



REPUBLIQUE DU CONGO

INSTITUT INTERNATIONAL POLYTECHNIQUE

DEPARTEMENT DES LICENCES

Agréé par l'État S/N° 0196 MES-CAB-DGESUP du 21 avril 2021

Projet Technique de fin de cycle

Pour l'obtention du diplôme de Licence en Comptabilité et Gestion d'Entreprise de
l'Institut International Polytechnique Commerce Juridique et Agricole

Mention : Science de Gestion

Parcours : Gestion d'Entreprise

Option : Comptabilité & Gestion Financière

Présenté et soutenu publiquement

Par

BALEMBONKAZI MISSONA MILANDOU Marise Exaucée

Titulaire d'un Baccalauréat Scientifique série G2

Intitulé du thème :

**INCIDENCES DU NEW PUBLIC MANAGEMENT SUR LA MISE EN ŒUVRE DU
SYSTÈME COMPTABLE HOSPITALIER OHADA DANS LES ÉTABLISSEMENTS
PUBLICS : ÉTUDE DE CAS DE L'HÔPITAL DE BASE DE MAKÉLÉKÉLÉ.**

DIRECTEUR DE MEMOIRE

Michel KIGNOUMBA-MITAMONA, Doctorant en Management des Finances

COMPOSITION DU JURY

Président :

Rapporteurs :

Examineur :

Membres : Michel KIGNOUMBA – MITAMONA, vacataire à l'Université Marien NGOUABI



REPUBLIQUE DU CONGO
MINISTÈRE DE LA FONCTION
PUBLIQUE, DU TRAVAIL ET DE
LA SÉCURITÉ SOCIALE

DÉDICACE

À nos parents, Monsieur **MALENBONKAZI Martin**, Fée madame **BIKOUMOU Pulchérie** dont l'amour, les sacrifices et les prières ont constitué le socle de notre persévérance et la source intarissable de notre inspiration.

À nos mentors, pour la noblesse de leurs conseils, la rigueur de leur accompagnement intellectuel et la confiance qu'ils ont toujours placée en nous.

À nos proches, pour leur présence bienveillante, leurs encouragements constants et leur indéfectible soutien tout au long de notre parcours académique.

Que chacun trouve dans ce modeste travail l'expression de notre profonde gratitude et de notre sincère reconnaissance.

REMERCIEMENTS

L'aboutissement de ce travail est le fruit d'un engagement collectif et du concours bienveillant de nombreuses personnes et institutions, dont le soutien, les conseils et la disponibilité ont contribué à sa réalisation.

Nous tenons, avant toute chose, à exprimer notre **profonde gratitude** à l'ensemble du corps enseignant et administratif de notre établissement de formation, pour la qualité de l'enseignement dispensé, la rigueur intellectuelle inculquée et l'encadrement méthodologique dont nous avons bénéficié tout au long de notre parcours académique. Leur exigence scientifique et leur sens du devoir ont constitué un repère constant dans la conduite de cette recherche.

Nos remerciements les plus sincères s'adressent également à **notre encadreur académique, KIGNOUMBA MITAMONA Michel** pour la pertinence de ses orientations, la richesse de ses observations, ainsi que la patience et la rigueur avec lesquelles il a guidé nos réflexions. Son accompagnement attentif a permis de donner à ce travail sa cohérence théorique et sa solidité analytique.

Nous exprimons ensuite notre reconnaissance à **la Direction générale de l'Hôpital de Base de Makélékélé**, à l'ensemble du **personnel administratif, technique et financier**, pour leur accueil, leur disponibilité et la transparence avec laquelle ils ont mis à notre disposition les informations nécessaires à la réalisation de cette étude. Leur collaboration active a été essentielle à la concrétisation de notre démarche empirique.

Nos pensées reconnaissantes vont également à **nos camarades de promotion**, pour l'esprit de solidarité, de partage et de stimulation intellectuelle qui a jalonné notre formation.

Enfin, nous adressons nos **vifs remerciements à nos parents, proches et amis**, pour leur soutien moral, matériel et affectif, sans lequel la poursuite de nos ambitions académiques n'aurait pu être menée à bien. Leur confiance indéfectible et leurs encouragements constants demeurent la source la plus précieuse de notre motivation et de notre persévérance.

À toutes et à tous, nous disons **merci**, avec le sentiment d'une reconnaissance profonde et durable.

LISTE DES ABRÉVIATIONS, SIGLES ET ACRONYMES

SIGLE ACRONYME	/ DÉSIGNATION COMPLÈTE
AFRITAC	Centre Régional d'Assistance Technique du Fonds Monétaire International pour l'Afrique
AU-DCF	Acte Uniforme relatif au Droit Comptable et à l'Information Financière (OHADA)
BAD	Banque Africaine de Développement
BEAC	Banque des États de l'Afrique Centrale
CF	Comptabilité Financière
CNSS	Caisse Nationale de Sécurité Sociale
COBAC	Commission Bancaire de l'Afrique Centrale
CREFIAF	Conseil Régional de la Formation des Institutions Africaines de Finances et de Comptabilité
DG	Direction Générale
DGBF	Direction Générale du Budget et des Finances
DGI	Direction Générale des Impôts
EPS	Établissement Public de Santé
FMI	Fonds Monétaire International
HBM	Hôpital de Base de Makélékélé
INS	Institut National de la Statistique
MEFPP	Ministère de l'Économie, des Finances, du Plan et du Portefeuille Public
MSP	Ministère de la Santé et de la Population
NPM	<i>New Public Management</i> (Nouvelle Gestion Publique)
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Économiques
OHADA	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
ONU	Organisation des Nations Unies
PCG	Plan Comptable Général
PIB	Produit Intérieur Brut
PNDS	Plan National de Développement Sanitaire
PPP	Partenariat Public-Privé
SCF	Système Comptable Financier
SEF	Service Économique et Financier
SGM	Service de la Gestion des Malades
SIGFIP	Système Intégré de Gestion des Finances Publiques
SNDS	Stratégie Nationale de Développement de la Santé
SSG	Service de la Surveillance Générale
SYSCOA	Système Comptable Ouest-Africain
SYSCOHADA	Système Comptable OHADA
TIC	Technologies de l'Information et de la Communication
UEMOA	Union Économique et Monétaire Ouest-Africaine
UE	Union Européenne

SOMMAIRE

DÉDICACE.....	ii
REMERCIEMENTS	iii
LISTE DES ABRÉVIATIONS, SIGLES ET ACRONYMES.....	iv
SOMMAIRE	v
LISTE DES TABLEAUX	v
INTRODUCTION GÉNÉRALE.....	1
PREMIÈRE PARTIE : APPROCHE THÉORIQUE	6
CHAPITRE PREMIER :	7
CLARIFICATION DES CONCEPTS ET REVUE DE LA LITTÉRATURE.....	7
I. DÉFINITION DES CONCEPTS FONDAMENTAUX	7
II. REVUE DE LA LITTÉRATURE ET CADRE THÉORIQUE.....	10
CHAPITRE DEUXIÈME : GÉNÉRALITÉS SUR LE SUJET	14
I. PERSPECTIVES ET ENJEUX DU NEW PUBLIC MANAGEMENT DANS LA GESTION PUBLIQUE HOSPITALIÈRE	14
II. INCIDENCES DU RÉFÉRENTIEL OHADA SUR LA COMPTABILITÉ HOSPITALIÈRE PUBLIQUE	18
SECONDE PARTIE : APPROCHE PRATIQUE OU ANALYTIQUE	23
CHAPITRE PREMIER :	24
PRÉSENTATION DE LA STRUCTURE ET CADRE MÉTHODOLOGIQUE	24
I. PRÉSENTATION DE L'HÔPITAL DE BASE DE MAKÉLÉKÉLÉ	25
II. CADRE MÉTHODOLOGIQUE DE LA RECHERCHE.....	30
CHAPITRE DEUXIÈME : PRÉSENTATION ET ANALYSE DES RÉSULTATS, VÉRIFICATION DES HYPOTHÈSES ET FORMULATION DE RECOMMANDATIONS.....	33
I. PRÉSENTATION ET ANALYSE DES RÉSULTATS EMPIRIQUES.....	33
II. VÉRIFICATION DES HYPOTHÈSES ET FORMULATION DES RECOMMANDATIONS	43
CONCLUSION GÉNÉRALE	54
ANNEXES	56
TABLE DE MATIERE.....	80

LISTE DES TABLEAUX

Tableau n° 1 : critères d'analyse des indicateurs	32
Tableau n° 2 : DEPENSES PAR MOIS DE L'EXERCICE COMPTABLE 2024 DE L'HB MAKELEKELE.....	36
Tableau n° 3 : RECETTES PAR MOIS DE L'EXERCICE COMPTABLE 2024 DE L'HB MAKELEKELE.....	38
Tableau 4 : Balance des comptes de l'Hôpital de Base de Makélékélé au 31 décembre 2024.....	46
Tableau 5 : Actif du bilan de l'Hôpital de Base de Makélékélé au 31 décembre 2024 ...	47
Tableau 6 : Passif du bilan de l'Hôpital de Base de Makélékélé au 31 décembre 2024..	49
Tableau 7 : Compte de résultat de l'exercice 2024.....	50

INTRODUCTION GÉNÉRALE

1. Présentation du sujet et contexte général

Les mutations contemporaines de la gestion publique, sous l'effet des réformes économiques et institutionnelles impulsées par la mondialisation et les exigences de bonne gouvernance, ont profondément transformé la manière dont les organisations publiques conçoivent et mettent en œuvre leurs politiques de gestion financière et comptable. Dans ce contexte, le **New Public Management (NPM)**, ou **nouvelle gestion publique**, s'est imposé, depuis les années 1990, comme un paradigme dominant visant à introduire dans le secteur public les principes d'efficacité, de performance et de responsabilité issus du management privé.

L'objectif fondamental du NPM est de rompre avec la logique administrative traditionnelle fondée sur la conformité procédurale, pour lui substituer une logique de **résultats et de performance**, où la transparence et la redevabilité financière deviennent des impératifs de gouvernance. Ainsi, les établissements publics, y compris les structures hospitalières, se trouvent désormais appelés à renforcer leurs dispositifs comptables et budgétaires afin de garantir une utilisation optimale des ressources et une gestion plus rationnelle des finances publiques.

En **République du Congo**, cette dynamique s'inscrit dans le vaste chantier de la modernisation de l'administration publique et du système de santé, amorcé depuis les réformes économiques et institutionnelles des années 2000. Les établissements hospitaliers publics, jadis soumis à une gestion centralisée et à une comptabilité essentiellement budgétaire, sont aujourd'hui confrontés à la nécessité d'intégrer des instruments de gestion inspirés du NPM et des normes comptables internationales, notamment celles du **système comptable OHADA** (Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires).

L'**Hôpital de Base de Makélékélé**, situé à Brazzaville, constitue un terrain d'étude particulièrement pertinent pour analyser cette évolution. En tant qu'établissement public de santé, il illustre les tensions entre le cadre légal de la comptabilité publique, la logique de modernisation managériale prônée par le NPM, et l'application progressive des normes comptables OHADA. Cette triple interaction soulève une série de questionnements sur l'efficacité, la traçabilité et la performance du système comptable hospitalier congolais.

2. Justification et intérêt du sujet

La pertinence de ce sujet repose sur plusieurs considérations à la fois **scientifiques, institutionnelles et personnelles**.

D'un point de vue **scientifique**, l'étude s'inscrit dans le champ de la gestion publique et de la comptabilité hospitalière, en interrogeant les effets de l'introduction du NPM dans un environnement régulé par un référentiel comptable d'inspiration privée (OHADA). Elle vise ainsi à contribuer à la littérature existante sur la **convergence entre la comptabilité publique et la comptabilité d'entreprise** dans les économies africaines, où les logiques de performance et de transparence tendent à redéfinir les pratiques comptables des institutions publiques.

Sur le plan **institutionnel**, cette recherche permet d'évaluer l'impact concret des réformes comptables et managériales sur le fonctionnement des établissements de santé, dans un contexte de contraintes budgétaires et de demande sociale croissante. Comprendre comment les principes du NPM se traduisent dans la mise en œuvre du système comptable hospitalier OHADA offre des pistes de réflexion utiles pour la modernisation de la gouvernance financière hospitalière au Congo.

Enfin, sur le plan **personnel**, ce travail s'inscrit dans le parcours académique et professionnel de l'étudiant en comptabilité et gestion financière, soucieux de contribuer à l'amélioration de la gestion des finances publiques et à la promotion d'une culture de la performance dans les structures sanitaires congolaises.

3. Revue succincte de la littérature

Plusieurs travaux théoriques et empiriques ont abordé les liens entre le New Public Management et la réforme des systèmes comptables dans le secteur public. Les pionniers du NPM, tels que **Christopher Hood (1991)** et **Pollitt & Bouckaert (2011)**, ont mis en évidence l'importance de la rationalisation des dépenses, du contrôle par les résultats et de la responsabilisation des gestionnaires publics. En Afrique francophone, des études récentes (NGANTCHOU, 2018 ; NGUEMA, 2020) soulignent la complexité d'intégrer les normes comptables OHADA, conçues pour les entités marchandes, dans la comptabilité publique caractérisée par la logique de l'autorisation budgétaire.

Cependant, la littérature demeure relativement limitée sur la **mise en œuvre effective** de ces principes dans les hôpitaux publics africains. Les travaux relatifs à la comptabilité hospitalière

au Congo sont encore embryonnaires et ne traitent que marginalement des interactions entre le NPM et le système comptable OHADA. Cette étude ambitionne donc de combler partiellement cette lacune en analysant, à travers le cas de l'Hôpital de Base de Makélékélé, les tensions entre **prescriptions normatives, pratiques effectives et exigences de performance**.

4. Problématique

La problématique centrale de cette recherche réside dans la compréhension des **effets réels du New Public Management sur la mise en œuvre du système comptable hospitalier fondé sur le référentiel OHADA** dans les établissements publics congolais.

En d'autres termes, comment les réformes inspirées du NPM influencent-elles la structure, les procédures et la qualité de l'information comptable au sein des hôpitaux publics, en particulier dans un environnement soumis à la double contrainte du droit comptable OHADA et de la réglementation de la comptabilité publique ?

Cette interrogation peut être reformulée en une question principale :

Dans quelle mesure le New Public Management contribuerait-t-il à une mise en œuvre plus efficace, transparente et performante du système comptable hospitalier OHADA au sein de l'Hôpital de Base de Makélékélé ?

5. Hypothèses de recherche

À partir de cette problématique, deux hypothèses principales orientent le présent travail :

- **Hypothèse 1** : L'introduction des principes du New Public Management dans la gestion hospitalière publique favorise une meilleure structuration et une plus grande transparence du système comptable inspiré du référentiel OHADA.
- **Hypothèse 2** : Malgré ces apports, la coexistence de la comptabilité publique et du système comptable OHADA engendre des difficultés d'application et limite la performance financière et administrative des établissements hospitaliers publics.

6. Objectifs de l'étude

L'objectif général de cette recherche est d'analyser les **incidences du New Public Management sur la mise en œuvre du système comptable hospitalier OHADA** dans les établissements publics congolais, à travers le cas de l'Hôpital de Base de Makélékélé.

De manière spécifique, il s'agit de :

- a) Identifier les principes du New Public Management appliqués à la gestion hospitalière publique au Congo ;
- b) Examiner les modalités pratiques d'intégration du système comptable OHADA dans les établissements hospitaliers publics ;
- c) Évaluer les effets de cette intégration sur la qualité de l'information comptable, la performance financière et la gouvernance hospitalière ;
- d) Proposer des pistes d'amélioration pour renforcer la cohérence entre la logique de performance managériale et la réglementation comptable en vigueur.

7. Méthodologie

La démarche méthodologique adoptée est à la fois **analytique, descriptive et comparative**.

Elle repose sur :

- **La collecte de données primaires**, obtenues à partir d'entretiens semi-directifs auprès du personnel administratif et financier de l'Hôpital de Base de Makélékélé, et d'observations directes des procédures comptables ;
- **L'exploitation de données secondaires**, issues de documents comptables, rapports de gestion, textes législatifs et réglementaires (notamment l'Acte uniforme OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière), ainsi que d'études antérieures sur la réforme de la gestion hospitalière publique ;
- **L'analyse comparative**, permettant de confronter la pratique comptable hospitalière à la logique prescrite par les principes du NPM et par le référentiel OHADA.

Cette approche vise à mettre en évidence les écarts, les contraintes et les opportunités liés à la modernisation du système comptable hospitalier congolais.

8. Délimitation spatio-temporelle

Sur le plan **spatial**, l'étude se concentre sur l'**Hôpital de Base de Makélékélé**, établissement public de santé situé dans le sixième arrondissement de Brazzaville, représentatif du modèle d'hôpital public de première catégorie au Congo.

Sur le plan **temporel**, la recherche couvre la période **2023–2024**, correspondant à la phase de renforcement des réformes de gestion publique et de l'application progressive du système comptable OHADA dans le secteur hospitalier.

9. Structure du travail

Outre la présente introduction générale, ce mémoire s'articule en deux grandes parties :

- **Première partie : Approche théorique**

Elle présente les fondements conceptuels et institutionnels de la comptabilité hospitalière, les principes du New Public Management et les spécificités du système comptable OHADA, ainsi que la présentation générale de l'Hôpital de Base de Makélékélé.

- **Seconde partie : Approche pratique ou analytique**

Elle expose la démarche empirique, les résultats de l'analyse des incidences du NPM sur la mise en œuvre du système comptable hospitalier OHADA, la vérification des hypothèses et les propositions d'amélioration.

Ainsi formulée, cette étude vise à éclairer les enjeux contemporains de la **modernisation comptable et financière** des hôpitaux publics congolais, en mettant en perspective les **tensions entre les exigences de performance managériale et les contraintes normatives** propres au cadre OHADA. À travers l'exemple de l'Hôpital de Base de Makélékélé, ce travail ambitionne de contribuer à une meilleure compréhension des mécanismes d'adaptation du secteur public de santé aux réformes comptables et managériales en Afrique francophone.

PREMIÈRE PARTIE : APPROCHE THÉORIQUE

La réforme contemporaine du management public, à travers le prisme du **New Public Management (NPM)**, constitue une rupture paradigmatique dans la gouvernance des administrations publiques et, plus spécifiquement, dans la gestion hospitalière. Cette première partie se propose de clarifier les concepts fondamentaux et de dresser une synthèse critique de la littérature, afin d'établir le cadre théorique pertinent à l'analyse de la performance des établissements hospitaliers congolais.

Le **NPM**, né dans les années 1980 dans les contextes anglo-saxons, s'érige en modèle de rationalisation et de responsabilisation, prônant la décentralisation décisionnelle, la culture de la performance, la contractualisation interne et la reddition de comptes. Transposé au secteur hospitalier, ce paradigme confère au **Service Économique et Financier (SEF)** un rôle stratégique, en tant qu'outil de pilotage orienté vers l'efficacité des ressources, la transparence budgétaire et la qualité du service rendu.

Dans ce cadre, la **comptabilité hospitalière** – alliant comptabilité administrative et analytique – devient un instrument central de la gouvernance, permettant non seulement de mesurer la performance mais également d'optimiser l'allocation des ressources et de soutenir la prise de décision managériale. L'intégration du **référentiel comptable OHADA** dans ce système illustre une volonté d'harmonisation normative et de fiabilisation des états financiers, répondant aux exigences contemporaines de transparence et d'efficacité dans la gestion publique.

L'articulation conceptuelle entre NPM, performance publique et comptabilité hospitalière met en exergue une dynamique de transformation organisationnelle : l'hôpital n'est plus seulement un lieu de soins, mais un espace de gestion soumis à des impératifs économiques et sociaux, où le SEF incarne le pivot de la convergence entre rationalité financière et mission de service public. Cette approche théorique, étayée par les travaux de Hood (1991), Mintzberg (1979) ou DiMaggio et Powell (1983), fournit les fondements analytiques indispensables pour examiner, dans la partie empirique, le fonctionnement concret du SEF et l'évaluation de son apport à la performance globale de la gestion hospitalière.

CHAPITRE PREMIER :

CLARIFICATION DES CONCEPTS ET REVUE DE LA LITTÉRATURE

Le présent chapitre se propose de clarifier les concepts fondamentaux et d'examiner la littérature relative à la transformation du management hospitalier à la lumière du **New Public Management (NPM)**, de la performance publique et de la comptabilité hospitalière. Inspiré des logiques du secteur privé, le NPM réinvente la gestion publique en plaçant la performance, la redevabilité et la transparence au cœur de l'action administrative, tandis que le **système comptable hospitalier**, en articulant comptabilité administrative et analytique, se positionne comme un instrument stratégique de pilotage, optimisant la maîtrise des coûts et l'allocation efficiente des ressources. L'adoption progressive du **référentiel OHADA** dans les hôpitaux congolais illustre une harmonisation normative visant à renforcer la fiabilité des états financiers et la cohérence organisationnelle, conformément aux standards internationaux. Ce triptyque conceptuel, appuyé par les cadres théoriques de la bureaucratie professionnelle, du NPM, de l'institutionnalisme et de l'approche médico-économique, révèle comment le Service Économique et Financier (SEF) devient le vecteur central d'une gestion hospitalière orientée résultats, conciliant rationalité économique et mission de service public, préparant ainsi le terrain à l'évaluation empirique de sa contribution à la performance globale des hôpitaux de base du Congo.

I. DÉFINITION DES CONCEPTS FONDAMENTAUX

La présente section vise à établir un cadre conceptuel solide en définissant les notions centrales qui sous-tendent la transformation contemporaine du management hospitalier. Au cœur de cette réflexion se trouve le **New Public Management (NPM)**, paradigme réformateur né dans les années 1980 dans les pays anglo-saxons, qui déconstruit le modèle bureaucratique weberien au profit d'une gestion axée sur la performance, la responsabilisation et la transparence financière. Transposé au secteur hospitalier, le NPM se traduit par l'implémentation d'outils de contrôle budgétaire et comptable modernisés, garantissant à la fois efficience des dépenses et redevabilité accrue des gestionnaires. En complément, le **système comptable hospitalier** constitue l'instrument stratégique de pilotage, articulant comptabilité administrative et analytique pour assurer traçabilité, maîtrise des coûts et évaluation des politiques publiques, notamment à travers le Service Économique et Financier (SEF) des hôpitaux de base congolais. Par ailleurs, l'intégration progressive du **référentiel OHADA** dans le secteur public hospitalier

renforce la fiabilité et la comparabilité des états financiers, tout en favorisant l’alignement sur les standards internationaux de gouvernance. L’interaction de ces trois dimensions – NPM, comptabilité hospitalière et normes OHADA – constitue un triptyque cohérent permettant de mesurer et d’optimiser la **performance publique**, transformant le comptable en acteur stratégique de la gouvernance hospitalière et consolidant la rationalisation des ressources dans un contexte africain en mutation.

1.1. Le New Public Management : genèse, principes et finalités

Le *New Public Management* (NPM), ou « Nouvelle gestion publique », s’est imposé à partir des années 1980 comme un paradigme de réforme des administrations publiques, inspiré des méthodes et des logiques de gestion du secteur privé. Il prend racine dans les pays anglo-saxons – notamment le Royaume-Uni sous Margaret Thatcher et la Nouvelle-Zélande – avant de se diffuser progressivement dans l’ensemble des systèmes administratifs du monde, y compris en Afrique.

Le NPM se fonde sur une remise en cause du modèle bureaucratique weberien jugé rigide et inefficace. Il promeut la *rationalisation de l’action publique* à travers des mécanismes de performance, de responsabilité et de transparence financière. Les principes clés en sont :

- la **décentralisation des décisions**,
- la **gestion axée sur les résultats**,
- la **culture de la performance**,
- la **contractualisation interne** entre services,
- la **redevabilité financière**,
- et l’**évaluation permanente des politiques publiques**.

Dans le secteur hospitalier, ces principes se traduisent par l’introduction d’outils de gestion budgétaire et comptable modernisés, permettant un meilleur suivi des coûts, une responsabilisation accrue des gestionnaires et une transparence dans l’affectation des ressources. Ainsi, le NPM vise non seulement à accroître l’efficacité administrative, mais aussi à restaurer la confiance du public dans les institutions de santé à travers une gestion financière rigoureuse et orientée vers la performance collective.

1.2. Le système comptable hospitalier : spécificités et fonctions

Le système comptable hospitalier constitue le pilier informationnel de la gestion financière et matérielle des établissements de santé. Il repose sur la tenue simultanée de la **comptabilité administrative** (liée à l'exécution budgétaire et aux finances publiques) et de la **comptabilité analytique** (liée à la gestion interne et au contrôle de performance).

Cette double comptabilité assure la **traçabilité des opérations**, la **maîtrise des coûts** et la **mesure de l'efficacité des services**. Dans le cas du *Service Économique et Financier (SEF)* des hôpitaux de base du Congo, la comptabilité hospitalière ne se limite pas à un simple enregistrement de flux monétaires ; elle devient un **instrument stratégique de pilotage**, mobilisant des supports tels que : le journal de banque, le journal des dépenses, le registre des fournisseurs, la fiche d'inventaire ou encore les états récapitulatifs mensuels.

Le système comptable hospitalier permet aussi la **centralisation des besoins**, la **préparation du budget annexe** et la **production du compte d'exploitation**, constituant des outils indispensables pour l'évaluation des politiques de santé publique. Ces fonctions s'inscrivent directement dans les exigences contemporaines du NPM, où la comptabilité devient un vecteur de performance organisationnelle.

1.3. Le référentiel comptable OHADA : principes, objectifs et portée dans le secteur public

L'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA), par son *Système Comptable OHADA (SYSCOHADA)* révisé, a instauré un cadre normatif visant à harmoniser les pratiques comptables sur l'ensemble du continent africain. Bien qu'à l'origine conçu pour le secteur privé, le SYSCOHADA inspire désormais les administrations publiques et parapubliques, notamment les établissements hospitaliers, dans la quête de transparence et de bonne gouvernance.

Le référentiel OHADA repose sur plusieurs principes fondamentaux : la **fidélité de l'image comptable**, la **continuité de l'exploitation**, la **prudence**, la **comparabilité des informations financières** et la **normalisation des états financiers**.

Appliqué au secteur hospitalier public, il favorise :

- une meilleure **lisibilité des comptes**,

- une **fiabilisation des états financiers**,
- et une **intégration régionale des pratiques comptables**.

L'adoption progressive du référentiel OHADA dans les hôpitaux congolais, tels que celui de Makélékélé ou de Talangai, constitue ainsi une avancée majeure vers la rationalisation des dépenses publiques et l'alignement sur les standards internationaux de gestion financière.

1.4. Relations conceptuelles entre NPM, performance publique et comptabilité hospitalière

Le triptyque *NPM – performance – comptabilité* forme un cadre de cohérence pour comprendre la transformation du management hospitalier contemporain.

- Le **NPM** en fournit la **philosophie réformatrice**, centrée sur la responsabilisation et la performance.
- La **performance publique** en incarne l'**objectif final**, mesurable à travers l'efficacité, la qualité du service rendu et la satisfaction des usagers.
- La **comptabilité hospitalière** en constitue l'**instrument opérationnel**, permettant la collecte, l'analyse et la diffusion d'informations pertinentes pour la décision.

Dans le contexte des hôpitaux publics congolais, cette articulation se manifeste dans la structuration du SEF, chargé de l'élaboration budgétaire, du suivi des dépenses, de la production des états financiers et de l'analyse des coûts par service. L'introduction d'une logique de performance et de reporting transforme ainsi le rôle du comptable public en *acteur stratégique de la gouvernance hospitalière*.

II. REVUE DE LA LITTÉRATURE ET CADRE THÉORIQUE

La présente section se propose d'articuler la **revue de la littérature** et le **cadre théorique** mobilisés pour analyser la transformation du management hospitalier dans le contexte congolais. Les recherches fondatrices sur le **New Public Management (NPM)** (HOOD, 1991 ; OSBORNE & GAEBLER, 1992 ; POLLITT & BOUCKAERT, 2004) identifient ce paradigme comme un vecteur de rupture paradigmatique, orientant les administrations vers une culture entrepreneuriale, axée sur la performance, la contractualisation et la transparence. La littérature africaine (MBEMBE, 2013 ; YELKOUNI, 2018 ; ZÉBAZÉ, 2020) souligne toutefois que la diffusion du NPM se heurte à des contraintes institutionnelles spécifiques, telles que la faiblesse

organisationnelle et la dépendance à l'aide internationale, tandis que des études sectorielles (KOUADIO, 2019 ; NGOMA, 2021) révèlent les limites opérationnelles de sa mise en œuvre dans les hôpitaux, notamment en termes de formation, d'autonomie décisionnelle et de complexité des procédures. Parallèlement, l'analyse de la **normalisation comptable africaine** (BIYOGO, 2017 ; NDOMBO, 2020) met en évidence la tension entre l'ambition d'harmonisation portée par le SYSCOHADA et les défis d'adaptation aux réalités hospitalières, bien que des expériences nationales probantes montrent que l'adoption progressive de ce référentiel favorise traçabilité financière et performance budgétaire. Pour appréhender ces dynamiques, plusieurs cadres théoriques sont mobilisés : la **théorie de la bureaucratie professionnelle** (MINTZBERG, 1979), qui éclaire l'organisation spécialisée des SEF ; l'**approche NPM**, qui sert de grille d'analyse de la performance et de la responsabilisation ; la **théorie institutionnelle du changement organisationnel** (DIMAGGIO & POWELL, 1983), qui explique l'adoption des normes comptables sous pression environnementale ; et l'**approche médico-économique**, reliant directement la maîtrise des coûts à l'efficacité clinique. Cette synthèse théorique met en lumière que l'hôpital public congolais, loin d'être un simple lieu de soins, se transforme en entité de gestion orientée performance et transparence, avec le SEF comme pivot stratégique reliant rationalité économique et mission de service public, préparant ainsi le terrain pour l'évaluation empirique de son impact sur la gouvernance hospitalière.

2.1. Travaux antérieurs sur la réforme du management public

Les études de HOOD (1991), OSBORNE et GAEBLER (1992) ou encore POLLITT et BOUCKAERT (2004) ont largement documenté l'émergence du NPM comme rupture paradigmatique dans la gestion publique. Elles soulignent la volonté de rendre l'administration plus « entrepreneuriale », en s'appuyant sur la performance, la contractualisation et la transparence.

En Afrique francophone, les travaux de MBEMBE (2013), YELKOUNI (2018) et ZÉBAZÉ (2020) montrent que la diffusion du NPM s'est faite dans un contexte marqué par la faiblesse institutionnelle, la dépendance à l'aide internationale et la persistance d'une culture bureaucratique centralisée.

Dans le secteur hospitalier, plusieurs recherches (Notamment KOUADIO, 2019 ; NGOMA, 2021) ont mis en lumière les difficultés liées à la mise en œuvre des outils de gestion moderne : insuffisance de formation, complexité des procédures budgétaires, faible autonomie

décisionnelle. Ces analyses confirment la nécessité d'un cadre comptable unifié et d'une professionnalisation accrue des gestionnaires.

2.2. Études portant sur la normalisation comptable en contexte africain

La littérature sur la normalisation comptable africaine converge sur un double constat : d'une part, la volonté politique d'harmonisation à travers l'OHADA ; d'autre part, les limites pratiques de sa mise en œuvre dans le secteur public. Les études de BIYOGO (2017) et NDOMBO (2020) insistent sur les difficultés d'adaptation du SYSCOHADA aux réalités institutionnelles des hôpitaux, où la comptabilité reste souvent descriptive et peu analytique.

Néanmoins, plusieurs expériences nationales (Sénégal, Côte d'Ivoire, Cameroun) montrent que l'intégration progressive du référentiel OHADA dans les hôpitaux publics renforce la traçabilité financière et la performance budgétaire. Dans le cas congolais, l'organisation détaillée du SEF, son découpage en bureaux fonctionnels et la diversification de ses supports comptables illustrent une adaptation locale des principes d'un *cadre normatif moderne*.

2.3. Cadres théoriques mobilisés

a) La théorie de la bureaucratie professionnelle (Mintzberg, 1979)

Selon MINTZBERG, l'hôpital constitue une *bureaucratie professionnelle*, où la coordination repose sur la compétence technique plutôt que sur la hiérarchie. Les agents, notamment médicaux et comptables, disposent d'une autonomie considérable dans l'exécution de leurs fonctions. Le SEF illustre cette logique : chaque bureau agit dans un périmètre de spécialisation (comptabilité, fonds, matériel, restauration), mais coordonné par une structure hiérarchique centrale assurant la cohérence globale.

b) L'approche du New Public Management

Le NPM sert ici de grille d'analyse de la transformation du SEF : introduction du contrôle de gestion, suivi budgétaire, performance, responsabilisation. L'hôpital devient une organisation publique orientée résultats, où la comptabilité est un instrument de pilotage stratégique.

c) La théorie institutionnelle du changement organisationnel

Cette approche, issue de DIMAGGIO et POWELL (1983), explique comment les organisations publiques adoptent des pratiques nouvelles sous la pression de l'environnement institutionnel (normes internationales, réglementation nationale, attentes sociales). L'intégration du

référentiel OHADA dans la gestion hospitalière illustre ce phénomène d'isomorphisme institutionnel.

d) L'approche médico-économique de la gestion hospitalière

Enfin, cette approche relie directement la gestion comptable à la performance clinique. Elle postule que la maîtrise des coûts, la rationalisation des ressources et la qualité des soins sont indissociables. La comptabilité analytique hospitalière, en déterminant le coût de chaque service, acte ou patient, devient un outil d'aide à la décision médicale et financière.

Somme toute, l'analyse théorique met en évidence que la réforme du management hospitalier, dans le contexte du NPM et de la normalisation comptable OHADA, repose sur une transformation profonde des logiques organisationnelles.

L'hôpital public n'est plus seulement un espace de soins, mais une entité de gestion soumise à des impératifs de performance, de transparence et de reddition des comptes.

Le *Service Économique et Financier* se trouve au cœur de cette mutation, incarnant la convergence entre rationalité économique et mission de service public.

Cette approche théorique prépare ainsi le terrain pour l'examen empirique du fonctionnement réel du SEF dans les hôpitaux de base du Congo, et l'évaluation de son apport à la performance globale de la gestion hospitalière.

CHAPITRE DEUXIÈME : GÉNÉRALITÉS SUR LE SUJET

Le présent chapitre s'attache à situer la **gestion hospitalière publique** dans le cadre des réformes managériales contemporaines, en mettant en lumière les perspectives et enjeux du **New Public Management (NPM)** et les incidences de l'intégration du **référentiel comptable OHADA**. L'introduction du NPM traduit une **mutation paradigmatique** visant à substituer la logique de moyens par une logique de résultats, fondée sur la performance, la responsabilisation et la transparence. Dans le secteur hospitalier, cette réforme se manifeste par la rationalisation de la gestion financière, l'autonomie décisionnelle des établissements et l'instauration d'outils de pilotage tels que les tableaux de bord, les indicateurs de coûts et les audits périodiques, transformant ainsi l'hôpital en espace de **régulation hybride**, conciliant exigences économiques et finalités sociales du service public.

Parallèlement, l'adoption du **SYSCOHADA révisé** dans les hôpitaux publics africains, en particulier au niveau du Service Économique et Financier (SEF), vise à harmoniser les pratiques comptables et à renforcer la **fiabilité, la traçabilité et la comparabilité des informations financières**, tout en articulant logique budgétaire administrative et logique économique patrimoniale. Toutefois, la mise en œuvre effective de ces réformes se heurte à des contraintes structurelles et organisationnelles : insuffisance de formation des personnels, faible informatisation, résistances bureaucratiques et coordination interinstitutionnelle lacunaire.

Cette analyse met en évidence que l'**efficacité managériale hospitalière** ne dépend pas uniquement de l'existence de référentiels normatifs ou d'instruments techniques, mais de la capacité des acteurs à intégrer ces outils dans une culture organisationnelle orientée vers la performance et la reddition de comptes. Ainsi, le SEF émerge comme **pivot stratégique** de la gouvernance hospitalière, incarnant la convergence entre rigueur comptable, pilotage économique et mission de service public, et préparant le terrain à l'évaluation empirique de l'impact concret de ces réformes sur la performance des hôpitaux de base.

I. PERSPECTIVES ET ENJEUX DU NEW PUBLIC MANAGEMENT DANS LA GESTION PUBLIQUE HOSPITALIÈRE

L'émergence du **New Public Management (NPM)** constitue une étape décisive dans la transformation contemporaine de la gouvernance publique, traduisant une mutation paradigmatique de l'action administrative vers une logique de **performance, de**

responsabilisation et de résultats mesurables. Dans le secteur hospitalier, cette réforme managériale dépasse la simple rationalisation des procédures : elle instaure un **modèle de gestion hybride**, où les impératifs économiques coexistent avec les finalités essentielles du service public de santé, à savoir l'accessibilité, la continuité et l'équité des soins.

D'un point de vue **gestionnaire**, le NPM se traduit par une réorganisation systémique des pratiques hospitalières à travers la mise en œuvre d'outils tels que les **plans de performance, tableaux de bord budgétaires et audits internes**, visant à optimiser l'allocation des ressources, renforcer l'autonomie décisionnelle des établissements et garantir la transparence financière. Cette orientation implique également l'instauration d'une **culture de performance**, où chaque acteur est incité à évaluer systématiquement l'efficacité, l'efficience et la qualité des services rendus, transformant ainsi le rôle traditionnel du gestionnaire public en un acteur stratégique de pilotage organisationnel.

Cependant, l'introduction du NPM se heurte à des défis structurels et culturels, notamment la persistance de pratiques bureaucratiques, le déficit de compétences managériales et la disponibilité limitée des données fiables, conditions sine qua non pour la mise en œuvre effective des instruments de reddition de comptes. Dans ce contexte, la gouvernance hospitalière s'affirme comme un **environnement complexe**, articulant logiques hiérarchiques et fonctionnelles, et exigeant une appropriation des outils managériaux sans compromettre les valeurs fondamentales du service public.

Ainsi, cette section s'attache à explorer les **perspectives et enjeux du NPM dans la gestion hospitalière**, en mettant en exergue l'articulation entre rationalisation financière, responsabilisation managériale et transparence institutionnelle, afin de dégager les conditions de succès et les limites de cette réforme au regard des réalités organisationnelles du secteur hospitalier congolais.

1.1. Objectifs et instruments de la réforme managériale

L'introduction du *New Public Management* (NPM) dans la sphère hospitalière publique s'inscrit dans une dynamique mondiale de transformation de l'action publique. Au-delà d'une simple modernisation technique, elle traduit une **mutation paradigmatique** visant à substituer à la logique de moyens une **logique de résultats**.

L'objectif fondamental est d'optimiser l'allocation des ressources, d'améliorer la qualité du service rendu et de renforcer la responsabilité des gestionnaires publics face à la société.

Dans le domaine hospitalier, les finalités du NPM s'articulent autour de trois axes majeurs :

- **La rationalisation de la gestion financière**, par la mise en œuvre d'outils comptables et budgétaires performants (budgétisation par programmes, comptabilité analytique, contrôle de gestion) ;
- **La responsabilisation et l'autonomie de gestion**, permettant aux établissements de santé de disposer d'une marge de manœuvre accrue pour adapter leurs ressources aux besoins locaux ;
- **La transparence et la reddition des comptes**, imposant une traçabilité accrue des dépenses publiques et un reporting régulier sur la performance.

Les instruments mobilisés pour atteindre ces objectifs sont nombreux. On y retrouve notamment :

- les **plans de performance hospitalière**,
- la **contractualisation interne** entre directions et services,
- les **tableaux de bord de suivi budgétaire**,
- les **indicateurs d'efficacité économique** (coût par patient, coût par service),
- et les **mécanismes d'audit interne et externe**.

Ainsi, l'hôpital public devient un espace de régulation hybride, combinant exigences de service public et impératifs économiques. Cette logique managériale transforme la culture administrative traditionnelle, fondée sur la hiérarchie et la conformité, en une culture orientée vers la responsabilité, la performance et l'innovation.

1.2. Gouvernance hospitalière et culture de performance

La réforme managériale du secteur hospitalier, inspirée du NPM, repose sur la notion de **gouvernance hospitalière** entendue comme l'ensemble des dispositifs institutionnels, normatifs et relationnels qui orientent, coordonnent et évaluent l'action collective au sein de l'hôpital.

Dans le contexte congolais, cette gouvernance se traduit par la répartition des fonctions entre les **services administratifs, économiques et médicaux**, selon un schéma à la fois vertical

(hiérarchique) et horizontal (fonctionnel). Le *Service Économique et Financier (SEF)*, par exemple, incarne la fonction de pilotage financier et logistique, tandis que les directions médicales assurent la production de soins.

La culture de performance hospitalière, quant à elle, vise à instaurer un **réflexe d'évaluation permanente** : chaque service est invité à mesurer ses résultats en termes d'efficacité (atteinte des objectifs), d'efficience (rapport coûts/résultats) et de qualité (satisfaction des usagers). Cette dynamique repose sur des outils tels que :

- les **rapports de performance budgétaire**,
- les **audits internes**,
- les **revues annuelles de gestion**,
- et les **indicateurs de qualité des soins**.

Toutefois, l'instauration d'une culture de performance ne se limite pas à des instruments techniques : elle suppose un **changement de mentalités organisationnelles**. Dans nombre d'hôpitaux publics africains, cette mutation se heurte à la persistance de pratiques bureaucratiques, au déficit de compétences managériales et à la faible disponibilité des données financières fiables.

Ainsi, la gouvernance hospitalière devient le terrain d'un **équilibre complexe entre logique administrative et logique gestionnaire**, où la réussite de la réforme dépend étroitement de la capacité des acteurs à s'approprier les outils du NPM sans renoncer aux principes fondamentaux du service public : équité, continuité et accessibilité des soins.

1.3. Indicateurs de performance et reddition de comptes

La *reddition de comptes* (accountability) constitue l'un des piliers de la réforme managériale inspirée du NPM. Elle traduit l'obligation faite aux responsables publics de justifier l'utilisation des ressources et de rendre compte des résultats obtenus.

Dans les établissements hospitaliers, cette exigence se matérialise à travers la production régulière d'**indicateurs de performance**. Ces indicateurs peuvent être :

- **Financiers** : taux d'exécution budgétaire, coûts unitaires, niveau de recouvrement des recettes propres, part des dépenses de fonctionnement dans le budget global, etc.

- **Techniques** : taux d'occupation des lits, durée moyenne de séjour, ratio personnel/malade, taux de couverture en médicaments essentiels.
- **Qualitatifs** : satisfaction des patients, délai moyen de prise en charge, taux de retour à domicile.

L'ensemble de ces données est consolidé dans des **rapports périodiques de gestion** soumis à la direction générale et, in fine, au ministère de la Santé et aux autorités de tutelle financière.

Cette logique de performance et de reddition de comptes suppose une **intégration étroite entre la comptabilité hospitalière et la gouvernance stratégique**. Elle transforme le rôle du comptable public, qui n'est plus un simple exécutant de la dépense, mais un **acteur central du pilotage organisationnel**, garant de la transparence et de la fiabilité de l'information financière.

En outre, la reddition de comptes s'étend désormais au champ social : l'hôpital est tenu de démontrer sa contribution au bien-être collectif, à travers une gestion responsable, durable et inclusive des ressources.

II. INCIDENCES DU RÉFÉRENTIEL OHADA SUR LA COMPTABILITÉ HOSPITALIÈRE PUBLIQUE

L'intégration du référentiel comptable OHADA dans le secteur hospitalier public s'inscrit au cœur des dynamiques contemporaines de réforme de la gouvernance financière, visant à concilier transparence, rigueur comptable et efficacité managériale. En adoptant le SYSCOHADA révisé, les établissements hospitaliers se dotent d'un cadre normatif harmonisé, garantissant la fiabilité des états financiers et la comparabilité des performances au sein de l'espace africain francophone. Cette réforme ne se limite pas à une prescription technique : elle constitue un levier stratégique de pilotage organisationnel, repositionnant le Service Économique et Financier (SEF) comme acteur central de l'articulation entre la comptabilité publique administrative et la comptabilité normalisée OHADA.

La coexistence de ces deux régimes comptables crée une tension conceptuelle, mais offre également une complémentarité fonctionnelle : tandis que la comptabilité publique assure la régularité budgétaire vis-à-vis de l'État, le référentiel OHADA permet une lecture économique et patrimoniale des ressources hospitalières. Cette dualité conditionne la pertinence des outils de reddition de comptes et de reporting de performance, renforçant ainsi l'efficacité et la responsabilité managériale.

Néanmoins, l'application effective du SYSCOHADA se heurte à des contraintes structurelles et organisationnelles significatives : insuffisance de personnel qualifié, inadéquation des infrastructures techniques, résistances culturelles et faible coordination interinstitutionnelle. Face à ces défis, l'harmonisation des référentiels et l'intégration managériale reposent sur quatre leviers essentiels : professionnalisation des agents, numérisation des systèmes comptables, coordination interinstitutionnelle et promotion d'une culture de performance et de reddition de comptes.

Ainsi, cette section analyse les incidences concrètes du référentiel OHADA sur la comptabilité hospitalière publique, en mettant en lumière les enjeux de conformité, de transparence et de performance, tout en identifiant les conditions nécessaires pour transformer cette réforme en un modèle intégré de gestion hospitalière, conciliant exigences économiques et finalités sociales du service public de santé.

2.1. Cadre juridique et institutionnel applicable

L'intégration du référentiel comptable OHADA dans les établissements hospitaliers s'inscrit dans le cadre plus large de la réforme de la gouvernance financière publique. Le *Système Comptable OHADA révisé (SYSCOHADA, 2017)*, issu de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière, vise à harmoniser les pratiques comptables et à renforcer la transparence des états financiers dans l'espace africain francophone.

Pour le secteur public hospitalier, cette intégration repose sur un ensemble d'instruments juridiques complémentaires :

- le *Décret n°91-953 du 18 janvier 1991* portant attributions et organisation du ministère de la Santé ;
- les *instructions du ministère des Finances* relatives à la comptabilité administrative et à la gestion budgétaire des hôpitaux ;
- et les *principes du SYSCOHADA* applicables aux entités à but non lucratif.

Sur le plan institutionnel, la mise en œuvre du référentiel OHADA dans les hôpitaux suppose une coordination entre les structures suivantes :

- le **Service Économique et Financier**, chargé de la comptabilité administrative et analytique ;

- la **Direction des affaires financières** du ministère de la Santé, qui assure le contrôle de conformité ;
- et la **Direction générale du budget**, qui veille à l'harmonisation des pratiques comptables dans l'ensemble du secteur public.

Ce dispositif vise à instaurer un environnement normatif propice à la bonne gouvernance financière, à la fiabilité des comptes et à la comparabilité des performances entre établissements.

2.2. Articulation entre comptabilité publique et normes OHADA

L'une des principales spécificités du contexte hospitalier public réside dans la **coexistence de deux régimes comptables** :

- la **comptabilité publique administrative**, régie par le droit budgétaire et fondée sur la logique de caisse (exécution des recettes et dépenses) ;
- et la **comptabilité OHADA**, fondée sur la logique d'engagement, cherchant à refléter l'image fidèle du patrimoine et du résultat.

Cette dualité crée une tension conceptuelle mais aussi une complémentarité fonctionnelle. En pratique, la comptabilité administrative garantit la régularité des opérations financières vis-à-vis de l'État, tandis que la comptabilité OHADA permet une lecture économique et patrimoniale de la situation de l'hôpital.

Dans le cas du *Service Économique et Financier* (SEF), cette articulation se traduit par la production conjointe :

- du **compte d'exploitation** (inspiré du plan comptable OHADA),
- et du **compte de gestion** (relevant du contrôle budgétaire).

Ainsi, le SEF devient le pivot de l'intégration managériale entre logique publique et logique comptable normalisée, garantissant à la fois la conformité réglementaire et la pertinence économique des informations produites.

2.3. Contraintes d'implémentation et limites observées

Malgré la pertinence du référentiel OHADA, sa mise en œuvre dans le secteur hospitalier public se heurte à plusieurs contraintes structurelles :

1. **Insuffisance des ressources humaines qualifiées** : la majorité des agents affectés aux services financiers des hôpitaux n'ont pas toujours reçu une formation spécifique sur le SYSCOHADA ou sur les outils de comptabilité analytique hospitalière.
2. **Inadéquation des infrastructures techniques** : l'absence de logiciels de gestion intégrés, le recours à des supports manuels et la faible informatisation des procédures limitent la fiabilité des données comptables.
3. **Résistances organisationnelles** : la culture bureaucratique héritée du modèle administratif classique freine souvent l'adoption de nouvelles pratiques axées sur la performance et la transparence.
4. **Manque de coordination interinstitutionnelle** : les directives entre les ministères de la Santé, des Finances et de la Fonction publique manquent parfois d'harmonisation, entraînant des doublons ou des lacunes dans la reddition des comptes.

Ces contraintes réduisent la portée opérationnelle de la réforme comptable et expliquent les écarts souvent observés entre les prescriptions du NPM et la réalité du fonctionnement hospitalier.

2.4. Défis d'harmonisation et pistes d'intégration managériale

L'un des défis majeurs de la gouvernance hospitalière réside dans la **nécessité d'harmoniser les référentiels et pratiques de gestion**. Cette harmonisation ne doit pas se limiter à la convergence des textes, mais viser une *intégration managériale effective* fondée sur quatre leviers essentiels :

- **La formation et la professionnalisation du personnel comptable** : renforcer les capacités techniques des agents du SEF et des directions financières pour maîtriser les normes OHADA et les outils de pilotage.
- **La numérisation du système comptable hospitalier** : introduire des logiciels intégrés de gestion financière et comptable pour assurer la traçabilité, la rapidité et la fiabilité des données.

- **La coordination interinstitutionnelle** : créer des cellules mixtes de pilotage associant le ministère de la Santé, la Direction du Budget et les hôpitaux de base, afin d'uniformiser les pratiques.
- **La culture de la reddition de comptes** : instaurer des audits réguliers, des rapports de performance et des tableaux de bord standardisés selon les principes du NPM.

À terme, l'harmonisation entre le SYSCOHADA et la comptabilité publique pourrait conduire à l'émergence d'un **modèle intégré de gestion hospitalière**, articulant rigueur financière, transparence institutionnelle et efficacité managériale.

Ce modèle incarnerait la concrétisation du *New Public Management* adapté aux réalités africaines, conciliant exigences de performance et finalités sociales du service public de santé.

Conclusion du Chapitre Deuxième

L'examen des perspectives du NPM et des incidences du référentiel OHADA révèle que la modernisation de la gestion hospitalière publique constitue un chantier complexe, à la croisée de la réforme financière, institutionnelle et culturelle.

Si les principes du NPM et du SYSCOHADA offrent des cadres cohérents pour la performance et la transparence, leur application effective dépend de la capacité des acteurs locaux à les adapter aux réalités organisationnelles et socio-économiques du système de santé.

Ainsi, l'hôpital public, en particulier à travers le *Service Économique et Financier*, devient à la fois **le lieu d'expérimentation des nouvelles pratiques managériales** et **le baromètre de la gouvernance publique en Afrique**.

C'est dans cette perspective que la partie suivante analysera empiriquement le fonctionnement concret du SEF de l'hôpital de base, en vue d'évaluer l'effectivité de cette intégration entre NPM, référentiel comptable OHADA et performance hospitalière.

SECONDE PARTIE : APPROCHE PRATIQUE OU ANALYTIQUE

La présente seconde partie adopte une **démarche empirique et analytique**, centrée sur l'Hôpital de Base de Makélékélé, afin d'examiner concrètement l'organisation et les pratiques de son **Service Économique et Financier (SEF)**. Cette approche s'inscrit dans une perspective de **gestion orientée vers la performance**, combinant à la fois les exigences normatives du SYSCOHADA et les principes du New Public Management (NPM), dans le cadre plus large de la modernisation hospitalière publique.

L'étude mobilise une **méthodologie mixte**, articulant données qualitatives (observations participantes, entretiens semi-directifs, analyses documentaires) et données quantitatives (budgets, états financiers, indicateurs de performance), afin de produire une **lecture exhaustive et nuancée** du fonctionnement réel du SEF. Cette stratégie vise à identifier les écarts entre prescriptions normatives et pratiques effectives, à apprécier l'efficacité des processus comptables et logistiques, et à mesurer la qualité de la reddition de comptes.

Par ailleurs, l'analyse repose sur une **grille multidimensionnelle** intégrant l'organisation interne, la gestion budgétaire et comptable, la logistique matérielle, et la performance institutionnelle, ce qui permet de confronter la pratique quotidienne aux référentiels théoriques et aux objectifs managériaux. L'approche adoptée traduit ainsi une volonté de **professionnalisation et de rationalisation de la gestion hospitalière**, en faisant du SEF le pivot d'un modèle intégré de gouvernance financière, conciliant transparence, responsabilité et performance opérationnelle.

Dans cette perspective, la présente partie s'attache à **décrire, analyser et évaluer** les pratiques effectives de gestion au sein du SEF, afin d'identifier les leviers d'amélioration et de proposer des recommandations visant à renforcer l'efficacité, la conformité et la qualité du service public hospitalier.

CHAPITRE PREMIER :

PRÉSENTATION DE LA STRUCTURE ET CADRE MÉTHODOLOGIQUE

Ce premier chapitre a pour objet de situer empiriquement le terrain d'étude et de définir le cadre méthodologique ayant guidé l'analyse du dispositif de gestion hospitalière. L'examen de l'Hôpital de Base de Makélékélé, structure publique de santé de première catégorie, permet d'appréhender les dynamiques organisationnelles et managériales qui sous-tendent la mise en œuvre des principes du **New Public Management (NPM)** et du **référentiel comptable OHADA** dans un contexte institutionnel africain.

Sur le plan organisationnel, l'hôpital se présente comme un système complexe articulant missions de service public, contraintes budgétaires et exigences de performance. L'analyse de ses structures administratives — notamment du **Service Économique et Financier (SEF)** — met en évidence une professionnalisation progressive de la gestion hospitalière, traduite par la formalisation des procédures, la spécialisation des services et la responsabilisation accrue des acteurs dans la reddition de comptes.

Sur le plan méthodologique, la recherche adopte une **approche analytique et descriptive**, fondée sur l'étude de cas unique. Cette démarche s'appuie sur une triangulation des données qualitatives et quantitatives (observations, entretiens, documents financiers et rapports de performance), permettant une compréhension intégrée du fonctionnement réel du SEF. La grille d'analyse mobilisée, articulée autour des axes d'efficacité, d'efficience, de transparence et de qualité du service, vise à confronter la pratique observée aux référentiels théoriques issus du NPM et du SYSCOHADA.

Ainsi, ce chapitre jette les bases d'une **lecture empirique et managériale** de la gouvernance hospitalière, en exposant le contexte institutionnel de l'Hôpital de Base de Makélékélé, la structuration de ses services, et les fondements méthodologiques de l'étude. Il ouvre la voie à une évaluation critique du rôle du SEF dans la modernisation de la gestion publique hospitalière et dans la consolidation d'une culture de performance et de reddition de comptes.

I. PRÉSENTATION DE L'HÔPITAL DE BASE DE MAKÉLÉKÉLÉ

L'étude du fonctionnement de l'Hôpital de Base de Makélékélé s'impose comme une étape essentielle à la compréhension des dynamiques gestionnaires à l'œuvre dans le secteur public de la santé au Congo. En tant qu'établissement public de première catégorie, placé sous la tutelle du Ministère de la Santé et de la Population, cette structure illustre la complexité d'une organisation hospitalière appelée à concilier les impératifs du service public — équité, accessibilité et continuité des soins — avec les exigences croissantes de performance, de transparence et de rationalisation des ressources, conformément aux orientations du **New Public Management (NPM)**.

Son organisation interne, structurée autour de services complémentaires — administration, gestion des malades, surveillance générale et service économique et financier — traduit une volonté de professionnalisation et d'efficacité managériale. Le **Service Économique et Financier (SEF)**, en particulier, occupe une place stratégique dans la chaîne de valeur hospitalière : il incarne la fonction de pilotage économique et de reddition de comptes, en veillant à la traçabilité comptable et à la gestion optimale des ressources matérielles et budgétaires.

Ainsi, la présente section vise à présenter le cadre institutionnel, organisationnel et fonctionnel de l'Hôpital de Base de Makélékélé, afin de situer le **SEF** au cœur de la gouvernance hospitalière contemporaine. Cette analyse structurelle constitue le socle d'une réflexion plus large sur la modernisation de la gestion publique hospitalière et sur l'intégration progressive des normes comptables et managériales issues du référentiel **OHADA**.

1.1. Statut juridique et missions institutionnelles

L'Hôpital de Base de Makélékélé est un établissement public de santé de première catégorie relevant de la tutelle du **Ministère de la Santé et de la Population** de la République du Congo. Son statut juridique découle des dispositions du **décret n°91-953 du 18 janvier 1991**, fixant les attributions et l'organisation du ministère de la Santé, et notamment de l'article 35 dudit texte qui définit les structures administratives et techniques des hôpitaux publics.

À ce titre, l'hôpital de base remplit une double **mission institutionnelle** :

- d'une part, assurer la **prise en charge sanitaire des populations** par la dispensation de soins curatifs, préventifs et promotionnels ;

- d'autre part, contribuer à la **mise en œuvre de la politique nationale de santé publique**, notamment à travers la surveillance épidémiologique, la formation continue du personnel de santé et la gestion rationnelle des ressources hospitalières.

L'hôpital de base de Makélékélé se distingue ainsi comme un **maillon essentiel du système hospitalier congolais**, jouant un rôle d'intermédiaire entre les centres de santé intégrés et les hôpitaux de référence. Il concilie la mission de service public — équité, accessibilité et continuité des soins — avec une exigence croissante de performance et de reddition de comptes, conformément aux principes contemporains du *New Public Management*.

1.2. Organisation structurelle et fonctionnement interne

L'Hôpital de Base de Makélékélé présente une organisation **à la fois fonctionnelle et hiérarchique**, articulée autour de quatre principaux services administratifs :

1. **Le Service de l'Administration et des Ressources Humaines (SARH)**
2. **Le Service Économique et Financier (SEF)**
3. **Le Service de la Gestion des Malades (SGM)**
4. **Le Service de la Surveillance Générale (SSG)**

Chaque service joue un rôle spécifique dans la chaîne de valeur hospitalière, tout en interagissant avec les services médicaux et techniques (chirurgie, médecine, maternité, laboratoire, imagerie, etc.).

a) Le Service de l'Administration et des Ressources Humaines

Ce service assure l'administration générale, la gestion du personnel, l'application de la réglementation interne, ainsi que le suivi des formations et du contentieux administratif. Il comprend quatre bureaux :

- **Bureau des Ressources Humaines**, chargé du suivi des mouvements du personnel, des congés, des besoins en effectifs et des correspondances administratives ;
- **Bureau de la Formation Continue, de la Documentation et des Archives**, responsable de la gestion des dossiers individuels et de la bibliothèque hospitalière ;

- **Bureau de la Réglementation et du Contentieux Administratif**, garant du respect des textes en vigueur et du contrôle interne ;
- **Bureau du Bilan**, en appui à la direction pour les synthèses de gestion administrative.

Ces unités utilisent divers supports de gestion tels que les registres d'arrivée et de départ, les états nominatifs du personnel, les fiches de notation et les tableaux synoptiques.

b) Le Service de la Gestion des Malades

Il constitue l'interface entre l'hôpital et ses usagers. Ce service assure l'accueil, la facturation, le suivi du mouvement des malades, ainsi que la production des statistiques hospitalières. Il comprend quatre bureaux :

- **Bureau du Mouvement des Malades**, chargé de l'admission, du séjour et de la sortie des patients ;
- **Bureau du Service Social**, qui prend en charge les indigents et les malades vulnérables ;
- **Bureau de la Comptabilité Client**, responsable de la facturation et du recouvrement ;
- **Bureau des Statistiques**, qui élabore les rapports de morbidité, mortalité et utilisation des services.

Les supports utilisés sont les registres d'hospitalisation, les fiches de mouvement, les carnets de déclaration de naissance et de décès, ainsi que les états récapitulatifs de facturation.

c) Le Service de la Surveillance Générale

Il assure la discipline, la qualité des soins, la sécurité du personnel et la gestion de la chambre mortuaire. Il comprend quatre bureaux :

- **Coordination des soins** (organisation des gardes et contrôle des prestations),
- **Sécurité** (protection du personnel, du patrimoine et des malades),
- **Chambre mortuaire** (gestion des corps et des formalités post-mortem),
- **Relations publiques** (gestion de l'image institutionnelle et communication externe).

Ce service incarne la fonction de régulation opérationnelle et de maintien de la qualité hospitalière.

1.3. Organisation du service comptable et gestion des ressources financières

a) Statut et missions du Service Économique et Financier (SEF)

Le **Service Économique et Financier (SEF)** occupe une position stratégique au sein de l'hôpital. Conformément à l'article 35 du décret précité, il a pour vocation d'assurer la **bonne gestion comptable, budgétaire et matérielle** de la structure.

Ses **missions principales** consistent à :

- centraliser les besoins des services en vue d'une allocation rationnelle des ressources ;
- élaborer et exécuter le budget annexe de l'hôpital ;
- tenir la comptabilité administrative, analytique et des matières ;
- gérer les équipements, matériels et infrastructures ;
- assurer les approvisionnements et la maintenance ;
- produire les documents comptables et le compte d'exploitation annuel.

b) Composition et fonctionnement interne

Le SEF comprend **six bureaux spécialisés** :

1. **Bureau de la Comptabilité, du Budget et Compte de Gestion** : élabore le budget annexe, suit son exécution, analyse les écarts et prépare les comptes administratifs ;
2. **Bureau des Fonds et Valeurs** : collecte les recettes, gère la caisse et établit les états journaliers et mensuels de recouvrement ;
3. **Bureau des Dépenses** : exécute les dépenses courantes, tient le journal des dépenses et assure le suivi des besoins des services ;
4. **Bureau du Matériel** : gère les approvisionnements, le stockage, la conservation et la distribution des fournitures ;

5. **Bureau de la Restauration** : assure la gestion des denrées alimentaires, la préparation et la distribution des repas aux patients et au personnel autorisé ;
6. **Bureau de la Maintenance Biomédicale et des Services Généraux** : s'occupe de l'entretien des locaux, de la stérilisation du linge, de la réparation du matériel et du suivi des équipements biomédicaux.

Une **unité spécifique de comptabilité du médicament** est rattachée conjointement au SEF, à la pharmacie et à la recette hospitalière, renforçant la traçabilité des produits pharmaceutiques.

Le service compte un **effectif de dix agents**, dont un décisionnaire et neuf fonctionnaires, répartis selon les différents bureaux et niveaux de responsabilité. La répartition fonctionnelle favorise la spécialisation et la division rationnelle du travail administratif.

c) Supports de gestion et procédures comptables

Le SEF utilise une large gamme de **supports de gestion normalisés**, notamment :

- registres de correspondance et de transmission,
- livres journaux des recettes et des dépenses,
- fiches de suivi des crédits,
- carnets de bons de commande, de paiement et de décaissement,
- états de versement, états récapitulatifs des fournisseurs,
- fiches de stock, registres d'entrée et de sortie du matériel,
- relevés des prescriptions alimentaires,
- fiches d'inventaire et carnets de réception/livraison.

Ces supports garantissent la traçabilité, la transparence et la fiabilité de l'information financière. Ils constituent la base de la reddition de comptes, tant auprès de la direction de l'hôpital que des organes de tutelle financière et sanitaire.

L'organisation du SEF illustre ainsi une **professionnalisation progressive de la gestion hospitalière publique**, conforme aux orientations du New Public Management et aux exigences du référentiel comptable OHADA.

II. CADRE MÉTHODOLOGIQUE DE LA RECHERCHE

Toute recherche scientifique rigoureuse repose sur un dispositif méthodologique structuré, garantissant la validité, la fiabilité et la portée analytique des résultats obtenus. Dans cette optique, l'étude du fonctionnement du **Service Économique et Financier (SEF)** de l'Hôpital de Base de Makélékélé s'inscrit dans une démarche empirique articulant observation de terrain, analyse documentaire et entretiens ciblés. Ce choix méthodologique, fondé sur la **méthode du cas unique**, permet une compréhension approfondie des dynamiques organisationnelles et financières propres à un établissement public hospitalier en contexte de réforme managériale.

Mobilisant une approche à la fois **constructiviste** et **positiviste**, cette section expose les fondements épistémologiques, les outils de collecte, le choix des acteurs étudiés et les indicateurs d'évaluation retenus. Elle vise à appréhender, dans une perspective de **gestion publique modernisée**, la capacité du SEF à concilier conformité réglementaire, efficacité opérationnelle et redevabilité financière. Ainsi, la méthodologie adoptée constitue non seulement un instrument d'analyse scientifique, mais également un levier de compréhension stratégique des mécanismes de performance au sein de la gouvernance hospitalière publique.

2.1. Stratégie de recherche adoptée

La présente étude adopte une **démarche analytique et descriptive** fondée sur la méthode du *cas unique*.

L'Hôpital de Base de Makélékélé a été retenu comme **terrain d'observation empirique** pour examiner l'organisation, les pratiques et les performances du Service Économique et Financier (SEF).

L'approche retenue se situe à l'intersection du **paradigme constructiviste** (compréhension du fonctionnement réel de l'institution) et du **paradigme positiviste** (analyse des données observables).

Elle vise à articuler les **données qualitatives** (entretiens, observations, documents administratifs) et **quantitatives** (données budgétaires, statistiques de recettes et dépenses, états de performance).

2.2. Outils et techniques de collecte des données

Trois principales techniques ont été mobilisées :

1. **L'observation directe et participante** au sein du SEF, permettant d'appréhender les pratiques de gestion quotidienne et la circulation de l'information comptable ;
2. **L'entretien semi-directif** avec les responsables des différents bureaux du SEF, les chefs de service et les agents impliqués dans le processus de gestion financière ;
3. **L'analyse documentaire**, portant sur les registres comptables, les rapports d'activité, les budgets, les tableaux de bord et les comptes de gestion.

Ces outils ont été complétés par une **grille d'analyse** fondée sur les critères de performance hospitalière (efficacité, efficience, transparence et qualité du service public).

2.3. Choix de la population d'étude et échantillonnage

La population d'étude est constituée de l'ensemble des **acteurs impliqués dans la gestion financière et comptable de l'hôpital**, soit :

- le personnel du SEF (10 agents),
- les responsables des services administratifs et cliniques,
- ainsi que quelques usagers-clients (patients ou familles) pour l'évaluation du service rendu.

L'échantillonnage est **raisonné**, fondé sur la pertinence fonctionnelle des acteurs dans le processus étudié.

Cette approche permet de garantir la **représentativité qualitative** des informations recueillies, en privilégiant la profondeur d'analyse sur l'étendue statistique.

2.4. Critères d'analyse et indicateurs retenus

L'analyse s'est appuyée sur une **grille d'évaluation multidimensionnelle** articulée autour de quatre axes :

Tableau n° 1 : critères d'analyse des indicateurs

Axe d'analyse	Critères	Indicateurs retenus
1. Organisation et fonctionnement du SEF	Clarté des rôles, coordination inter-bureaux, disponibilité des supports	Organigramme fonctionnel, schéma de circulation de l'information
2. Gestion budgétaire et comptable	Conformité aux normes OHADA, qualité de la reddition des comptes	Taux d'exécution budgétaire, régularité des états financiers
3. Gestion matérielle et logistique	Efficiences des procédures d'approvisionnement et de distribution	Délai moyen d'approvisionnement, niveau de disponibilité du matériel
4. Performance managériale et institutionnelle	Efficiences globale, transparence, satisfaction des usagers	Niveau de satisfaction interne et externe, perception de la performance

Cette grille permet de confronter les pratiques observées aux référentiels théoriques évoqués dans la première partie (NPM, gouvernance hospitalière, référentiel OHADA), afin de dégager les écarts, les contraintes et les leviers d'amélioration.

Tout compte fait, cette première étape de l'approche empirique a permis de situer l'Hôpital de Base de Makélékélé dans son cadre institutionnel, organisationnel et fonctionnel, tout en explicitant la méthodologie retenue pour l'étude.

L'analyse du Service Économique et Financier, véritable moteur de la gestion hospitalière, met en évidence une organisation structurée mais confrontée à des défis d'efficacité, de coordination et de modernisation comptable.

Le **chapitre suivant** sera consacré à l'examen approfondi des **pratiques effectives de gestion au sein du SEF**, à leur **conformité avec les normes du New Public Management et du SYSCOHADA**, et à l'évaluation de la **performance globale** du dispositif comptable et financier de l'hôpital.

CHAPITRE DEUXIÈME : PRÉSENTATION ET ANALYSE DES RÉSULTATS, VÉRIFICATION DES HYPOTHÈSES ET FORMULATION DE RECOMMANDATIONS

Ce deuxième chapitre est consacré à l'exploitation analytique des données empiriques issues de l'enquête de terrain menée auprès des gestionnaires comptables et financiers, ainsi que des responsables médicaux et administratifs des établissements hospitaliers publics. Conformément à l'approche hypothético-déductive retenue, il poursuit un double objectif : d'une part, analyser de manière systématique les résultats empiriques recueillis et, d'autre part, confronter ces résultats aux hypothèses de recherche formulées à la lumière du cadre théorique mobilisé.

Au-delà d'une restitution descriptive des données, ce chapitre vise à mettre en évidence les logiques organisationnelles, normatives et managériales qui structurent les pratiques comptables hospitalières publiques, tout en appréciant le degré d'appropriation effective du référentiel OHADA et des instruments de gestion inspirés du New Public Management. Il s'achève par la formulation de recommandations opérationnelles destinées à renforcer la performance comptable, la conformité normative et la culture du résultat dans les hôpitaux publics de l'espace OHADA.

I. PRÉSENTATION ET ANALYSE DES RÉSULTATS EMPIRIQUES

Cette première section est consacrée à l'analyse approfondie des données empiriques collectées dans le cadre de l'enquête de terrain. Elle s'inscrit dans une démarche méthodologique mixte, combinant outils quantitatifs (questionnaires structurés) et qualitatifs (entretiens semi-directifs et observations directes), afin de restituer la complexité des pratiques comptables et managériales observées au sein des établissements hospitaliers publics.

L'analyse vise à dépasser une lecture strictement descriptive pour proposer une interprétation critique des résultats, éclairée par les apports de la littérature en comptabilité publique, en contrôle de gestion et en gouvernance hospitalière. Elle s'organise autour de trois axes complémentaires :

- (i) les profils et représentations des acteurs,
- (ii) les pratiques comptables en vigueur,
- (iii) la conformité normative et l'influence du New Public Management.

1.1. Résultats des entretiens et observations de terrain

L'analyse des données issues des questionnaires et des entretiens semi-directifs révèle une population d'enquête caractérisée par une **forte ancienneté professionnelle** et une **expérience significative dans le secteur hospitalier public**. En effet, 63 % des répondants occupent leur poste depuis plus de dix ans, tandis que 50 % cumulent plus de quinze années d'expérience hospitalière. Cette stabilité organisationnelle, souvent mise en exergue dans les travaux de Mintzberg (1983) comme un facteur de continuité administrative, constitue néanmoins un **facteur ambivalent**, susceptible de favoriser à la fois la maîtrise des procédures et une certaine inertie institutionnelle.

Il convient de souligner que l'ensemble des gestionnaires comptables interrogés se déclarent appartenir à la catégorie « autre fonction », traduisant une **atypie des profils professionnels** et une possible dilution des responsabilités comptables formellement reconnues. Cette situation corrobore les analyses de Bouquin (2010), selon lesquelles les organisations publiques hospitalières présentent fréquemment une **hybridation des rôles**, nuisant à la lisibilité de la chaîne de responsabilité financière.

Les entretiens qualitatifs confirment par ailleurs que la fonction comptable demeure largement perçue comme une fonction de **conformité administrative**, davantage orientée vers la régularité procédurale que vers l'aide à la décision stratégique.

1.2. Analyse des pratiques comptables en vigueur

L'analyse des pratiques comptables en vigueur constitue une étape centrale dans la compréhension du fonctionnement financier des établissements hospitaliers publics. Elle permet de confronter les prescriptions normatives aux modalités concrètes de leur mise en œuvre, tout en mettant en lumière les conditions organisationnelles, humaines et techniques qui déterminent la qualité et l'utilité managériale de l'information comptable produite.

Cette sous-section s'articule autour de deux dimensions complémentaires : le cadre normatif de référence et l'organisation concrète de la fonction comptable.

1.2.1. Référentiel comptable et cadre normatif

Les résultats indiquent que 67 % des répondants enquêtés déclarent appliquer le **plan comptable SYSCOHADA**, tandis que 33 % recourent à un référentiel hybride ou spécifique. Cette situation témoigne d'une **appropriation progressive mais inachevée du référentiel OHADA**, souvent adaptée aux contraintes du secteur hospitalier public. L'existence généralisée

de textes normatifs (100 % des répondants) confirme l'encadrement juridique formel de la pratique comptable, conformément aux prescriptions de l'Acte uniforme OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière.

Cependant, comme l'ont montré Colasse (2012) et Naro (2005), la simple existence de normes ne garantit pas leur effectivité opérationnelle, laquelle dépend étroitement des capacités humaines, des outils techniques et de la culture organisationnelle.

1.2.2. Organisation de la fonction comptable

L'analyse révèle que 63 % des services comptables sont autonomes, tandis que 38 % demeurent subordonnés à d'autres directions, ce qui peut limiter leur indépendance fonctionnelle. De plus, bien que les effectifs soient quantitativement importants (plus de dix agents dans 100 % des cas renseignés), la **séparation fonctionnelle entre ordonnateur et comptable** n'est effective que dans 50 % des situations, contrevenant ainsi aux principes fondamentaux de la comptabilité publique et aux exigences de bonne gouvernance financière (Pina & Torres, 2003).

L'utilisation des outils numériques demeure rudimentaire : 71 % des structures recourent principalement à des tableurs de type Excel, et 29 % ne disposent d'aucun outil numérique structurant. L'absence d'ERP ou de progiciels intégrés constitue un frein majeur à la fiabilité de l'information comptable et à la production d'indicateurs de performance en temps réel.

A. Le principe de la partie simple utilisé en comptabilité de l'HB de Makélékélé

Le principe de la partie simple correspond à une méthode rudimentaire d'enregistrement comptable reposant sur la constatation isolée des opérations, chacune étant enregistrée sur un seul compte sans contrepartie systématique. Limitée essentiellement au suivi des encaissements et des décaissements, cette approche ne garantit ni l'équilibre comptable ni la fiabilité du contrôle interne. En raison de l'absence d'informations relatives au patrimoine, aux engagements et à la situation financière globale de l'entité, la partie simple ne permet pas l'établissement d'un bilan fiable et produit une information comptable partielle, à faible portée analytique et décisionnelle, la rendant inadaptée aux exigences des organisations soumises aux normes comptables formalisées.

Tableau n° 2 : DEPENSES PAR MOIS DE L'EXERCICE COMPTABLE 2024 DE L'HB MAKELEKELE

LIBELLE	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPTEMBRE	OCTOBRE	NOVEMBRE	DECEMBRE	TOTAL
FOURNITURE DE BUREAU	551 000	877 000	239 750	337 000	1 158 950	212 542	317 396	205 700	822 300	212 700	258 800	404 000	5 597 138
MEDICAMENTS ET PRODUITS PHARMACEUTIQUES	0	53 515	79 900	22 850	0	39 250	55 900	29 850	22 925	173 600	249 500	164 150	891 440
MEDICAMENTS GENERIQUES	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
MEDICAMENTS ANTIRETROVIRAUX	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PRODUITS D'HYGIENE	0	0	0	0	24 000	0	0	0	0	0	0	0	24 000
FOURNITURE ET MATERIEL INFORMATIQUE	0	220 000	50 000	235 000	10 000	123 000	0	0	90 000	73 000	145 000	8 000	954 000
FOURNITURE ET MATERIEL TECHNIQUE	5 258 700	5 971 000	2 923 100	3 637 884	1 313 500	2 560 000	2 933 000	4 166 400	4 229 000	2 135 200	2 033 000	3 738 000	40 898 784
HABILLEMENT ET LOTERIE	120 000	0	0	0	76 700	30 000	355 000	123 000	71 000	22 000	0	0	797 700
DEPENSES D'ALIMENTATION	2 628 100	2 924 441	2 808 300	2 646 860	2 530 100	2 669 600	2 513 400	3 015 800	2 613 750	2 942 450	3 128 525	2 995 800	33 417 126
AUTRES FOURNITURE	48 000	461 329	107 000	0	8 500	15 000	181 000	0	30 000	122 500	13 500	20 000	1 006 829
ENTRETIEN TERRAIN	50 000	51 000	53 000	54 000	122 000	106 000	260 000	40 000	15 000	20 000	15 000	106 250	892 250

ENTRETIEN REPARTION IMMEUBLE	2 397 050	969 100	652 000	551 300	2 103 900	938 100	285 500	606 150	394 750	1 365 600	994 000	1 826 500	13 083 950
ENTRETIEN REPARTION MATERIELS TECHNIQUES	110 500	191 000	152 500	0	133 000	265 000	223 000	49 500	3 000	104 000	397 000	273 000	1 901 500
ENTRETIEN REPARTION MATERIEL INFORMATIQ UE	375 500	372 835	307 600	595 900	500 900	443 000	650 700	56 000	817 500	363 200	115 000	526 200	5 124 335
ENTRETIEN RESEAUX	785 900	380 700	460 500	1 119 700	750 500	686 700	918 400	1 231 500	618 000	0	227 500	403 750	7 583 150
ENTRETIEN REPARTION MATERIEL DE TRANSPORT	497 545	197 400	121 000	111 000	237 500	175 600	347 000	206 500	235 700	0	276 500	229 500	2 635 245
AUTRES ENTRETIEN ET REPARTION	149 500	5 000	32 000	0	0	0	0	0	190 000	0	0	0	376 500
IMPRESSION ET RELUIRE	-	50 000	65 000	600	50 000	30 000	284 500	47 500	520 000	0	100 000	0	1 147 600
FRAIS DE COMMUNICA TION	384 050	812 000	520 000	540 000	555 000	520 000	680 000	868 000	1 302 250	0	270 500	792 000	7 243 800
CARBURANT ET LUBRIFIANTS	2 962 375	2 359 875	4 789 745	2 651 500	3 259 249	1 250 000	1 252 625	1 312 500	498 000	0	1 140 875	1 777 450	23 254 194
AUTRES PRESTATION DE SERVICE	168 000	168 000	210 000	998 000	168 000	540 000	318 000	526 000	30 000	0	210 000	428 000	3 764 000
FETE ET CEREMONIE PUBLIQUE	200 000	200 000	270 000	0	0	0	220 000	0	300 000	0	0	0	1 190 000
FRAIS RECEPTION OFFICIELS	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	116 000	116 000

TRANSPORTS DES PERSONNE	2 264 000	2 124 000	2 086 000	2 386 000	2 556 000	2 467 500	2 491 000	2 288 000	2 191 000	0	1 992 000	2 241 000	25 086 500
AUTRES CHARGE NON VENTILEES	2 292 300	2 460 000	2 780 500	1 784 600	2 248 400	2 103 700	2 296 500	2 133 500	1 289 100	0	1 741 500	3 285 500	24 415 600
RISTORNES DES SERVICE	9 180 445	10 297 210	8 323 550	8 983 175	8 912 125	8 373 160	5 323 600	11 489 062	5 149 181	7 798 100	7 424 875	8 013 725	99 268 208
INDAMINITES PRIME ET SALAIRES	8 503 400	16 104 300	14 809 600	14 778 400	15 294 185	14 467 950	14 234 885	8 168 100	13 692 500	10 707 680	10 750 325	11 852 525	153 363 850
GARD	685 475	397 500	973 150	831 025	1 010 950	633 400	855 300	857 800	878 300	1 064 100	1 203 700	1 815 000	11 205 700
TOTAL	39 611 840	47 647 205	42 814 195	42 264 794	43 023 459	38 649 502	36 996 706	37 420 862	36 003 256	27 104 130	32 687 100	41 016 350	465 239 399

Tableau n° 3 : RECETTES PAR MOIS DE L'EXERCICE COMPTABLE 2024 DE L'HB MAKELEKELE

SERVICE	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAIS	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPTEMBRE	OCTOBRE	NOVRMBRE	DECEMBRE	TOTAL
CONSULTATION	8 024 500	7 345 000	7 247 500	7 873 000	7 762 500	6 724 500	7 085 500	6 797 500	6 779 000	11 848 500	7 869 500	8 382 000	93 739 000
SEJOUR HOSPITALISATION	3 054 000	3 085 000	3 271 000	5 273 500	4 268 500	3 502 000	3 371 000	3 178 500	3 300 500	3 533 500	3 481 000	4 326 000	43 644 500
ACTES CHIRUGICAUX	1 700 000	454 000	579 500	494 500	252 000	557 500	462 750	115 000	520 000	60 000	247 500	600 000	6 042 750
ACTES OBSTERICAUX	2 267 500	2 725 000	2 399 000	2 454 500	2 927 500	3 211 000	2 724 000	2 525 500	2 345 000	2 788 500	1 833 000	1 407 500	29 608 000
ACTES MEDICAUX	1 100 500	1 036 000	2 592 000	1 305 000	525 000	920 500	1 132 500	1 231 000	1 083 500	1 159 000	1 240 000	1 185 500	14 510 500
ECHOGRAPHIE	-	-	-	197 500	-	-	-	-	-	-	-	-	197 500
ECHOGRAPHIE GYNECO	360 000	220 000	-	-	180 000	140 000	190 000	120 000	130 000	180 000	150 000	90 000	1 760 000
EXAMEN LABORATOIRE	17 605 400	11 882 000	12 799 500	13 206 250	10 995 750	11 693 000	12 133 000	11 106 025	10 672 375	11 848 500	12 170 000	14 637 000	150 748 800
EXAMEN RADIOLOGIE	4 781 000	4 073 000	3 979 000	4 403 500	3 677 500	2 889 000	3 980 500	4 171 250	4 498 750	4 195 500	3 840 000	4 278 500	48 767 500
AUTRES PRODUITS HOSPITALIER	12 238 000	9 470 700	9 741 300	7 364 800	7 845 100	8 250 400	3 371 000	3 178 500	5 031 000	4 062 000	4 105 500	3 379 000	78 037 300

AUTRES PRODUITS NON HOSPITALIER	69 000	189 250	105 000	158 000	235 250	66 000	260 000	56 000	189 000		124 500	68 000	1 520 000
SANITAIR	-					-	-	-	-	-	138 000	165 500	303 500
PHARMACIE	12 867 300	10 981 775	11 092 100	9 679 550	10 601 525	10 860 250	9 379 825	9 020 125	7 950 425	6 468 550	7 215 525	8 024 175	114 141 125
TOTAL	64 067 200	51 461 725	53 805 900	52 410 100	49 270 625	48 814 150	44 090 075	41 499 400	42 499 550	46 144 050	42 414 525	46 543 175	583 020 475

B. Analyse critique relative à la tenue de la comptabilité en partie simple de l'Hôpital de Base de Makalakale au regard du SYSCOHADA révisé.

La tenue d'une comptabilité constitue un instrument fondamental de gouvernance, de transparence et de reddition des comptes, en particulier au sein des établissements publics de santé, dont la mission sociale s'accompagne d'exigences accrues en matière de rigueur financière. Or, l'analyse du dispositif comptable actuellement en vigueur à l'Hôpital de Base de Makalakale révèle le recours persistant à une comptabilité en **partie simple**, pratique qui soulève de profondes insuffisances tant sur le plan juridique, technique que managérial, au regard des prescriptions du **SYSCOHADA révisé**.

a) Une non-conformité juridique manifeste au référentiel OHADA

Le SYSCOHADA révisé consacre la **comptabilité en partie double** comme norme obligatoire pour toute entité exerçant une activité économique organisée, indépendamment de sa finalité lucrative ou non. À cet égard, la doctrine comptable OHADA (Boko, 2018 ; OHADA, Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière) est sans ambiguïté : les hôpitaux publics et parapublics, en tant qu'unités économiques autonomes, sont pleinement assujettis à cette obligation.

Le maintien d'une comptabilité en partie simple expose dès lors l'hôpital à une **irrégularité comptable structurelle**, susceptible d'entraîner le rejet de ses comptes par les organes de contrôle (Inspection générale des finances, Cour des comptes) ainsi que par les partenaires techniques et financiers. En effet, les tableaux de recettes et de dépenses mensuelles produits ne présentent aucune valeur probante au sens du droit comptable

OHADA, dans la mesure où ils ne peuvent être assimilés ni à un journal comptable, ni à un grand livre, ni à des états financiers normalisés. Comme le souligne Colasse (2019), « une information comptable qui n'est pas produite selon les normes reconnues perd toute portée juridique et décisionnelle ».

b) L'absence du principe de la partie double : un déficit majeur de contrôle interne

Sur le plan technique, la comptabilité en partie simple se caractérise par l'absence d'équilibre systématique entre débits et crédits, ce qui annihile toute possibilité de contrôle interne fiable. Les recettes sont recensées sans contrepartie comptable explicite, tandis que les dépenses sont enregistrées sans indication de leur mode de financement effectif. Cette situation empêche toute vérification de la cohérence globale des flux financiers.

La littérature comptable souligne que le principe de la partie double constitue le socle du contrôle interne, car il permet la détection des erreurs, omissions et irrégularités (Degos, 2017). Dans le cas étudié, les recettes issues de la pharmacie, pourtant significatives, ne sont reliées ni aux mouvements de stocks, ni aux achats de médicaments, ni aux comptes de trésorerie. Une telle dissociation crée un environnement propice aux détournements, aux doubles paiements et aux ventes non déclarées, sans qu'aucun mécanisme comptable ne permette de les identifier.

c) L'impossibilité d'établir un bilan : une méconnaissance du patrimoine hospitalier

L'un des inconvénients structurels les plus graves de la comptabilité en partie simple réside dans son incapacité à produire un **bilan**, document central du SYSCOHADA. En l'absence de bilan, le patrimoine de l'hôpital demeure largement inconnu : la valeur des bâtiments, des équipements médicaux, des stocks de médicaments, des créances à recouvrer et des dettes fournisseurs n'est ni identifiée ni suivie de manière systématique.

Les dépenses importantes engagées pour l'acquisition de matériel technique ne permettent pas de déterminer si ces biens existent encore, s'ils sont amortis, ni même s'ils sont opérationnels. Or, selon le cadre conceptuel OHADA, tout bien contrôlé par l'entité et générateur d'avantages économiques futurs doit être inscrit à l'actif et faire l'objet d'un suivi comptable rigoureux. L'absence de cette information compromet gravement la protection du patrimoine hospitalier.

d) Un résultat comptable dépourvu de fiabilité

Le simple rapprochement arithmétique entre recettes et dépenses, tel qu'observé dans la pratique actuelle, ne saurait être assimilé à un **résultat comptable** au sens du SYSCOHADA. En effet, la comptabilité en partie simple ignore les principes de spécialisation des exercices et

de rattachement des charges et produits. Certaines dépenses relèvent en réalité d'investissements, tandis que certaines recettes concernent des périodes ultérieures. De plus, les charges non décaissées (dettes fournisseurs, amortissements, provisions) sont totalement absentes.

Comme l'indique Burlaud (2020), « un résultat qui ne tient pas compte des amortissements et des charges à payer est économiquement fictif ». Dès lors, l'excédent ou le déficit dégagé par la méthode actuelle ne reflète en rien la performance réelle de l'hôpital.

e) Une violation systématique des principes comptables fondamentaux

L'analyse révèle également une violation manifeste de plusieurs principes comptables fondamentaux consacrés par le SYSCOHADA révisé, notamment le principe de la partie double, le principe de l'image fidèle, le principe de spécialisation des exercices, le principe de permanence des méthodes et le principe de transparence. Cette accumulation de manquements conduit à une information financière fragmentaire, peu lisible et impropre à l'audit.

f) Des conséquences managériales et décisionnelles préoccupantes

Au-delà des aspects techniques, la comptabilité en partie simple limite considérablement la capacité de pilotage stratégique de l'hôpital. L'absence d'informations analytiques empêche l'évaluation de la rentabilité par service, le calcul du coût réel des actes médicaux, la distinction entre charges fixes et variables, ainsi que la planification rationnelle des investissements. Cette carence informationnelle affaiblit la position de l'hôpital dans ses négociations avec l'État et les partenaires financiers, qui exigent des données fiables et auditées.

g) Une vulnérabilité accrue face aux risques de fraude et de mauvaise gestion des stocks

Enfin, la non-intégration comptable des stocks constitue un risque majeur, particulièrement dans un contexte hospitalier où les médicaments et consommables médicaux représentent des postes sensibles. L'absence de lien entre achats, stocks et consommations réelles empêche tout inventaire comptable fiable et accroît les risques de ruptures artificielles, de vols et de pertes non justifiées, comme l'ont souligné plusieurs travaux sur la gouvernance des hôpitaux publics en Afrique subsaharienne.

En définitive, la tenue de la comptabilité de l'Hôpital de Base de Makalakale selon le principe de la partie simple apparaît profondément inadaptée et non conforme aux exigences du SYSCOHADA révisé. Si cette méthode peut, à la rigueur, servir d'outil de pré-comptabilité ou de suivi élémentaire de trésorerie, elle demeure largement insuffisante pour assurer la

transparence financière, la protection du patrimoine hospitalier et la production d'états financiers fiables et juridiquement opposables.

Il s'impose dès lors, tant du point de vue normatif que managérial, de migrer vers une comptabilité en **partie double conforme au SYSCOHADA révisé**, éventuellement complétée par une comptabilité analytique hospitalière, seule à même de répondre aux exigences de performance, de redevabilité et de bonne gouvernance des établissements publics de santé

1.3. Évaluation de la conformité au référentiel OHADA et des apports du New Public Management

Cette sous-section vise à apprécier le degré de modernisation effective de la gestion comptable hospitalière, en analysant conjointement la conformité des pratiques observées au référentiel OHADA et l'influence des instruments de gestion issus du New Public Management.

Elle permet d'interroger non seulement la conformité formelle aux normes, mais également leur portée managériale et leur capacité à soutenir le pilotage de la performance.

1.3.1. Conformité au référentiel OHADA

Les résultats relatifs au reporting financier montrent une conformité partielle mais tangible au référentiel OHADA : 100 % des établissements produisent régulièrement des documents comptables, notamment le bilan et le compte de résultat (33 % chacun), ainsi que les tableaux de flux de trésorerie (28 %). Toutefois, la faiblesse des états analytiques (6 %) et l'absence de tableaux de bord budgétaires traduisent une **application essentiellement formelle** du référentiel, davantage orientée vers l'information financière ex post que vers le pilotage stratégique.

1.3.2. Apports et limites du New Public Management

L'adoption de la comptabilité analytique par 86 % des établissements constitue un signal fort de l'influence du New Public Management, lequel prône une gestion axée sur les coûts, les résultats et la performance (Hood, 1995). Les responsables médicaux reconnaissent d'ailleurs majoritairement le rôle central ou partiel de la comptabilité dans la régulation des coûts médicaux (76 % cumulés).

Néanmoins, cette dynamique reste entravée par une **faible culture du résultat**, un déficit de formation (71 % des gestionnaires évoquent ce facteur comme principal défi), et une articulation encore imparfaite entre sphères médicale et administrative, comme en témoignent les dysfonctionnements occasionnels signalés par 86 % des responsables médicaux

II. VÉRIFICATION DES HYPOTHÈSES ET FORMULATION DES RECOMMANDATIONS

Cette seconde section constitue l'aboutissement analytique du chapitre. Elle met en relation les résultats empiriques avec les hypothèses de recherche et le cadre théorique mobilisé, avant de traduire les enseignements tirés en recommandations opérationnelles.

2.1. Validation ou infirmation des hypothèses de recherche

Les résultats empiriques permettent de **valider partiellement l'hypothèse H1**, en ce que l'introduction des principes du NPM contribue à améliorer la transparence et la traçabilité comptable. Toutefois, **l'hypothèse H2 est pleinement confirmée**, les contraintes structurelles, humaines et institutionnelles limitant encore significativement l'impact réel du NPM sur l'application effective du cadre comptable OHADA.

2.2. Lecture critique des résultats à la lumière du cadre théorique

L'analyse montre que la modernisation comptable hospitalière ne saurait se réduire à une transposition mécanique des normes. Elle requiert une transformation plus profonde des pratiques organisationnelles, des compétences et de la culture managériale.

En définitive, cette section met en évidence un **décalage structurel entre les prescriptions normatives et les pratiques effectives** de gestion comptable hospitalière. Si le cadre OHADA et les principes du New Public Management constituent des leviers puissants de modernisation, leur efficacité demeure conditionnée par l'appropriation réelle des outils, la professionnalisation des acteurs et le renforcement du pilotage stratégique.

À l'instar des travaux de Pollitt et Bouckaert (2011), les résultats confirment que la transposition des instruments du secteur privé dans le secteur public hospitalier demeure partielle et souvent incomplète. La coexistence de normes comptables modernisées et de pratiques managériales traditionnelles génère une hybridation institutionnelle, caractérisée par des tensions, mais également par des potentialités d'apprentissage organisationnel.

2.3. Recommandations opérationnelles pour la modernisation de la gestion comptable hospitalière publique

Au terme de l'analyse empirique et de la vérification des hypothèses de recherche, il ressort que les dysfonctionnements observés dans le dispositif comptable de l'Hôpital de Base de Makélékélé (HBM) excèdent largement la seule sphère technique. Ils traduisent des **déséquilibres structurels profonds**, affectant simultanément la gouvernance financière, les capacités professionnelles internes et l'efficacité des instruments de pilotage.

Dans une perspective inspirée du **New Public Management (NPM)**, ces constats imposent la formulation de recommandations opérationnelles visant non seulement à renforcer la conformité comptable, mais surtout à **corriger les déséquilibres financiers révélés par la normalisation comptable**, et à inscrire durablement la gestion hospitalière dans une logique de performance, de transparence et de responsabilité.

Les recommandations proposées s'inscrivent dans une approche pragmatique et contextualisée, tenant compte des réalités organisationnelles, humaines et institutionnelles mises en évidence par l'étude de cas. Elles sont structurées autour de trois axes stratégiques complémentaires articulant **performance comptable, transparence financière et pilotage managérial orienté vers les résultats**.

2.3.1. Amélioration de la performance comptable hospitalière

L'amélioration de la performance comptable hospitalière constitue un levier stratégique majeur pour la maîtrise des déséquilibres financiers et le renforcement du pilotage managérial, en ce qu'elle suppose à la fois la professionnalisation des acteurs, la modernisation des systèmes d'information et l'exploitation analytique de l'information comptable conformément aux exigences du New Public Management.

2.3.1.1. Renforcement des compétences par la formation continue en comptabilité analytique et en contrôle de gestion hospitalier

L'amélioration de la performance comptable hospitalière constitue une condition nécessaire à la maîtrise des déséquilibres financiers mis en évidence par l'analyse des états financiers. Comme le soulignent Bouquin (2010) ainsi que Kaplan et Cooper (1998), la performance d'un système comptable ne se limite pas à la production d'états financiers normés, mais réside fondamentalement dans sa capacité à **éclairer les décisions managériales et à orienter l'action corrective**.

Dans le contexte hospitalier public, la **comptabilité analytique** joue un rôle déterminant dans l'identification des centres de coûts, l'évaluation de l'efficacité des prestations médicales et la hiérarchisation des priorités budgétaires. Or, le résultat net déficitaire de **-191 568 152 FCFA**, mis en évidence par le compte de résultat de l'exercice 2024 (Tableau 2.4), révèle l'incapacité actuelle du système de gestion à anticiper et à maîtriser la dérive des charges, notamment les *autres charges* (231 553 064 FCFA) et les charges de services extérieurs.

Ce déficit structurel met en exergue un **déficit de compétences analytiques**, limitant l'exploitation stratégique des données issues de la comptabilité générale normalisée. Il apparaît dès lors indispensable d'institutionnaliser des dispositifs de formation continue ciblés, portant notamment sur :

- les méthodes de calcul des coûts hospitaliers (coûts complets, coûts par activité, coûts par parcours de soins) ;
- l'analyse des écarts entre prévisions budgétaires et réalisations comptables ;
- l'élaboration et l'interprétation d'indicateurs de performance financière et médico-économique.

Ces actions de renforcement des capacités doivent s'inscrire dans une logique de **professionnalisation durable**, conformément aux travaux de Lapsley (2008), qui souligne que la réussite des réformes comptables publiques repose avant tout sur la qualité du capital humain mobilisé.

2.3.1.2. Modernisation des systèmes d'information financière par le déploiement d'outils numériques intégrés

Au-delà des compétences humaines, le déficit financier constaté met en lumière les limites d'un pilotage fondé sur des outils fragmentés et insuffisamment intégrés. L'usage de dispositifs manuels ou de tableurs non interconnectés constitue un frein majeur à la production d'une information comptable exploitable en temps réel et à la mise en œuvre de mécanismes de contrôle interne efficaces.

Dans cette perspective, la généralisation d'outils numériques intégrés, à l'instar des **ERP comptables hospitaliers**, apparaît comme un levier stratégique de redressement. Ces systèmes permettent :

- l'automatisation des processus comptables et budgétaires ;

- le renforcement de la traçabilité des opérations financières ;
- la fiabilisation des données servant à l'analyse des charges et des produits.

Selon Granlund (2011), les systèmes d'information intégrés contribuent à faire évoluer la fonction comptable d'une logique de simple conformité administrative vers une **fonction de pilotage stratégique**, indispensable dans un contexte de contraintes budgétaires accrues et de déficit financier persistant.

2.3.1.3. Illustration empirique de la normalisation comptable : un déficit rendu visible par la partie double informatisée

a) La balance des comptes : fiabilité technique mais déséquilibre économique

Tableau 4 : Balance des comptes de l'Hôpital de Base de Makélékélé au 31 décembre 2024

L'HOPITAL DE BASE DE MAKELEKELE		Période du		01/01/2024	
		au		31/12/2024	
© Sage - Sage 100 Comptabilité i7 8.50				Tenue de compte : F CFA	
BALANCE DES COMPTES					
		19/12/2025		20 : 12 : 22	Page : 1
Numéro de compte	Intitulé des comptes	Mouvements		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit
24420000	FOURNITURE ET MATERIEL TECHNIQUE	34 328 100		34 328 100	
24430000	MATERIEL INFORMATIQUE	4 284 000		4 284 000	
42200000	Sal. SALAIRE DU PERSONNELLE	83 624 585	91 258 480		7 633 895
42860000	AUTRES CHARGE A PAYE		396 152 345		396 152 345
57100000	CAISSE	627 208 445	453 602 457	173 605 988	
60110100	ACHAT DES MEDICAMENTS ET PRODUITS P	717 840		717 840	
60110200	MEDICAMENTS GENERIQUES	173 600		173 600	
60462000	FOURNITURE ET MATERIEL TECHNIQUE	5 176 960		5 176 960	
60470000	FOURNITURES DE BUREAU	8 706 838		8 706 838	
60530000	CARBURANT	26 112 187		26 112 187	
60560000	ACHAT ET MATERIEL TECHNIQUE	4 233 784		4 233 784	
60570000	AUTRES FOURNITURE	884 329		884 329	
61400000	TRANSPORTS DU PERSONNEL	23 226 500		23 226 500	
61830000	TRANSPORT ADMINISTRATIF	4 509 000		4 509 000	
62410000	ENTRETIEN RPARATION DES BIEN IMOBIL	6 024 400		6 024 400	
62420000	ENTRETIEN RPARTION DES BIEN MOBILIE	22 783 035		22 783 035	
62480000	AUTRES ENTRETIENS	382 500		382 500	
62490000	ENTRETIEN REPTION MATER DE TRANSPO	497 545		497 545	

62810000	FRAIS DE COMMUNICATION	3 400 500		3 400 500	
65000000	AUTRES CHARGES	231 669 064	116 000	231 553 064	
66110000	INDAMINITE PRIME SALAIR	7 633 895		7 633 895	
70110100	MEDICAMENTS	2 942 200	32 803 675		29 861 475
70611000	CONSULTATION MEDICALE	5 779 700	6 797 500		1 017 800
70611300	EXAMENS D'IMAGERIE MEDICALE	1 226 025	11 226 025		10 000 000
70611400	CHIRURGIE ET SALLE D'OPERATION	65 000	115 000		50 000
70611430	ACTE OBSTETRIKAUX	1 525 500	2 525 500		1 000 000
70611500	HOSPITALISATION ET SOINS MEDICAU		4 409 500		4 409 500
70611510	FRAIS HOSPITALIERS		3 085 000		3 085 000
70612000	AUTRES SERVICES VENDUS PAR LES FOSA		4 195 000		4 195 000
70612100	AUTRES SERVICE DES SOINS HOSPITALIERS		54 163 200		54 163 200
70612200	AUTRES SERVICES NON HOSPITALIERS		46 125 850		46 125 850
70612300	AUTRES PRESTATION, SERVICES INHABITUEL		540 000		540 000
	Totaux comptes de bilan	749 445 130	941 013 282		191 568 152
	Totaux comptes de gestion	357 670 402	166 102 250	191 568 152	
	Totaux de la balance	1 107 115 532	1 107 115 532		

La balance générale arrêtée au 31 décembre 2024 présente une stricte égalité entre le total des débits et des crédits, soit **1 107 115 532 FCFA**, attestant du respect du principe fondamental de la partie double. Cette cohérence technique, rendue possible par l'automatisation via **Sage Comptabilité 100 i7**, garantit la fiabilité formelle des enregistrements comptables.

Toutefois, cette régularité comptable ne saurait masquer le **déséquilibre économique sous-jacent**, matérialisé par le résultat déficitaire, ce qui confirme que la conformité comptable constitue une condition nécessaire mais non suffisante de la performance financière.

b) Le bilan : une structure financière fragilisée par le déficit

Tableau 5 : Actif du bilan de l'Hôpital de Base de Makélékélé au 31 décembre 2024

Raison sociale : HB DE MAKELEKELE			NIU :			
Activités menées : OFFRE DES SOINS			BP:			
Adresse : 10 RUE DISPENSAIRE, POTO-POTO, BRAZZAVILLE			Tel :			
Complément : VERS LA MARCHÉ BOURAU			Mail :			
REF	ACTIF	NOTE	EXERCICE 2024			EXERCICE 2023
			BRUT	Amort et déprec	NET	NET
AD	IMMOBILISATION INCORPORELLES	3	-	-	-	
AE	Frais de développement et				-	
AF	Brevets, licences, logiciels et droits				-	
AG	Fonds commercial et droit au bail				-	
AH	Autres immobilisations incorporelles				-	

AI	IMMOBILISATIONS CORPORELLES	3	38 612 100	-	38 612 100	
AJ	Terrain (1) (1) dont placement en net...../.....				-	
AK	Batiment (1) dont placement en net...../.....				-	
AL	Aménagement, agencement et					
AM	Matériel, mobilier et actifs biologiques		38 612 100			
AN	Matériel de transport					
AP	Avances et acomptes versés sur immobilisations				-	
AQ	IMMOBILISATIONS FINANCIERES		-	-	-	
AR	Titres de participations				-	
AS	Autres immobilisations financières					
AZ	TOTAL ACTIF IMMOBILISATION		38 612 100	-	38 612 100	
BA	ACTIF CIRCULANT HAO				-	
BB	Stocks et encours				-	
BG	Créances et emplois assimilés					
BH	Fournisseurs avances versées				-	
BI	Clients					
BJ	Autres créances				-	
BK	TOTAL ACTIF CIRCULANT		-	-	-	
BL	TRESORERIE ACTIF					
BQ	Titre de placement				-	
BR	Valeurs à encaisser				-	
BS	Banques, Chèques postaux, caisse et		173 605 988			
BT	TOTAL TRESORERIE ACTIF		173 605 988	-	173 605 988	
BU	Écart de conversion-Actif				-	
BZ	TOTAL GENERAL		212 218 088	-	212 218 088	

Tableau 6 : Passif du bilan de l'Hôpital de Base de Makélékélé au 31 décembre 2024

Raison sociale : HB DE MAKELEKELE		NIU :		
Activités menées : OFFRE DES SOINS		BP:		
Adresse : 10 RUE DISPENSAIRE, POTO-POTO, BRAZZAVILLE		Tel :		
Complément : VERS LE MARCHE BOURAU		Mail :		
REF	PASSIF	NOTE	EXERCICE 2024	EXERCICE 2023
			NET	NET
	RESSOURCES STABLE			
C	CAPITAUX PROPRES ET RESSOURCES ASSIMILEES			
CA	Capital			
CB	Apporteurs capital non appelé (-)			
CD	Prime liées au capital social			
CE	Ecart de réévaluation			
CF	Réserves indisponibles			
CG	Réserves libres			
CH	Report à nouveau (+ ou -)			
CJ	Résultat net de l'exercice (+ ou -)		- 191 568 152	
CL	Subventions d'investissement			
CM	Provisions réglementées et fonds assimilés			
CP	TOTAL CAPITAUX PROPRES ET RESSOURCES ASSIMILEES		- 191 568 152	
D	DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES			
DA	Emprunts et dettes financières diverses			
DB	Dettes de location - acquisition			
DC	Provisions pour risques et charges			
DD	TOTAL DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES		-	
DF	TOTAL RESSOURCES STABLES		- 191 568 152	
DG	PASSIF CIRCULANT HAO			
DH	Dettes circulantes HAO			
DI	Clients, avances reçues			
DJ	Fournisseurs d'exploitation			
DK	Dettes fiscales et sociales		403 786 240	
DM	Autres dettes			
DN	Provisions pour risques à court terme			
DP	TOTAL PASSIF CIRCULANT		403 786 240	
T	TRESORERIE PASSIF			
DQ	Banques, crédits d'escomptes			

DR	Banques, établissements financiers et crédits de trésorerie			
DT	TOTAL TRESORERIE PASSIF		-	
DV	Écart de conversion passif			
DZ	TOTAL GENERAL		212 218 088	

Le bilan présente un total de l'actif et du passif équilibré à **212 218 088 FCFA**, confirmant la sincérité des écritures. L'actif est dominé par la trésorerie active (173 605 988 FCFA), tandis que le passif met en évidence un **résultat net négatif de -191 568 152 FCFA**, venant grever les capitaux propres.

Cette situation traduit une **fragilisation de la structure financière**, malgré l'existence de liquidités, et révèle une dépendance accrue vis-à-vis des ressources de court terme, notamment les dettes fiscales et sociales (403 786 240 FCFA). Le déficit apparaît ainsi comme un signal d'alerte justifiant une réforme approfondie du pilotage financier.

c) Le compte de résultat : un déficit révélateur d'inefficience managériale

Tableau 7 : Compte de résultat de l'exercice 2024

Raison sociale : HB DE MAKELEKELE		NIU :
Activités menées : OFFRE DES SOINS		BP:
Adresse : 10 RUE DISPENSAIRE, POTO-POTO, BRAZZAVILLE		Tel :
Complément : VERS LA MARCHÉ BOURAU		Mail :
COMPTE DE RESULTATS		
REF	LIBELLES	MONTANT
TA	Ventes de marchandises A	+ 29 861 475
RA	Achats de marchandises	- 891 440
RB	Variations de stocks de marchandises	-
XA	MARGE COMMERCIALE (somme TA à RB)	28 970 035
TB	Ventes de produits fabriqués B	+ 124 586 350
TC	Travaux, services vendus C	+ 45 114 098
TD	Produits accessoires D	+ 45 114 098
XB	CHIFFRES D'AFFAIRES (A+B+C+D)	154 447 825
TE	Production stockée (ou déstockée)	
TF	Production immobilisée	+
TG	Subventions d'exploitation	+
TH	Autres produits	+
TI	Transferts de charges d'exploitation	+
RC	Achats de matières premières et fournitures liées	-
RD	Variation des matières premières et fournitures liées	
RE	Autres achats	- 45 114 098
RF	Variation de stocks d'autres approvisionnements	

RG	Transports	-	27 735 500
RH	Services extérieurs	-	33 087 980
RI	Impôts et taxes	-	
RJ	Autres charges	-	231 553 064
XC	VALEUR AJOUTEE (XB+RA+RB) + (somme TE à RJ)		- 183 934 257
RK	Charges de personnel	-	7 633 895
XD	EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION (XC+RK)		- 191 568 152
TJ	Reprises d'amortissements, provisions et dépréciation	+	
RL	Dotations aux amortissements, aux provisions et dépréciation	-	
XE	RESULTAT D'EXPLOITATION (XD+TJ+RL)		
TK	Revenus financier et assimilés	+	
TL	Reprises de provisions et de dépréciations financières	+	
TM	Transferts des charges financières	+	
RM	Frais financières et charges assimilées	-	
RN	Dotations aux provisions et aux dépréciations financières	-	
XF	RESULTAT FINANCIER (somme TK à RN)		-
XG	RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES (XE+XF)		- 191 568 152
TN	Produits des cessions d'immobilisations	+	
TO	Autres produits HAO	+	
RO	Valeurs comptables des cessions d'immobilisations	-	
RP	Autres charges HAO	-	
XH	RESULTAT HAO (somme TN à RP)		
RQ	Participation des travailleurs	-	
RS	Impôts sur le résultat	-	
XI	RESULTAT NET (XG+XH+RQ+RS)		- 191 568 152

Contrairement à une lecture superficielle, l'analyse du compte de résultat met clairement en évidence un **résultat net déficitaire de -191 568 152 FCFA**, résultant principalement d'un niveau de charges structurellement supérieur aux produits générés par les activités de soins.

Dans une perspective NPM, ce déficit ne constitue pas un simple échec financier, mais un **outil diagnostique** révélant les marges d'inefficience, les dysfonctionnements organisationnels et l'absence d'outils de pilotage analytique adaptés. La comptabilité normalisée joue ici pleinement son rôle de **révéléateur des contre-performances**, condition indispensable à la mise en œuvre de mesures correctrices.

Conclusion analytique révisée

En définitive, l'analyse du déficit mis en évidence par les états financiers issus de la normalisation comptable via **Sage Comptabilité 100 i7** démontre que la modernisation des pratiques comptables à l'Hôpital de Base de Makélékélé constitue moins un aboutissement qu'un **point de départ stratégique**. Le passage de la comptabilité en partie simple à la comptabilité en partie double a permis de rendre visibles les déséquilibres financiers jusque-là

latents, renforçant ainsi la transparence et la redevabilité, conformément aux principes du **New Public Management**.

Le déficit observé justifie pleinement les recommandations opérationnelles formulées, en ce qu'il appelle une **reconfiguration du pilotage financier**, fondée sur la professionnalisation des acteurs, l'intégration des systèmes d'information et l'exploitation stratégique de l'information comptable comme levier de redressement et de performance durable de la gestion publique hospitalière.

2.3.2. Renforcement de la conformité au référentiel OHADA : vers une conformité substantielle et performative

Le renforcement de la conformité au SYSCOHADA révisé constitue un levier stratégique majeur pour la modernisation de la gestion comptable hospitalière publique. Les résultats empiriques montrent que, malgré l'existence formelle de textes normatifs et la production régulière de certains états financiers, l'application du référentiel reste incomplète et hétérogène, traduisant une conformité davantage déclarative que réellement opérationnelle, ce qui confirme l'hypothèse H2 sur les limites structurelles et organisationnelles des réformes normatives.

Dans une perspective inspirée du New Public Management (NPM), la conformité comptable ne se réduit pas à une finalité juridique, mais doit être appréhendée comme un instrument de gouvernance, au service de la transparence, de la redevabilité et du pilotage stratégique.

a) Clarification et harmonisation des procédures comptables internes

L'enquête révèle une forte disparité des pratiques comptables internes, malgré des cadres réglementaires communs, témoignant d'un déficit de formalisation et d'appropriation des prescriptions de l'Acte uniforme OHADA. Conformément à Colasse (2012), la conformité nécessite l'institutionnalisation de procédures internes claires, intelligibles et partagées. Il est donc recommandé :

- d'élaborer ou de réviser des manuels de procédures détaillant circuits, responsabilités et modalités d'enregistrement conformes au SYSCOHADA ;
- de renforcer les dispositifs de contrôle interne, notamment par la séparation des fonctions d'ordonnancement, de liquidation et de comptabilisation ;
- d'assurer une diffusion pédagogique et systématique des règles comptables auprès de tous les agents concernés.

b) Institutionnalisation des états analytiques : vers une conformité substantielle

La production des états financiers normalisés reste orientée vers la reddition ex post, tandis que les états analytiques, essentiels à l'exploitation managériale, sont insuffisamment produits. Ces derniers permettent de relier comptabilité générale et contrôle de gestion, d'identifier les centres de coûts, d'évaluer la rentabilité des activités et de détecter les facteurs structurels du déficit (Naro, 2005).

Il est donc recommandé d'intégrer la production et l'analyse systématique des états analytiques aux obligations internes de reporting, avec présentation lors des comités de gestion et revues budgétaires, afin de favoriser une lecture partagée et stratégique des données comptables.

c) La conformité OHADA comme levier de transparence et de pilotage stratégique

Les états financiers issus de Sage Comptabilité 100 i7 montrent que la normalisation comptable rend visibles les déséquilibres économiques, tout en respectant les principes OHADA. Dans une logique NPM, la conformité devient un outil stratégique permettant d'identifier les contre-performances et de fonder les décisions correctives sur des informations fiables. Le passage d'une conformité purement formelle à une conformité substantielle, intégrée aux dispositifs de pilotage de la performance, constitue une condition essentielle pour que les principes du NPM produisent leurs effets en matière de gouvernance, de maîtrise des coûts et de soutenabilité économique des hôpitaux publics.

CONCLUSION GÉNÉRALE

L'analyse conduite dans le présent mémoire a permis de mettre en lumière les dynamiques complexes et multidimensionnelles qui sous-tendent la modernisation de la gestion comptable et financière dans les établissements hospitaliers publics congolais, au prisme du New Public Management (NPM) et du référentiel comptable OHADA. L'Hôpital de Base de Makélékélé, en tant que terrain d'étude, a fourni un cadre empirique pertinent pour appréhender la tension entre prescriptions normatives, pratiques organisationnelles et exigences de performance.

La première partie théorique a démontré que le NPM constitue un paradigme réformateur orienté vers la performance, la responsabilisation et la transparence, en rupture avec la bureaucratie traditionnelle. La comptabilité hospitalière, combinant comptabilité administrative, analytique et désormais le SYSCOHADA, apparaît comme l'instrument central de cette gouvernance moderne, capable de rendre compte de l'utilisation des ressources, de tracer les flux financiers et d'informer le pilotage stratégique. Néanmoins, cette intégration se heurte à des obstacles structurels et institutionnels, tels que l'insuffisance de formation, la résistance au changement et la faiblesse des systèmes d'information.

L'approche pratique et analytique a permis de confirmer, sur le terrain, que si le NPM contribue effectivement à améliorer la traçabilité et la transparence des opérations comptables, sa mise en œuvre demeure partielle et limitée par la coexistence d'une comptabilité publique traditionnelle et du SYSCOHADA. Les pratiques observées révèlent des écarts significatifs : comptabilité en partie simple persistante, états analytiques insuffisants et absence de pilotage stratégique pleinement effectif. La transition vers la comptabilité en partie double et l'adoption progressive d'outils analytiques apparaissent comme des leviers indispensables pour assurer une gestion financière fiable et efficiente.

La vérification des hypothèses a montré que :

- L'introduction des principes du NPM favorise une structuration et une transparence accrues du système comptable hospitalier, bien que ces effets soient partiellement réalisés dans la pratique ;
- Les contraintes institutionnelles, techniques et culturelles limitent la pleine application du SYSCOHADA et, par conséquent, la performance globale du service économique et financier.

Au terme de cette recherche, il apparaît que la modernisation comptable et managériale des hôpitaux publics congolais ne saurait se réduire à la seule adoption de normes et de procédures. Elle nécessite une approche holistique conjuguant professionnalisation des acteurs, renforcement du contrôle interne, intégration de systèmes d'information performants et exploitation stratégique des données comptables. La conformité substantielle au SYSCOHADA, intégrée aux dispositifs de pilotage et aux pratiques managériales, constitue un levier déterminant pour la transparence, la redevabilité et l'amélioration continue de la performance hospitalière.

Ainsi, ce mémoire contribue à une meilleure compréhension des mécanismes d'adaptation des établissements de santé publics africains aux réformes de gestion et ouvre des pistes concrètes pour renforcer l'articulation entre exigences managériales et cadre normatif comptable. Il invite, enfin, à inscrire la modernisation de la gouvernance financière hospitalière dans une dynamique de formation, d'innovation organisationnelle et de pilotage stratégique, condition sine qua non de la performance et de la soutenabilité des services publics de santé.

ANNEXES

Annexe n° 1 : Autorisation de mise en stage

Annexe n° 2 : Attestation de fin de stage

Annexe n° 3 : cartographie de l'hôpital de base de Makélékélé

Annexe n° 4 : Organigramme de l'hôpital de base de Makélékélé

Annexe n° 5 : Fiche de questionnaire d'enquête

Annexe n° 6 : Analyse des résultats d'enquête

Annexe n° 7 : Partie du plan comptable hospitalier

Annexe n°1

DDSSaB/S.25
MINISTÈRE DE LA SANTÉ
ET DE LA POPULATION

REPUBLIQUE DU CONGO
Unité - Travail - Progrès

CABINET

DIRECTION GÉNÉRALE DES SOINS
ET SERVICES DE SANTÉ

**DIRECTION DÉPARTEMENTALE DES SOINS
ET SERVICES DE SANTÉ DE BRAZZAVILLE**

SERVICE ADMINISTRATIF ET
FINANCIER

N° 1006 /MSP/CAB/DGSSa/DDSSa-B/SAF.25

AUTORISATION DE MISE EN STAGE

Le Directeur départemental des soins et services de santé de Brazzaville, soussigné, autorise Mademoiselle **BALEMBONKAZI Marise Exaucée**, Étudiante en troisième année de Licence professionnelle, spécialité Comptabilité et Gestion Financière à l'Institut International 2i, à suivre un stage de fin de formation de (03) mois renouvelable une (01) fois à l'Hôpital de Référence de Makélékélé (District Sanitaire de Makélékélé).

La présente autorisation prend effet à compter de sa date de signature

Fait à Brazzaville le **12 AOUT 2025**

Le Directeur Départemental

AMPLIATIONS

MSP/CAB	2
DGAR/DARH	2
DGSSa	1
Préfecture	1
DS	1
HRM	1
Dossier/int	1
Intéressée	1
Archives	1/11


Docteur Raphaël ISSOÏBEKA

MINISTRE DE LA SANTE ET DE LA POPULATION
.....
DIRECTION GENERALE DES SOINS ET DES SERVICES DE
SANTE

.....
DIRECTION DEPARTEMENTALE DES SOINS ET DES
SERVICES DE BRAZZAVILLE

.....
DISTRICT SANITAIRE DE MAKELEKELE

.....
HOPITAL DE REFERENCE DE MAKELEKELE

.....
DIRECTION

REPUBLIQUE DU CONGO

Unité* Travail* Progrès

N° 721 MSP/DGSSSa/DDSSSa/DSM/HRM/DIR

ATTESTATION DE FIN DE STAGE

Madame **BALEMBONKAZI Marise Exaucée** étudiante en 3^{ème} année de Licence Professionnelle à l'Institut International 2i, spécialité **Comptabilité et Gestion Financière** a effectué un stage pratique dans **le service Economique et Financier** durant la période allant du **09 Septembre 2025 au 09 Décembre 2025**.

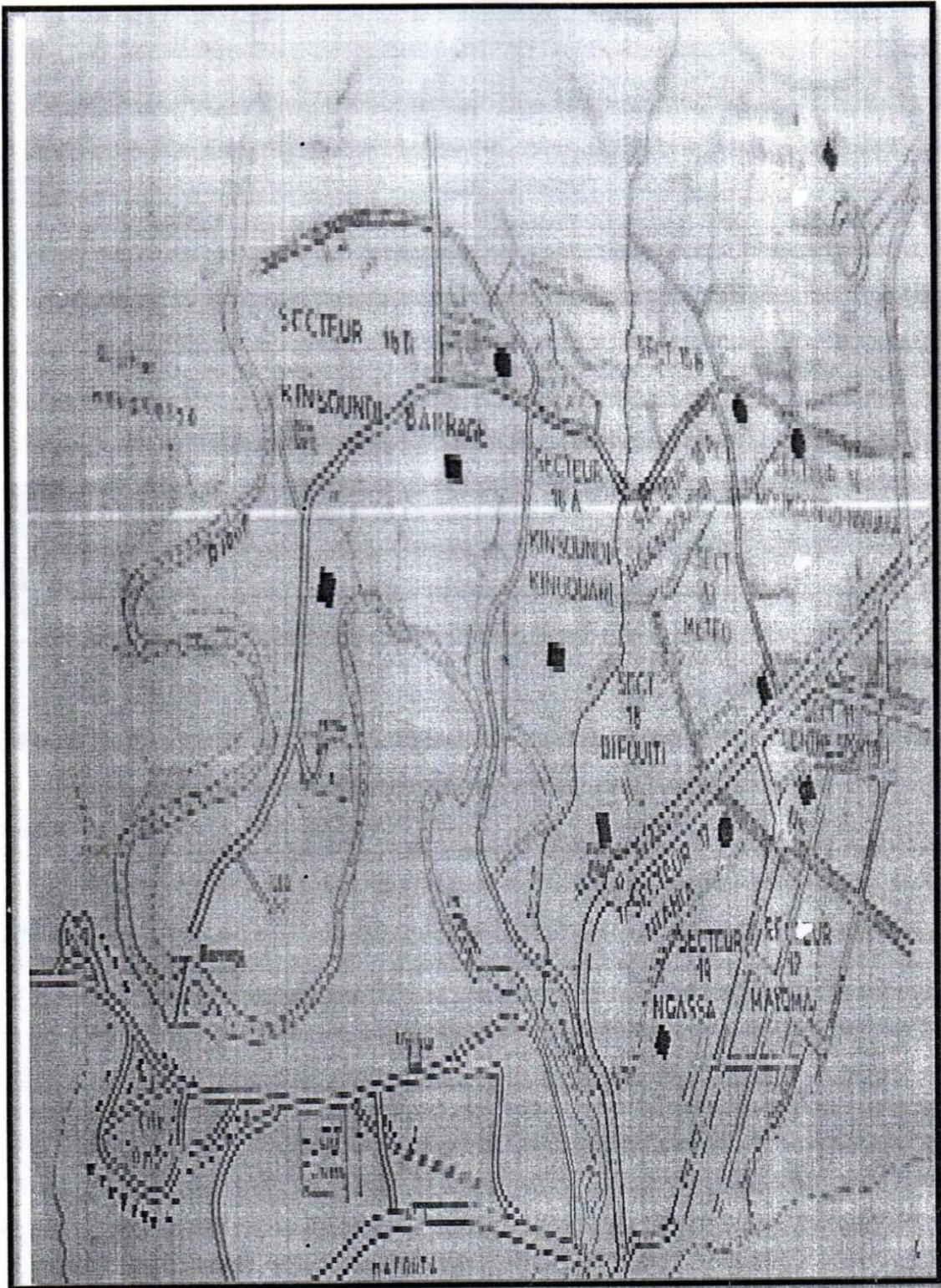
En foi de quoi, la présente Attestation est établie pour servir et valoir ce que de droit.

Brazzaville le **16 DEC 2025**

Le Directeur

Dr. Karym Régis NTSILA

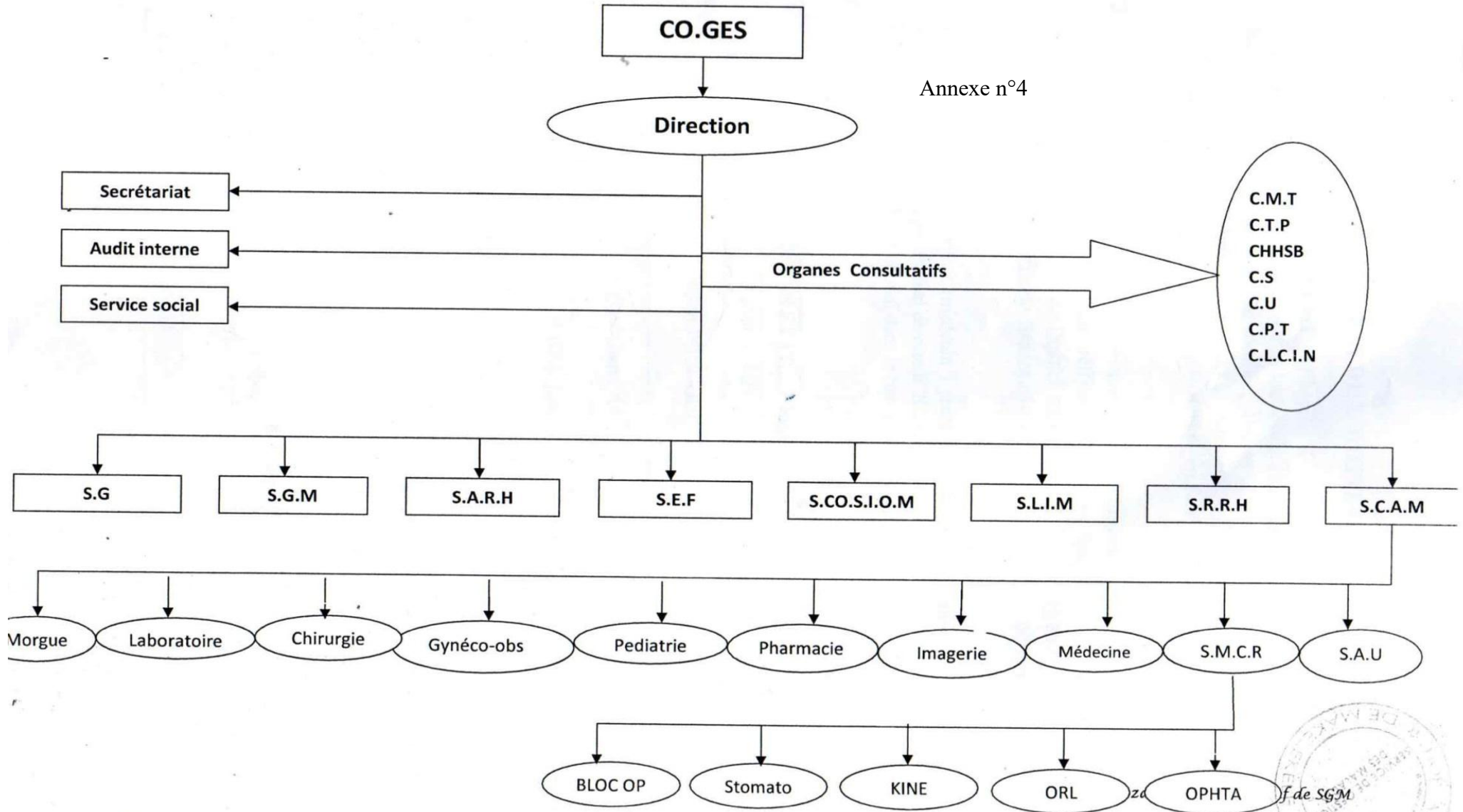




Rozan SANGUY Chef de SGM

ORGANIGRAMME HRM

Annexe n°4



Annexe n°5

QUESTIONNAIRE À DESTINATION DES GESTIONNAIRES COMPTABLES ET FINANCIERS

(DAF, chefs comptables, comptables, agents de contrôle de gestion)

I. Données de catégorisation professionnelle

1. Fonction actuelle occupée :

- Directeur administratif et financier (DAF)
- Chef de service comptabilité
- Comptable
- Agent de contrôle de gestion
- Autre (préciser) : _____

2. Ancienneté dans le poste actuel :

- Moins de 2 ans
- Entre 2 et 5 ans
- Entre 6 et 10 ans
- Plus de 10 ans

3. Formation initiale / spécialisation dominante :

- Comptabilité publique
- Comptabilité privée
- Contrôle de gestion
- Audit / Finance
- Autre (préciser) : _____

4. Expérience cumulée dans le secteur hospitalier :

- Moins de 3 ans
- 3 à 7 ans
- 8 à 15 ans
- Plus de 15 ans

II. Cadre réglementaire et référentiel comptable

5. Référentiel comptable actuellement en vigueur dans votre établissement :

- Comptabilité publique (cadre budgétaire de l'État)
- Plan comptable SYSCOHADA
- Autre référentiel (préciser) : _____

6. Existence de textes normatifs encadrant la pratique comptable :

Oui

Non

Si oui, nature des documents :

Décret

Circulaire

Manuel de procédures

Autre : _____

III. Organisation de la fonction comptable

7. Le service comptable de votre structure est-il autonome ?

Oui

Non

Si non, rattachement hiérarchique :

Direction administrative

Direction générale

Autre : _____

8. Nombre d'agents affectés aux fonctions comptables :

1 à 3

4 à 7

8 à 10

Plus de 10

9. Outils ou logiciels utilisés pour la gestion comptable (choix multiples possibles) :

Excel ou tableurs

Progiciel métier spécifique (préciser) : _____

- ERP intégré
- Aucun outil numérique
- Autre : _____

10. Séparation fonctionnelle entre ordonnateur et comptable :

- Oui
- Non

IV. Procédures budgétaires et de contrôle

11. Le processus budgétaire de votre établissement est-il formalisé et annualisé ?

- Oui
- Non

12. Quelles sont les principales étapes de validation d'une dépense ? (plusieurs choix possibles)

- Demande d'engagement
- Visa du contrôle de gestion
- Autorisation de l'ordonnateur
- Saisie comptable
- Paiement
- Autre : _____

13. Le contrôle budgétaire est-il exercé en temps réel ?

- Oui
- Non

14. Existence d'un service de contrôle interne ou d'audit comptable :

- Oui
- Non

V. Pratiques de reporting et d'évaluation des performances

15. Production régulière de documents de reporting comptable :

- Oui
- Non

16. Types de documents produits de manière systématique (plusieurs réponses possibles) :

- Compte de résultat
- Bilan
- Tableaux de flux de trésorerie
- États analytiques
- Tableaux de bord budgétaires
- Autre : _____

17. Méthodologie d'évaluation des coûts des prestations médicales :

- Estimation empirique
- Comptabilité analytique
- Études de coût spécifiques ponctuelles
- Aucune évaluation systématique

VI. Contraintes et perspectives

18. Principaux défis rencontrés dans l'exercice de la fonction comptable (choix multiples) :

- Insuffisance de ressources humaines
- Faible appropriation des normes
- Obsolescence des outils
- Interférences administratives
- Formation insuffisante
- Autre : _____

19. Améliorations souhaitées du système comptable actuel (choix multiples) :

- Digitalisation accrue
- Renforcement des capacités humaines

- Clarification du cadre réglementaire
- Meilleure intégration avec le médical
- Autre : _____

20. Êtes-vous favorable à une harmonisation partielle des systèmes comptables hospitaliers (public/privé) ?

- Oui
- Non

Si oui ou non, pourquoi ? (champ libre) : _____

QUESTIONNAIRE À DESTINATION DES RESPONSABLES MÉDICAUX ET ADMINISTRATIFS (non comptables)

(Directeurs médicaux, chefs de département, gestionnaires hospitaliers)

1. Percevez-vous la fonction comptable comme un levier stratégique de décision ?

- Oui
- Partiellement
- Non
- Ne sait pas

2. Avez-vous accès à des données financières pour le pilotage de votre service ?

- Régulièrement
- Occasionnellement
- Rarement
- Jamais

3. Selon vous, la gestion financière actuelle est-elle suffisamment transparente ?

- Oui
- Non
- Partiellement
- Pourquoi ? _____

4. **Avez-vous été formé(e) à l'analyse ou à l'exploitation des documents comptables ?**
- Oui, formation académique
 - Oui, formation interne
 - Non
 - Prévu prochainement
5. **Utilisez-vous les données comptables pour proposer des indicateurs de performance à la hiérarchie ?**
- Oui, systématiquement
 - Oui, ponctuellement
 - Non
 - Pas concerné
6. **Quel rôle la comptabilité joue-t-elle dans la régulation des coûts médicaux selon vous ?**
- Rôle central
 - Rôle secondaire
 - Aucun rôle réel
 - Ne sait pas
7. **Avez-vous identifié des dysfonctionnements dans la collaboration médico-administrative autour des questions financières ?**
- Oui, fréquents
 - Oui, occasionnels
 - Non
 - Pas en mesure de juger
8. **Axes prioritaires pour améliorer l'articulation entre performance médicale et financière (choix multiples) :**
- Renforcement de la formation commune
 - Partage des outils de pilotage
 - Intégration de référents financiers dans les pôles médicaux

Meilleure communication interservices

Autre : _____

REMARQUES MÉTHODOLOGIQUES (à inclure dans protocole d'enquête)

- **Type de recherche** : Méthodologie mixte (quantitative + qualitative).
- **Outils de collecte** : Questionnaire auto-administré + entretiens semi-directifs.
- **Population cible** : Acteurs hospitaliers impliqués dans la gestion financière ou le pilotage médical.
- **Mode d'administration** : En présentiel avec consentement éclairé.
- **Analyse** :
 - Données quantitatives : traitement par SPSS ou Excel
 - Données qualitatives : analyse thématique par NVivo ou codage manuel
- **Échantillonnage** : Raisonné (non probabiliste), ciblant la pertinence fonctionnelle

Annexe n°6

Axe	Question	Option de Réponse	Fréquence (N)	Pourcentage (%)	
QUESTIONNAIRE GESTIONNAIRES COMPTABLES ET FINANCIERS					
I. Catégorisation	1. Fonction actuelle occupée	Directeur administratif et financier (DAF)	0	0%	
		Chef de service comptabilité	0	0%	
		Comptable	0	0%	
		Agent de contrôle de gestion	0	0%	
		Autre	8	100%	
			TOTAL	8	100%
	2. Ancienneté dans le poste actuel	Moins de 2 ans	1	13%	
		Entre 2 et 5 ans	2	25%	
		Entre 6 et 10 ans	0	0%	
		Plus de 10 ans	5	63%	
			TOTAL	8	100%
	3. Formation initiale / spécialisation dominante	Comptabilité publique	4	57%	
		Comptabilité privée	0	0%	
		Contrôle de gestion	0	0%	
		Audit/Finance	0	0%	
		Autre	3	43%	
		TOTAL	7	100%	
4. Expérience cumulée dans le secteur hospitalier	Moins de 3 ans	1	13%		
	3 à 7 ans	2	25%		
	8 à 15 ans	1	13%		
	Plus de 15 ans	4	50%		
		TOTAL	8	100%	
II. Cadre Réglementaire	5. Référentiel comptable en vigueur	Comptabilité publique (cadre budgétaire de l'État)	0	0%	
		Plan comptable SYSCOHADA	2	67%	
		Autre référentiel	1	33%	
			TOTAL	3	100%
	6. Existence de textes normatifs encadrant la pratique comptable	Oui	7	100%	
Non		0	0%		
		TOTAL	7	100%	
III. Organisation	7. Service comptable autonome ?	Oui	5	63%	
		Non	3	38%	
			TOTAL	8	100%
	8. Nombre d'agents affectés aux fonctions comptables	1 à 3	0	0%	
		4 à 7	0	0%	
		8 à 10	0	0%	
		Plus de 10	6	100%	
			TOTAL	6	100%
	9. Outils ou logiciels utilisés (choix multiples)	Excel ou tableurs	5	71%	
		Progiciel métier spécifique	0	0%	
ERP intégré		0	0%		
Aucun outil numérique		2	29%		
Autre		0	0%		
		TOTAL	7	100%	

	10. Séparation fonctionnelle ordonnateur / comptable	Oui	4	50%
		Non	2	25%
		TOTAL	6	75%
IV. Procédures Budgétaires et de Contrôle	11. Processus budgétaire formalisé et annualisé ?	Oui	7	100%
		Non	0	
		TOTAL	7	100%
	12. Étapes de validation d'une dépense (multiples)	Demande d'engagement	5	22%
		Visa du contrôle de gestion	4	17%
		Autorisation de l'ordonnateur	7	30%
		Saisie comptable	4	17%
		Paiement	3	13%
		Autre	0	0%
	TOTAL	23	100%	
	13. Contrôle budgétaire exercé en temps réel ?	Oui	6	86%
		Non	1	14%
		TOTAL	7	100%
14. Existence service contrôle interne ou audit comptable	Oui	7	100%	
	Non	0	0%	
	TOTAL	7	100%	
V. Reporting et Évaluation des Performances	15. Production régulière de documents de reporting comptable	Oui	8	100%
		Non	0	0%
		TOTAL	8	100%
	16. Types de documents produits systématiquement (multiples)	Compte de résultat	6	33%
		Bilan	6	33%
		Tableaux de flux de trésorerie	5	28%
		États analytiques	1	6%
		Tableaux de bord budgétaires	0	0%
		Autre	0	0%
	TOTAL	18	100%	
	17. Méthodologie d'évaluation des coûts des prestations médicales	Estimation empirique	0	0%
		Comptabilité analytique	6	86%
		Études de coût spécifiques ponctuelles	1	14%
Aucune évaluation systématique		0	0%	
TOTAL	7	100%		
VI. Contraintes et Perspectives	18. Principaux défis rencontrés (choix multiples)	Insuffisance de ressources humaines	0	0%
		Faible appropriation des normes	0	0%
		Obsolescence des outils	1	14%
		Interférences administratives	1	14%
		Formation insuffisante	5	71%
		Autre	0	0%
	TOTAL	7	100%	
	19. Améliorations souhaitées du système comptable actuel (multiples)	Digitalisation accrue	2	20%
Renforcement des capacités humaines		6	60%	

		Clarification du cadre réglementaire	1	10%	
		Meilleure intégration avec le médical	1	10%	
		Autre	0	0%	
		TOTAL	10	100%	
	20. Favorable à une harmonisation partielle des systèmes comptables hospitaliers (public/privé) ?	Oui	2	25%	
		Non	6	75%	
		TOTAL	8	100%	
QUESTIONNAIRE RESPONSABLES MÉDICAUX ET ADMINISTRATIFS					
I. Perception	1. Fonction comptable comme levier stratégique de décision ?	Oui	1	13%	
		Partiellement	7	88%	
		Non	0	0%	
		Ne sait pas	0	0%	
			TOTAL	8	100%
	2. Accès à des données financières pour le pilotage de votre service ?	Régulièrement	6	75%	
		Occasionnellement	1	13%	
		Rarement	0	0%	
		Jamais	1	13%	
			TOTAL	8	100%
	3. Gestion financière actuelle suffisamment transparente ?	Oui	6	75%	
		Non	0	0%	
		Partiellement	2	25%	
			TOTAL	8	100%
	4. Formation à l'analyse/exploitation des documents comptables ?	Oui, formation académique	4	36%	
		Oui, formation interne	6	55%	
		Non	1	9%	
		Prévu prochainement	0	0%	
			TOTAL	11	100%
	5. Utilisation des données comptables pour proposer des indicateurs de performance à la hiérarchie ?	Oui, systématiquement	3	75%	
Oui, ponctuellement		0	0%		
Non		1	25%		
Pas concerné		0	0%		
		TOTAL	4	100%	
6. Rôle de la comptabilité dans la régulation des coûts médicaux ?	Rôle central	5	63%		
	Rôle secondaire	1	13%		
	Aucun rôle réel	0	0%		
	Ne sait pas	2	25%		
		TOTAL	8	100%	
II. Amélioration	7. Identification de dysfonctionnements dans la collaboration médico-administrative ?	Oui, fréquents	0	0%	
		Oui, occasionnels	6	86%	
		Non	0	0%	
		Pas en mesure de juger	1	14%	
			TOTAL	7	100%
8. Axes prioritaires pour améliorer l'articulation (choix multiples)	Renforcement de la formation commune	6	75%		
	Partage des outils de pilotage	0	0%		

	Intégration de référents financiers dans les pôles médicaux	1	13%
	Meilleure communication interservices	1	13%
	Autre	0	0%
	TOTAL	8	100%

Annexe n° 7

CADRE DES COMPTES/OHADA			
10	CAPITAL		
	102	CAPITAL PAR DOTATION	
		1021	Dotation initiale
		1022	Dotations complémentaires
		1028	Autres dotations
		10281	Dons et legs
	106	ÉCARTS DE RÉÉVALUATION	
		1061	Écarts de réévaluation légale
		1062	Écarts de réévaluation libre
12	REPORT A NOUVEAU		
	121	REPORT À NOUVEAU CRÉDITEUR	
	129	REPORT À NOUVEAU DÉBITEUR	
		1291	Perte nette à reporter
13	RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE		
	131	RÉSULTAT NET : BÉNÉFICE	
	132	MARGE BRUTE (M.B.)	
		1321	Marge brute sur marchandises
		1322	Marge brute sur matières
	133	VALEUR AJOUTÉE (V.A.)	
	134	EXCÉDENT BRUT D'EXPLOITATION (E.B.E.)	
	135	RÉSULTAT D'EXPLOITATION (R.E.)	
	136	RÉSULTAT FINANCIER (R.F.)	
	137	RÉSULTAT DES ACTIVITÉS ORDINAIRES (R.A.O.)	
	138	RÉSULTAT HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES (R.H.A.O.)	
	139	RÉSULTAT NET : PERTE	
14	SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT		
	141	SUBVENTIONS D'ÉQUIPEMENT A	
	142	SUBVENTIONS D'ÉQUIPEMENT B	
	148	AUTRES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT	
16	EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES		
	162	EMPRUNTS ET DETTES AUPRÈS DES ÉTABLISSEMENTS DE CRÉDIT	

	163	AVANCES REÇUES DE L'ÉTAT	
	164	AVANCES REÇUES ET COMPTES COURANTS BLOQUÉS	
	165	DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS RECUS	
	166	INTÉRÊTS COURUS	
17	DETTES DE CRÉDIT - BAIL ET CONTRATS ASSIMILÉS		
18	DETTES LIÉES À DES PARTICIPATIONS ET COMPTES DE LIAISON DES ÉTABLISSEMENTS ET SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION		
19	PROVISIONS FINANCIÈRES POUR RISQUES ET CHARGES		
CADRE DES COMPTES/OHADA			
21	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES		
22	TERRAINS		
	221	TERRAINS AGRICOLES ET FORESTIERS	
	222	TERRAINS NUS	
		2221	Terrains à bâtir
		2228	Autres terrains nus
	223	TERRAINS BÂTIS	
	224	TRAVAUX DE MISE EN VALEUR DES TERRAINS	
		2241	Plantation d'arbres et d'arbustes
		2248	Autres travaux
	226	TERRAINS AMÉNAGÉS	
		2261	Parkings
	227	TERRAINS MIS EN CONCESSION	
	228	AUTRES TERRAINS	
		2281	Terrains des immeubles de rapport
		2285	Terrains des logements affectés au personnel
		2288	Autres terrains
	229	AMÉNAGEMENTS DE TERRAINS EN COURS	
		2291	Terrains agricoles et forestiers
		2292	Terrains nus
		2298	Autres terrains

23	BÂTIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET AGENCEMENTS	
	231	BÂTIMENTS INDUSTRIELS, AGRICOLES, ADMINISTRATIFS ET COMMERCIAUX SUR SOL PROPRE
	2311	Bâtiments industriels
	2312	Bâtiments agricoles
	2313	Bâtiments administratifs et commerciaux
	2314	Bâtiments affectés au logement du personnel
	2315	Immeubles de rapport
	232	BÂTIMENTS INDUSTRIELS, AGRICOLES, ADMINISTRATIFS ET COMMERCIAUX SUR SOL D'AUTRUI
	2321	Bâtiments industriels
	2322	Bâtiments agricoles
	2323	Bâtiments administratifs et commerciaux
	2324	Bâtiments affectés au logement du personnel
	2325	Immeubles de rapport
	233	OUVRAGES D'INFRASTRUCTURE
	234	INSTALLATIONS TECHNIQUES
	2341	Installations complexes spécialisées sur sol propre
CADRE DES COMPTES/OHADA		
	23411	Installation technique pour matériels et équipement biomédicaux
	23412	Installation technique pour fabrication et analyse des médicaments
	23413	Chambre froide
	23418	Autres installations techniques
	2342	Installations complexes spécialisées sur sol autrui
	23421	Installation technique pour matériels et équipement biomédicaux
	23422	Installation technique pour fabrication et analyse des médicaments
	23423	Chambre froide
	23428	Autres installations techniques
	2343	Installations à caractère spécifique sur sol propre
	235	AMENAGEMENTS DE BUREAUX
	2351	Installations générales

		2358	Autres
	237	BÂTIMENTS INDUSTRIELS, AGRICOLES ET COMMERCIAUX MIS EN CONCESSION	
	238	AUTRES INSTALLATIONS ET AGENCEMENTS	
	239	BÂTIMENTS ET INSTALLATIONS EN COURS	
24	MATÉRIEL		
	241	MATÉRIEL ET OUTILLAGE INDUSTRIEL ET COMMERCIAL	
		2411	Matériel industriel
		24111	Groupe électrogène industriel
		24112	Générateur d'azote, huile et oxygène
		24113	Chaine de froid
		24114	Incinérateur
		2412	Outillage industriel
		24121	Outillage médical
		24128	Autres outillages
		2415	Matériels et Équipement Médico-sanitaire
		24151	Matériels médicaux sanitaires
		24152	Équipements médicaux sanitaires
	242	MATÉRIEL ET OUTILLAGE AGRICOLE	
		2421	Matériel agricole
		2422	Outillage agricole
	243	MATÉRIEL D'EMBALLAGE RÉCUPÉRABLE ET IDENTIFIABLE	
	244	MATÉRIEL ET MOBILIER	
		2441	Matériel de bureau
		2442	Matériel informatique
		2443	Matériel bureautique
		2444	Mobilier de bureau
		2445	Matériel audio-visuel
		2446	Matériel et mobilier des immeubles de rapport
CADRE DES COMPTES/OHADA			
		2447	Matériel et mobilier des logements du personnel
	245	MATÉRIEL DE TRANSPORT	

		2451	Matériel automobile
		2452	Matériel ferroviaire
		2453	Matériel fluvial, lagunaire
		2454	Matériel naval
		2455	Matériel aérien
		2456	Matériel hippomobile
		2458	Autres (vélo, mobylette, moto)
	246	IMMOBILISATIONS ANIMALES ET AGRICOLES	
		2461	Cheptel, animaux de trait
		2462	Cheptel, animaux reproducteurs
		2463	Animaux de garde
		2465	Plantations agricoles
		2468	Autres
	247	AGENCEMENTS ET AMÉNAGEMENTS DU MATÉRIEL	
	248	AUTRES MATÉRIELS	
	249	MATÉRIEL EN COURS	
		2491	Matériel et outillage industriel et commercial
		2492	Matériel et outillage agricole
		2493	Matériel d'emballage récupérable et identifiable
		2494	Matériel et mobilier de bureau
		2495	Matériel de transport
		2496	Immobilisations animales et agricoles
		2497	Agencements et aménagements du matériel
		2498	Autres matériels
25	AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS		
	251	AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	
	252	AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS CORPORELLES	
26	TITRES DE PARTICIPATION		
	265	PARTICIPATIONS DANS DES ORGANISMES PROFESSIONNELS	
	266	PARTS DANS DES GROUPEMENTS D'INTÉRÊT ÉCONOMIQUE (G.I.E.)	
	268	AUTRES TITRES DE PARTICIPATION	
27	AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES		

	272	PRÊTS AU PERSONNEL	
		2721	Prêts immobiliers
		2722	Prêts mobiliers et d'installation
		2728	Autres prêts (frais d'études...)
	275	DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS VERSÉS	
		2751	Dépôts pour loyers d'avance
CADRE DES COMPTES/OHADA			
		2752	Dépôts pour l'électricité
		2753	Dépôts pour l'eau
		2754	Dépôts pour le gaz
		2755	Dépôts pour le téléphone, le télex, la télécopie
		2756	Cautionnements sur marchés publics
		2757	Cautionnements sur autres opérations
		2758	Autres dépôts et cautionnements
	276	INTÉRÊTS COURUS	
		2762	Prêts au personnel
		2765	Dépôts et cautionnements versés
28	AMORTISSEMENTS		
	281	AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	
	282	AMORTISSEMENTS DES TERRAINS	
	283	AMORTISSEMENTS DES BÂTIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET AGENCEMENTS	
	284	AMORTISSEMENTS DU MATÉRIEL	
29	PROVISIONS POUR DEPRECIATION		
	291	PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	
	292	PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES TERRAINS	
	293	PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES BÂTIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET AGENCEMENTS	
	294	PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DE MATÉRIEL	
	295	PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS	

		2951	Provisions pour dépréciation des avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles
		2952	Provisions pour dépréciation des avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles
	296	PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES TITRES DE PARTICIPATION	
		2965	Provisions pour dépréciation des participations dans des organismes professionnels
		2966	Provisions pour dépréciation des parts dans des GIE
		2968	Provisions pour dépréciation des autres titres de participation
	297	PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES	
31	MARCHANDISES (Stocks produits pharmaceutiques et intrants)		
	311	MARCHANDISES A (Produits pharmaceutiques)	
		3111	Médicaments
		3112	Petits matériels médicaux
		3113	Kits opératoires
		3114	Produits anesthésiques
	312	MARCHANDISES B (Intrants spécifiques)	
		3121	Formol
CADRE DES COMPTES/OHADA			
		3122	Contraceptifs
		3123	Produits de l'imagerie
		3124	Oxygène
		3125	Intrants sécurité transfusionnelle
		3126	Vaccin antirabique
		3128	Autres intrants spécifiques
	313	MARCHANDISES C (Imprimés, emballages et autres)	
		3131	Imprimés
		3132	Emballages
		3133	Autres
	318	MARCHANDISES HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES (H.A.O.)	
32	MATIÈRES PREMIÈRES ET FOURNITURES LIÉES		

	321	MATIÈRES Pour fabrication médicaments
	322	MATIÈRES Pour fabrication réactifs et autres
	323	FOURNITURES (A, B)
33	AUTRES APPROVISIONNEMENTS	

TABLE DE MATIERE

DÉDICACE.....	ii
REMERCIEMENTS	iii
LISTE DES ABRÉVIATIONS, SIGLES ET ACRONYMES.....	iv
SOMMAIRE	v
LISTE DES TABLEAUX	v
INTRODUCTION GÉNÉRALE.....	1
PREMIÈRE PARTIE : APPROCHE THÉORIQUE	6
CHAPITRE PREMIER :	7
CLARIFICATION DES CONCEPTS ET REVUE DE LA LITTÉRATURE.....	7
I. DÉFINITION DES CONCEPTS FONDAMENTAUX	7
1.1. Le New Public Management : genèse, principes et finalités	8
1.2. Le système comptable hospitalier : spécificités et fonctions.....	9
1.3. Le référentiel comptable OHADA : principes, objectifs et portée dans le secteur public	9
1.4. Relations conceptuelles entre NPM, performance publique et comptabilité hospitalière ..	10
II. REVUE DE LA LITTÉRATURE ET CADRE THÉORIQUE	10
2.1. Travaux antérieurs sur la réforme du management public.....	11
2.2. Études portant sur la normalisation comptable en contexte africain	12
2.3. Cadres théoriques mobilisés	12
CHAPITRE DEUXIÈME : GÉNÉRALITÉS SUR LE SUJET	14
I. PERSPECTIVES ET ENJEUX DU NEW PUBLIC MANAGEMENT DANS LA GESTION PUBLIQUE HOSPITALIÈRE	14
1.1. Objectifs et instruments de la réforme managériale	15
1.2. Gouvernance hospitalière et culture de performance	16
1.3. Indicateurs de performance et reddition de comptes	17
II. INCIDENCES DU RÉFÉRENTIEL OHADA SUR LA COMPTABILITÉ HOSPITALIÈRE PUBLIQUE	18
2.1. Cadre juridique et institutionnel applicable.....	19
2.2. Articulation entre comptabilité publique et normes OHADA	20
2.3. Contraintes d'implémentation et limites observées.....	21
2.4. Défis d'harmonisation et pistes d'intégration managériale	21
SECONDE PARTIE : APPROCHE PRATIQUE OU ANALYTIQUE	23
CHAPITRE PREMIER :	24
PRÉSENTATION DE LA STRUCTURE ET CADRE MÉTHODOLOGIQUE	24
I. PRÉSENTATION DE L'HÔPITAL DE BASE DE MAKÉLÉKÉLÉ	25
1.1. Statut juridique et missions institutionnelles	25
1.2. Organisation structurelle et fonctionnement interne.....	26

1.3. Organisation du service comptable et gestion des ressources financières.....	28
II. CADRE MÉTHODOLOGIQUE DE LA RECHERCHE.....	30
2.1. Stratégie de recherche adoptée	30
2.2. Outils et techniques de collecte des données.....	31
2.3. Choix de la population d'étude et échantillonnage	31
2.4. Critères d'analyse et indicateurs retenus	31
CHAPITRE DEUXIÈME : PRÉSENTATION ET ANALYSE DES RÉSULTATS, VÉRIFICATION DES HYPOTHÈSES ET FORMULATION DE RECOMMANDATIONS.....	33
I. PRÉSENTATION ET ANALYSE DES RÉSULTATS EMPIRIQUES	33
1.1. Résultats des entretiens et observations de terrain	34
1.2. Analyse des pratiques comptables en vigueur	34
1.2.1. Référentiel comptable et cadre normatif	34
1.2.2. Organisation de la fonction comptable.....	35
1.3. Évaluation de la conformité au référentiel OHADA et des apports du New Public Management	42
1.3.1. Conformité au référentiel OHADA	42
1.3.2. Apports et limites du New Public Management	42
II. VÉRIFICATION DES HYPOTHÈSES ET FORMULATION DES RECOMMANDATIONS	43
2.1. Validation ou infirmation des hypothèses de recherche	43
2.2. Lecture critique des résultats à la lumière du cadre théorique.....	43
2.3. Recommandations opérationnelles pour la modernisation de la gestion comptable hospitalière publique	44
2.3.1. Amélioration de la performance comptable hospitalière.....	44
2.3.1.1. Renforcement des compétences par la formation continue en comptabilité analytique et en contrôle de gestion hospitalier.....	44
2.3.1.2. Modernisation des systèmes d'information financière par le déploiement d'outils numériques intégrés.....	45
2.3.1.3. Illustration empirique de la normalisation comptable : un déficit rendu visible par la partie double informatisée	46
2.3.2. Renforcement de la conformité au référentiel OHADA : vers une conformité substantielle et performative.....	52
CONCLUSION GÉNÉRALE	54
ANNEXES	56
TABLE DE MATIERE.....	80