutement avec la situation budgétaire. Ainsi que nous avons vu dans ce chapitre sur la révision de l'effectif du personnel qu'il incombe au Directeur de procéder à une attribution rationnelle des fonctions tout en veillant au respect d'une certaine spécialité au sein du centre CENHOSOA.

### **1.2- Formation du personnel**

Une formation de personnel est très appréciée pour d'une part perfectionner la compétence de chacun pour avoir la capacité d'aptitude à ses services et d'autre part assurer l'intérim, en cas d'absence du vrai prétendant de la fonction et pour que le remplacement ne soit pas un nouveau apprenti pour les tâches, sinon on devrait chercher une personne apte à ce poste.

### **1.3- Meilleure répartition des tâches**

A notre avis, la multiplicité des tâches d'un seul agent est un facteur de confusion. L'efficacité d'un tel agent risque d'être diminuée. Nous préconisons donc qu'une meilleure répartition de tâches est nécessaire. Pour une société comme l'établissement CENHOSOA, qui a atteint une certaine envergure, la division du travail et le développement des responsabilités imposent une répartition de l'ensemble des activités entre les services assurant ces responsabilités. Il faut donc assurer les liaisons indispensables au fonctionnement harmonieux de l'ensemble.

C'est un des enjeux principaux de l'organisation. Chaque membre qui la compose se voit attribuer une tâche bien définie comme on vient de le voir. Ajoutons qu'il s'agit du rôle que chacun peut accomplir d'après les profils définis de chaque agent lors de son recrutement et de ses compétences. Chaque agent a sa propre façon d'accomplir une tâche mais l'essentiel c'est qu'il répond aux attentes de l'établissement, dans le but d'assurer sa performance. Chacun est libre de mettre sa propre initiative du moment que cela contribue à la bonne marche de la direction. Il faut éviter à tout prix le blocage au niveau de chaque service. Si le cas se présente, il a toute la latitude de s'adresser à son supérieur direct pour des éclaircissements. Mais il faut que le service en question fasse preuve de sa valeur et de sa compétence pour impressionner favorablement son chef et ses collègues.

Pour éviter la confusion et le chevauchement des tâches donc au sein de chaque direction, et plus exactement à la direction administrative et comptable, il faut que chacun prenne conscience de son rôle spécifique pour pouvoir organiser, et aussi de création d'un service de la comptabilité analytique d'exploitation pour bien maîtriser la séparation ou la recherche des charges. Et la hiérarchisation directe doit pouvoir superviser les fonctions de chacun dans un climat de confiance et de collaboration franche.

## **Section 2 : Utilisation des moyens matériels suffisants**

### **2.1- Acquisition de nouveau matériel**

La principale cause du manque de nouveau matériel au sein du centre CENHOSOA est l'insuffisance de moyen financier. C'est-à-dire le budget alloué à l'investissement et l'acquisition des matériels. Il est donc conseillé d'augmenter la partie financière pour l'acquisition de matériel afin qu'il puisse acquérir suffisamment des fournitures nécessaires pour le bon fonctionnement du centre.

Nous avons vu que l'insuffisance des moyens, surtout les moyens matériels, est très ressentie au sein du centre CENHOSOA. Nous accordons une importance particulière aux propositions qui pourraient résoudre ce problème. Il y a trois possibilités que nous pensons intéressantes :

- acquisition d

C'est une solution idéale pour résoudre les problèmes engendrés par le manque de matériel car elle procure des moyens modernes et performants.

Par contre, l'acquisition des nouveaux matériels demande un investissement énorme.

- réparation de

Cette réparation permet la réutilisation des matériels sur calle

- location des

Le moyen financier que le centre CENHOSOA dispose ne permet pas pour le moment de faire des acquisitions des nouveaux matériels, même si ces matériels ne sont amortissables que dans plusieurs années. L'allocation des matériels est une solution adaptée par le centre surtout pendant la période de pointe, c'est-à-dire la période où on a besoin beaucoup de mains d'œuvres.

Elle présente des avantages comme :

- décaissement moins important,
- disposition des moyens performants.

## **2.2- Rapidité de l'exécution des tâches**

Après avoir critiqué le problème concernant le retard dans la réalisation des tâches, nous devons proposer de solutions qui peuvent être proportionnelles à ce problème. Nous pouvons imaginer que l'évolution de la technologie est très dominante aujourd'hui, elle peut détecter tous les problèmes existants surtout au niveau du matériel informatique. Par ailleurs, l'utilisation du nouveau matériel est très nécessaire pour favoriser le fonctionnement des tâches afin d'en réaliser sans retard, en plus en assurant sa qualité. Donc, cela peut provoquer beaucoup plus d'avantages que d'inconvénients. Chaque responsable a le moyen d'accélérer leurs tâches à effectuer au sein de chaque poste et aura le temps suffisant. En effet, il est évident d'acquérir du nouveau matériel car le contexte actuel de la mondialisation exprime le développement rapide en adoptant toutes les variations qu'il existe.

## **Chapitre II : SYNCHRONISATION DES INFORMATIONS SUR LE SCANNER**

### **Section 1 : Amélioration du centre d'information**

Pour avoir des informations fiables concernant le fonctionnement du scanner, on devrait améliorer le centre d'information surtout les procédures de tâches au cours de l'exercice.

#### **1.1- Procédure des informations du scanner**

**Figure n° 4 : Schéma de Procédure des informations du scanner**



**Source** : propre

Les informations des travaux comptables viennent des différents services, le bon de réception et le bon de sortie sont réservés aux services techniques, le bon de travail au service imagerie médicale scanner. Ces documents sont passés au service financier afin de saisir et d'enregistrer. Après cela, les comptables continuent de répartir ces documents à l'aide des fichiers : achats, stocks, sorties, mains d'œuvres. Ces fichiers sont enregistrés dans un seul fichier qui permet de réaliser et de connaître la marge à accepter au chiffre d'affaires. D'où l'évaluation du prix à accorder par rapport aux coûts du scanner.

## **1.2- Synchronisation des informations**

La section précédente exprime que la collecte des informations est difficile. Donc, nous allons détecter ce problème en cherchant les solutions effectives. L'amélioration du centre d'information est la solution adéquate pour bien déterminer tous les renseignements au cours d'exercice du scanner, soient dépenses, soient produits. Cela nous permet également d'établir l'analyse des coûts reliant à ce service.

## **Section 2 : Amélioration de collecte des informations**

La collecte des informations comptables se structure en deux grands types :

- ✓ les informations liées à l'activité de facturation,
- ✓ les mesures des activités en vue d'isoler.

La facturation s'effectue selon une nomenclature générale des actes professionnels des médecins, chirurgiens, dentistes, sage-femme et auxiliaires médicaux et se réalise par utilisation d'une lettre-clé tarifée par convention (exemple : B-laboratoire, C-consultation, K-opération, Z-radiologie). Outre son activité hospitalière classique, l'hôpital facture encore des consultations externes où le malade paie la totalité de l'acte médical. Il réalise des hospitalisations de jour.

### **2.1- Accélération de la circulation des informations**

La multiplicité des tâches à exécuter suppose qu'une certaine division ou attribution précise existe effectivement. Il n'est pas question d'augmenter indéfiniment le nombre des agents, car cela risque d'augmenter les charges fixes du centre, mais d'assurer le rendement maximum de la part de chacun.

Comme nous avons dit dans la section précédente, le recrutement de débutants est

une solution peu risquée. Pour cela, la division des tâches suppose de précision, des compétences et des motivations. Le travail à exécuter peut être formalisé par écrit ou non. La seule exigence est que chacun sache exactement ce qu'il doit faire pour éviter tout débordement et tout chevauchement, c'est-à-dire que l'un n'empiète pas sur l'autre. Chacun doit donner le meilleur de soi-même pour accomplir sa tâche dans les délais impartis par la hiérarchie. Les informations correspondantes doivent être claires pour éviter toute interprétation qui ne répondait pas à l'objectif visé par le centre.

Chacun doit contribuer pour un fonctionnement harmonieux de l'ensemble, sachant ce qu'il a à faire. Donc, à cause de la division des tâches que nous avons préconisées doit être effective. Et évidemment, la circulation des informations sera accélérée et aussi fiable pour l'établissement.

## **2.2- Nomination du responsable**

Selon toute la proposition des solutions, nous avons constaté que la direction administrative et comptable dans le centre CENHOSOA ne recrute pas du responsable concernant le déroulement du scanner. Alors que pour avoir la fiabilité des informations, nous préconisons son établissement.

L'existence du responsable de la CAE du scanner permettra d'effectuer facilement des ventilations de ses informations. Celles-ci comportent toutes les charges soient directes, soient indirectes qui constituent les différents coûts du scanner concernés. Sinon l'étude du scanner reste incertitude.

## **CHAPITRE III : PROPOSITION DE MISE EN PLACE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE**

### **Section 1 : Création d'un service de la comptabilité analytique d'exploitation (C.A.E)**

La création d'un service ou d'une branche de la comptabilité analytique d'exploitation implique la connaissance des différentes charges, directes ou indirectes, qui sont générées par les activités mêmes de l'établissement ou de la direction existante.

#### **1.1- Proposition d'un nouvel organigramme**

La mise en place de la comptabilité analytique d'exploitation implique la connaissance des différentes charges, directes ou indirectes qui sont générées par les activités même de la société. Rappelons que la comptabilité analytique d'exploitation est l'outil de calcul du coût de revient, nécessaire pour la maîtrise des charges de la société dues à ses activités que ce soit de production et aussi au processus de fabrication.

Cette mise en place nécessite une bonne connaissance de l'entreprise, donc de son organigramme qui reflète la répartition des tâches et le circuit d'information adoptée au sein de la société.

Nous avons déjà indiqué dans la première partie de ce travail, l'organigramme du centre CENHOSOA qui nous paraît assez souple et léger. Donc, nous n'avons pas de suggestion particulière à faire là-dessus. Une simple remarque concernant la direction administrative et comptable qui n'adopte pas une branche de service CAE autonome. Donc pour la mise en place de CAE effective au sein de la société CENHOSOA.

Nous sommes obligés de modifier notre organigramme auparavant comme suit :

**Figure n° 5 : Le nouvel organigramme**

Cet organigramme nous représente la répartition des tâches : chef de service, chef comptable, secrétaire, trésorier, chef de division, comptables et agents de recouvrement dans un service. Ici le service financier est dirigé par un chef ayant le pouvoir absolu à l'égard de son subordonné, il donne l'ordre afin de l'exécuter. Il met un autre chef normalement pour lui remplacer s'il sera absent et ce chef met également des plusieurs chefs au niveau des différentes tâches à réaliser, pour renforcer les exécutants. La comptabilité analytique est un élément de la comptabilité générale. D'où son intégration dans ce service.

### **1.2- Détermination des charges directes fiables**

Par définition, les charges directes sont toutes charges qui peuvent affecter directement à un coût sans calcul intermédiaire parce qu'elles les concernent en totalité. Donc, l'existence d'un service de la comptabilité analytique d'exploitation au sein du centre CENHOSOA et plus précisément à la direction administrative et comptable peut distinguer ou déterminer toutes les charges directes affectées pendant le processus du service scanner.

Exemple : dépense d'électricité entrant dans le calcul du coût global de prestation, lorsqu'on connaît la consommation propre. Tout ceci nous permet de dire que seule la création de la comptabilité analytique d'exploitation au niveau de direction administrative et comptable entraîne la fiabilité des charges dans l'établissement.

### **1.3- Bonnes maîtrises des charges indirectes**

Comme les charges directes, les charges indirectes sont des charges incorporelles. Dans la sous section précédente, nous avons considéré comme connues les charges à affecter aux divers coûts et prix de revient que nous avons obtenu. Or, dans la réalité, le calcul des charges s'appliquant à un coût déterminé présente de grandes difficultés. Si certaines charges correspondant à une activité précise et mesurée par un seul coût, d'autres sont communes à des activités concernant plusieurs coûts : un calcul de répartition de ces charges entre les coûts est alors nécessaire.

L'installation d'un service de la comptabilité analytique d'exploitation autonome au niveau de la direction administrative et comptable entraîne automatiquement la connaissance effective des charges affectées aux activités de l'établissement. Pour avoir plus d'exploitation concernant les charges directes et indirectes nous donnerons ci-dessous le processus de celles-ci jusqu'au coût et prix de revient.

## **Section 2 : Répartition des charges et détermination de résultat analytique**

Le traitement des charges, l'enregistrement global des charges n'offrent pas des informations suffisantes pour analyser les coûts engagés surtout pour le scanner du CENHOSOA. Il nous paraît essentiel de rassembler les données concernant les charges à l'aide des 2 étapes ci-après : la collecte et classement des charges ; le traitement des charges.

### **2.1- Phase de collecte et de classement des charges**

Avant de traiter, il faut les collecter puis les traiter. La classe 6 dans le PCG détermine les charges engagées dans l'établissement. Mais ces charges peuvent être classées en :

- charges non incorporables qu'on ne tient pas compte dans la détermination du prix de revient du service offert ;

- charges incorporables qui entre dans le calcul des coûts concernant une prestation de service offert. Ce sont sur ces charges qu'on applique des traitements pour avoir le prix de revient d'une prestation.

Pour les charges incorporables, on peut les classer comme suit :

- les charges directes : ce sont celles qui peuvent être affectées aux coûts recherchés sans calcul intermédiaire ;

- les charges semi-directes : ce sont celles qui peuvent affecter directement au centre d'analyse ;

- les charges indirectes : ce sont celles qui sont réparties entre les centres d'analyse grâce à des clés de répartition technico-comptable.

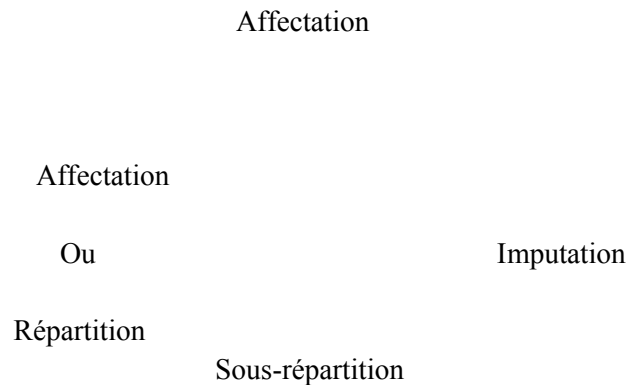
### **Figure n°6 : Représentation schématique des différentes charges**

Ce schéma représente que les charges de la comptabilité générale se divisent en deux

parties : celles incorporelles et celles non incorporelles ; concernant les charges incorporelles, elles se distinguent en trois sous rubriques : celles directes, celles semi-directes et directes ; les charges non incorporelles restent seules.

## 2.2- Déroulement des charges jusqu'au coût de production

### Figure n°7 : Affectation des charges



**Source** : Thierry Maraud, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, p. 62

Les charges directes sont affectées directement au coût de production tandis que les charges indirectes sont obligées passées au centre d'analyse avant d'imputer au coût de production pour répartir aux sections primaires et sections secondaires.

## 2.3- Traitement des charges directes et des charges indirectes

Les charges directes sont attribuées à un produit ou à une prestation de services.

Exemple :

- coût d'achat des fournitures utilisées,
- charges des mains d'œuvres directes.

Quant à la charge indirecte, elle concerne l'ensemble d'un produit, elle doit faire l'objet d'un calcul intermédiaire.

La répartition des charges indirectes est faite à l'aide du tableau de répartition

**Tableau n° 6 : Répartition des charges indirectes pour le scanner**

Désignation	TOTAL	ENTRETIEN	ENERGIE	Approvisionnement	Scanner
Totaux de répartition primaire					
Ventilation des prestations :					
-section entretien					
-section énergie					
Unités d'œuvres				Quantités de produits	Nombre de patients

**Tableau n° 7 : Tableau proposé à répartir les charges directes du scanner**

Désignation	Scanner 1	Scanner 2	Scanner 3
Fournitures utilisées			
MOD			
Frais de production			
Autres frais			
Prix de revient			

#### 2.4- Calcul du coût de revient

Le coût de revient ou coût complet d'une prestation de service est l'ensemble de ressources consommées jusqu'à ce que la prestation soit arrivée au dernier stade de la livraison à la clientèle.

##### 2.4.1- Le processus du calcul

**Tableau n° 8: Coût d'achat des produits**

Désignation	Produits à acheter		
	Quantité	Prix unitaire	Montant
Prix d'achat			



Frais d'achat			
Coût d'achat			

**Tableau n° 9: Fiche de stock des produits**

Désignation	Produits à acheter		
	Quantité	Prix unitaire	Montant
Stock initial			
+ entrés			
Total			
- sortie			
stock final			

**Tableau n° 10: Fiche de production de service offert**

Désignation	Quantité	Prix unitaire	Montant
Produits utilisés			
Coût de production			

**Tableau n° 11 : Coût de revient**

Désignation	Type d'examen		
	Quantité	Prix unitaire	montant
Coût de production de services offerts			
Coût de revient			
Prix de ventes			
Résultat analytique			

#### 2.4.2- Calcul de résultat

Le résultat est la différence entre le prix de vente et le prix de revient d'un produit. Pour obtenir le résultat global, il faut additionner tous les résultats partiels.

Le résultat analytique est donné par la formule :

$$\text{RESULTAT} = \text{PRIX DE VENTE} - \text{COUT DE REVIENT}$$

#### 2.5- Répartition des charges indirectes du scanner

**Tableau n° 12 : Répartition du nombre semestriel des patients**

Désignation	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Total	Moyenne	Pourcentage
Scanner 1	213	237	175	248	207	210	<b>1290</b>	<b>215</b>	<b>86%</b>
Scanner 2	23	36	27	38	24	32	<b>180</b>	<b>30</b>	<b>12%</b>
Scanner 3	4	7	6	4	3	6	<b>30</b>	<b>5</b>	<b>2%</b>

<b>Total</b>	<b>240</b>	<b>280</b>	<b>208</b>	<b>290</b>	<b>234</b>	<b>248</b>	<b>50</b>	<b>250</b>	<b>100%</b>
--------------	------------	------------	------------	------------	------------	------------	-----------	------------	-------------

D'après ce tableau, le nombre mensuel est de 250 patients qui se répartissent en pourcentage avec le scanner. D'où la répartition correspondant aux charges indirectes.

**Tableau n° 13: Répartition des charges indirectes du scanner**

Charges indirectes	Montant	Scanner1 (86%)	Scanner 2 (12%)	Scanner 3 (2%)
Energie consommée	27 936 500(1)	24 025 390	3 352 380	558 730
Entretien	2 500 000 (2)	2 150 000	300 000	50 000
Amortissement	10 000 000 (3)	8 600 000	1 200 000	200 000
Autres	25 000 (4)	21 500	3 000	500
<b>Total</b>	<b>40 461 500</b>	<b>34 796 890</b>	<b>4 855 380</b>	<b>809 230</b>

### 2.5.1- Analyse des charges indirectes

#### 1) La puissance du matériel est de 150kwh

Le matériel est utilisé pendant 8h par jour

Si dans un mois, c'est 8h x 30jours = 240h par mois

Consommation mensuelle

$$240h \times 150kwh = 36\,000kwh$$

Sa valeur :

Le prix unitaire de JIRAMA se divise en deux tranches. Il se présente comme suit :

- 1<sup>ère</sup> tranche d
- 2<sup>e</sup> tranche : a

$$\text{Ainsi ; ici } 25kwh \times 160Ar = 4\,000Ar$$

$$35\,975kwh \times 700Ar = 25\,182\,000Ar$$

$$36\,000kwh \quad 25\,186\,000Ar$$

La consommation mensuelle du matériel est de **25 186 000Ar**

Notre étude est basée sur les 250 patients

La durée d'un scanner est de 14mn quelque soit son niveau

$$60mn \text{ -----} 150Kwh$$

$$14mn \text{ -----} ?$$

$$\text{Consommation : } 14 \times 150/60$$

$$=2100/60$$

$$t=100N$$

$$a = V_0 \times t \times n$$

$$=35kw$$

On a :

$$35kw$$

$$\text{Consommation en Ariary} = 25 \times 160Ar + 10 \times 700Ar$$

$$=4000 + 7000$$

$$=11\ 000Ar$$

$$\text{Pour les 250 patients : } 250 \times 11\ 000Ar$$

$$= \mathbf{2\ 750\ 000Ar}$$

Total de l'énergie à consommer

$$25\ 186\ 000Ar + 2\ 750\ 000Ar$$

$$= 27\ 936\ 500Ar$$

D'où l'énergie totale mensuelle à consommer pour les 250 patients est de **27 936 500Ar**

## 2) Entretien annuel : 30 000 000Ar

Donc; mensuellement, c'est 30 000 000Ar/12

$$= \mathbf{2\ 500\ 000Ar}$$

## 3) L'amortissement

Selon la formule

Avec a : amortissement

$V_0$  : 600 000 000Ar (Valeur d'acquisition de matériel)

t : 20% (taux d'amortissement)

n : nombre de jours pendant une année (annuité)

Avec le taux t vient de la formule suivante :

N : 5 ans (durée probable d'utilisation)

Ainsi,  $a = 600\ 000\ 000 \times 20\% \times 12/12$

- 1<sup>ère</sup> tranche d
- 2<sup>e</sup> tranche de

=120 000 000 Ar

L'étude est mensuelle, donc 120 000 000Ar/12

=**10 000 000Ar**

La valeur mensuelle de l'amortissement est de **10 000 000Ar**

#### 4) **Redevance téléphonique mensuelle est de 25 000Ar**

Médecin chef scanner 10 000Ar

Secrétariat 15 000Ar

**Total 25 000Ar**

### 2.5.2- Détermination de coût de l'unité d'œuvre

Le tableau suivant nous montre la répartition des coûts proportionnellement au nombre de patients avec leur pourcentage au type de scanner. Ici, c'est 250 patients.

**Tableau n° 14 : Calcul de coût de l'unité d'œuvre**

Nature des charges	Montant	Centre d'activité		
		Scanner 1(86%)	Scanner 2 (12%)	Scanner 3 (2%)
Salaire de MOD	1 500 000	1 290 000	180 000	30 000
Fournitures utilisées	6 660 000 (5)	5 727 600	799 200	133 200
Amortissement	10 000 000	8 600 000	1 200 000	200 000
Energie consommée	27 936 500	24 025 390	3 352 380	558 730
Entretien et réparation	2 500 000	2 150 000	300 000	50 000
Divers	25 000	21 500	3 000	500
<b>TOTAL</b>	<b>48 621 500</b>	<b>41 814 490</b>	<b>5 834 580</b>	<b>972 430</b>
Nature d'unité d'œuvre		Nombre de patients	Nombre de patients	Nombre de patients
Nombre d'unité d'œuvre		215	30	5
<b>Coût d'unité d'œuvre</b>		<b>194 486</b>	<b>194 486</b>	<b>194 486</b>

D'après ce tableau, les scanners 1, 2,3 sont de mêmes coûts car les différentes charges à

affecter au cours de l'exercice sont également d'un seul prix.

### 5) Fournitures utilisées

104 produits de contrastes à 40 000Ar l'un correspond aux 250 patients selon l'étude par statistique et autres produits à la somme de 10 000Ar.

Ainsi,  $104 \text{ produits} \times 40\,000\text{Ar} = 4\,160\,000\text{Ar}$

$250 \text{ patients} \times 10\,000\text{Ar} = \underline{2\,500\,000\text{Ar}}$

6 660 000Ar

D'où la valeur totale de fournitures utilisées est égale à la somme de **6 660 000Ar**

### 2.5.3- Calcul de chiffre d'affaires mensuel du scanner

Le déroulement de ventes se présente comme suit : les patients se divisent en deux catégories et se répartissent en pourcentage. Parmi ces 250 patients, les 40% sont des particuliers à ses frais (PASF) et les restent (60%) prises en charge (PC). Ce tableau nous permet d'expliquer l'obtention du chiffre d'affaires total des scanners pendant l'exercice courant.

**Tableau n°15 : Vente mensuelle du scanner 1**

Nature des patients	Scanner 1		
	Nombre	Coût	Montant
PASF 215x40%	86	220 000	18 920 000
PC 215x60%	129	275 000	35 475 000
TOTAL	215		54 395 000

**Tableau n° 16: Vente mensuelle du scanner 2**

Ici, on a 30 patients dont les 40% sont des particuliers à ses frais (PASF) et 60% des prises en charge.

Nature de patients	Scanner 2		
	Nombre	Coût	Montant
PASF 30x40%	12	396 000	4 752 000
P C 30x60%	18	495 000	8 910 000
Total	30		13 662 000

### Tableau n°17: Vente mensuelle du scanner 3

Même principe que le précédent, mais le nombre des patients donne la différence. Ici, c'est 5 seulement des patients pour ce troisième type d'examen.

Nature de patients	Scanner 3		
	Nombre	Coût	Montant
PASF 5x40%	2	594 000	1 188 000
PC 5x60%	3	742 000	2 226 000
Total	5		3 414 000

Le chiffre d'affaires mensuel est obtenu par la somme de chaque vente des scanners. C'est  
 $54\,395\,000\text{Ar} + 13\,662\,000\text{Ar} + 3\,414\,000\text{Ar}$   
**= 71 471 000Ar**

### 2.5.4- Détermination du résultat net

Tableau n° 18 : Coût de revient des scanners 1, 2 et 3

Désignation	Scanner 1			Scanner 2			Scanner 3		
	N	Coût	Valeur	N	Coût	Valeur	N	Coût	Valeur
Coût de prestation	215	194 486	41 814 490	30	194 486	5 834 580	5	194 486	972 430
Frais			---			---			---
Coût de revient	215		41 814 490	30		5 834 580	5		972 430
Prix de vente	215	253 000	54 395 000	30	455 400	13 662 000	5	682 800	3 414 000
Résultat analytique	215	---	<b>12 580 510</b>	30	---	<b>7 827 420</b>	5	---	<b>2 441 570</b>

Le résultat total analytique (R) = Prix de vente total – coûts de revient total

= Chiffre d'affaires (CA) - coûts

On a prix de vente total =  $54\,395\,000\text{Ar} + 13\,662\,000\text{Ar} + 3\,414\,000\text{Ar} = 71\,471\,000\text{Ar}$

Prix de vente total = chiffre d'affaires total (CA) = **71 471 000Ar**

Coût de revient total =  $41\,814\,490\text{Ar} + 5\,834\,580\text{Ar} + 972\,430\text{Ar} = 48\,621\,500\text{Ar}$

R =  $71\,471\,000\text{Ar} - 48\,621\,500\text{Ar}$

D'où le résultat analytique est de **22 849 500Ar**

$SR = \frac{CA \times CF}{MSCV}$
----------------------------------

### 2.5.5- Evaluation de la rentabilité

La rentabilité est obtenue à partir d'un calcul du rapport entre le résultat analytique et la production de l'ensemble du coût de revient et le bénéfice voulu.

Selon la formule de seuil de rentabilité (SR)

**MSCV = CA – CV**

MSCV = 71 471 000Ar – 37 121 500Ar = **34 349 500Ar**

MOD-----1 500 000Ar

Amortissement -----10 000 000Ar

**CF**   **11 500 000Ar**

Entretien -----2 500 000Ar

Energie -----27 936 500Ar

Produits utilisés ----- 6 660 000Ar

Autres ----- 25 000Ar

**CV**   **37 121 500Ar**

Ainsi ; SR = 71 471 000 x 11 500 000

34 349 500

D'où le seuil de rentabilité de **23 928 000Ar**





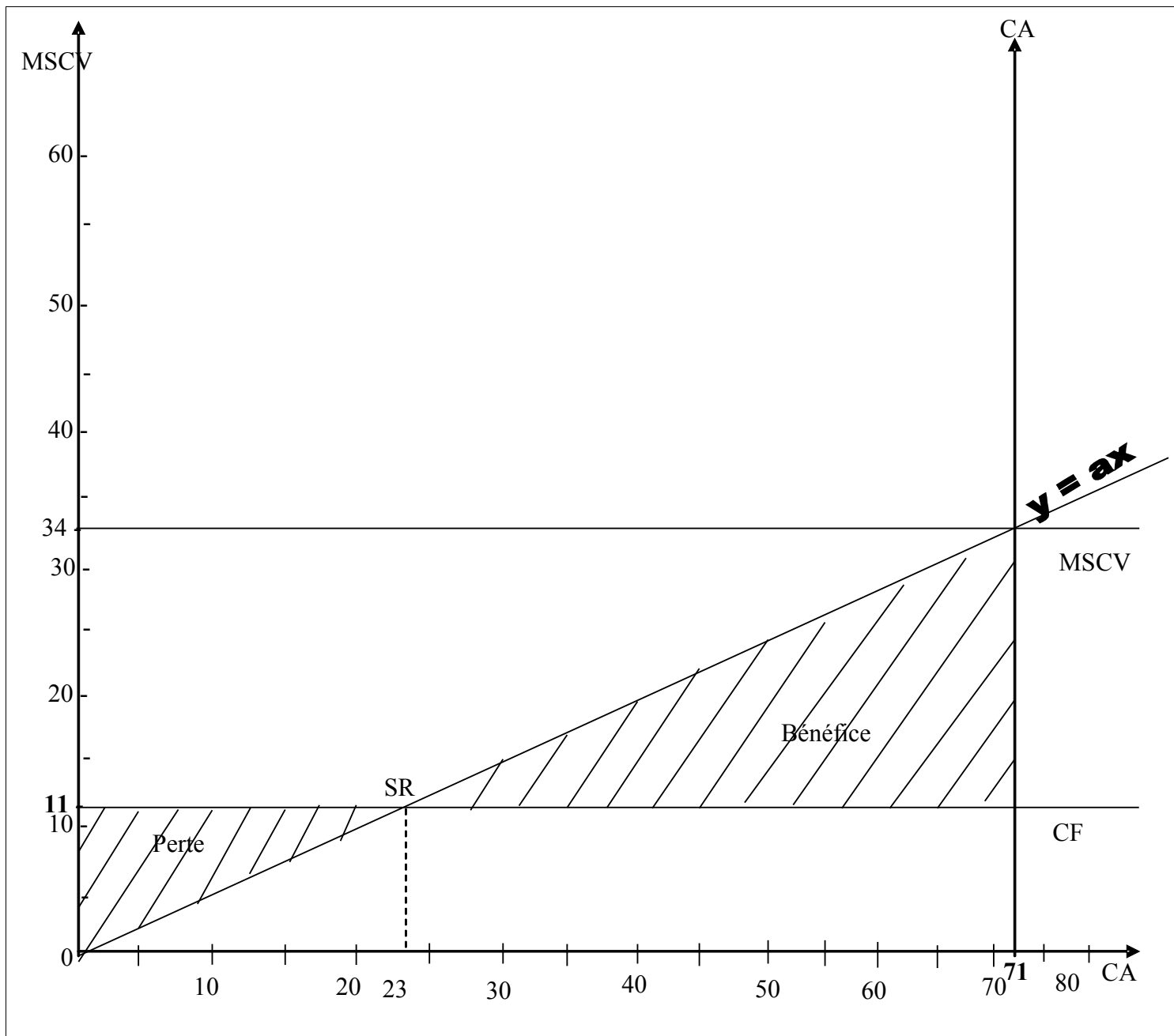


Figure n° 8 : Représentation graphique du seuil de rentabilité (chiffre en millier)

Selon ce schéma, la zone de perte est plus petite que celle de bénéfice. Cela signifie que le centre effectue un peu d'activité mais il obtient de profit.

Le centre hospitalier CENHOSOA ne réalise ni bénéfice, ni perte à ce chiffre d'affaires de 23 928 000Ar, car dans ce point le résultat devient égal à zéro.

Ce seuil de rentabilité nous permet d'évaluer le nombre de patients qui en correspond.

71 471 000Ar-----250 patients

23 928 000Ar----- ?

Nombre de patients (n) à chercher =  $\frac{23\,928\,000 \times 250}{71\,471\,000}$

71 471 000

**n = 83 patients**

La rentabilité du service d'imagerie médicale scanner est obtenue aux 83 patients. Ces patients se répartissent comme suit :

- 71 patients po
- 10 patients p
- 2 patients po

### **Section 3 : Résultats attendus et recommandations générales**

#### **3.1- Résultats attendus**

Les résultats attendus constituent des impacts positifs qu'exercera du centre CENHOSOA, de la direction administrative et comptable sur son entourage et sur lui-même du point de vue économique, financier et social. Cela suppose de plus que tous les problèmes déjà exposés aient totalement disparu et que par conséquent, le centre CENHOSOA en général, soit sur la voie de prospérité.

##### **3.1.1- Résultat économique**

Le résultat économique, quant à lui, concerne les conséquences positives du développement du CENHOSOA sur l'économie nationale. Ainsi, le résultat économique qu'on attend de l'hôpital n'est autre que santé corporelle du peuple face au développement du pays, car toutes activités qu'il exerce dépendent beaucoup de sa santé. Ainsi, le centre hospitalier participe à la création de valeur ajoutée qui contribue au Produit Intérieur Brut (PIB). D'où la croissance économique de notre pays en général.

##### **3.1.2- Résultat financier**

L'utilisation effective de la comptabilité analytique d'exploitation au sein du CENHOSOA, au niveau de la direction administrative et comptable pour le scanner, entraîne la maîtrise du coût de revient. Cela revient à dire qu'elle permet d'améliorer la situation financière que la direction administrative et comptable tend vers une autonomie financière démontrée par une capacité d'autofinancement (CAF). Cela veut dire aussi la capacité d'investissement.

##### **3.1.3- Résultat social**

Le résultat social est celui le plus important pour les centres hospitaliers tels que le centre CENHOSOA. En effet, il a pour objectif principal d'assurer les soins de tous ceux qui en ont besoin.

Sur ce, les résultats attendus sont les suivants :

- les soins s  
technologies

- capables à se
- toute la pop
- fournis par le
- la consultati
- les patients c

### **3.2- Recommandations générales**

#### **3.2.1- Renforcement de la mise en place de la comptabilité analytique d'exploitation**

Cet ouvrage resterait lettre morte, s'il n'est tout de suite suivi d'une application pratique. Nous recommandons donc en premier lieu, la création d'un service de CAE du scanner qui serait rattaché à la direction administrative et comptable.

L'importance d'avoir une comptabilité analytique d'exploitation pour le scanner permet la détermination de calcul du coût de revient. En effet, de ressortir le niveau de sa rentabilité et du profit.

Enfin, chaque branche de différents services devrait avoir cette mise en place de la CAE afin d'établir le résultat net de l'exercice qu'elle a effectué.

#### **3.2.2- Amélioration de la qualité de services offerts du scanner**

Cette recommandation est surtout proposée en vue d'illustrer l'avenir du CENHOSOA, notamment pour améliorer ses images par rapport aux autres centres hospitaliers. Autrement dit, l'amélioration de la qualité de ses services permettra au centre d'attirer beaucoup de clients.

Dans cette optique, les patients doivent être considérés comme les clients desquels dépendent une partie des ressources financières.

Les principaux services à améliorer sont surtout :

- l'accueil et les soins des malades ; les médecins devraient avoir le caractère d'intégrité,
- les services d'aides pour les patients tels que les services de traitement des médicaments, conseils en cours de la consultation,
- l'hygiène et l'environnement aussi bien à l'intérieur qu'à l'extérieur,
- l'hôpital devrait, avec les moyens autorisés, faire face aux besoins des malades ou

patients. Pour cela, il devra éviter le gaspillage et les redondances, responsabiliser tous les acteurs, connaître mieux ses coûts.

### **3.2.3- Elaboration des budgets**

Le budget est un plan ordonné de l'activité de la société. Il vise à équilibrer la combinaison productive de manière à rendre maximale la chance d'atteindre les objectifs prédéterminés.

Quant on parle de la comptabilité analytique budgétaire, on pense à l'élaboration des budgets.

Ces budgets sont :

- le budget des
- le budget de
- le budget des
- le budget des
- le budget de

L'élaboration des budgets permet donc pour le centre CENHOSOA de faire les comparaisons de la réalisation par rapport à la prévision et de faire des actions correctives pour les écarts constatés.

## **CONCLUSION**

## CONCLUSION

Le stage que nous avons effectué au sein du CENHOSOA, nous a permis de déceler un certain nombre de problèmes concernant l'organisation interne du centre, l'organisation des informations et la détermination des charges du scanner. Ces problèmes sont exposés en détail dans le développement de cet ouvrage.

Les problèmes d'organisation interne du CENHOSOA concernent l'organisation des tâches y compris l'insuffisance du personnel et des moyens matériels; de l'organisation des informations du scanner dans laquelle la dispersion et la collecte des informations sont les plus remarquables. Cette insuffisance favorise le cumul des fonctions déclenchant la confusion des tâches et entraînant le retard dans la réalisation.

Et d'autre part, l'obsolescence de l'outil informatique qui risquerait aux responsables de surcharge pour leur travail. Cette situation accélère, d'une façon rapide, l'accumulation des tâches qui provoquent aussi le retard pour la prise des décisions des responsables ou des dirigeants concernés.

Les problèmes d'organisation des informations pour le processus du scanner se présentent par l'absence du système d'information afin de collecter leur renseignement. Par conséquent, il est difficile de synchroniser ces informations s'il n'existe qu'une création de système d'information.

Les problèmes de calcul de prix de revient restent très dominants par le manque des branches de service de la comptabilité analytique d'exploitation au niveau de la direction administrative et comptable et le manque de planification de son budget avec son chiffre d'affaires.

En effet, avant de mettre en place la CAE, il fallait résoudre ces problèmes sinon notre intervention aura été incomplète. La résolution des problèmes de l'organisation interne est primordiale parmi ces problèmes car sans une bonne organisation structurelle et des tâches bien réparties dans cet établissement, rien ne peut se faire.

Pour cela, nous nous sommes efforcés de proposer de recrutement du personnel au niveau de la direction administrative et comptable, et l'achat de nouveaux matériels informatiques dans le but d'avoir une meilleure répartition et accélération des tâches et aussi gain du temps de traitement.

Concernant la détermination des charges du scanner, cela nécessite la mise en place

de la CAE pour distinguer les charges directes fiables, et aussi la bonne maîtrise des charges indirectes. Il est nécessaire aussi de nommer un responsable de planification du budget et de chiffre d'affaires du scanner. Donc, le choix d'une méthode de calcul du prix de revient est plus important pour l'établissement.

Dans cet ouvrage, nous avons appliqué la méthode des sections homogènes car elle est plus rigoureuse.

Les résultats attendus à terme sont d'ordre économique, financier et social pourvu que le CENHOSOA réussisse son redémarrage et améliore de façon notable ses performances.

Nous avons émis dans les recommandations générales le renforcement de la mise en place de la comptabilité analytique d'exploitation au sein du CENHOSOA à la direction administrative et comptable pour optimiser la gestion financière du scanner.

Nous avons donné aussi une formation gratuite au personnel concerné. Cela dans le but de maintenir la rentabilité et l'amélioration du chiffre d'affaires.

Le CENHOSOA a de belles perspectives d'avenir s'il persiste d'évaluer la gestion financière de tous les différents services existants.



## **LISTE DES ANNEXES**

<b>Annexe 1:</b> ORGANIGRAMME GENERAL DU CENHOSOA	I
<b>Annexe 2:</b> TITRE DE PERCEPTION (Examens – Scanner)	II
<b>Annexe 3:</b> TITRE DE PERCEPTION (Examens – soins- Externes)	III
<b>Annexe 4:</b> TITRE D’ENGAGEMENT FINANCIER	IV
<b>Annexe 5:</b> MANDAT DE PAIEMENT	V
<b>Annexe 6:</b> COMPTABILITE DES LIQUIDATIONS	VI
<b>Annexe7:</b> BORDEREAU D’EMISSION DES TITRES DE PAIEMENT	VII
<b>Annexe 8:</b> BORDEREAU DES PIECES	VIII
<b>Annexe 9:</b> PATIENTS EXAMINES AVEC LE SCANNER	IX

**1 : Organigramme général du CENHOSOA**

**Annexe 2 : Titre de perception (Examens- Scanner)**

**CENTRE HOSPITALIER DE SOAVINANDRIANA**

**EXAMENS-SCANNIER**

N°/\_\_\_\_\_/SHSE/FACT

N°/\_\_\_\_\_/FS/SCAN

**NOM :**

**PRENOMS :**

<b>DECOMPTE DES SOMMES DUES</b>					
<b>N° de COMPTE</b>	<b>Date de l'EXAMEN</b>	<b>ACTES</b>	<b>COEFF</b>	<b>P.U</b>	<b>MONTANT</b>
				TOTAL : Ar	
				Montant payé	
				Reste à payer	

**Né(e) le :**

**Filiation :**

**Domicile :**

**Service employeur :**

**N° :**

**N° de Visa :**

**Profession :**

**DEBITEUR :**

Antananarivo le,

**Annexe 3 : titre de perception (Examens – soins- Externes)**

<b>DECOMPTES DES SOMMES DUES</b>					
N° de COMPTE	Date de l'Examen	ACTES	COEFF	P.U	MONTANT
				Total : Ar	-
				Montant payé	-
				Reste à payer	-

III

III

**Annexe 4 : Titre d'engagement financier**

**REPUBLIQUE DE MADAGASCAR**  
**CENTRE HOSPITALIER DE SOAVINANDRIANA**

LIGNE BUDGETAIRE	
TITULAIRE DE L'ENGAGEMENT	
Numéro d'identification du TITULAIRE	
TITULAIRE :	
ADRESSE :	
MONTANT DE L'ENGAGEMENT	
MONTANT ENGAGE HT	
TAXES TTL (TVA, TST)	
ENGAGEMENT/DEGAGEMENT	
ENGAGEMENT COMPLEMENTAIRE/DEGAGEMENT	
ENGAGEMENT INITIAL	
ENG. COMPL/DEGAGEMENT	
ENGAGEMENT FINAL	
DISPONIBILITE DES CREDITS	
Crédits OUVERTS	
Crédits CONSOMMES	
Disponible AVANT	-
Engagement/Dégagement	-
Disponible APRES	-

Fait à Antananarivo, le .....

(Signature et timbre de l'ordonnateur)

**Annexe 5 : Mandat de paiement**

**REPUBLIQUE DE MADAGASCAR**

**CENTRE HOSPITALIER DE SOAVINANDRIANA**

V

**Annexe 6 : Comptabilité des liquidations faites sur l'engagement**

VI

**CENTRE HOSPITALIER DE SOAVINANDRIANA**

N°	Date	N° Mdt	Montant	Cumul	Solde	N°	Date	N° Mdt	Montant	Cumul	Solde
ENGAGEMENT INITIAL						ENGAGEMENT INITIAL					
01						41					
02						42					
03						43					
04						44					
05						45					
06						46					
07						47					
08						48					
09						49					
10						50					
11						51					
12						52					
13						53					
14						54					
15						55					
16						56					
17						57					
18						58					
19						59					
20						60					
21						61					
22						62					
23						63					
24						64					
25						65					
26						66					
27						67					
28						68					
29						69					
30						70					
31						71					
32						72					
33						73					
34						74					
35						75					
36						76					
37						77					
38						78					
39						79					
40						80					



## VII

BORDEREAU D'EMISSION des Titres de Paiement			REPUBIQUE DE MADAGASCAR			Centre Hospitalier de Soavinandriana		
			BUDGET	FONCTIONEMENTS				
			VII EXERCICE BUDGETAIRE			FEUILLET		
			COMPTABLE ASSIGNATAIRE					
MODALITES DE REGLEMENT								
N° du Mandat	Date d'émission	Imputation budgétaire	N° Engagement	Identité, Adresse du Créancier Objet de la dépense		SOMME MANDATEE	OBSERVATIONS	
CADRE RESERVE AU COMPTABLE ASSIGNATAIRE			Arrêté le présent Bordereau d'Emission à la somme de					
			L'ORDONNATEUR					

**Annexe 8 : Bordereau des pièces**

**CENTRE HOSPITALIER DE SOAVINANDRIANA**

<b>Numéro</b>	<b>Nombre de pièces</b>	<b>NATURE DES PIECES PRODUITES</b>	<b>Montant des pièces</b>
		<b>TOTAL /A REPORTER</b>	-

Relevé de la liquidation enregistré sous le n° 01

## BIBLIOGRAPHIE

### OUVRAGES

- Alain M  
STOLWY  
et contrôle  
DUNOD, A
- C. Person,  
édition FO  
pages
- CHRISTIA  
RAULET,  
contrôle de  
DUNOD, P
- CHRISTIA  
comptabilit  
commercia  
1983, 225 p
- Henri BC  
gestion, 1<sup>ère</sup>  
296 pages
- Leif Johan  
Paris 1975,
- Michel  
analytique  
Nathan, 19
- M.N Bout  
3<sup>ème</sup> édition
- Srikant D  
comptabilit  
Avril 2007,
- Yvon Pesq  
Pratique

**SITE WEB**

- , date de co

**TABLE DES MATIERES**

**REMERCIEMENTS**

**LISTE DES ABREVIATIONS**

**LISTE DES FIGURES**

**LISTE DES TABLEAUX**

**INTRODUCTION** **1**

<b>PARTIE I : PRESENTATION GENERALE DE LA RECHERCHE</b>	<b>3</b>
---	----------

**CHAPITRE I : PRESENTATION GENERALE DU CENTRE HOSPITALIER  
DE SOAVINANDRIANA** **3**

Section I : Historique du centre hospitalier **3**

1.1- Fiche synthétique **3**

1.2- Sa création **3**

1.3- Nature juridique de l'établissement	5
Section 2- Missions et activités du centre hospitalier	5
2.1- Missions	5
2.2- Activités	6
Section 3- Structures du centre	6
3.1- Le Conseil d'administration	6
3.1.1- Le Mandat	6
3.1.2- La Réunion	7
3.1.3- Rôle du conseil d'administration	7
3.2- La Direction Générale (D.G)	8
3.2.1- La Direction Administrative et Financière (DAF)	8
3.2.2- Le Service Administratif et Gestion du Personnel (SAGP)	9
<b>CHAPITRE II : PRESENTATION ORGANISATIONNELLE DU CENHOSOA</b>	<b>10</b>
Section 1 : Organisation Comptable et Financière	10
1.1- De l'agent comptable	10
1.1.1- Règles de la gestion comptable financière	10
1.1.2- Le projet de Budget	10
1.1.3- Prévision budgétaire	11
1.2- Le compte financier	11
1.2.1- Principes généraux de la gestion financière des établissements publics à Caractère administratif	11
1.2.2- Structure du Service Financier	12
Section 2 : Procédures comptables	15
2.1- Traitement des charges et produits du scanner	15
2.1.1- Journal des ventes à crédit	15
2.1.2- Journal des achats à crédits et des opérations diverses	15
2.1.3- Journal des opérations diverses	16
2.1.4- Journal de banque	16

2.1.5- Journal de caisse	17
Section 3 : Tarification du scanner	18
<b>CHAPITRE III : RAPPEL THEORIQUE DU SYSTEME COMPTABLE</b>	<b>19</b>
Section 1 : Définition	19
Section 2 : Les éléments constitutifs du système comptable	19
2.1- La comptabilité générale	19
2.2- La comptabilité analytique	20
2.2.1- Définition	20
2.2.2- Objectifs de la comptabilité analytique	22
2.2.3- Détermination des charges	23
2.2.3.1- Les charges non incorporables	23
2.2.3.2- Les charges calculées	23
2.2.4- Traitement des charges indirectes	23
2.2.4.1- Centre d'analyses	23
2.2.4.2- La répartition primaire	24
2.2.4.3- La répartition secondaire	24
2.3- La comptabilité budgétaire	24
2.3.1- Elaboration de budget	25
2.3.2- Principe de la gestion budgétaire	25
Section 3 : Notion des coûts et coût de revient	26
3.1- Les coûts complets	26
3.1.1- Coût d'achat	26
3.1.2 - Coût de production	26
3.1.3- Coûts de revient	27
3.3 - Les différentes sortes de coûts et prix de revient selon leur mode de calcul	27
3.2.1- Les coûts et prix de revient réels	27
3.2.2- Les coûts et prix de revient préétablis	27

**CHAPITRE I : PROBLEMES LIES A L'ORGANISATION INTERNE 29**

Section 1 : Difficultés à l'organisation des tâches	30
1.1- Insuffisance du personnel	30
1.2- Confusion des tâches	31
1.3- Organisation comptable non satisfaisante	32
1.3.1- Travaux comptables exécutés non fiables	32
1.3.2- Démotivation du personnel	33
1.3.2.1- Non application du règlement interne	33
1.3.2.2- Imprécision de la date du paiement des salaires	34
1.3.2.3- Insuffisance des matériels modernes	34
1.3.2.4- Insuffisance de formation	34
1.3.3- Logiciel comptable inapproprié	35
1.4- Manque de mesures adéquates	35
1.4.1- Défaillances des débiteurs	35
1.4.2- Fausse adresse	36
1.4.3- Non paiement des factures de prise en charge	36
1.4.4- En cas de décès	37
Section 2 : Insuffisance des moyens matériels	37
2.1- Retard dans la réalisation des tâches	37
2.2 - Cumulation des tâches	38

**CHAPITRE II : PROBLEMES LIES A L'ORGANISATION DES INFORMATIONS  
POUR LE SCANNER 39**

Section 1 : Dispersion des informations	39
1.1- Indétermination du système des informations	39
1.2- Difficulté de circulation des informations	40
1.2.1- Circulation des informations internes non satisfaisantes	40
1.2.2- Problème au niveau d'approvisionnement	40
Section 2 : Difficultés de collecte des informations du scanner	41

21- Insuffisance du responsable	41
2.1.1- Insuffisance d'une politique d'achat	42
2.1.2- Notion de gestion de stock non respectée pour le centre	43
2.1.3- Insuffisance d'évaluation et sélection de fournisseur	43
2.2- Problème de ventilation des informations	44

### **CHAPITRE III : PROBLEMES LIES AU CALCUL DES COUTS POUR LE SCANNER**

Section 1 : Difficultés de calcul des coûts	45
1.1- Le non maîtrise des coûts	45
1.1.1- Charges directes et charges indirectes imprécises	46
1.1.2- Charges fixes et charges variables non évaluées	48
1.1.3- Méconnaissance de vraie rentabilité	48
Section 2 : Problèmes d'évaluation et gestion de stocks sur le scanner	48
2.1- Coût de revient non déterminé	48
2.2- Performance financière du centre non évaluée	49
2.3- Manque de planification de budget et de chiffre d'affaires du scanner	49
2.3.1- Inexistence de planification budgétaire	50
2.3.2- Instabilité du chiffre d'affaires du scanner	51

<b>PARTIE III : PROPOSITION DES SOLUTIONS ADEQUATES</b>	<b>53</b>
---	-----------

### **CHAPITRE I : SOLUTION CONCERNANT L'ORGANISATION INTERNE**

Section1 : Amélioration de l'organisation des tâches	53
1.1- Recrutement du personnel	53
1.2- Formation du personnel	54
1.3- Meilleure répartition des tâches	54
Section 2 : Utilisation des moyens matériels suffisants	55
2.1- Acquisition de nouveau matériel	55
2.2- Rapidité de l'exécution des tâches	56



<b>CHAPITRE II : SYNCHRONISATION DES INFORMATIONS</b>	
<b>SUR LE SCANNER</b>	<b>57</b>
Section 1 : Amélioration du centre d'information	57
1.1- Schéma de procédure des informations	57
1.2- Synchronisation des informations	58
Section 2 : Amélioration de collecte des informations	58
2.1- Accélération de la circulation des informations	58
2.2- Nomination du responsable	59
<b>CHAPITRE III : PROPOSITION DE MISE EN PLACE DE LA COMPTABILITE</b>	
<b>ANALYTIQUE</b>	<b>60</b>
Section 1 : Création d'un service de la comptabilité analytique d'exploitation	60
1.1- Proposition d'un nouvel organigramme	60
1.2- Détermination des charges directes fiables	62
1.3- Bonnes maîtrises des charges indirectes	62
Section 2 : Répartition des charges et détermination de résultat analytique	63
2.1- Phase de collecte et de classement des charges	63
2.2- Déroulement des charges jusqu'au coût de production	64
2.3- Traitement des charges directes et des charges indirectes	64
2.4- Calcul du coût de revient	65
2.4.1- Le processus du calcul	66
2.4.2- Calcul de résultat	67
2.5- Répartition des charges indirectes du scanner	67
2.5.1- Analyse des charges indirectes	67
2.5.2- Détermination de coût de l'unité d'œuvre	69

2.5.3- Calcul de chiffre d'affaires mensuel du scanner	70
2.5.4- Détermination du résultat net	72
2.5.5- Evaluation de la rentabilité	72
Section 3 : Résultats attendus et recommandations générales	74
3.1- Résultats attendus	74
3.1.1- Résultat économique	74
3.1.2- Résultat financier	75
3.1.3- Résultat social	75
3.2- Recommandations générales	75
3.2.1- Renforcement de la mise en place de la comptabilité analytique d'exploitation	75
3.2.2- Amélioration de la qualité de services offerts du scanner	76
3.2.3- Elaboration des budgets	76
<b>CONCLUSION</b>	<b>77</b>