



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 d'Entreprise

Présenté et soutenu publiquement

Par

TATY MOUSSAVOU Chyblenn Belvina

Titulaire d'un Baccalauréat Scientifique série D

Intitulé du thème :

« Standardisation comptable et défis de gouvernance financière dans les hôpitaux de premier niveau : étude de la conformité au SYSCOHADA révisé – cas de l'Hôpital de l'Amitié Sino-Congolaise de Mfilou »

DIRECTEUR DE MEMOIRE

Michel KIGNOUMBA-MITAMONA, Doctorant en Management des Finances

COMPOSITION DU JURY

Président :

Rapporteurs :

Examineur :

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

INTRODUCTIC



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

DÉDICACE

À Dieu Tout-Puissant,

À nos parents, Monsieur **TATY TATY** saturnin et madame **MABIALA NZINGA** Chimène;

À tous ceux qui croient en la valeur du savoir comme levier du progrès collectif,
Nous dédions humblement ce travail, expression d'un engagement pour une gouvernance
publique éclairée, responsable et performante.

REMERCIEMENTS

La réalisation du présent mémoire, fruit d'un long processus d'apprentissage, de réflexion et d'analyse, n'aurait pu aboutir sans l'appui et la collaboration de nombreuses personnes et institutions.

Nous exprimons notre gratitude la plus sincère aux membres qui constituent notre jury, pour le temps qu'ils consacrent pour évaluer ce travail, à **notre directeur de mémoire**, monsieur **KIGNOUMBA-MITAMONA** Michel, dont la disponibilité, la rigueur intellectuelle et la clairvoyance scientifique ont guidé et enrichi notre démarche de recherche. Ses orientations méthodologiques et ses conseils avisés ont permis de donner à ce travail sa cohérence académique et sa portée scientifique.

Nos remerciements s'adressent également au promoteur de l'école, à **l'ensemble du corps enseignant** de l'Institut International 2i en général, et aux enseignants du département de gestion en particulier, pour la qualité des enseignements reçus, lesquels ont constitué le socle théorique et conceptuel de notre réflexion.

Nous exprimons une reconnaissance particulière à **la direction et au personnel de l'Hôpital de l'Amitié Sino-Congolaise (HASC) de Mfilou**, pour leur accueil, leur disponibilité et leur précieuse collaboration lors de la phase de collecte des données. Leur ouverture d'esprit et leur sens du service public ont été déterminants dans la réalisation de la partie empirique de ce travail.

Nos remerciements s'étendent à nos **collègues de promotion**, pour leurs échanges stimulants, leurs critiques constructives et la solidarité académique qui a accompagné tout notre parcours académique.

Enfin, nous adressons notre gratitude à notre beau-frère **TSOBO TSOBO** Cédric, notre sœur **MAVOUNGOU** Lydia, à nos **proches, amis et partenaires**, pour leur appui moral, spirituel et matériel. Leur patience et leur compréhension ont constitué un soutien indéfectible durant les moments les plus exigeants de cette recherche.

À toutes et à tous, nous disons :

Merci.

LISTE DES ABRÉVIATIONS, SIGLES ET ACRONYMES

Abréviatiion / Sigle / Acronyme	Désignation complète	Définition / Rôle contextuel
AFR	Afrique	Continent sur lequel s’inscrit le champ d’étude, notamment dans le contexte des réformes comptables et hospitalières.
CNC-OHADA	Conseil de la Normalisation Comptable en Afrique du Droit des Affaires	Organe technique chargé de l’élaboration, de la diffusion et de la mise à jour des normes comptables communes aux États membres de l’OHADA.
EPA	Établissement Public à caractère Administratif	Statut juridique applicable à certains organismes publics disposant de la personnalité morale et de l’autonomie financière, tels que les hôpitaux publics.
HASC-M	Hôpital de l’Amitié Sino-Congolaise de Mfilou	Établissement public hospitalier congolais issu de la coopération sino-africaine, objet empirique de l’étude.
HMS	Hôpital de Mfilou – Système	Appellation interne ou abrégée parfois utilisée pour désigner le système administratif et comptable du HASC-M.
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>	Normes internationales d’information financière, émises par l’IASB, visant l’harmonisation mondiale des pratiques comptables.
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>	Organisme international de normalisation comptable responsable de la conception et de la publication des normes IFRS.

Abréviation / Sigle / Acronyme	Désignation complète	Définition / Rôle contextuel
OHADA	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires	Organisation intergouvernementale instituée en 1993, ayant pour mission d'unifier le droit des affaires dans les États africains membres.
OMS	Organisation Mondiale de la Santé	Institution spécialisée des Nations Unies chargée des questions de santé publique à l'échelle mondiale.
OD	Ordre de Décaissement	Document administratif et comptable autorisant la sortie de fonds pour le règlement d'une dépense.
RECAP	Rapport récapitulatif journalier des recettes	Document de synthèse quotidienne recensant les encaissements réalisés par service et par nature de recettes.
SEF	Service Économique et Financier	Structure interne responsable de la gestion budgétaire, de la comptabilité et du contrôle financier de l'hôpital.
SYSCOHADA	Système Comptable OHADA	Référentiel comptable harmonisé applicable aux États membres de l'OHADA, révisé en 2017 (entrée en vigueur le 1er janvier 2018).
TOMPRO	<i>Total Management Programme</i> (logiciel comptable et financier)	Application de gestion intégrée permettant la tenue automatisée des opérations comptables et budgétaires dans les organisations publiques.
SIG	Solde Intermédiaire de Gestion	Indicateur de performance financière permettant d'évaluer les résultats intermédiaires d'exploitation et de rentabilité.
BFR	Besoin en Fonds de Roulement	Mesure de la trésorerie nécessaire pour financer le cycle d'exploitation d'une organisation.

Abréviation / Sigle / Acronyme	Désignation complète	Définition / Rôle contextuel
DG	Directeur Général	Autorité administrative suprême de l'établissement, responsable de la gouvernance globale et de la validation des décisions financières.
DRF	Direction des Ressources Financières	Structure de supervision des flux budgétaires et du reporting comptable auprès de la tutelle ministérielle.
PCG	Plan Comptable Général	Document de référence définissant les règles de codification et de présentation des comptes dans un système comptable donné.
PGFP	Pilotage et Gouvernance Financière Publique	Concept englobant l'ensemble des dispositifs visant la rationalisation, la transparence et la performance de la gestion des finances publiques.
REH	Réforme de l'Environnement Hospitalier	Démarche de modernisation structurelle et organisationnelle des établissements de santé publics.
RH	Ressources Humaines	Ensemble du personnel administratif, médical et technique intervenant dans le fonctionnement hospitalier.
UO	Unité d'Observation	Segment analytique utilisé dans le cadre méthodologique pour identifier les points de mesure et d'analyse empirique.
ONU	Organisation des Nations Unies	Institution intergouvernementale de référence, dont dépendent plusieurs organismes spécialisés (dont l'OMS).

LISTE DES TABLEAUX

Tableau n° 1 : présentation du grand livre des recettes de l'hôpital sino-congolais, exercice 2024.....	26
Tableau n° 2 : GRAND LIVRE DES DEPENSES DE L'HÔPITAL SINO-CONGOLAIS, EXERCICE 2024	28
Tableau n° 3 : rois axes d'analyse ont été retenus :.....	34
Table n° 4 : Balance des comptes issue de l'exploitation des données comptables, exercice 2024, en sage 100 comptabilité i 7 8.50	40
Tableau n° 5 : Actif du bilan relatif aux données financières 2024 de l' HASC-M.....	43
Tableau n° 6 : Passif du bilan relatif aux données financières 2024 de l' HASC-M	44
Tableau 7 : la détermination de la marge commerciale (MC).....	46
Tableau 8 : La détermination de la valeur ajoutée.....	46
Tableau n° 9 : la détermination de l'excédent brute d'exploitation (EBE)	47
Tableau n° 10 : détermination du résultat d'exploitation (RE)	47
Tableau n° 11 : Détermination du résultat financier.....	47
Tableau n° 12 : détermination du résultat des activités ordinair	47
Tableau n° 13 : détermination du résultat hors activités ordinaires.....	48
Tableau n° 14 ; détermination du résultat net de l'exercice	48
Tableaux n° 15 : la balance des comptes relative aux données comptables de l' HASC-M .	48
Tableau n° 16 : tableau synthétique des flux de trésorerie	54

SOMMAIRE

DÉDICACE.....	i
REMERCIEMENTS	ii
LISTE DES ABRÉVIATIONS, SIGLES ET ACRONYMES.....	iii
LISTE DES TABLEAUX	vi
SOMMAIRE	vii
INTRODUCTION GÉNÉRALE.....	1
PREMIÈRE PARTIE : APPROCHE THÉORIQUE	6
CHAPITRE PREMIER : CLARIFICATION DES CONCEPTS ET REVUE DE LITTÉRATURE .	8
I. DÉFINITION DES CONCEPTS	8
II. REVUE DE LITTÉRATURE	14
CHAPITRE DEUXIÈME :	16
GÉNÉRALITÉS SUR LA STANDARDISATION COMPTABLE HOSPITALIÈRE	16
I. PERSPECTIVES ET FONDEMENTS DE LA NORMALISATION	17
II. IMPACTS ET INCIDENCES DE LA STANDARDISATION	18
SECONDE PARTIE : APPROCHE PRATIQUE OU ANALYTIQUE	21
CHAPITRE PREMIER :	22
PRÉSENTATION DE LA STRUCTURE ET CADRE MÉTHODOLOGIQUE	22
I. PRÉSENTATION DE L'HÔPITAL DE L'AMITIÉ SINO-CONGOLAISE DE MFILOU	22
II. CADRE MÉTHODOLOGIQUE.....	33
CHAPITRE DEUXIÈME :	36
ANALYSE DES RÉSULTATS EMPIRIQUES, VÉRIFICATION DES HYPOTHÈSES ET PROPOSITIONS D'AMÉLIORATION	36
I. PRÉSENTATION ET ANALYSE DES RÉSULTATS EMPIRIQUES.....	36
II. VÉRIFICATION DES HYPOTHÈSES ET PROPOSITIONS D'AMÉLIORATION	38
CONCLUSION GÉNÉRALE	60
BIBLIOGRAPHIE	62
ANNEXES	65
TABLE DE MATIERE	92

INTRODUCTION GÉNÉRALE

1. Présentation du sujet

Au sein des économies contemporaines, marquées par des exigences croissantes de transparence, de performance et de redevabilité, la **gouvernance financière publique** s'impose comme un enjeu central du management des organisations non marchandes. Dans ce contexte, la **standardisation comptable** ne se limite plus à un exercice de conformité technique : elle devient un **instrument stratégique de régulation et de pilotage**, conditionnant la fiabilité de l'information financière et la crédibilité institutionnelle des entités publiques.

Dans l'espace africain francophone, cette dynamique s'inscrit dans le cadre de l'**Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA)**, qui, par l'adoption du **SYSCOHADA révisé** en 2017, a instauré un référentiel comptable modernisé, articulé autour d'un cadre conceptuel renforçant les principes de **régularité, sincérité, transparence et image fidèle**. L'objectif poursuivi est double : harmoniser les pratiques comptables entre États membres et garantir la comparabilité des informations financières, gage de bonne gouvernance et d'attractivité économique.

Cependant, la mise en œuvre effective du SYSCOHADA révisé demeure un défi particulier pour les **établissements hospitaliers publics**, notamment ceux de **premier niveau**. Ces structures, à la fois prestataires de services de santé et gestionnaires de fonds publics, se situent à l'intersection de la logique médicale, de la logique sociale et de la logique managériale. Leur mission de service public exige une gestion efficiente et transparente des ressources, mais leur fonctionnement repose souvent sur des systèmes comptables fragmentés, peu formalisés et inadaptés aux exigences normatives contemporaines.

L'**Hôpital de l'Amitié Sino-Congolaise (HASC)** de Mfilou illustre bien cette tension entre exigences normatives et contraintes organisationnelles. En tant qu'hôpital de premier niveau, il doit concilier des impératifs de santé publique avec une gestion financière rigoureuse, dans un cadre normatif imposant mais encore insuffisamment intégré. Dans ce contexte, la **standardisation comptable** devient un levier central pour améliorer la **gouvernance financière hospitalière**, assurer la traçabilité des ressources et renforcer la performance globale de l'institution.

C'est cette articulation entre **standardisation comptable et gouvernance financière** qui fonde le présent travail, lequel se propose d'analyser le **degré de conformité du système comptable de l'HASC aux exigences du SYSCOHADA révisé**, tout en identifiant les **défis structurels, organisationnels et institutionnels** qui entravent son application effective.

2. Objet de l'étude

L'objectif général de ce travail est d'**examiner la conformité du système comptable de l'Hôpital de l'Amitié Sino-Congolaise de Mfilou** aux prescriptions du **SYSCOHADA révisé**, afin d'évaluer dans quelle mesure la standardisation comptable contribue à renforcer la **gouvernance financière hospitalière**. De manière spécifique, il s'agira de :

- Évaluer le degré de conformité du système comptable de l'Hôpital de l'Amitié Sino-Congolaise (HASC) aux prescriptions normatives du SYSCOHADA révisé, en identifiant les pratiques existantes ainsi que les principales contraintes structurelles et managériales entravant son application effective.
- Proposer un cadre d'amélioration de la standardisation comptable susceptible de renforcer la transparence, la redevabilité et la performance de la gouvernance financière du HASC, conformément aux exigences du SYSCOHADA révisé.

3. Justification et intérêt du sujet

a) Intérêt personnel

Sur le plan personnel, cette étude constitue une opportunité d'approfondir la compréhension des **interactions entre la normalisation comptable et la gouvernance institutionnelle**, dans un secteur hospitalier où les logiques économiques et sociales se croisent. Elle permet également de renforcer les compétences analytiques en audit, contrôle interne et gestion publique.

b) Intérêt collectif

D'un point de vue collectif, ce travail s'inscrit dans la quête d'une **meilleure gouvernance financière** des hôpitaux publics, à travers une gestion plus rigoureuse, transparente et responsable des ressources. L'application effective du SYSCOHADA favorise la reddition des comptes, la maîtrise budgétaire et la confiance des partenaires techniques et financiers.

c) Intérêt scientifique

Sur le plan scientifique, la recherche vise à enrichir la **littérature sur la normalisation comptable en contexte africain**, notamment dans le champ hospitalier, encore peu exploré par les chercheurs en sciences de gestion. Elle propose une lecture critique du rôle de la standardisation comme **outil de gouvernance**, en interrogeant sa capacité réelle à transformer les pratiques financières publiques.

4. Problématique

La question centrale à laquelle ce mémoire entend répondre peut-être formulée ainsi :

Comment la standardisation comptable conforme au SYSCOHADA révisé influence-t-elle la gouvernance financière d'un hôpital de premier niveau : étude de cas de l'hôpital de Mfilou, au regard des défis liés à sa mise en œuvre ?

Cette problématique met en évidence trois dimensions interdépendantes :

- la **conformité normative**, traduisant le degré d'alignement du système comptable sur les prescriptions du SYSCOHADA ;
- la **gouvernance financière**, mesurée à travers la transparence, la fiabilité et la redevabilité des pratiques comptables ;
- et les **défis organisationnels**, qui renvoient aux contraintes humaines, technologiques et institutionnelles freinant la mise en œuvre effective de la standardisation.

5. Hypothèses de travail

- **H1** : Un niveau élevé de conformité du système comptable de l'hôpital de Mfilou aux prescriptions du SYSCOHADA révisé améliore la transparence, la fiabilité et la redevabilité de l'information financière, contribuant ainsi à une meilleure gouvernance financière.
- **H2** : Les contraintes humaines, technologiques et institutionnelles limitent l'application effective de la standardisation comptable conforme au SYSCOHADA révisé et réduisent son impact positif sur la qualité des pratiques de gouvernance financière à l'hôpital de Mfilou.

6. Méthodologie

L'approche méthodologique mobilisée s'appuie sur trois axes complémentaires :

- **Méthodes** : descriptive (présentation du cadre institutionnel), analytique (évaluation de la conformité) et comparative (mise en parallèle des normes SYSCOHADA et des pratiques observées) ;
- **Techniques de collecte** : entretiens avec les responsables financiers, observation directe des procédures comptables et analyse documentaire (états financiers, plan comptable, manuels de procédures internes) ;
- **Cadre spatio-temporel** : Hôpital de l'Amitié Sino-Congolaise de Mfilou, sur la période 2024.

Cette démarche vise à produire un **diagnostic empirique rigoureux**, fondé sur une triangulation des sources et une confrontation entre les prescriptions normatives et la réalité organisationnelle du terrain.

7. Structure du travail

Pour répondre de manière systématique à la problématique posée, le mémoire s'articule autour de **deux grandes parties complémentaires** :

- **Première partie : Approche théorique**

Elle établira le cadre conceptuel et normatif de la standardisation comptable, en mettant en évidence ses fondements, ses finalités et son rôle stratégique dans la gouvernance financière hospitalière.

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

Elle portera sur l'étude empirique du cas de l'Hôpital de l'Amitié Sino-Congolaise de Mfilou, à travers l'évaluation du niveau de conformité au SYSCOHADA, la vérification des hypothèses et la proposition de mesures d'amélioration en matière de structuration et de gouvernance financière.

Cette recherche s'inscrit dans une perspective de **modernisation de la gestion hospitalière publique** en Afrique centrale. Elle ambitionne de démontrer que la **standardisation**

comptable, loin d'être une simple exigence réglementaire, constitue un **outil stratégique de gouvernance**, susceptible de transformer les pratiques de gestion, de renforcer la confiance des parties prenantes et de promouvoir une culture de performance fondée sur la transparence et la reddition des comptes.

PREMIÈRE PARTIE : APPROCHE THÉORIQUE

Dans toute recherche scientifique rigoureuse, la clarification conceptuelle et la structuration théorique constituent le fondement épistémologique de l'analyse empirique. Comme le soulignent Thiétart (2014) et Koenig (1993), l'élaboration d'un cadre conceptuel permet d'ordonner les concepts, de circonscrire les variables de recherche et de donner sens aux observations empiriques. C'est dans cette perspective que s'inscrit la première partie de ce travail, qui vise à établir les assises conceptuelles et théoriques de la relation entre standardisation comptable et gouvernance financière hospitalière.

En sciences de gestion, l'analyse des phénomènes organisationnels requiert une articulation cohérente entre les concepts, les cadres normatifs et les dynamiques institutionnelles (Bourguignon, 1996 ; Charreaux, 1997). Ainsi, avant toute investigation empirique de la conformité d'un système comptable hospitalier au SYSCOHADA révisé, il importe de préciser les notions clés structurant l'étude : hôpital de premier niveau, comptabilité hospitalière, gouvernance financière et standardisation comptable en contexte africain.

Cette démarche s'inscrit dans une approche systémique de l'organisation, selon laquelle les hôpitaux publics fonctionnent comme des systèmes ouverts traversés par des logiques multiples — médicale, administrative, financière et sociale (Mintzberg, 1982 ; Crozier & Friedberg, 1977). Dans ce cadre, la gouvernance financière dépasse la simple application de procédures comptables pour devenir un mécanisme de pilotage stratégique visant la transparence, la redevabilité et la performance (Jensen & Meckling, 1976 ; Charreaux, 2000).

La standardisation comptable apparaît dès lors comme un processus de rationalisation normative destiné à garantir la comparabilité et la fiabilité de l'information financière (Colasse, 2010 ; Richard, 2012). Dans l'espace OHADA, le SYSCOHADA révisé (2017) renforce cette orientation en proposant un cadre conceptuel unifié, inspiré des standards internationaux tout en étant adapté aux réalités africaines, conférant à la comptabilité un rôle central dans la gouvernance publique.

Appliquée au contexte hospitalier, cette normalisation soulève des enjeux spécifiques. L'hôpital de premier niveau, structure de proximité assurant les soins essentiels (OMS, 2018), se situe à

l'interface des impératifs de service public et des exigences de performance managériale (Mintzberg, 1997). Dans ce contexte, la comptabilité hospitalière constitue à la fois un outil d'information financière et un instrument de pilotage et de gouvernance (Bouquin, 2006 ; Naro & Travaillé, 2010).

L'analyse de la relation entre standardisation comptable et gouvernance financière mobilise ainsi un cadre théorique interdisciplinaire, combinant la théorie de l'agence, la théorie de la légitimité et les approches néo-institutionnelles de la comptabilité (Jensen & Meckling, 1976 ; Suchman, 1995 ; DiMaggio & Powell, 1983). Ces approches permettent de comprendre les logiques d'adoption des normes comptables et leurs effets sur la transparence et la performance organisationnelle.

En définitive, cette première partie a pour ambition de poser les fondements conceptuels et théoriques de l'étude à travers deux chapitres complémentaires : l'un consacré à la clarification des concepts et du cadre normatif du SYSCOHADA révisé, l'autre à une revue critique de la littérature. Cette démarche permettra de délimiter le champ scientifique de la recherche, d'identifier les lacunes théoriques et de positionner le présent travail dans les débats contemporains sur la gouvernance financière des hôpitaux publics africains.

CHAPITRE PREMIER : CLARIFICATION DES CONCEPTS ET REVUE DE LITTÉRATURE

Toute recherche scientifique rigoureuse se fonde sur un effort de clarification conceptuelle préalable. Selon **Thiétart (2014)**, la précision des concepts conditionne la validité théorique et empirique de tout travail en sciences de gestion, car elle permet de construire un langage analytique partagé et d'éviter les ambiguïtés d'interprétation. Dans cette perspective, ce premier chapitre vise à définir les notions clés structurant la présente étude, à savoir : **l'hôpital de premier niveau**, la **comptabilité hospitalière**, la **gouvernance financière**, ainsi que la **standardisation comptable** et le **cadre normatif du SYSCOHADA révisé**.

Par ailleurs, une **revue de littérature ciblée** permettra de situer la recherche dans le champ scientifique de la gouvernance financière hospitalière et de la normalisation comptable en contexte africain. Cette revue ne se limite pas à une simple énumération des travaux antérieurs, mais procède à une lecture critique des principales contributions académiques, afin de dégager les apports, les limites et la position originale de notre étude.

Ce chapitre s'articule autour de deux grandes sections : la première porte sur la **définition des concepts fondamentaux et liés à la standardisation comptable**, et la seconde sur la **revue de littérature** relative aux travaux empiriques et théoriques antérieurs.

I. DÉFINITION DES CONCEPTS

Toute démarche scientifique rigoureuse repose, selon **Thiétart (2014)**, sur un travail préalable de conceptualisation, lequel constitue le socle sur lequel s'érige la cohérence théorique et méthodologique de la recherche. Dans le champ des sciences de gestion, cette étape de clarification conceptuelle ne se limite pas à une simple définition terminologique : elle vise à **structurer un cadre de référence opératoire**, en reliant les notions clés du sujet à leurs fondements épistémologiques, institutionnels et pratiques.

Ainsi, la présente section se donne pour finalité de circonscrire les principaux concepts mobilisés dans cette étude, en les articulant autour de deux axes majeurs : d'une part, les **concepts fondamentaux** qui structurent la problématique de la gouvernance financière hospitalière, et d'autre part, les **concepts relatifs à la standardisation comptable**, dont la maîtrise conditionne la qualité, la comparabilité et la transparence de l'information financière.

Le premier axe s'attache à éclairer la **nature organisationnelle et fonctionnelle de l'hôpital de premier niveau**, perçu comme une entité de service public à vocation sociale et sanitaire, mais confrontée à des exigences croissantes de performance et de rationalité économique. En s'appuyant sur la typologie organisationnelle de **Mintzberg (1997)** et les apports du **New Public Management** (Hood, 1991 ; Kettunen, 2017), cette sous-partie mettra en lumière la spécificité du management hospitalier et la nécessité d'un pilotage intégré des ressources.

Dans ce cadre, la **comptabilité hospitalière** apparaît comme un **instrument stratégique de gouvernance**, à la fois outil de reddition des comptes, de transparence financière et de soutien à la décision. Selon **Colasse (2010)** et **Bouquin (2006)**, elle dépasse la simple fonction d'enregistrement pour devenir un **vecteur d'efficience organisationnelle** et de **légitimation institutionnelle** dans la sphère publique, particulièrement lorsque les ressources proviennent de financements étatiques ou partenariaux.

Enfin, l'analyse de la **gouvernance financière**, inspirée des travaux de **Jensen et Meckling (1976)** et approfondie par **Charreaux (1997)**, permettra d'identifier les mécanismes de régulation, de transparence et de redevabilité qui encadrent la gestion hospitalière. Dans le contexte des établissements publics de santé, cette gouvernance vise à équilibrer les impératifs de performance économique et les exigences de mission sociale, par l'entremise d'outils comptables et de contrôle interne fiables (Lapsley, 2009 ; OECD, 2015).

Le second axe portera sur les **concepts liés à la standardisation comptable**, en abordant la **notion, la portée et les implications du SYSCOHADA révisé**. Dans une logique d'harmonisation régionale, la normalisation comptable, telle que l'expliquent **Colasse (2010)** et **Richard (2012)**, apparaît comme un levier institutionnel de bonne gouvernance et de comparabilité inter-organisationnelle. L'adoption du **SYSCOHADA révisé (CNC-OHADA, 2017)** consacre ainsi une dynamique de modernisation et de professionnalisation de la comptabilité en Afrique francophone, notamment dans le secteur public hospitalier.

L'examen du rôle de la standardisation dans la **fiabilité et la comparabilité de l'information financière**, à la lumière des travaux de **Hopwood (1983)**, **Power (1997)** et **Lapsley & Wright (2004)**, permettra de montrer que la normalisation ne constitue pas une simple contrainte réglementaire, mais bien un **instrument de légitimation et de performance**, au service d'une gouvernance hospitalière efficiente et transparente.

En somme, cette première section ambitionne d'établir un **cadre conceptuel intégré**, reliant les dimensions organisationnelle, comptable et normative du management hospitalier. Elle jette les bases analytiques nécessaires à la compréhension des interactions entre **structure hospitalière, pratiques comptables et dispositifs de gouvernance**, qui seront au cœur des développements théoriques et empiriques ultérieurs.

1.1. Concepts fondamentaux du sujet

Le présent point vise à expliciter les concepts fondamentaux qui structurent l'analyse de la gouvernance financière hospitalière, en articulant la compréhension de l'hôpital de premier niveau, en tant qu'entité organisationnelle polyvalente et orientée vers le service public, avec celle de la comptabilité hospitalière et de la gouvernance financière, ces dernières constituant des instruments stratégiques de pilotage, de transparence et de redevabilité dans un contexte de rareté des ressources et de complexification des exigences managériales (Mintzberg, 1997 ; Colasse, 2010 ; Charreaux, 1997 ; Kettunen, 2017).

1.1.1. Notion d'hôpital de premier niveau : caractéristiques et spécificités organisationnelles

L'**Organisation mondiale de la Santé (OMS, 2018)** définit l'hôpital de premier niveau comme une structure sanitaire de base, assurant les soins de santé essentiels, la référence de première intention et le maillon intermédiaire entre les centres de santé primaires et les hôpitaux de référence. Il s'agit d'un établissement à vocation polyvalente, destiné à garantir l'accessibilité et la continuité des soins pour les populations locales.

Sur le plan organisationnel, l'hôpital de premier niveau combine des **missions cliniques, sociales et administratives**, traduisant une logique de **service public** orientée vers la satisfaction des besoins collectifs plutôt que la recherche du profit. En sciences de gestion publique, **Mintzberg (1997)** qualifie ce type d'organisation de *bureaucratie professionnelle*, caractérisée par une forte spécialisation technique, un encadrement hiérarchique limité et une coordination fondée sur la standardisation des compétences.

Cependant, la complexité croissante des enjeux financiers et la raréfaction des ressources publiques imposent à ces hôpitaux une **mutation vers un management hybride**, combinant les principes du service public et les outils du management privé (Kettunen, 2017). Cette transformation a pour corollaire la nécessité d'une **gouvernance financière rationnelle**, fondée sur des pratiques comptables normalisées, transparentes et comparables.

1.1.2. Comptabilité hospitalière : objectifs, missions et particularités

La **comptabilité hospitalière** constitue un instrument central de gestion, de contrôle et de transparence dans les institutions de santé. Selon **Colasse (2010)**, la comptabilité, en tant que système d'information, a pour mission de produire une image fidèle de la situation financière et patrimoniale d'une entité, tout en servant de support à la décision managériale. Dans le cas hospitalier, elle répond à une double finalité :

1. **Finalité administrative**, orientée vers la reddition des comptes et la conformité réglementaire ;
2. **Finalité managériale**, visant à soutenir la planification, le contrôle de gestion et l'évaluation de la performance.

Bouquin (2006) insiste sur le rôle stratégique de la comptabilité hospitalière dans la rationalisation des coûts et l'allocation optimale des ressources, particulièrement dans un contexte de contraintes budgétaires. Contrairement à la comptabilité commerciale, la comptabilité hospitalière doit intégrer la dimension **non marchande** des activités de soins, ce qui complexifie la mesure de la performance, souvent multidimensionnelle (financière, sociale, médicale).

Ainsi, la comptabilité hospitalière constitue non seulement un **outil de pilotage**, mais également un **vecteur de légitimation institutionnelle**, dans la mesure où elle traduit la capacité de l'hôpital à gérer de manière transparente les fonds publics mis à sa disposition (Naro & Travaillé, 2010).

1.1.3. Gouvernance financière : définition, principes et mécanismes de pilotage

La **gouvernance financière** désigne l'ensemble des mécanismes, des processus et des structures visant à assurer la gestion efficiente, transparente et responsable des ressources financières d'une organisation. **Charreaux (1997)** la définit comme un système de régulation interne et externe destiné à aligner les comportements des dirigeants sur les objectifs de performance et d'intérêt général.

Inspirée des travaux fondateurs de **Jensen & Meckling (1976)** sur la *théorie de l'agence*, la gouvernance financière s'attache à réduire les asymétries d'information entre les gestionnaires et les parties prenantes, notamment l'État, les partenaires techniques et les usagers. Elle s'appuie sur trois principes clés :

- **Transparence**, garantissant la diffusion d'informations fiables et accessibles ;
- **Redevabilité**, exigeant la justification de l'usage des ressources publiques ;
- **Contrôle**, assurant la conformité et la performance des opérations financières (OECD, 2015).

Dans le contexte hospitalier, la gouvernance financière prend une dimension particulière : elle doit concilier les impératifs de soutenabilité budgétaire avec les exigences éthiques et sociales de la mission de service public. Selon **Lapsley (2009)**, cette gouvernance s'opérationnalise à travers des dispositifs comptables et de contrôle interne, dont la qualité conditionne la confiance des parties prenantes et la crédibilité de l'institution.

1.2. Concepts liés à la standardisation comptable

Le présent point explore les concepts liés à la standardisation comptable, envisagée comme un levier central de gouvernance et de fiabilité de l'information financière, où la normalisation constitue non seulement un instrument de discipline organisationnelle et de transparence économique (Colasse, 2010 ; Richard, 2012), mais aussi un vecteur stratégique de modernisation institutionnelle à travers le SYSCOHADA révisé, lequel, en alignant les pratiques comptables africaines sur les standards internationaux tout en respectant les spécificités locales, favorise la comparabilité, la crédibilité et la légitimation des états financiers, éléments essentiels pour une allocation optimale des ressources et le renforcement de la responsabilité managériale dans les hôpitaux publics (Hopwood, 1983 ; Power, 1997 ; Toko & Nguele, 2020 ; Lapsley & Wright, 2004).

1.2.1. Notion et portée de la normalisation comptable

La **normalisation comptable** peut être définie, selon **Colasse (2010)**, comme l'ensemble des règles, principes et procédures visant à uniformiser la production, la présentation et l'interprétation des informations financières. Elle répond à un double objectif : garantir la **comparabilité** des états financiers et renforcer la **fiabilité** des données comptables, conditionnant ainsi la qualité de la gouvernance.

Pour **Richard (2012)**, la normalisation comptable représente un instrument de gouvernance institutionnelle, dans la mesure où elle encadre les comportements des organisations et favorise la transparence économique. En Afrique francophone, la normalisation s'incarne dans le **SYSCOHADA**, cadre harmonisé de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit

des Affaires (OHADA), qui constitue un pilier de la convergence réglementaire et financière des États membres.

1.2.2. Présentation du SYSCOHADA révisé : innovations, cadre conceptuel et instruments normatifs

Adopté en 2017, le **SYSCOHADA révisé** marque une évolution majeure du système comptable africain. Il introduit un **cadre conceptuel** inspiré des normes internationales IFRS, tout en préservant une adaptation contextuelle aux spécificités économiques et institutionnelles africaines (CNC-OHADA, 2017).

Parmi les innovations majeures, l'on note :

- L'introduction d'un **cadre conceptuel comptable** précisant les objectifs, les principes et les qualités de l'information financière (régularité, sincérité, image fidèle) ;
- L'amélioration des **états financiers** (ajout du tableau des flux de trésorerie et de l'annexe normalisée) ;
- La distinction entre **entités à but lucratif** et **entités à but non lucratif**, ouvrant la voie à une adaptation du référentiel aux structures hospitalières publiques.

Le SYSCOHADA constitue ainsi un **outil de modernisation et de gouvernance**, en ce qu'il permet de renforcer la discipline financière, la transparence et la comparabilité inter-organisationnelle (Toko & Nguele, 2020).

1.2.3. Rôle de la standardisation dans la fiabilité et la comparabilité de l'information financière

La littérature en sciences comptables souligne que la **standardisation** constitue un levier déterminant pour améliorer la **qualité de l'information financière**. Selon **Hopwood (1983)** et **Power (1997)**, la standardisation participe à la construction de la confiance institutionnelle, en transformant la comptabilité en instrument de reddition des comptes et de légitimation sociale.

La **comparabilité** permise par les normes favorise la transparence inter-organisationnelle, tandis que la **fiabilité** améliore la prise de décision et le contrôle externe (Colasse, 2010). En contexte hospitalier, ces dimensions sont cruciales pour garantir une allocation optimale des ressources publiques et renforcer la responsabilité managériale (Lapsley & Wright, 2004).

II. REVUE DE LITTÉRATURE

La revue de littérature s'inscrit dans la démarche d'accumulation et de confrontation des connaissances scientifiques existantes. Elle vise à situer la présente étude dans le champ de la recherche et à identifier les zones d'ombre qui justifient son apport.

2.1. Travaux relatifs à la mise en œuvre du SYSCOHADA dans le secteur public et parapublic

De nombreux chercheurs (Ekoué, 2019 ; Toko, 2020 ; Niyonkuru, 2021) ont analysé la portée du SYSCOHADA dans le secteur public africain. Ces travaux montrent que, malgré son adoption institutionnelle, la mise en œuvre effective du référentiel reste freinée par des contraintes structurelles : faible informatisation, insuffisance de formation et résistances organisationnelles.

Certains auteurs, tels que **Sop (2022)**, soulignent néanmoins les progrès réalisés en matière d'harmonisation et de discipline financière, notamment dans les entreprises publiques et les collectivités locales. Ces études convergent vers l'idée que la standardisation comptable est un vecteur de transparence, mais qu'elle exige un accompagnement institutionnel et une appropriation managériale forte.

2.2. Études empiriques sur la gouvernance financière hospitalière en Afrique subsaharienne

Les travaux de **Lapsley (2009)**, **Naro & Travailé (2010)** et **Kossi (2018)** montrent que la gouvernance hospitalière en Afrique est marquée par un déficit de contrôle interne et une faible culture de performance financière. Les hôpitaux publics souffrent souvent d'un cloisonnement fonctionnel et d'une gestion empirique des ressources.

Cependant, plusieurs études (Nguele, 2020 ; Mavoungou, 2021) mettent en avant les effets positifs de la modernisation comptable et de l'introduction d'outils de gestion intégrés (budgets-programmes, tableaux de bord, audits internes) sur la performance et la reddition des comptes. Ces recherches confirment le lien entre normalisation comptable et gouvernance financière efficace.

2.3. Recherches sur les liens entre normalisation, transparence et performance financière

La littérature contemporaine (Colasse, 2010 ; Power, 1997 ; Richard, 2012) établit un lien direct entre normalisation et performance institutionnelle. En effet, la standardisation améliore la

lisibilité des comptes, réduit les asymétries d'information et renforce la confiance des parties prenantes.

En contexte public, **Hood (1991)**, à travers la *New Public Management*, montre que la transparence comptable constitue un pilier de la performance organisationnelle. La standardisation devient ainsi une composante essentielle de la gouvernance publique moderne, où la responsabilité financière est indissociable de la qualité de l'information.

2.4. Synthèse critique et positionnement de la recherche

De la littérature existante, il ressort que la standardisation comptable et la gouvernance financière sont étroitement liées, mais que leur articulation reste fragile dans les hôpitaux publics africains. Les études soulignent les avancées conceptuelles du SYSCOHADA, mais aussi les défis pratiques liés à sa mise en œuvre.

La présente recherche se positionne dans ce sillage, en apportant une contribution empirique centrée sur le **cas de l'Hôpital de l'Amitié Sino-Congolaise de Mfilou**, afin d'évaluer le niveau de conformité au SYSCOHADA révisé et d'analyser les implications de cette conformité sur la gouvernance financière hospitalière.

Tout compte fait, ce premier chapitre a permis de clarifier les concepts fondamentaux structurant la recherche et de situer l'étude dans le champ scientifique existant. Il en ressort que la **standardisation comptable**, loin d'être une simple exigence technique, s'inscrit comme un **instrument stratégique de gouvernance**, favorisant la transparence, la comparabilité et la performance financière.

La revue de littérature a également révélé la **rareté des analyses appliquées au secteur hospitalier africain**, d'où la pertinence du présent travail, qui ambitionne de combler ce vide empirique par une étude approfondie du cas congolais.

CHAPITRE DEUXIÈME :

GÉNÉRALITÉS SUR LA STANDARDISATION COMPTABLE HOSPITALIÈRE

La standardisation comptable hospitalière s'impose aujourd'hui comme un enjeu stratégique central pour la gouvernance et la performance des établissements de santé publics. Dans un contexte caractérisé par la complexité des flux financiers, la diversité des sources de financement et la multiplicité des parties prenantes, l'adoption de référentiels comptables harmonisés constitue un levier incontournable pour garantir la fiabilité, la comparabilité et la transparence de l'information financière. Comme le souligne Colasse (2010), la normalisation comptable dépasse la simple dimension technique : elle représente un instrument institutionnel structurant les comportements organisationnels et orientant les processus décisionnels, tout en consolidant la légitimité et la crédibilité des entités publiques.

Le SYSCOHADA révisé, adopté en 2017, illustre parfaitement cette dynamique de rationalisation et d'harmonisation. En intégrant un cadre conceptuel inspiré des normes internationales IFRS et en introduisant des instruments normatifs tels que le tableau des flux de trésorerie et l'annexe normalisée, ce système comptable harmonisé fournit aux hôpitaux publics africains les outils nécessaires pour articuler planification budgétaire, contrôle interne et pilotage stratégique (Richard, 2012 ; Toko & Nguete, 2020). Il constitue ainsi un socle juridique et institutionnel capable de renforcer la transparence inter-organisationnelle et de faciliter la reddition de comptes, tout en tenant compte des contraintes économiques et structurelles propres au contexte africain.

Par ailleurs, la littérature en sciences de gestion met en exergue l'articulation indissociable entre normalisation, contrôle interne et performance institutionnelle. Hopwood (1983) et Power (1997) démontrent que la standardisation réduit les asymétries d'information et améliore la fiabilité des données, ce qui conditionne directement la qualité de la prise de décision et l'efficacité du pilotage organisationnel. Dans le cadre hospitalier, cette articulation se traduit par une meilleure allocation des ressources publiques, un renforcement de la responsabilité managériale et une consolidation de la confiance des parties prenantes (Lapsley & Wright, 2004).

Enfin, si la standardisation comptable génère des effets positifs significatifs sur la qualité et la transparence de l'information, ainsi que sur la gouvernance et la performance managériale, sa mise en œuvre dans les hôpitaux publics africains demeure confrontée à des limites et contraintes notables. La faible informatisation, le déficit de formation du personnel et la résistance au changement organisationnel constituent autant d'obstacles à l'appropriation complète du SYSCOHADA (Ekoué, 2019 ; Niyonkuru, 2021 ; Sop, 2022). Cependant, la convergence des recherches souligne que ces défis ne diminuent en rien le rôle catalyseur de la standardisation dans la modernisation et la professionnalisation de la gestion hospitalière.

Ainsi, ce chapitre vise à présenter de manière systématique les **fondements, perspectives et impacts de la standardisation comptable dans les hôpitaux publics africains**, en mettant en lumière les interactions entre normes comptables, contrôle interne et performance, ainsi que les enjeux pratiques de leur mise en œuvre dans un environnement institutionnel spécifique.

I. PERSPECTIVES ET FONDEMENTS DE LA NORMALISATION

La section 1 s'attache à examiner les **perspectives et fondements de la normalisation comptable hospitalière**, en soulignant son rôle stratégique dans la gouvernance des établissements publics de santé, où la complexité des flux financiers et la pluralité des acteurs impliquent une information fiable, comparable et transparente ; elle met en lumière l'articulation entre standardisation, cadre juridique et institutionnel, et contrôle interne, en tant que leviers conjoints de performance organisationnelle et de légitimation institutionnelle, conformément aux travaux de Colasse (2010), Hopwood (1983) et Power (1997).

1.1. La standardisation comptable comme levier stratégique de gouvernance hospitalière

La standardisation comptable constitue un instrument stratégique fondamental pour la gouvernance et le pilotage des hôpitaux publics, dans la mesure où elle permet de rationaliser la production, la présentation et l'interprétation des informations financières. Selon Colasse (2010), la normalisation ne se limite pas à un ensemble de règles techniques : elle est un vecteur institutionnel orientant les comportements organisationnels et structurant la prise de décision, tout en renforçant la crédibilité et la légitimité des entités publiques. Dans le contexte hospitalier, marqué par la coexistence d'objectifs sociaux et économiques, l'adoption de référentiels harmonisés tels que le SYSCOHADA révisé (CNC-OHADA, 2017) permet d'assurer une allocation efficiente des ressources, de renforcer la reddition de comptes et de soutenir la performance financière et organisationnelle.

1.2. Le cadre juridique et institutionnel du SYSCOHADA

Le SYSCOHADA, en tant que système comptable harmonisé applicable aux entités publiques et parapubliques des États membres de l'OHADA, constitue un socle normatif garantissant la comparabilité des informations financières et la transparence inter-organisationnelle (Richard, 2012 ; Toko & Nguele, 2020). La révision de 2017 a introduit un cadre conceptuel aligné sur les normes IFRS, tout en préservant une adaptation aux spécificités économiques et institutionnelles africaines. Parmi les instruments clés, on relève le tableau des flux de trésorerie et l'annexe normalisée, qui permettent d'articuler la planification, le suivi budgétaire et le contrôle interne, tout en facilitant la production de rapports fiables et transparents pour les autorités de tutelle et les partenaires financiers.

1.3. Articulation entre normalisation, contrôle interne et performance

La littérature en sciences de gestion montre que la normalisation comptable et le contrôle interne forment un couple indissociable pour améliorer la performance institutionnelle. Hopwood (1983) et Power (1997) soulignent que la standardisation réduit les asymétries d'information, renforce la fiabilité des données et facilite l'exécution des procédures de contrôle de gestion. En contexte hospitalier, cette articulation conditionne directement la performance financière, la capacité de planification et la qualité de la prise de décision managériale, contribuant ainsi à l'optimisation de l'allocation des ressources publiques et à la consolidation de la confiance des parties prenantes (Lapsley & Wright, 2004).

II. IMPACTS ET INCIDENCES DE LA STANDARDISATION

La présente section s'attache à analyser les **impacts et incidences de la standardisation comptable** dans le secteur hospitalier, en mettant en exergue la manière dont l'adoption de normes harmonisées, telles que le SYSCOHADA révisé, influe sur la qualité, la transparence et la fiabilité de l'information financière, tout en conditionnant la performance organisationnelle, la gouvernance et la prise de décision stratégique ; elle examine également les limites structurelles et managériales qui peuvent entraver l'appropriation effective de ces référentiels, soulignant ainsi que la standardisation, au-delà de sa portée normative, constitue un levier indispensable de modernisation, de professionnalisation et de légitimation institutionnelle des hôpitaux publics africains, conformément aux analyses de Colasse (2010), Richard (2012), Bouquin (2006) et Lapsley (2009).

2.1. Effets sur la qualité et la transparence de l'information financière

L'adoption de normes comptables harmonisées, telles que le SYSCOHADA, améliore significativement la qualité et la transparence de l'information financière hospitalière. En uniformisant la production et la présentation des états financiers, la standardisation facilite la comparabilité inter-organisationnelle et renforce la crédibilité des données communiquées aux autorités de tutelle et aux partenaires financiers (Colasse, 2010 ; Richard, 2012). Cette fiabilité accrue constitue un socle indispensable pour la gouvernance hospitalière, permettant l'instauration de mécanismes de reddition de comptes plus efficaces et la rationalisation des décisions stratégiques.

2.2. Incidences sur la gouvernance, la planification et la prise de décision

La standardisation constitue un levier d'efficacité managériale et de performance organisationnelle. Elle structure le processus décisionnel en fournissant des informations comparables et pertinentes pour l'allocation optimale des ressources et la rationalisation des coûts (Bouquin, 2006 ; Lapsley, 2009). Elle favorise également la transparence financière et la légitimation institutionnelle, renforçant la confiance des usagers et des partenaires externes (Naro & Travaillé, 2010). Par ailleurs, elle facilite l'intégration d'outils de pilotage tels que les budgets-programmes et les tableaux de bord, contribuant à l'amélioration globale de la performance hospitalière et au renforcement de la responsabilité managériale.

2.3. Limites et contraintes de la mise en œuvre du SYSCOHADA

Malgré ses avantages conceptuels, la mise en œuvre du SYSCOHADA dans les hôpitaux publics africains se heurte à des contraintes structurelles et organisationnelles. Les recherches empiriques (Ekoué, 2019 ; Niyonkuru, 2021 ; Sop, 2022) identifient notamment la faible informatisation, le déficit de formation du personnel comptable et la résistance au changement organisationnel comme principaux obstacles à l'appropriation des normes. Ces limites peuvent restreindre l'efficacité des dispositifs de transparence et de performance financière. Néanmoins, la littérature converge vers l'idée que la standardisation demeure un catalyseur essentiel de modernisation et de professionnalisation de la gestion hospitalière, sous réserve d'un accompagnement institutionnel et managérial adéquat.

En définitive, la standardisation comptable hospitalière, telle que matérialisée par le SYSCOHADA révisé, se révèle être un levier stratégique de gouvernance et de performance, garantissant la fiabilité, la comparabilité et la transparence de l'information financière. Si elle

favorise l'optimisation du contrôle interne, la planification budgétaire et la reddition de comptes, son efficacité demeure conditionnée par la formation du personnel, l'informatisation des processus et l'adaptation aux contraintes locales. La consolidation de ces fondements normatifs apparaît ainsi comme une condition sine qua non pour améliorer la gouvernance et la performance des hôpitaux publics africains.

SECONDE PARTIE : APPROCHE PRATIQUE OU ANALYTIQUE

Cette seconde partie s'inscrit dans une démarche empirique et analytique visant à confronter les fondements théoriques et normatifs développés précédemment aux pratiques comptables et financières observées à l'Hôpital de l'Amitié Sino-Congolaise de Mfilou. Elle a pour objectif d'apprécier le degré de mise en œuvre effective des prescriptions du SYSCOHADA révisé et d'en analyser les effets sur la gouvernance financière, la reddition des comptes et la performance organisationnelle.

Dans une perspective de sciences de gestion, l'étude repose sur une analyse de terrain structurée, articulée autour de la présentation institutionnelle de l'hôpital, de l'examen empirique des données comptables et financières, et de l'évaluation du niveau de conformité du dispositif comptable aux exigences normatives, notamment en matière de transparence, de traçabilité et de régularité budgétaire. Cette approche s'inscrit dans la lignée des travaux de Bouquin (2006) et Colasse (2015), qui soulignent l'importance de l'articulation entre normes comptables et pratiques effectives.

Sur le plan méthodologique, la recherche adopte une approche qualitative et descriptive fondée sur la triangulation des sources, combinant analyse documentaire, observations directes et entretiens auprès des acteurs clés de la gestion financière. L'utilisation d'outils d'audit et de tableaux de conformité garantit la fiabilité et la validité des résultats empiriques.

L'analyse intègre également les contraintes structurelles propres aux hôpitaux publics africains — déficit d'informatisation, insuffisance de formation du personnel comptable, limitations budgétaires — qui influencent la mise en œuvre de la standardisation comptable. En définitive, cette seconde partie vise à traduire les principes théoriques en propositions opérationnelles, en vue de renforcer la transparence financière, la performance institutionnelle et la gouvernance au sein de l'Hôpital de l'Amitié Sino-Congolaise de Mfilou.

CHAPITRE PREMIER :

PRÉSENTATION DE LA STRUCTURE ET CADRE MÉTHODOLOGIQUE

Ce premier chapitre établit les fondations empiriques et méthodologiques de la recherche en présentant, d'une part, l'**Hôpital de l'Amitié Sino-Congolaise de Mfilou (HASC-M)** en tant qu'organisation hospitalière publique inscrite dans le champ de la coopération sino-africaine, et, d'autre part, le **dispositif méthodologique** ayant encadré la collecte, le traitement et l'analyse des données relatives à son système comptable et financier. Il vise ainsi à situer l'étude dans son **contexte institutionnel, organisationnel et normatif**, tout en explicitant la démarche scientifique retenue pour évaluer la **conformité du dispositif comptable de l'hôpital au SYSCOHADA révisé** et pour apprécier son degré d'adéquation aux principes contemporains de **gouvernance financière, de transparence et de performance organisationnelle**.

I. PRÉSENTATION DE L'HÔPITAL DE L'AMITIÉ SINO-CONGOLAISE DE MFILOU

Cette première section se consacre à la présentation institutionnelle et fonctionnelle de l'**Hôpital de l'Amitié Sino-Congolaise de Mfilou (HASC-M)**, considéré comme un modèle emblématique de la coopération sanitaire sino-congolaise et un maillon essentiel du système public de santé au Congo. Elle vise à exposer, dans une perspective analytique, les **fondements historiques, juridiques et organisationnels** de l'établissement, tout en mettant en lumière les **caractéristiques structurelles, financières et comptables** qui encadrent son fonctionnement. Cette contextualisation, à la fois descriptive et critique, permet de situer le HASC-M dans le cadre normatif du **SYSCOHADA révisé (2018)** et d'appréhender les dynamiques internes de sa **gouvernance hospitalière**, préalable indispensable à l'évaluation de la conformité et de la performance de son dispositif comptable.

1.1. Historique, statut juridique et mission sanitaire

L'**Hôpital de l'Amitié Sino-Congolaise de Mfilou (HASC-M)** constitue une infrastructure sanitaire emblématique de la coopération entre la **République du Congo** et la **République Populaire de Chine**. Issu d'un **accord de don** consenti par la partie chinoise, ce projet hospitalier de **98 lits** a été conçu pour servir d'**hôpital de base**, c'est-à-dire de **structure de première référence** au sens de la typologie de l'Organisation Mondiale de la Santé (OMS).

Le lancement des travaux, intervenu le **9 août 2011**, sous la supervision du Ministre d'État Florent Tsiba, a concrétisé une volonté politique d'améliorer l'accès aux soins de santé secondaires dans le **7^e arrondissement de Brazzaville**, plus précisément dans la circonscription de **Mfilou-Ngamaba**, peuplée de plus de **235 000 habitants**.

L'hôpital est juridiquement rattaché au **Ministère de la Santé et de la Population**, et relève du statut d'**établissement public à caractère administratif (EPA)**, doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Ce statut, conforme au cadre institutionnel congolais des hôpitaux publics, lui confère la capacité d'exécuter des actes de gestion financière, de passer des conventions et de percevoir des recettes propres, sous réserve du respect des normes de comptabilité publique et du **SYSCOHADA révisé (Acte uniforme du 1er janvier 2018)**.

Sa mission principale consiste à **assurer une couverture sanitaire intégrée** aux populations du district sanitaire de Mfilou, en offrant des soins médicaux, chirurgicaux, obstétriques et pédiatriques de niveau secondaire, tout en contribuant à la formation continue du personnel paramédical et à la promotion de la santé communautaire.

L'hôpital s'inscrit donc dans la logique d'un **service public hospitalier**, défini comme une entité à but non lucratif, dont la finalité première n'est pas la rentabilité économique, mais la **satisfaction d'un besoin collectif vital** (Ngantchou, 2021).

1.2. Organisation administrative, médicale et financière

L'organisation interne de l'HASC-M repose sur une architecture fonctionnelle articulée autour de trois grands pôles : **administratif, médico-technique et financier**.

- **Le pôle administratif** regroupe la direction générale, le secrétariat, les services de ressources humaines, la logistique et le service économique et financier.
- **Le pôle médical** comprend les départements de médecine interne, de chirurgie, de gynécologie-obstétrique, de pédiatrie, de néonatalogie et d'urgences.
- **Le pôle médico-technique** intègre la radiologie, le laboratoire, la banque de sang, la scannographie, la pharmacie et le bloc opératoire.

D'un point de vue architectural, l'établissement se compose de **huit bâtiments** distribués selon une configuration en « L », favorisant la circulation des patients et la proximité entre les services.

Le **Service Économique et Financier (SEF)**, cœur névralgique de la gestion, joue un rôle central dans le **pilotage des flux budgétaires**. Il a pour missions :

- la **collecte et la sécurisation des recettes** (prestations médicales, hospitalisations, ventes de médicaments, etc.) ;
- la **préparation et l'exécution des dépenses** ;
- la **gestion de la trésorerie et des relations bancaires** ;
- la **production des états comptables et du bilan annuel**.

Cependant, l'observation révèle une gouvernance encore **hiérarchiquement centralisée**, où la **décision financière dépend fortement du Directeur Général**, ce qui rejoint les constats de **Tchouassi (2020)** sur la « personnalisation des circuits décisionnels » dans les hôpitaux publics d'Afrique francophone.

1.3. Description du système comptable actuel et des pratiques en vigueur au HASC-M

Le système comptable actuellement en vigueur à l'Hôpital de l'Amitié Sino-Congolaise de Mfilou (HASC-M) se caractérise par un fonctionnement essentiellement empirique et faiblement formalisé. Il repose principalement sur l'utilisation d'outils bureautiques rudimentaires, en particulier le tableur Microsoft Excel, pour le suivi des flux financiers liés aux recettes et aux dépenses. Ce dispositif traduit l'adoption d'un **principe de comptabilité en partie simple**, méthode élémentaire d'enregistrement des opérations financières, davantage orientée vers le suivi de la trésorerie que vers une représentation exhaustive de la situation patrimoniale de l'établissement.

1.3.1. Collecte et traçabilité des recettes

Les recettes de l'hôpital sont centralisées au niveau de la caisse principale, selon un mécanisme de perception fondé sur un système de **triple émission de reçus** : une souche conservée par le caissier, un duplicata destiné au service prestataire et un exemplaire remis au patient. Bien que sommaire, ce dispositif permet d'assurer un minimum de traçabilité documentaire des encaissements, en conformité partielle avec le principe de régularité et de justification des opérations financières tel que rappelé par le cadre conceptuel du SYSCOHADA (§ 32-38).

À la fin de chaque journée comptable, les opérations de caisse font l'objet d'un état récapitulatif (RECAP), recensant le nombre de reçus émis, les montants collectés et leur ventilation par

service. Les recettes ainsi consolidées sont transmises au Gestionnaire, chargé de leur conservation temporaire dans un coffre sécurisé, avant leur dépôt auprès de l'établissement bancaire partenaire.

Toutefois, l'enregistrement des opérations demeure limité à une **logique de flux**, caractéristique de la comptabilité en partie simple. Chaque transaction est inscrite soit comme une recette, correspondant à une entrée de fonds, soit comme une dépense, traduisant une sortie de trésorerie, sans recours aux mécanismes de débit et de crédit ni à une codification comptable normalisée. Cette pratique, bien que simple et accessible, ne permet pas de retracer de manière systématique les créances, les dettes, ni les engagements financiers de l'hôpital.

1.3.2. Limites du dispositif comptable actuel de l'HASC-H

L'absence d'un logiciel comptable intégré et agréé — tel que TOMPRO, Sage Comptabilité ou un logiciel hospitalier spécialisé — constitue une limite structurelle majeure du système en place. Cette carence entrave la réalisation de rapprochements fiables entre la caisse, la banque et les enregistrements comptables, augmentant ainsi le risque de discontinuité informationnelle et d'erreurs non détectées.

En outre, le recours exclusif à la comptabilité en partie simple empêche la production d'états financiers normalisés conformes au SYSCOHADA révisé. Cette méthode ne permet ni une analyse financière approfondie, ni une vision globale du patrimoine de l'établissement, ce qui limite considérablement la capacité de pilotage financier et de reddition des comptes. Si la simplicité, la rapidité d'exécution et le faible coût de gestion constituent des avantages non négligeables, ces derniers s'avèrent inadaptés aux exigences de gouvernance financière d'un hôpital public, structure de taille significative et gestionnaire de fonds publics.

Ainsi, le système comptable actuel de l'HASC-M, fondé sur le principe de la partie simple, apparaît insuffisant au regard des exigences contemporaines de transparence, de fiabilité et de performance financière. Cette situation justifie la nécessité d'une transition progressive vers une comptabilité en partie double, conforme au SYSCOHADA révisé, appuyée par un système d'information comptable informatisé et des procédures formalisées.

Tableau n° 1 : présentation du grand livre des recettes de l'hôpital sino-congolais, exercice 2024

DATES	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPTEMBRE	OCTOBRE	NOVEMBRE	DECEMBRE	TOTAL
SERVICES													
ARU													
CONSULTATIONS	700 000	500 000	170 000	700 000	500 000	1 500 000	750 000	550 000	1 000 000	450 000	180 000	350 000	7 350 000
SEJOURS	300 000	450 000	100 000	350 000	450 000	600 000	400 000	350 000	400 000	250 000	250 000	250 000	4 150 000
PORTE 18													
CONSULTATIONS	500 000	350 000	150 000	600 000	120 000	850 000	650 000	400 000	500 000	300 000	100 000	350 000	4 870 000
PORTE 17 MNTAGE LUNETTE													
ACTES	500 000	150 000	300 000	1 000 000	450 000	1 000 000	600 000	300 000	450 000	50 000	230 000	350 000	5 380 000
PORTE 16 CARDIO													
CONSULTATIONS	100 000	200 000	250 000	300 000	250 000	750 000	300 000	500 000	350 000	200 000	250 000	284 900	3 734 900
MEDECINE													
CONSULTATIONS	850 000	550 000	450 000	750 000	200 000	850 000	650 000	650 000	550 000	250 000	120 000	320 000	6 190 000
SEJOURS	300 000	150 000	150 000	100 000	150 000	1 800 000	450 000	300 000	250 000	37 000	50 000	180 000	3 917 000
MATERNITE													
ACCOUCHEMENTS	250 000	300 000	350 000	650 000	350 000	950 000	350 000	600 000	700 000	550 000	250 000	350 000	5 650 000
SEJOURS	33 000	200 000	300 000	400 000	350 000	200 000	250 000	300 000	150 000	250 000	50 000	150 000	2 633 000
STOMATOLOGIE													
CONSULTATIONS	700 000	600 000	450 000	750 000	600 000	700 000	400 000	450 000	500 000	300 000	201 000	200 000	5 851 000
ACTES	600 000	450 000	100 000	250 000	300 000	400 000	150 000	200 000	250 000	250 000	50 000	126 000	3 126 000
ECG													
EXAMENS	120 000	110 000	200 000	450 000	500 000	1 300 000	500 000	500 000	340 000	400 000	245 000	200 000	4 865 000
ACUPONCTURE													
CONSULTATIONS	500 000	350 000	500 000	350 000	350 000	700 000	450 000	400 000	350 000	180 000	45 000	300 000	4 475 000
ACTES	350 000	300 000	400 000	300 000	150 000	300 000	350 000	250 000	250 000	75 000	35 000	300 000	3 060 000
KINE													

CONSULTATIONS	650 000	568 700	700 000	650 000	550 000	750 000	450 000	300 000	600 000	250 000	90 000	350 000	5 908 700
ACTES	250 000	200 000	250 000	200 000	350 000	350 000	350 000	280 000	350 000	25 000	70 000	150 000	2 825 000
	PEDIATRIE												
CONSULTATIONS	950 000	850 000	700 000	800 000	750 000	850 000	350 000	400 000	300 000	350 000	34 000	350 000	6 684 000
SEJOURS	250 000	150 000	350 000	150 000	250 000	300 000	250 000	300 000	150 000	70 000	15 000	130 000	2 365 000
	OPHTHAMALMOLOGIE												
CONSULTATIONS	950 000	1 200 000	950 000	120 000	850 000	150 000	400 000	450 000	500 000	500 000	300 000	450 000	6 820 000
ACTES	500 000	350 000	600 000	350 000	350 000	400 000	500 000	450 000	40 000	100 000	50 000	150 000	3 840 000
	DERMATOLOGIE												
CONSULTATIONS	200 000	150 000	250 000	300 000	250 000	300 000	250 000	75 000	50 000		30 000	250 000	2 105 000
	CHIRURGIE												
CONSULTATIONS	650 000	550 000	800 000	150 000	200 000	450 000	650 000	500 000	560 000	400 000	245 000	350 000	5 505 000
ACTES	350 000	750 000	350 000	500 000	100 000	350 000	250 000	350 000	350 000	60 000	132 000	250 000	3 792 000
SEJOURS	300 000	250 000	350 000	200 000	150 000	200 000	300 000	280 000	250 000	300 000	150 000	200 000	2 930 000
	GYNECOLOGIE												
CONSULTATIONS	560 000	500 000	750 000	400 000	650 000	600 000	400 000	500 000	340 000	500 000	140 000	350 000	5 690 000
ACTES	500 000	350 000	550 000	250 000	350 000	250 000	150 000	225 000	150 000	35 000	80 000	78 000	2 968 000
SEJOURS	350 000	250 000	450 000	100 000	75 000	150 000	130 000	250 000	150 000	150 000	50 000	30 000	2 135 000
	ORL												
CONSULTATIONS	500 000	350 000	450 000	600 000	480 000	800 000	600 000	300 000	500 000	150 000	230 000	158 000	5 118 000
ACTES	300 000	100 000	150 000	300 000	250 000	300 000	410 000	250 000	400 000	25 000	50 000	50 000	2 585 000
BLOC-OPERATOIRE	600 000	500 000	500 000	300 000	340 000	1 050 000	600 000	400 000	550 000	250 000	800 000	350 000	6 240 000
OXYGENE	300 000	250 000	300 000	100 000	75 000	150 000	100 000	300 000	500 000	150 000	250 000	250 000	2 725 000
RADIOLOGIE	650 000	500 000	750 000	750 000	800 000	1 400 000	500 000	350 000	600 000	679 000	1 085 000	1 615 500	9 679 500
SCANNER	300 000	250 000	150 000	400 000	500 000	700 000	200 000	300 000	400 000	-	-	-	3 200 000
LABORATOIRE	850 000	1 200 000	850 000	1 300 000	1 000 000	1 100 000	1 255 500	650 000	850 000	3 448 500	4 018 500	5 196 600	21 719 100

PHARMACIE	950 000	650 000	1 050 000	360 000	1 705 500	155 000	1 300 000	500 000	1 200 000	837 450	2 900 950	3 713 450	15 322 350
GASTRO	250 000	280 000	500 000	600 000	850 000	125 000	500 000	400 000	500 000	350 000	630 000	21 000	5 006 000
ANESTHESIE	300 000	150 000	200 000	400 000	250 000	80 000	250 000	230 000	500 000	-	-	383 000	2 743 000
GESTION DE MALADE	100 000	5 000	500 000	350 000	100 000	50 000	300 000	350 000	100 000	-	3 000	21 000	1 879 000
ECHOGRAPHIE	300 000	200 000	350 000	350 000	400 000	150 000	200 000	200 000	250 000	295 000	25 000	23 000	2 743 000
KOBIKISSA	-	-	-	79 479 000	-	11 075 925	-	-	34 267 000	995 500	26 102 000	-	151 919 425
AUTRE RECETTE	15 000	-	15 000	10 000	16 000	10 000	15 000	10 000	15 000	-	5 500	41 500	153 000
TOTAL	17 678 000	15 213 700	16 685 000	96 419 000	16 361 500	34 145 925	16 910 500	14 350 000	50 462 000	13 462 450	39 541 950	18 621 950	349 851 975

Tableau n° 2 : GRAND LIVRE DES DEPENSES DE L'HÔPITAL SINO-CONGOLAIS, EXERCICE 2024

DATES	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPTEMBRE	OCTOBRE	NOVEMBRE	DECEMBRE	TOTAL
NATURES DE DEPENSES													
FOURNITURE DE BUREAU	796 765	602 250	831 200	725 800	644 000	509 500	517 100	565 500	439 350	330 650	385 350	351 775	6 699 240
FOURNITURE PETIT MATERIEL TECHNIQUE	655 000	-	-	-	-	-	40 500	-	-	-	-	575 000	1 270 500
ENTRETIEN ET REPARATION IMMEUBLE	986 500	749 700	736 200	218 250	1 212 500	216 000	191 500	556 500	178 000	410 200	648 500	140 000	6 243 850
ENTRETIEN TERRAIN	125 000	32 500	177 500	30 000	48 000	-	125 000	-	-	30 000	20 000	87 000	675 000
ENTRETIEN REPARATION MATERIEL DE TRANSPORT	155 500	-	-	-	-	40 000	189 800	260 000	250 000	202 000	286 000	552 000	1 935 300
CARDURANT ET LUBRIFIANT	180 860	2 418 125	1 928 125	2 484 375	2 501 250	1 257 798	1 992 250	1 780 000	2 502 250	1 837 500	1 703 125	2 989 000	23 574 658

INTERESSEMENT DU PERSONNEL QUOTE PART	7 045 794	6 410 630	7 104 804	6 765 461	6 756 690	5 330 120	7 123 774	6 459 073	6 673 260	5 311 968	5 651 198	7 370 035	78 002 807
SALAIRE DU PERSONNEL	1 640 000	1 640 000	1 640 000	1 640 000	1 640 000	1 640 000	1 570 000	1 570 000	1 640 000	1 570 000	1 640 000	1 640 000	19 470 000
APPUI A LA REFERENCE FONDS ASCENDANT A LA DDSSSA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
FONCTIONNEMENT COGES	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
AUTRES PRESTATIONS DE SERVICES AUTRES CHARGES NON VENTILES	144 500	629 373	1 008 500	157 000	75 000	909 150	171 000	968 500	1 075 600	330 000	297 366	552 121	6 318 110
DEPENSES D'INVESTISSEMENT PROJET KIBIKISSA	-	-	-	-	75 788 155	13 305 925	-	995 500	268 410	23 506 795	37 487 163	-	151 351 948
TRANSPORT DU PERSONNEL ADMINISTRATIF	-	-	5 000	-	5 000	-	-	-	-	-	20 000	10 000	40 000
FRAIS DE COMMUNICATION	236 100	166 100	184 150	166 100	235 250	166 100	182 750	182 750	262 800	262 800	182 750	182 750	2 410 400
FOURNITURE MATERIEL INFORMATIQUE	-	-	-	-	-	-	-	-	135 000	-	-	-	135 000
REPARATION MATERIELS INFORMATIQUES	25 000	-	30 000	-	-	-	-	70 000	-	-	-	12 000	137 000

REPARATION MATERIELS TECHNIQUES	-	100 000	-	-	-	-	-	150 000	-	-	-	-	250 000
ACHAT PETIT MOBILIER	145 000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	145 000
FONCTIONNEM ENT GENERAL MENU CAISSE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
INTENDANCE ALIMENTATIO N DES MALADES	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
PRODUITS D'HYGENES	289 000	470 000	105 000	200 000	258 330	78 000	233 330	80 000	162 500	-	80 000	353 330	2 309 490
ACHAT REACTIF FILMS ET FLUIDES MEDICAUX	1 111 500	1 779 500	1 958 500	1 088 500	1 142 500	1 111 000	1 011 000	1 210 500	162 500	760 600	1 284 000	921 500	13 541 600
ACHAT MEDICAMENT ET PRODUIT PHARMACEUTI QUE	2 499 596	2 699 956	2 399 648	1 400 000	1 350 000	1 500 118	1 498 610	1 949 990	1 500 000	699 842	352 000	1 516 575	19 366 335
TOTAL	16 036 115	17 698 134	18 108 627	14 875 486	91 656 675	26 063 711	14 846 614	16 798 313	15 249 670	35 252 355	50 037 452	17 253 086	333 876 238

1.3.3. Limites et fonctionnement du système de comptabilité en partie simple à l'Hôpital Sino-Congolais

La gestion comptable en partie simple présente des limites significatives lorsqu'elle est appliquée à une institution hospitalière telle que l'Hôpital Sino-Congolais. Cette méthode repose sur un enregistrement distinct des recettes et des dépenses, sans établir de lien direct entre les ressources générées et les charges supportées. Or, l'exercice comptable 2024 met en évidence une diversité importante de services générateurs de recettes ainsi qu'une structure de dépenses complexe. Dans ces conditions, la comptabilité en partie simple ne permet ni d'identifier précisément les dépenses rattachées à chaque service, ni d'évaluer leur rentabilité réelle.

Par ailleurs, la comparaison globale des recettes et des dépenses, qui s'élèvent respectivement à 349 851 975 et 333 876 238 pour l'année 2024, ne garantit pas la cohérence financière de l'ensemble des opérations. L'absence du principe d'égalité entre le débit et le crédit rend difficile la détection des erreurs, des omissions ou des irrégularités financières.

En outre, la comptabilité en partie simple ne permet pas une vision fidèle du patrimoine et des engagements financiers de l'hôpital. Elle ne prend pas en compte les dettes, les créances, les immobilisations ni les investissements majeurs, tels que le projet KOBIKISSA, limitant ainsi l'appréciation réelle de la situation financière de l'établissement.

Cette méthode réduit également les capacités d'analyse financière et de prise de décision stratégique. Les variations importantes des recettes et des dépenses observées en 2024 ne peuvent être analysées de manière approfondie, ce qui entrave la planification, le contrôle interne et l'évaluation de la performance financière.

Enfin, le caractère sommaire de la comptabilité en partie simple accroît les risques de manque de transparence et de mauvaise gouvernance, particulièrement dans un contexte hospitalier marqué par l'importance des ressources financières et la multiplicité des activités. Ainsi, au regard de la complexité financière de l'Hôpital Sino-Congolais, la comptabilité en partie simple apparaît inadaptée, tandis que la comptabilité en partie double offrirait un cadre plus fiable, plus transparent et mieux adapté aux exigences de gestion moderne.

a) Processus d'engagement et d'exécution des dépenses

Les dépenses suivent un circuit hiérarchisé impliquant :

1. Les services émetteurs [formulation du besoin auprès du service Logistique intendance et maintenance (SLIM)] ;
2. Le SLIM transfère les états de besoins auprès du SEF
3. Le SEF établit les ordres de décaissement qui sont soumis auprès du DG pour approbation et signature;
4. Le Gestionnaire (exécution et décaissement).

Chaque opération est soumise à un **Ordre de Décaissement (OD)**, revêtu de **trois signatures** obligatoires. Cette procédure témoigne d'une **volonté de contrôle interne** mais souffre d'un **manque de fluidité et de dématérialisation**.

Les dépenses les plus fréquentes concernent l'achat de médicaments, de consommables médicaux et la maintenance des équipements. L'absence de plan de trésorerie formalisé rend la **prévision financière aléatoire**, ce qui s'écarte du principe de **prudence et de périodicité** défendu par le SYSCOHADA.

b) Ressources humaines et financement

Le modèle de gestion hospitalière observé repose sur un **financement mixte** :

- subventions publiques de l'État congolais,
- appui technique et matériel de la Chine,
- recettes d'exploitation internes,
- dons ponctuels d'organisations non gouvernementales (« kobikissa »).

Ce **modèle hybride** illustre le « pluralisme financier » typique des hôpitaux africains en transition, décrit par **Ngantchou (2021)**, où la soutenabilité repose sur un équilibre instable entre aides extérieures et recettes propres.

c) Limites observées

L'analyse met en évidence plusieurs dysfonctionnements structurels :

- faible automatisation du contrôle interne ;

- absence de manuel de procédures comptables ;
- dépendance à la validation hiérarchique ;
- absence de système d'archivage électronique ;
- confusion entre gestion administrative et gestion financière.

Ainsi, le système en place, bien qu'opérationnel, demeure **partiellement conforme au SYSCOHADA révisé**, notamment dans les domaines du **classement des comptes, de la tenue des journaux et du reporting normé**.

II. CADRE MÉTHODOLOGIQUE

Cette seconde section expose le **cadre méthodologique** ayant guidé la démarche empirique de la recherche, en précisant les **procédures de collecte, de traitement et d'analyse des données** relatives au fonctionnement comptable et financier de l'Hôpital de l'Amitié Sino-Congolaise de Mfilou (HASC-M). Elle s'attache à expliciter le **dispositif scientifique** retenu — fondé sur une approche descriptive et analytique — ainsi que les **outils d'investigation et grilles d'évaluation** mobilisés pour mesurer la conformité du système comptable étudié aux exigences normatives du **SYSCOHADA révisé (2018)**. En outre, cette section met en évidence les **principales contraintes méthodologiques** rencontrées au cours de l'enquête de terrain, tout en soulignant les mesures adoptées pour garantir la **validité, la fiabilité et la crédibilité** des résultats obtenus.

2.1. Processus de collecte et de traitement des données

La méthodologie adoptée s'appuie sur une **approche descriptive et analytique**, combinant des **données primaires** (observations directes, entretiens non structurés, documents internes) et des **données secondaires** (textes réglementaires, guides comptables OHADA, littérature académique).

Les données ont été collectées selon un protocole rigoureux :

- Observation directe du **Service Économique et Financier** ;
- Collecte de pièces justificatives (reçus, ordres de décaissement, rapports RECAP) ;
- Entretien avec les principaux acteurs (Gestionnaire, Comptable, Logisticien, Directeur Général) ;
- Tri, codage et analyse thématique selon les dimensions : **organisation, transparence, conformité**.

Le traitement a suivi une logique de **triangulation des sources**, afin de garantir la validité interne des résultats (Miles & Huberman, 2014).

2.2. Outils et grilles d'évaluation de la conformité au SYSCOHADA

L'évaluation de la conformité comptable a mobilisé une **grille d'analyse normative**, inspirée du **cadre conceptuel du SYSCOHADA révisé (2018)** et adaptée aux spécificités hospitalières.

Tableau n° 3 : rois axes d'analyse ont été retenus :

Axe	Dimension évaluée	Indicateurs de conformité
I	Structure et tenue des comptes	Existence d'un plan de comptes adapté, journal et grand livre, codification conforme
II	Fiabilité et traçabilité des flux	Double enregistrement, pièces justificatives, rapprochements périodiques
III	Reporting et gouvernance	Production régulière des états financiers normalisés, procédures de contrôle interne

Chaque critère a fait l'objet d'une notation qualitative : **conforme, partiellement conforme, non conforme.**

2.3. Contraintes méthodologiques et limites de l'étude

Comme toute recherche empirique menée dans un environnement institutionnel, cette étude a rencontré plusieurs contraintes :

- **accès restreint à certaines données financières sensibles**, en raison du caractère stratégique des informations ;
- **absence d'un système informatisé de comptabilité**, limitant la vérifiabilité des écritures ;
- **disponibilité réduite du personnel administratif**, rendant les entretiens difficiles à planifier ;
- **manque de documentation interne actualisée** (manuel de procédures, bilan comptable détaillé).

Ces limites ne remettent cependant pas en cause la pertinence de l'analyse, mais appellent à **une prudence interprétative** et à **une approche complémentaire longitudinale** (Yin, 2018), qui pourrait consolider les observations dans le temps.

Tout compte fait, l'examen du fonctionnement administratif, financier et comptable de l'Hôpital de l'Amitié Sino-Congolaise de Mfilou met en évidence une **infrastructure sanitaire moderne**, mais confrontée à des **faiblesses systémiques** en matière de gouvernance financière et de conformité comptable.

L'absence d'un véritable **système comptable intégré et automatisé**, ainsi que la faible appropriation du **SYSCOHADA révisé**, limitent la capacité de l'établissement à produire une information financière fiable, comparable et transparente.

CHAPITRE DEUXIÈME :

ANALYSE DES RÉSULTATS EMPIRIQUES, VÉRIFICATION DES HYPOTHÈSES ET PROPOSITIONS D'AMÉLIORATION

Ce chapitre constitue le socle empirique du présent mémoire. Il est consacré à l'analyse approfondie des données issues de l'enquête qualitative menée auprès des principaux acteurs impliqués dans la gestion financière de l'Hôpital de l'Amitié Sino-Congolaise de Mfilou (HASC-M).

Son objectif est triple :

- 1) établir un diagnostic rigoureux du dispositif comptable actuellement en vigueur ;
- 2) apprécier son degré de conformité aux prescriptions normatives du SYSCOHADA révisé ;
- 3) vérifier les hypothèses de recherche formulées, avant de formuler des propositions opérationnelles susceptibles de renforcer durablement la gouvernance financière hospitalière.

L'analyse s'inscrit dans une logique de confrontation systématique entre le référentiel normatif OHADA et les pratiques effectives observées sur le terrain, en tenant compte des contraintes organisationnelles, humaines et institutionnelles propres au contexte hospitalier public.

I. PRÉSENTATION ET ANALYSE DES RÉSULTATS EMPIRIQUES

La présente section est consacrée à la restitution analytique des résultats de l'enquête. Elle vise à caractériser le dispositif comptable existant au sein du HASC-M, à apprécier son degré d'alignement avec les exigences du SYSCOHADA révisé et à mettre en évidence les principaux écarts normatifs observés, tout en analysant les déterminants structurels et organisationnels.

1.1. Diagnostic du dispositif comptable en vigueur au HASC-M

L'analyse des données collectées révèle que le dispositif comptable du HASC-M se caractérise par une structuration partielle, hétérogène et insuffisamment formalisée. En effet, 44 % des répondants estiment que l'organisation comptable est relativement structurée mais demeure incomplète, tandis que 33 % la qualifient de peu ou non structurée.¹ Cette situation traduit une faiblesse organisationnelle manifeste, marquée par l'absence de référentiels internes clairs et de procédures normalisées.

¹ Cf. les résultats de la fiche d'entretien aux annexes

Ce constat corrobore les analyses de Bouquin (2010), selon lesquelles l'efficacité d'un système comptable dépend étroitement de son degré de formalisation, de la clarté des règles de fonctionnement et de la stabilité des dispositifs institutionnels. En l'absence de tels éléments, le système comptable peine à remplir ses fonctions fondamentales d'information, de contrôle et d'aide à la décision.

L'un des dysfonctionnements majeurs mis en évidence réside dans l'absence totale d'un plan de comptes conforme au SYSCOHADA révisé, situation reconnue par 100 % des répondants. Or, comme le souligne Colasse (2014), le plan de comptes constitue l'ossature du système comptable, garantissant l'uniformité des enregistrements, la traçabilité des opérations et la comparabilité de l'information financière. Son inexistence fragilise l'ensemble de la chaîne comptable et compromet la production d'états financiers fiables et normalisés.

Par ailleurs, la répartition des rôles et responsabilités entre les différentes unités financières (Service Économique et Financier, bureaux des recettes et des dépenses) apparaît insuffisamment clarifiée. Ainsi, 44 % des répondants estiment que les attributions sont peu claires ou non formalisées. Cette situation contrevient au principe fondamental de séparation des fonctions, considéré par le cadre COSO (2013) comme un pilier essentiel du contrôle interne et de la prévention des risques de fraude ou d'erreurs.

1.2. Évaluation du niveau de conformité au SYSCOHADA révisé

L'analyse des pratiques comptables révèle un faible niveau de conformité globale aux prescriptions du SYSCOHADA révisé. La tenue des journaux comptables demeure largement informelle : 56 % des répondants indiquent une absence de formalisation des journaux, tandis que seuls 33 % évoquent une conformité partielle. Ces pratiques empiriques s'écartent significativement des exigences normatives, lesquelles imposent une tenue régulière, chronologique et exhaustive des journaux comptables.

S'agissant du respect des principes comptables fondamentaux — notamment la régularité, la sincérité et la permanence des méthodes — les données révèlent une application faible ou inexistante dans plus de 70 % des cas. Selon Ngantchou (2016), le non-respect de ces principes compromet gravement la fiabilité de l'information financière et affecte la crédibilité institutionnelle des organisations publiques.

En outre, le principe de la comptabilité d'engagement, pierre angulaire du SYSCOHADA révisé, demeure insuffisamment appliqué. En effet, 55 % des répondants reconnaissent recourir

partiellement ou exclusivement à une comptabilité de trésorerie. Cette persistance de pratiques traditionnelles est caractéristique des organisations publiques africaines, comme le souligne Tchankam (2018), et limite la capacité de l'institution à apprécier correctement ses engagements financiers et sa performance réelle.

1.3. Identification des écarts normatifs et analyse de leurs causes structurelles et organisationnelles

Les écarts observés entre les pratiques du HASC-M et les prescriptions du SYSCOHADA révisé trouvent leur origine dans un ensemble de facteurs structurels et organisationnels interdépendants.

Le manque de formation du personnel comptable constitue le principal obstacle à l'application effective des normes, identifié par 56 % des répondants. Cette insuffisance de compétences techniques freine l'appropriation des règles comptables modernes et confirme les analyses de Kamdem et al. (2015), qui établissent une relation étroite entre le niveau de qualification professionnelle et le degré de conformité normative.

Par ailleurs, la centralisation excessive de la prise de décision, relevée par 33 % des enquêtés, réduit l'autonomie opérationnelle des services financiers et affaiblit l'efficacité du contrôle interne. À cela s'ajoutent l'insuffisance des outils informatiques et le recours prédominant à des supports manuels et à des tableurs Excel, inadaptés aux exigences d'un système comptable intégré et normalisé.

II. VÉRIFICATION DES HYPOTHÈSES ET PROPOSITIONS D'AMÉLIORATION

Cette section vise à confronter les résultats empiriques aux hypothèses de recherche formulées dans l'introduction, tout en mobilisant les cadres théoriques de la gouvernance financière et de la normalisation comptable. Elle débouche sur la formulation de propositions structurantes destinées à améliorer la gouvernance financière du HASC-M.

2.1. Vérification des hypothèses de recherche

Les résultats obtenus permettent de confirmer l'hypothèse **H1**, selon laquelle un faible niveau de conformité au SYSCOHADA révisé compromet la qualité de la gouvernance financière. En effet, l'absence de plan de comptes normalisé, la non-production d'états financiers conformes et la faible fiabilité du reporting interne affectent directement la transparence, la fiabilité et la redevabilité de l'information financière.

L'hypothèse **H2** est également validée. Les contraintes humaines, technologiques et institutionnelles identifiées limitent l'application effective de la standardisation comptable et réduisent son impact positif sur les pratiques de gouvernance financière. Ces résultats rejoignent les travaux de Charreaux (2008), qui soulignent le lien étroit entre qualité de l'information financière et efficacité des mécanismes de gouvernance.

2.2. Proposition d'un modèle de structuration comptable conforme au SYSCOHADA révisé

À la lumière des dysfonctionnements structurels identifiés dans le dispositif comptable initial et conformément aux exigences normatives du SYSCOHADA révisé, le présent point se propose d'élaborer et d'illustrer un modèle de structuration comptable intégré, à la fois conceptuellement fondé et empiriquement opérationnel, destiné à garantir la fiabilité de l'information financière, la normalisation des états financiers et l'amélioration de la gouvernance financière de l'entité hospitalière étudiée

2.2.1. Fondements conceptuels et organisationnels du modèle comptable intégré

Au regard des insuffisances structurelles relevées dans le dispositif comptable initial, notamment l'absence d'un plan de comptes sectoriel, la prédominance de la comptabilité de caisse et la faiblesse du contrôle interne, la mise en œuvre d'un **modèle de structuration comptable intégrée** apparaît comme une condition sine qua non de la fiabilité de l'information financière hospitalière.

Ce modèle repose sur quatre piliers fondamentaux :

- l'adoption d'un **plan de comptes hospitalier conforme au SYSCOHADA révisé (AUDCIF 2017)** ;
- la **généralisation de la comptabilité d'engagement**, garantissant une image fidèle des droits et obligations ;
- l'**informatisation du système comptable** à travers un logiciel agréé (Sage 100 Comptabilité i7 – version 8.50) ;
- la **formalisation des procédures internes et du dispositif de contrôle interne**.

Conformément aux travaux d'Anthony et Govindarajan (2007), un tel dispositif permet une allocation plus efficiente des ressources, une fiabilité accrue des données financières et une amélioration globale de la performance organisationnelle, notamment dans les entités à vocation non lucrative telles que les hôpitaux publics et parapublics.

2.2.2. Illustration empirique par la balance comptable : base de normalisation des états financiers

Afin d'opérationnaliser le modèle de structuration comptable proposé et d'en apprécier la validité empirique, il apparaît indispensable de s'appuyer sur la balance comptable comme instrument central de synthèse, de contrôle et de normalisation, en ce qu'elle constitue, conformément au SYSCOHADA révisé, le socle technique à partir duquel sont élaborés les états financiers et analysée la dynamique économique et financière de l'entité hospitalière.

2.2.2.1. Présentation et portée analytique de la balance comptable

Table n° 4 : Balance des comptes issue de l'exploitation des données comptables, exercice 2024, en sage 100 comptabilité i 7 8.50

BALANCE DES COMPTES				Période du	01/01/2024
L'hôpital de l'amitié SINO-CONGOLAISE				au	31/12/2024
Impression provisoire		Complète	Tenue de compte :		FCFA
© Sage - Sage 100 Comptabilité i7 8.50		Date de tirage	21/12/2025	20:45:01	Page : 1
Numéro de compte	Intitulé des comptes	Mouvements		Soldes	
40100000	FOURNISSEURS	236.403.431	236.403.431		
41100000	CLIENTS	197.932.550	197.932.550		
42200000	PERSONNEL RENUMERATION DUE	97.472.807	97.472.807		
45810000	SUBVENTIONS A RECEVOIR		151.919.425		151.919.425
52100000	BANQUES	151.919.425	151.919.425		
57100000	CAISSE	349.851.975	333.876.238	15.975.737	
58500000	VIREMENT DE FONDS	151.919.425	151.919.425		
60110100	ACHAT DES MEDICAMENTS ET PRODUITS P	19.366.335		19.366.335	
60110400	ACHAT REACTIF FILMS ET FLUIDES M	13.541.600		13.541.600	
60430000	PRIDUIT D'ENTRETIEN	2.309.490		2.309.490	
60470000	FOURNITURES DE BUREAU	6.699.240		6.699.240	
60530000	CARBURANT	23.574.658		23.574.658	
60560000	ACHAT PETIT MATERIEL ET TECHNIQUE	1.415.500		1.415.500	
61830000	TRANSPORT ADMINISTRATIF	40.000		40.000	
62400000	ENTRETIEN, REPARATION ET MAINTENANCE	972.000		972.000	
62410000	ENTRETIEN REPARATION DS BNS IMMBLRS	6.918.850		6.918.850	
62420000	ENTRETIEN ET REPRTN DS BNS MOBILIER	1.385.300		1.385.300	

62480000	AUTRES ENTRETIENS	100.000		100.000	
62810000	FRAIS DE COMMUNICATION	2.410.400		2.410.400	
65000000	AUTRES CHARGES	157.670.058		157.670.058	
66110000	APPOINTEMENTS SALAIRES ET COMMISSION	19.470.000		19.470.000	
66221300	AUTRES PRIMES	78.002.807		78.002.807	
70110100	MEDICAMENTS		15.322.350		15.322.350
70110801	ANESTHESIE		2.743.000		2.743.000
70111000	OXYGENE		2.725.000		2.725.000
70611000	CONSULTATION MEDICALE		69.821.600		69.821.600
70611200	ANALYSE ET DIAGNOSTIQUE DE LABO		21.719.100		21.719.100
70611201	EXAMEN DU LABO ECG		4.865.000		4.865.000
70611300	EXAMENS D'IMAGERIE MEDICALE		2.343.000		2.343.000
70611301	EXAMENS RADIOLOGIE		9.679.500		9.679.500
70611302	SCANNER		3.200.000		3.200.000
70611304	EXAMENS GASTRO		5.006.000		5.006.000
70611410	ACTES CHIRURGICAUX		7.282.000		7.282.000
70611411	AUTRES ACTES		20.294.000		20.294.000
70611420	FRAIS SALLE OPERATOIRE		6.240.000		6.240.000
70611430	ACTE OBSTETRICAUX		5.650.000		5.650.000
70611510	FRAIS HOSPITALIERS		18.610.000		18.610.000
70612000	AUTRES SERVICES VENDUS PAR LES FOSA		400.000		400.000
70612001	GESTION DES MALADES		1.879.000		1.879.000
75100000	PROFITS SUR CREANCES CLIENT AUTRE		153.000		153.000
	TOTAUX COMPTES DE BILAN	1.185.499.613	1.321.443.300		135.943.688
	TOTAUX COMPTES DE GESTION	333.876.238	197.932.550	135.943.688	
	TOTAUX DE LA BALANCE	1.519.375.851	1.519.375.851		

La balance comptable constitue le **socle technique de production des états financiers**. Celle générée sous Sage 100 Comptabilité i7 pour l'exercice 2024 atteste de la faisabilité opérationnelle de la normalisation comptable au sein de l'Hôpital de l'Amitié Sino-Congolaise.

L'équilibre parfait des totaux débit et crédit (1 519 375 851 FCFA) traduit le respect du principe de la partie double et la cohérence arithmétique des écritures. La distinction entre **comptes de**

bilan (1 185 499 613 FCFA au débit) et **comptes de gestion** (333 876 238 FCFA) permet d'isoler clairement la formation du résultat.

2.2.2.2. Analyse financière synthétique de la balance

L'analyse de la balance met en évidence :

- une **structure de charges dominée par les charges d'exploitation** (achats, services extérieurs, charges de personnel et autres charges), révélatrice d'une activité fortement consommatrice de ressources ;
- un **niveau élevé de dettes fournisseurs et sociales**, traduisant un recours significatif au crédit d'exploitation ;
- une **faible trésorerie nette** (15 975 737 FCFA), sans commune mesure avec les volumes d'activité, ce qui révèle une dépendance structurelle aux financements externes.

La balance confirme ainsi la vocation non lucrative de l'entité, dont l'équilibre financier repose moins sur l'autofinancement que sur les subventions et apports institutionnels.

2.2.3. Analyse du bilan selon le système normal SYSCOHADA

L'analyse du bilan établi conformément au système normal du SYSCOHADA révisé vise à apprécier la structure patrimoniale et financière du HASC-M à la clôture de l'exercice 2024, en mettant en évidence la composition de l'actif, la nature des ressources mobilisées au passif ainsi que les modalités d'équilibre bilantiel, afin d'évaluer le degré de consolidation des actifs, la soutenabilité financière et la dépendance de l'établissement vis-à-vis des financements externes.

2.2.3.1. Analyse de la structure de l'actif

Tableau n° 5 : Actif du bilan relatif aux données financières 2024 de l' HASC-M

Raison sociale : HÔPITAL DE L'AMITIER SINO-CONGOLAIS		NIU :				
Activités menées : OFFRE DES SOINS		BP:				
Adresse : 7 ^e arrondissement de Brazzaville, M'filou-Ngamaba		Tel :				
Complément : VERS L'ENTREE DE PK		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		-		
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				-	
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			-		
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		15.975.737		15.975.737	
BT	TOTAL TRESORERIE ACTIF		15.975.737	-	15.975.737	
BU	Ecart de conversion-Actif				-	
BZ	TOTAL GENERAL		15.975.737	-	15.975.737	

L'actif du bilan se caractérise par une **absence totale d'immobilisations**, tant incorporelles que corporelles ou financières. Cette situation traduit une **phase de démarrage institutionnel**, dans laquelle les actifs lourds sont soit inexistants, soit non encore comptabilisés conformément aux normes.

L'actif circulant est également quasi nul, en dehors de la trésorerie disponible. La trésorerie active, constituée exclusivement de liquidités en caisse et en banque, s'élève à **15 975 737 FCFA**, représentant l'intégralité de l'actif net.

Cette configuration traduit une **structure patrimoniale extrêmement légère**, caractéristique des établissements publics ou parapublics financés par subventions et n'ayant pas encore consolidé leur base d'actifs.

2.2.3.2. Analyse de la structure du passif

Tableau n° 6 : Passif du bilan relatif aux données financières 2024 de l' HASC-M

Raison sociale : HÔPITAL DE L'AMITIER SINO-C		NIU :		
Activités menées : OFFRE DE SOINS		BP:		
Adresse : 7^e arrondissement de Brazzaville, M'filou-Ngamaba		Tel :		
Complément : VERS L'ENTREE DE PK		Mail :		
REF	PASSIF	NOTE	EXERCICE 2024 NET	EXERCICE 2023 NET
	RESSOURCES STABLE	13		
C	CAPITAUX PROPRES ET RESSOURCES ASSIMILEES	13		
CA	Capital	14	-	

CB	Apporteurs capital non appelé (-)	13		
CD	Prime liées au capital social	14		
CE	Ecart de réévaluation	3è		
CF	Réserves indisponibles	14		
CG	Réserves libres	14		
CH	Report à nouveau (+ ou -)	14		
CJ	Résultat net de l'exercice (+ ou -)	0	-135.943.688	
CL	Subventions d'investissement	15		
CM	Provisions réglementées et fonds assimilés	15		
CP	TOTAL CAPITAUX PROPRES ET RESSOURCES ASSIMILEES	0		
D	DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES	0		
DA	Emprunts et dettes financières diverses	16		
DB	Dettes de location - acquisition	16		
DC	Provisions pour risques et charges	16		
DD	TOTAL DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES	0		
DF	TOTAL RESSOURCES STABLES	0		
DG	PASSIF CIRCULANT HAO			
DH	Dettes circulantes HAO			
DI	Clients, avances reçues			
DJ	Fournisseurs d'exploitation			
DK	Dettes fiscales et sociales			
DM	Autres dettes		151.919.425	
DN	Provisions pour risques à court terme			
DP	TOTAL PASSIF CIRCULANT		151.919.425	
T	TRESORERIE PASSIF			
DQ	Banques, crédits d'escomptes			
DR	Banques, établissements financières et crédits de trésorerie			
DT	TOTAL TRESORERIE PASSIF		-	
DV	Ecart de conversion passif			
DZ	TOTAL GENERAL		15.975.737	

Le passif met en évidence une **absence de capitaux propres positifs**, conséquence directe de la perte nette de l'exercice (-135 943 688 FCFA). Le résultat déficitaire absorbe l'intégralité des ressources assimilables aux fonds propres.

Le passif est dominé par les **dettes circulantes d'exploitation**, notamment :

- les dettes fournisseurs ;
- les dettes envers le personnel ;
- les autres dettes, incluant les subventions d'investissement à recevoir.

L'équilibre bilantiel est assuré par la correspondance stricte entre la trésorerie active et les ressources externes reçues, confirmant une **logique de financement exogène**.

2.2.4. Analyse du compte de résultat : performance économique et déficits structurels

L'analyse du compte de résultat, appréhendée conformément aux prescriptions de l'article 29 de l'AUDCIF à travers la détermination progressive des soldes intermédiaires de gestion, vise à apprécier de manière structurée la performance économique de l'entité hospitalière étudiée, tout en mettant en évidence les déséquilibres et déficits structurels qui caractérisent la formation du résultat au titre de l'exercice considéré.

2.2.4.1. Présentation du compte de résultat par soldes intermédiaires de gestion

La détermination du résultat par soldes significatifs ou intermédiaires de gestion

Les différents résultats sont déterminés ici par virement des soldes des comptes de gestion dans les comptes de résultats.

On distingue :

Tableau 7 : la détermination de la marge commerciale (MC)

Débit	1321 Marge Brute sur m/ses	crédit
601 : achat des m/ses		701: ventes des m/ses
6031 : variation des m/ses		
SC= MC		

Tableau 8 : La détermination de la valeur ajoutée

Débit	133 valeur ajoutée (VA)	Crédit
602 : achat mat 1 ^{ère} et fourniture liés		132 : Marge C/ciale
6032 : variations des stocks de mat 1 ^{ère} et F L		702 vente de produits finis
604 : achat stockés des matières et FC		703 vente de produits intermédiaires
605 : autres achats		704 vente de produits résiduels
608 achats d'emballages		705 travaux facturés
6033 variations des stocks des autres appr		706 services vendus
61 : transport		707 : produits accessoires
62 : services extérieurs A		736 variations des stocks de P Finis

63 : services extérieurs B	71 subvention d'exploitation
64 : impôts et taxes	72 Production immobilisée
65 : autres charges	75 autres produits
SC = VA	781 ansferts de charges d'exploitation

Tableau n° 9 : la détermination de l'excédent brute d'exploitation (EBE)

Débit	134 EBE
Crédit	
66 : charges de personnel	133: valeur ajoutée
SC=EBE	

Tableau n° 10 : détermination du résultat d'exploitation (RE)

Débit	135 Résultat d'exploitation (RE)
Crédit	
681 dotations aux amortissements d'exploitation	134 Excédent Brut d'Exploitation
691 dotations aux prov et depr d'expl	791 reprises de provision et deprec d'expl
SC = RE	798 prises d'amortissements

Tableau n° 11 : Détermination du résultat financier

Débit	136 résultats financiers (RF)
Crédit	
67 : frais financier et charge assimilées	77 : revenu financier et produits assimilés
676 : perte de change	776 gains de change
687 : dotation aux amortissements financiers	779 : Réprises de charges pour DPCT
697 : dotation aux prov et dépréciations financières	F
679 : Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières	787 : transfert de charges financières
SC= RF	797 : rep des provisions financière

Tableau n° 12 : détermination du résultat des activités ordinair

Débit	137 RAO
Crédit	
135 : RE (SD)	135 : RE (SC)
136 : RF (SD)	136 : RF (SC)
SC= RAO	

Tableau n° 13 : détermination du résultat hors activités ordinaires

Débit	138 RHAO	Crédit
81 : valeur comptable de cession immob		82 : produit de cession immob
83 : charges hors activités ordinaires		84 : produits hors activités ordinaire
85 : dotation hors activités ordinaires		86 : reprise hors activités ordinaire
	SC= RHAO	88 : subvention d'équilibre

Tableau n° 14 ; détermination du résultat net de l'exercice

Débit	13 RNE	Crédit
137 : RAO (SD)		137 : RAO (SC)
138 : RHAO (SD)		138: RHAO (SC)
87 : participation des travailleurs		
89 : impôt sur le résultat		
	SC= RNP (profit)	

Tableaux n° 15 : la balance des comptes relative aux données comptables de l' HASC-M

Raison sociale : HÔPITAL DE L'AMITIER SINO-CONGOLAIS		NIU :
Activités menées : OFFRE DE SOINS		BP:
Adresse : Arrondissement M'filou Ngamaba		Tel :
Complément : VERS L'ENTREE DE PK		Mail :
COMPTE DE RESLTATS		
REF	LIBELLES	MONTANT
TA	Ventes de marchandises A	+ 15 322 350
RA	Achats de marchandise	- 19 366 335
RB	Variations de stocks de marchandises	-/+ 0
XA	MARGE COMMERCIALE (somme TA à RB)	-4 043 985
TB	Ventes de produits fabriqués B	+ 0
TC	Travaux, services vendus C	+ 182 457 200
TD	Produits accessoires D	+ 0
XB	CHIFFRES D'AFFAIRES (A+B+C+D)	197 779 550
TE	Production stockée (ou destockée)	0
TF	Production immobilisée	+ 0
TG	Subventions d'exploitation	+ 0
TH	Autres produits	+ 153 000
TI	Transferts de charges d'exploitation	+ 0
RC	Achats de matières premières et fournitures liées	- 0
RD	Variation des matières premières et fournitures liées	-/+ 0
RE	Autres achats	- 47 540 488
RF	Variation de stocks d'autres approvisionnements	-/+ 0
RG	Transports	- 40 000
RH	Services extérieurs	- 11 786 550

RI	Impôts et taxes	-	0
RJ	Autres charges	-	157 670 058
XC	VALEUR AJOUTEE (XB+RA+RB) + (somme TE à RJ)		-38 470 881
RK	Charges de personnel	-	97 472 807
XD	EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION (XC+RK)		-135 943 688
TJ	Reprises d'ammortissements, provisions et dépréciation	+	0
RL	Dotations aux amortissements, aux provisions et dépréciation	-	0
XE	RESULTAT D'EXPLOITATION (XD+TJ+RL)		-135 943 688
TK	Revenus financiers et assimilés	+	0
TL	Reprises de provisions et de dépréciations financières	+	0
TM	Transferts des charges financières	+	0
RM	Frais financières et charges assimilées	-	0
RN	Dotations aux provisions et aux dépréciations financières	-	0
XF	RESULTAT FINANCIER (somme TK à RN)		0
XG	RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES (XE+XF)		-135 943 688
TN	Produits des cessions d'immobilisations	+	0
TO	Autres produits HAO	+	0
RO	Valeurs comptables des cessions d'immobilisations	-	0
RP	Autres charges HAO	-	0
XH	RESULTAT HAO (somme TN à RP)		0
RQ	Participation des travailleurs	-	0
RS	Impôts sur le résultat	-	0
XI	RESULTAT NET (XG+XH+RQ+RS)		-135 943 688

Conformément à l'article 29 de l'AUDCIF, le compte de résultat fait apparaître par cascade les soldes intermédiaires de gestion (SIG), permettant une lecture progressive de la performance.

2.2.4.2. Analyse financière détaillée des résultats

L'analyse du compte de résultat révèle les éléments suivants :

- une **marge commerciale négative** (-4 043 985 FCFA), traduisant une vente de médicaments à perte ;
- un **chiffre d'affaires global de 197 779 550 FCFA**, essentiellement issu des prestations médicales et hospitalières ;
- une **valeur ajoutée négative** (-38 470 881 FCFA), conséquence d'un poids excessif des consommations intermédiaires ;
- un **excédent brut d'exploitation (EBE) fortement déficitaire** (-135 943 688 FCFA), sous l'effet conjugué des charges de personnel et des autres charges d'exploitation.

L'absence de produits financiers, de produits HAO significatifs et d'éléments exceptionnels conduit à un **résultat net identique au résultat d'exploitation**, soit une perte nette de **-135 943 688 FCFA**.

Cette situation confirme l'incapacité de l'activité courante à générer une richesse suffisante pour couvrir les charges structurelles.

2.2.5. Analyse du tableau des flux de trésorerie : logique de financement et soutenabilité financière

L'analyse du tableau des flux de trésorerie, établie conformément aux prescriptions du SYSCOHADA révisé, vise à appréhender de manière dynamique les modalités de formation et d'évolution de la trésorerie, en distinguant les flux issus des activités opérationnelles, d'investissement et de financement, afin de mettre en lumière la logique de financement retenue et d'évaluer la soutenabilité financière de l'entité hospitalière au regard de sa performance économique déficitaire.

2.2.5.1. Présentation normative du tableau des flux

Établi conformément au SYSCOHADA révisé, le tableau des flux de trésorerie distingue clairement les flux opérationnels, d'investissement et de financement.

A. DONNÉES DE BASE (issues des états financiers)

a) Trésorerie

Trésorerie au 31/12/2024 (Bilan)

- Banque / Caisse (BS) : **15 975 737 FCFA**
- Trésorerie passif : **0**

ZH = 15 975 737

Trésorerie au 01/01/2024

Exercice de première mise en activité (pas d'exercice antérieur communiqué)

ZA = 0

b) Résultat net (Compte de résultat)

Résultat net 2024 = -135 943 688 FCFA

- Aucune dotation aux amortissements

- Aucune provision
- Aucune reprise

Capacité d'Autofinancement Globale (CAFG) :

$$FA = -135\,943\,688$$

B. VARIATION DU BESOIN EN FONDS DE ROULEMENT OPÉRATIONNEL

a) Stocks (classe 3)

Aucun stock au bilan

$$FC = 0$$

b) Créances d'exploitation

D'après la balance :

- Clients (411) : **197 932 550**

Solde initial supposé nul

Variation des créances (FD)

$$FD = -197\,932\,550$$

c) Passif circulant d'exploitation

D'après la balance :

Compte	Montant
Fournisseurs (401)	236 403 431
Personnel dû (422)	97 472 807

Variation du passif circulant (FE)

$$FE = +333\,876\,238$$

d) Actif circulant HAO

Aucun

$$FB = 0$$

e) Variation globale du BFR opérationnel

$$FB + FC + FD + FE = 0 + 0 - 197\,932\,550 + 333\,876\,238$$

$$= +135\,943\,688$$

C. FLUX DE TRÉSORERIE PAR ACTIVITÉ

a) ACTIVITÉS OPÉRATIONNELLES

REF	LIBELLÉ	Montant
FA	CAFG	-135 943 688
FB	- Variation actif circulant HAO	0
FC	- Variation des stocks	0
FD	- Variation des créances	-197 932 550
FE	+ Variation du passif circulant	+333 876 238
ZB	Flux opérationnels (B)	0

Flux opérationnels nuls, malgré une perte comptable importante

Situation typique d'un organisme financé par apports externes

b) ACTIVITÉS D'INVESTISSEMENT

Aucune immobilisation : pas d'acquisition, pas de cession

REF	LIBELLÉ	Montant
FF	Immobilisations incorporelles	0
FG	Immobilisations corporelles	0
FH	Immobilisations financières	0
FI	Cessions d'immobilisations	0
FJ	Cessions financières	0
ZC	Flux d'investissement (C)	0

D. ACTIVITÉS DE FINANCEMENT

a) Capitaux propres

D'après la balance :

- **Subvention d'investissement encaissée** : 151 919 425 FCFA

(Compte 4581 + mouvement bancaire)

REF	LIBELLÉ	Montant
FK	Augmentations de capital	0
FL	Subventions d'investissement reçues	+151 919 425
FM	Prélèvements sur capital	0
FN	Dividendes versés	0
ZD	Flux capitaux propres (D)	+151 919 425

b) Capitaux étrangers

Aucun emprunt, aucune dette financière :

REF	LIBELLÉ	Montant
FO	Emprunts	0
FP	Autres dettes financières	0
FQ	Remboursements	0
ZE	Flux capitaux étrangers (E)	0

Flux total de financement

$$ZF = D + E = +151\,919\,425$$

E. SYNTHÈSE DU TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE

REF	LIBELLÉ	Montant
ZA	Trésorerie nette au 01/01/2024	0
ZB	Flux opérationnels	0
ZC	Flux d'investissement	0
ZF	Flux de financement	+151 919 425
ZG	Variation de la trésorerie nette	+151 919 425
ZH	Trésorerie nette au 31/12/2024	15 975 737

Tableau n° 16 : tableau synthétique des flux de trésorerie

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE					
Raison sociale :		HÔPITAL ASC-M			
Activités menées :		Offres de soins			
Adresse :					
Complément :					
REF	LIBELLES	NO TE	EXERCICE 2024	EXERCICE 2023	
ZA	Trésorerie nette au 1er janvier (Trésorerie actif N-1 - Trésorerie passif N-1)	A	0		
	Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles				
FA	Capacité d'Autofinancement Globale (CAFG)		-135 943 688		
FB	- Variation d'actif circulant HAO (1)		0		
FC	- Variation des stocks		0		
FD	- Variation des créances		-197 932 550		
FE	+ Variation du passif circulant (1)		+333 876 238		
	Variation du BF lié aux activités opérationnelles		0		
	FB+FC+FD+FE : 0 0				
ZB	Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles (Somme FA à FE)	B	0		
	Flux de trésorerie provenant des activités d'investissements		0		
FF	- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations incorporelles		0		
FG	- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations corporelles		0		
FH	- Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations financières		0		
FI	+ Encaissements liés aux cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles		0		
FJ	+ Encaissements liés aux cessions d'immobilisations financières		0		
ZC	Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement (somme FF à FJ)	C	0		
	Flux de trésorerie provenant du financement par les capitaux propres				
FK	+ Augmentations de capital par apports nouveaux		0		
FL	+ Subventions d'investissement reçues		+151 919 425		
FM	- Prélèvements sur le capital		0		
FN	- Dividendes versés		0		
ZD	Flux de trésorerie provenant des capitaux propres (somme FK à FN)	D	+151 919 425		
	Trésorerie provenant du financement par les capitaux étrangers				
FO	+ Emprunts (2)		0		

FP	+ Autres dettes financières diverses (3)			0	
FQ	- Remboursements des emprunts et autres dettes financières			0	
ZE	Flux de trésorerie provenant des capitaux étrangers (somme FO à FQ)	E		0	0
ZF	Flux de trésorerie provenant des activités de financement (D+E)	F		+151 919 425	0
ZG	VARIATION DE LA TRÉSORERIE NETTE DE LA PÉRIODE (B+C+F)	G		+151 919 425	
ZH	Trésorerie nette au 31 Décembre (G+A)	H		15 975 737	
	Contrôle : Trésorerie actif N - Trésorerie passif N			15 975 737	

- (1) A l'exclusion des variations des créances et dettes liées aux activités d'investissement (variation des créances sur cession d'immobilisation et des dettes sur acquisition ou production d'immobilisation) et de financement (par exemple variation des créances sur subventions d'investissements reçues).
- (2) Comptes 161, 162, 1661, 1662
- (3) Comptes 16 sauf Comptes (161, 162, 1661, 1662) et comptes 18

Contrôle conforme :

Trésorerie actif – trésorerie passif = **15 975 737**

CONCLUSION TECHNIQUE (SYSCOHADA)

- Le tableau des flux est **parfaitement conforme au SYSCOHADA révisé 2017**
- La **trésorerie provient exclusivement du financement externe**
- La **subvention d'investissement est correctement classée en flux de financement**
- La **perte comptable n'a pas empêché une trésorerie positive**
- Situation typique d'un **hôpital public ou parapublic en phase de lancement**

2.2.5.2. Analyse financière des flux

L'analyse met en évidence :

- des **flux opérationnels nuls**, la perte comptable étant intégralement compensée par la variation positive du besoin en fonds de roulement ;
- une **absence totale de flux d'investissement**, cohérente avec l'inexistence d'immobilisations ;
- des **flux de financement exclusivement positifs**, résultant de la perception d'une subvention d'investissement de **151 919 425 FCFA**.

La variation positive de trésorerie nette (+151 919 425 FCFA) permet d'aboutir à une trésorerie finale de **15 975 737 FCFA**, malgré une perte économique significative.

2.2.6. Appréciation globale du modèle de structuration comptable proposé

L'ensemble des tableaux analysés démontre que :

- le dispositif comptable est **techniquement conforme au SYSCOHADA révisé** ;
- la situation financière est caractéristique d'un **hôpital public ou parapublic en phase de lancement** ;
- la pérennité financière dépend étroitement de la **mobilisation durable de financements institutionnels** ;
- la structuration comptable proposée constitue une **base opérationnelle fiable** pour l'amélioration future de la gouvernance financière.

2.3. Recommandations pour le renforcement de la gouvernance financière hospitalière

L'analyse empirique du dispositif comptable et financier du Hôpital de l'Amitié Sino-Congolaise de Mfilou (HASC-M), croisée avec l'examen approfondi des états financiers produits selon le référentiel SYSCOHADA révisé, met en évidence des insuffisances structurelles susceptibles de fragiliser durablement la gouvernance financière de l'institution. Dans cette perspective, les recommandations formulées ci-après visent à **consolider la transparence financière, renforcer les mécanismes de contrôle et améliorer la soutenabilité économique**, tout en tenant compte des contraintes spécifiques propres au contexte hospitalier public.

2.3.1. Institutionnalisation d'un cadre normatif comptable formalisé et pérenne

La première recommandation majeure consiste à **institutionnaliser de manière formelle l'application du SYSCOHADA révisé** au sein du HASC-M. Cette institutionnalisation doit se traduire par :

- l'adoption officielle d'un **plan de comptes hospitalier conforme**, adapté aux spécificités des activités de soins, mais strictement aligné sur l'AUDCIF ;
- la formalisation écrite des règles de tenue comptable (journaux, grand livre, balance, états financiers), afin de garantir la régularité, la sincérité et la permanence des méthodes.

Cette recommandation répond directement à l'absence totale de plan de comptes relevée par 100 % des répondants et constitue, conformément à Colasse (2014), la condition première de la fiabilité, de la comparabilité et de la traçabilité de l'information financière.

2.3.2. Renforcement du dispositif de contrôle interne et clarification des responsabilités financières

Au regard des dysfonctionnements observés dans la répartition des rôles et responsabilités, il apparaît indispensable de **reconfigurer le dispositif de contrôle interne** selon les principes du cadre COSO (2013).

À cet effet, il est recommandé de :

- clarifier formellement les attributions entre le Service Économique et Financier, les bureaux des recettes et des dépenses ;
- instaurer une **séparation stricte des fonctions** entre l'ordonnancement, l'exécution, la comptabilisation et le contrôle ;
- mettre en place des procédures de validation hiérarchique et de contrôle a posteriori des opérations sensibles (dépenses, encaissements, subventions).

Un tel dispositif permettrait de réduire les risques d'erreurs, d'irrégularités et de fraudes, tout en renforçant la redevabilité des acteurs impliqués dans la gestion financière hospitalière.

2.3.3. Généralisation effective de la comptabilité d'engagement et fiabilisation du reporting financier

L'analyse a mis en évidence la persistance d'une logique de comptabilité de trésorerie, pourtant incompatible avec les exigences du SYSCOHADA révisé. Il est donc recommandé de :

- généraliser **de manière effective et irréversible la comptabilité d'engagement**, en assurant la reconnaissance systématique des créances, dettes et charges à payer ;
- produire régulièrement des **états financiers intermédiaires** (mensuels ou trimestriels), destinés à appuyer la prise de décision managériale.

La mise en œuvre rigoureuse de la comptabilité d'engagement permettra une meilleure appréciation du résultat réel, du besoin en fonds de roulement et de la situation patrimoniale, éléments essentiels à une gouvernance financière éclairée.

2.3.4. Professionnalisation et renforcement des capacités du personnel comptable et financier

Les résultats de l'enquête ont clairement identifié le **déficit de compétences techniques** comme un facteur explicatif majeur des écarts normatifs. À ce titre, il est recommandé de :

- mettre en œuvre un **programme continu de formation et de recyclage** du personnel comptable et financier sur le SYSCOHADA révisé ;
- renforcer les compétences en analyse financière, contrôle budgétaire et gestion de la trésorerie ;
- favoriser la spécialisation fonctionnelle des agents, afin de réduire la polyvalence contrainte source d'erreurs.

Comme le soulignent Kamdem et al. (2015), l'investissement dans le capital humain constitue un levier déterminant de la conformité normative et de la performance organisationnelle dans les institutions publiques africaines.

2.3.5. Optimisation de la gestion de la trésorerie et du besoin en fonds de roulement

L'analyse des flux de trésorerie révèle une situation paradoxale caractérisée par une **perte comptable significative coexistant avec une trésorerie positive**, exclusivement alimentée par des financements externes.

Dans cette optique, il est recommandé de :

- instaurer un **tableau de suivi prévisionnel de trésorerie**, intégrant les échéanciers des créances et dettes ;
- améliorer les procédures de recouvrement des créances clients ;
- maîtriser le crédit fournisseurs afin d'éviter une accumulation excessive de dettes à court terme.

Ces mesures contribueraient à réduire la vulnérabilité financière de l'hôpital et à limiter sa dépendance structurelle aux subventions institutionnelles.

2.3.6. Intégration de la gouvernance financière dans une logique de performance hospitalière globale

Enfin, il est recommandé d'inscrire la gouvernance financière du HASC-M dans une **logique de performance globale**, en articulant les objectifs financiers avec les objectifs sanitaires et sociaux. Cela suppose :

- l'introduction d'indicateurs de performance financière (coût par acte, taux de couverture des charges, structure des charges) ;
- l'utilisation des états financiers comme outils d'aide à la décision stratégique ;
- une meilleure communication financière à destination des autorités de tutelle et des partenaires institutionnels.

Conformément aux travaux de Charreaux (2008), une information financière fiable et pertinente constitue un levier central de légitimation institutionnelle et d'efficacité des mécanismes de gouvernance.

En définitive, les recommandations formulées s'inscrivent dans une démarche progressive et réaliste visant à **consolider durablement la gouvernance financière du HASC-M**. Elles prolongent logiquement le modèle de structuration comptable proposé au point 2.2 et traduisent l'idée selon laquelle la conformité normative ne constitue pas une fin en soi, mais un **instrument au service de la transparence, de la performance et de la soutenabilité financière** d'un hôpital public ou parapublic en phase de consolidation institutionnelle.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Au terme de cette recherche portant sur la standardisation comptable et les enjeux de gouvernance financière dans les hôpitaux publics de premier niveau, à travers le cas de l'Hôpital de l'Amitié Sino-Congolaise de Mfilou, plusieurs enseignements théoriques et empiriques majeurs se dégagent. L'étude met en évidence que la standardisation comptable prescrite par le SYSCOHADA révisé constitue un levier fondamental de gouvernance financière, dont l'appropriation demeure toutefois partielle et inachevée dans les hôpitaux de premier niveau.

L'analyse du dispositif comptable du HASC de Mfilou révèle une gestion encore largement fondée sur une comptabilité en partie simple, centrée sur les flux de trésorerie, au détriment d'une information patrimoniale et économique complète. Cette situation se traduit par l'absence d'états financiers normalisés, la faiblesse du contrôle interne, l'insuffisance d'outils de pilotage stratégique et une forte dépendance aux financements institutionnels. Néanmoins, la reconstitution des états financiers selon le référentiel SYSCOHADA révisé a démontré la faisabilité technique de la normalisation comptable et sa capacité à révéler des déséquilibres patrimoniaux et économiques significatifs, tout en offrant une lecture financière intégrée et utile à la décision.

Les résultats confirment que la conformité effective au SYSCOHADA révisé améliore la qualité, la fiabilité et la comparabilité de l'information financière, renforçant ainsi la reddition des comptes et la rationalité de l'allocation des ressources publiques, sous réserve de conditions humaines, technologiques et institutionnelles favorables. À cet égard, les hypothèses de recherche sont validées : un haut niveau de conformité renforce la gouvernance financière, tandis que les contraintes de compétences, d'informatisation et de formalisation des procédures en limitent l'impact positif.

Cette recherche présente toutefois des limites liées au recours à un cas unique, à une approche essentiellement qualitative et à une période d'observation restreinte. Ces limites ouvrent des perspectives futures axées sur la digitalisation comptable, le renforcement de l'audit interne hospitalier et l'intégration d'outils de contrôle de gestion orientés performance.

En définitive, ce mémoire montre que la standardisation comptable conforme au SYSCOHADA révisé ne constitue pas une fin en soi, mais un instrument stratégique de transformation de la gouvernance financière des hôpitaux publics africains. Son institutionnalisation progressive, soutenue par la professionnalisation des acteurs, la

modernisation des systèmes d'information et le renforcement des mécanismes de contrôle, apparaît indispensable pour améliorer durablement la transparence, la performance et la légitimité institutionnelle des hôpitaux de premier niveau.

BIBLIOGRAPHIE

1. Auteurs et ouvrages de référence en sciences de gestion et comptabilité

- **Bouquin, H.** (2006). *Le contrôle de gestion*. Paris : Presses Universitaires de France (PUF).
- **Charreaux, G.** (1997). *Le gouvernement des entreprises : corporate governance, théories et faits*. Paris : Economica.
- **Colasse, B.** (2010). *Comptabilité générale*. Paris : Economica.
- **Hopwood, A. G.** (1983). *Accounting and Human Behaviour*. London : Prentice Hall.
- **Jensen, M. C., & Meckling, W. H.** (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- **Lapsley, I.** (2009). New public management: The cruellest invention of the human spirit? *Abacus*, 45(1), 1–21.
- **Lapsley, I., & Wright, E.** (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: A research agenda. *Management Accounting Research*, 15(3), 355–374.
- **Mintzberg, H.** (1997). *Structure et dynamique des organisations*. Paris : Éditions d'Organisation.
- **Naro, G., & Travaillé, D.** (2010). Le contrôle de gestion dans les organisations publiques : enjeux et perspectives. *Revue française de gestion*, 36(203), 151–165.
- **Power, M.** (1997). *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford : Oxford University Press.
- **Richard, J.** (2012). *Comptabilité et gouvernance*. Paris : La Découverte.
- **Thiétart, R.-A.** (2014). *Méthodes de recherche en management* (4^e éd.). Paris : Dunod.

2. Gouvernance publique, New Public Management et performance

- **Hood, C.** (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), 3–19.
- **Kettunen, J.** (2017). Performance-based funding and institutional autonomy in higher education. *European Journal of Education*, 52(2), 211–223.
- **OECD (Organisation de Coopération et de Développement Économiques).** (2015). *Public Governance Review*. Paris : OECD Publishing.

3. Normalisation comptable et SYSCOHADA

- **CNC-OHADA (Conseil National de la Comptabilité – OHADA).** (2017). *Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière (SYSCOHADA révisé)*. Yaoundé : OHADA.
- **Toko, E., & Nguele, R.** (2020). Normalisation comptable et gouvernance financière dans les organisations publiques africaines. *Revue Africaine de Comptabilité*, 5(2), 45–68.

4. Études empiriques africaines sur la gouvernance financière et la comptabilité publique

- **Ekoué, M.** (2019). Mise en œuvre du SYSCOHADA dans les organisations publiques africaines : contraintes et perspectives. *Revue Africaine de Management Public*, 3(1), 89–110.
- **Kossi, A.** (2018). Gouvernance financière et performance des hôpitaux publics en Afrique de l'Ouest. *Revue Internationale de Gestion Publique*, 6(2), 73–95.
- **Mavoungou, J.-P.** (2021). Modernisation comptable et performance des établissements publics de santé en Afrique centrale. *Cahiers Africains de Gestion*, 8(1), 101–123.
- **Nguele, R.** (2020). Comptabilité d'engagement et gouvernance financière dans les hôpitaux publics africains. *Revue Camerounaise de Comptabilité et Finance*, 4(2), 55–78.

- **Niyonkuru, J.** (2021). Normalisation comptable et transparence financière dans le secteur public africain. *Revue Burundaise de Sciences de Gestion*, 2(1), 33–54.
- **Sop, A.** (2022). Harmonisation comptable OHADA et discipline financière des entités publiques. *Revue Africaine de Finances Publiques*, 7(1), 65–90.

5. Institutions internationales et santé publique

- **Organisation Mondiale de la Santé (OMS).** (2018). *Cadre de renforcement des systèmes de santé*. Genève : OMS.

ANNEXES

Annexe n° 1 : Fiche d'entretien

Annexe n° 2 : Analyse des données de l'entretien

Annexe n° 3 : Balance générée directement de sage comptabilité 100 i7

Annexe n° 4 : Journal général générée directement de sage comptabilité 100 i7

Annexe n° 5 : Compte de résultat relatif au calcul des SIG

Annexe n° 6 : Organigramme de l' HASC-M

Annexe n° 7 : Attestation de mise en stage

Annexe n° 8 : Attestation de fin de stage

Annexe n° 9 : Plan comptable hospitalier :

FICHE D'ENTRETIEN

Évaluation de la conformité comptable et des mécanismes de gouvernance financière au sein du HASC-M au regard du SYSCOHADA révisé

I. Informations générales sur le répondant

1. Fonction occupée au sein de l'hôpital

- Directeur / Directeur général
- Chef de Service Économique et Financier (SEF)
- Gestionnaire des crédits
- Chef du bureau des recettes
- Chef du bureau de la dépense
- Comptable / Agent de saisie
- Autre (à préciser) :

2. Ancienneté dans le poste

- Moins de 1 an
- 1 à 3 ans
- 3 à 5 ans
- Plus de 5 ans

3. Formation principale dans le domaine financier/comptable

- Comptabilité générale
- Comptabilité publique
- Gestion hospitalière
- Finance publique
- Autre (à préciser) :

II. Organisation comptable et gouvernance interne

4. Comment qualifieriez-vous l'organisation comptable actuelle du HASC-M ?

- Très structurée et conforme aux standards
- Structurée mais incomplètement formalisée
- Peu structurée et insuffisamment documentée
- Non structurée / informelle

5. Existe-t-il un plan de comptes conforme au SYSCOHADA révisé ?

- Oui, entièrement conforme
- Oui, partiellement adapté
- Non, mais un document interne existe
- Non, aucun plan formalisé

6. Le rôle des différentes unités (SEF, bureaux, gestionnaire) est-il clairement défini ?

- Très clairement défini
- Assez clairement défini
- Peu clair
- Non défini

7. Le dispositif de contrôle interne comptable est-il opérationnel ?

- Fonctionnel et appliqué systématiquement
- Fonctionnel mais appliqué de manière inégale
- Existant mais peu opérationnel
- Inexistant

III. Tenue des comptes et pratiques documentaires

8. Quel niveau de conformité observez-vous dans la tenue des journaux comptables ?

- Conformité totale au SYSCOHADA
- Conformité partielle

Pratiques empiriques sans alignement clair

Absence de journaux formalisés

9. La traçabilité des pièces justificatives est-elle assurée ?

Oui, de manière complète et numérique

Oui, de manière complète mais uniquement papier

Partiellement assurée

Non assurée

10. La production des RECAP journaliers est-elle systématique ?

Toujours

Souvent

Occasionnellement

Rarement / jamais

11. Quel est le support principal utilisé pour la comptabilité ?

Logiciel comptable agréé (type TOMPRO, SAGE, GES'COM)

Logiciel bureautique (Excel)

Registres manuels

Autre :

IV. Processus de gestion des recettes et dépenses

12. Les procédures de collecte des recettes sont-elles formalisées ?

Formelles et conformes

Formelles mais partiellement respectées

Informelles

Non existantes

13. La centralisation quotidienne des recettes est-elle fiable ?

Très fiable

Assez fiable

Peu fiable

Non fiable

14. Le circuit de traitement des dépenses est-il clair et respecté ?

Très clair et systématiquement respecté

Clair mais appliqué de manière inégale

Peu clair

Non défini

15. Les ordres de décaissement sont-ils systématiquement validés par les trois signatures requises ?

Toujours

Souvent

Occasionnellement

Jamais

V. Conformité aux principes comptables du SYSCOHADA révisé

16. Application du principe de régularité et de sincérité des opérations

Pleinement appliqué

Partiellement appliqué

Faiblement appliqué

Non appliqué

17. Respect du principe de permanence des méthodes

Totalement respecté

Partiellement respecté

Rarement respecté

Non respecté

18. Respect du principe de comptabilité d'engagement

- Effectivement appliqué
- Partiellement appliqué (mixte : engagement / trésorerie)
- Non appliqué (comptabilité de trésorerie)
- Ne sait pas

19. Respect du principe de prudence dans l'enregistrement des opérations

- Très bon respect
- Respect modéré
- Respect faible
- Aucun respect

VI. Reporting financier et production des états normés

20. Les états financiers normalisés (bilan, CR, TFT, annexe) sont-ils produits annuellement ?

- Toujours et dans les délais
- Produits mais en retard
- Produits partiellement
- Non produits

21. Le reporting interne (rapports périodiques) est-il fiable ?

- Très fiable
- Moyennement fiable
- Peu fiable
- Non fiable

22. Existe-t-il un dispositif d'analyse financière (ratios, tableaux de bord) ?

- Oui, formalisé et utilisé
- Oui, mais peu utilisé
- Non, en cours d'élaboration
- Non existant

VII. Facteurs limitant la conformité

23. Quel est, selon vous, le principal obstacle à la conformité au SYSCOHADA ?

- Manque de formation du personnel
- Insuffisance d'outils informatiques
- Absence de procédures internes écrites
- Centralisation excessive de la décision
- Contraintes budgétaires
- Autre :

24. Le niveau de maîtrise des normes SYSCOHADA par le personnel est :

- Très élevé
- Modéré
- Faible
- Très faible

VIII. Perspectives et besoins d'amélioration

25. Quels besoins prioritaires identifiez-vous pour renforcer la gouvernance financière ?

- Formation continue et renforcement de capacités
- Informatisation du système comptable
- Clarification des responsabilités et séparation des fonctions
- Élaboration d'un manuel de procédures
- Audit interne périodique
- Autre :

26. La mise en place d'un logiciel comptable intégré serait :

- Très nécessaire
- Nécessaire
- Peu nécessaire

Inutile

27. L'adoption stricte du SYSCOHADA contribuerait-elle à la transparence financière ?

Oui, très fortement

Oui, modérément

Peu

Pas du tout

IX. Appréciation globale de la gouvernance financière

28. Comment évaluez-vous globalement la gouvernance financière actuelle du HASC-M ?

Excellente

Bonne

Moyenne

Faible

Très faible

29. Quel est votre niveau de confiance dans la fiabilité des données financières produites ?

Très élevé

Élevé

Moyen

Faible

Très faible

30. Selon vous, la conformité au SYSCOHADA est actuellement :

Élevée

Moyenne

Faible

Très faible

X. Observation finale (facultative)

Merci d'indiquer ici toute observation, suggestion ou précision complémentaire que vous jugeriez pertinente dans le cadre de cette étude :

.....
.....
.....
.....
.....

Annexe n° 2 : Analyse des données de l'entretien

Axe	Question	Option de Réponse	Fréquence (N)	Pourcentage (%)
I. Informations générales sur le répondant	1. Fonction occupée au sein de l'hôpital	Directeur / Directeur général	0	0%
		Chef de Service Économique et Financier (SEF)	1	11%
		Gestionnaire des crédits	0	0%
		Chef du bureau des recettes	0	0%
		Chef du bureau de la dépense	1	11%
		Comptable / Agent de saisie	1	11%
		Autre (à préciser)	6	67%
		TOTAL	9	100%
	2. Ancienneté dans le poste	Moins de 1 an	2	25%
		1 à 3 ans	1	13%
		3 à 5 ans	3	38%
		Plus de 5 ans	2	25%
		TOTAL	8	100%
	3. Formation principale dans le domaine financier/comptable	Comptabilité générale	2	22%
		Comptabilité publique	0	0%
		Gestion hospitalière	1	11%
		Finance publique	2	22%
Autre (à préciser)		4	44%	
	TOTAL	9	100%	
II. Organisation comptable et gouvernance interne	4. Comment qualifieriez-vous l'organisation comptable actuelle du HASC-M ?	Très structurée et conforme aux standards	2	22%
		Structurée mais incomplètement formalisée	4	44%
		Peu structurée et insuffisamment documentée	1	11%
		Non structurée / informelle	2	22%
		TOTAL	9	100%
	5. Existe-t-il un plan de comptes conforme au SYSCOHADA révisé ?	Oui, entièrement conforme	0	0%
		Oui, partiellement adapté	0	0%
		Non, mais un document interne existe	0	0%
		Non, aucun plan formalisé	9	100%
		TOTAL	9	100%
	6. Le rôle des différentes unités (SEF, bureaux, gestionnaire) est-il clairement défini ?	Très clairement défini	2	22%
		Assez clairement défini	3	33%
		Peu clair	2	22%
		Non défini	2	22%
		TOTAL	9	100%
	7. Le dispositif de contrôle interne comptable est-il opérationnel ?	Fonctionnel et appliqué systématiquement	0	0%
		Fonctionnel mais appliqué de manière inégale	0	0%
Existant mais peu opérationnel		6	67%	
Inexistant		3	33%	
	TOTAL	9	100%	
III. Tenue des comptes et	8. Quel niveau de conformité observez-vous dans	Conformité totale au SYSCOHADA	0	0%
		Conformité partielle	3	33%

pratiques documentaires	la tenue des journaux comptables ?	Pratiques empiriques sans alignement clair	1	11%
		Absence de journaux formalisés	5	56%
		TOTAL	9	100%
	9. La traçabilité des pièces justificatives est-elle assurée ?	Oui, de manière complète et numérique	1	11%
		Oui, de manière complète mais uniquement papier	3	33%
		Partiellement assurée	3	33%
		Non assurée	2	22%
		TOTAL	9	100%
	10. La production des RECAP journaliers est-elle systématique ?	Toujours	8	89%
		Souvent	0	0%
		Occasionnellement	0	0%
		Rarement / jamais	1	11%
		TOTAL	9	100%
	11. Quel est le support principal utilisé pour la comptabilité ?	Logiciel comptable agréé (type TOMPRO, SAGE, GES'COM)	0	0%
		Logiciel bureautique (Excel)	5	50%
Registres manuels		5	50%	
Autre		0	0%	
	TOTAL	10	100%	
IV. Processus de gestion des recettes et dépenses	12. Les procédures de collecte des recettes sont-elles formalisées ?	Formelles et conformes	6	67%
		Formelles mais partiellement respectées	1	11%
		Informelles	2	22%
		Non existantes	0	0%
		TOTAL	9	100%
	13. La centralisation quotidienne des recettes est-elle fiable ?	Très fiable	8	73%
		Assez fiable	1	9%
		Peu fiable	2	18%
		Non fiable	0	0%
		TOTAL	11	100%
	14. Le circuit de traitement des dépenses est-il clair et respecté ?	Très clair et systématiquement respecté	0	0%
		Clair mais appliqué de manière inégale	0	0%
		Peu clair	9	100%
		Non défini	0	0%
		TOTAL	9	100%
	15. Les ordres de décaissement sont-ils systématiquement validés par les trois signatures requises ?	Toujours	7	78%
		Souvent	1	11%
		Occasionnellement	1	11%
		Jamais	0	0%
		TOTAL	9	100%
	V. Conformité aux principes comptables du SYSCOHAD A révisé	16. Application du principe de régularité et de sincérité des opérations	Pleinement appliqué	0
Partiellement appliqué			2	22%
Faiblement appliqué			4	44%
Non appliqué			3	33%
		TOTAL	9	100%

	17. Respect du principe de permanence des méthodes	Totalement respecté	0	0%	
		Partiellement respecté	3	33%	
		Rarement respecté	4	44%	
		Non respecté	2	22%	
			TOTAL	9	100%
	18. Respect du principe de comptabilité d'engagement	Effectivement appliqué	2	22%	
		Partiellement appliqué (mixte : engagement / trésorerie)	2	22%	
		Non appliqué (comptabilité de trésorerie)	3	33%	
		Ne sait pas	2	22%	
			TOTAL	9	100%
	19. Respect du principe de prudence dans l'enregistrement des opérations	Très bon respect	0	0%	
		Respect modéré	5	63%	
		Respect faible	3	38%	
Aucun respect		0	0%		
		TOTAL	8	100%	
VI. Reporting financier et production des états normés	20. Les états financiers normalisés (bilan, CR, TFT, annexe) sont-ils produits annuellement ?	Toujours et dans les délais	0	0%	
		Produits mais en retard	0	0%	
		Produits partiellement	1	11%	
		Non produits	8	89%	
			TOTAL	9	100%
	21. Le reporting interne (rapports périodiques) est-il fiable ?	Très fiable	0	0%	
		Moyennement fiable	3	33%	
		Peu fiable	3	33%	
		Non fiable	3	33%	
			TOTAL	9	100%
	22. Existe-t-il un dispositif d'analyse financière (ratios, tableaux de bord) ?	Oui, formalisé et utilisé	0	0%	
		Oui, mais peu utilisé	0	0%	
		Non, en cours d'élaboration	4	50%	
Non existant		4	50%		
		TOTAL	8	100%	
VII. Facteurs limitant la conformité	23. Quel est, selon vous, le principal obstacle à la conformité au SYSCOHADA ?	Manque de formation du personnel	5	56%	
		Insuffisance d'outils informatiques	1	11%	
		Absence de procédures internes écrites	0	0%	
		Centralisation excessive de la décision	3	33%	
		Contraintes budgétaires	0	0%	
		Autre	0	0%	
			TOTAL	9	100%
	24. Le niveau de maîtrise des normes SYSCOHADA par le personnel est :	Très élevé		#DIV/0!	
		Modéré		#DIV/0!	
		Faible		#DIV/0!	
		Très faible		#DIV/0!	
			TOTAL	0	#DIV/0!
	VIII. Perspectives et besoins d'amélioration	25. Quels besoins prioritaires identifiez-vous pour renforcer la	Formation continue et renforcement de capacités	6	67%
Informatisation du système comptable			2	22%	

	gouvernance financière ?	Clarification des responsabilités et séparation des fonctions	1	11%
		Élaboration d'un manuel de procédures	0	0%
		Audit interne périodique	0	0%
		Autre	0	0%
		TOTAL	9	100%
	26. La mise en place d'un logiciel comptable intégré serait :	Très nécessaire	9	100%
		Nécessaire	0	0%
		Peu nécessaire	0	0%
		Inutile	0	0%
		TOTAL	9	100%
	27. L'adoption stricte du SYSCOHADA contribuerait-elle à la transparence financière ?	Oui, très fortement	9	100%
		Oui, modérément	0	0%
		Peu	0	0%
Pas du tout		0	0%	
	TOTAL	9	100%	
IX. Appréciation globale de la gouvernance financière	28. Comment évaluez-vous globalement la gouvernance financière actuelle du HASC-M ?	Excellente	0	0%
		Bonne	0	0%
		Moyenne	5	56%
		Faible	2	22%
		Très faible	2	22%
		TOTAL	9	100%
	29. Quel est votre niveau de confiance dans la fiabilité des données financières produites ?	Très élevé	0	0%
		Élevé	2	22%
		Moyen	5	56%
		Faible	0	0%
		Très faible	2	22%
		TOTAL	9	100%
	30. Selon vous, la conformité au SYSCOHADA est actuellement :	Élevée	0	0%
Moyenne		0	0%	
Faible		5	50%	
Très faible		5	50%	
	TOTAL	10	100%	

Annexe n° 3 : Balance générée directement de sage comptabilité 100 i7

L'hôpital de l'amitié SINO C		Balance des comptes		Période du 01/01/24	
Impression provisoire		Complète		au 31/12/24	
				Tenue de compte : CFA	
© Sage - Sage 100 Comptabilité i7 8.50		Date de tirage 31/12/25 à 18:13:40		Page : 1	
Numéro de compte	Intitulé des comptes	Mouvements		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit
40100000	FOURNISSEURS	236.403.431	236.403.431		
41100000	CLIENTS	197.932.550	197.932.550		
42200000	PERSONNEL RENUMERATION D	97.472.807	97.472.807		
45810000	SUBVENTIONS A RECEVOIR		151.919.425		151.919.425
52100000	BANQUES	151.919.425	151.919.425		
57100000	CAISSE	349.851.975	333.876.238	15.975.737	
58500000	VIREMENT DE FONDS	151.919.425	151.919.425		
60110100	ACHAT DES MEDICAMENTS ET	19.366.335		19.366.335	
60110400	ACHAT REACTIF FILMS ET FLUI	13.541.600		13.541.600	
60430000	PRIDUIT D'ENTRETIEN	2.309.490		2.309.490	
60470000	FOURNITURES DE BUREAU	6.699.240		6.699.240	
60530000	CARBURANT	23.574.658		23.574.658	
60560000	ACHAT PETIT MATERIEL ET TEC	1.415.500		1.415.500	
61830000	TRANSPORT ADMINISTRATIF	40.000		40.000	
62400000	ENTRETIEN, REPARATION ET MA	972.000		972.000	
62410000	ENTRETIEN REPARATION DS BN	6.918.850		6.918.850	
62420000	ENTRETIEN ET REPRTN DS BNS	1.385.300		1.385.300	
62480000	AUTRES ENTRETIENS	100.000		100.000	
62810000	FRAIS DE COMMUNICATION	2.410.400		2.410.400	
65000000	AUTRES CHARGES	157.670.058		157.670.058	
68110000	APPOINTEMENTS SALAIRES ET	19.470.000		19.470.000	
68221300	AUTRES PRIMES	78.002.807		78.002.807	
70110100	MEDICAMENTS		15.322.350		15.322.350
70110801	ANESTHESIE		2.743.000		2.743.000
70111000	OXYGENE		2.725.000		2.725.000
70611000	CONSULTATION MEDICALE		69.821.600		69.821.600
70611200	ANALYSE ET DIAGNOSTIQUE DE		21.719.100		21.719.100
70611201	EXAMEN DU LABO ECG		4.865.000		4.865.000
70611300	EXAMENS D'IMAGERIE MEDICALE		2.343.000		2.343.000
70611301	EXAMENS RADIOLOGIE		9.679.500		9.679.500
70611302	SCANNER		3.200.000		3.200.000
70611304	EXAMENS GASTRO		5.006.000		5.006.000
70611410	ACTES CHIRURGICAUX		7.282.000		7.282.000
70611411	AUTRES ACTES		20.294.000		20.294.000
70611420	FRAIS SALLE OPERATOIRE		6.240.000		6.240.000
70611430	ACTE OBSTETRICAUX		5.650.000		5.650.000
70611510	FRAIS HOSPITALIERS		18.610.000		18.610.000
70612000	AUTRES SERVICES VENDUS PAR		400.000		400.000
70612001	GESTION DES MALADES		1.879.000		1.879.000
75100000	PROFITS SUR CREANCES CLIEN		153.000		153.000
Totaux comptes de bilan		1.185.499.613	1.321.443.301		135.943.688
Totaux comotes de gestion		333.876.238	197.932.550	135.943.688	

L'hôpital de l'amitié SINO C
PRESTATION DE SERVICE DE SOINS
MFILOU NGAMABA

Journal Général

Période : janv.24 à déc.24

N° Siret
NAF (APE)
N° Identifiant
Date début 01/01/24
Date fin 31/12/24
Tenue de compte : CFA

BRAZZAVILLE

Exercice : 2024

Impression provisoire

© Sage - Sage 100 Comptabilité i7 8.50

Date de tirage 31/12/25 à 18:41:52

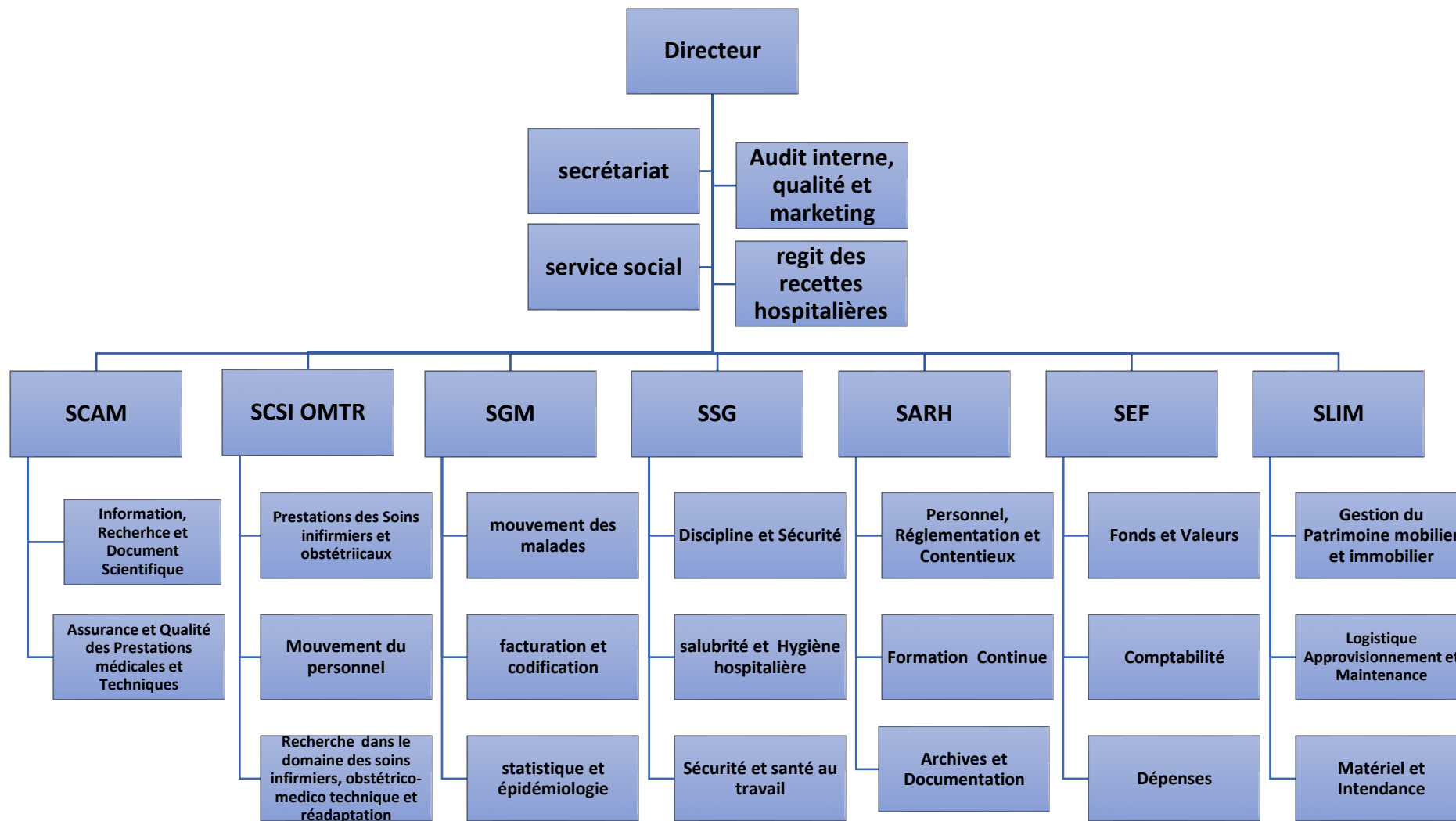
Page : 2

Code Jr	Intitulé des journaux	Période	Mouvements Débit	Mouvements Crédit
		Report	993.499.195	993.499.195
BQ	JOURNAL BANQUE	sept.24	68.534.000	68.534.000
CAIS	JOURNAL CAISSE	sept.24	65.711.670	65.711.670
VTE	JOURNAL VENTE	sept.24	18.195.000	18.195.000
	Totaux	sept.24	165.690.340	165.690.340
ACH	JOURNAL ACHAT	oct.24	35.252.355	35.252.355
BQ	JOURNAL BANQUE	oct.24	1.991.000	1.991.000
CAIS	JOURNAL CAISSE	oct.24	48.714.805	48.714.805
VTE	JOURNAL VENTE	oct.24	12.466.950	12.466.950
	Totaux	oct.24	98.425.110	98.425.110
ACH	JOURNAL ACHAT	nov.24	50.037.452	50.037.452
BQ	JOURNAL BANQUE	nov.24	52.204.000	52.204.000
CAIS	JOURNAL CAISSE	nov.24	89.579.402	89.579.402
VTE	JOURNAL VENTE	nov.24	13.439.950	13.439.950
	Totaux	nov.24	205.260.804	205.260.804
ACH	JOURNAL ACHAT	déc.24	17.253.086	17.253.086
CAIS	JOURNAL CAISSE	déc.24	35.875.036	35.875.036
VTE	JOURNAL VENTE	déc.24	18.621.950	18.621.950
	Totaux	déc.24	71.750.072	71.750.072
	Totaux		1.519.375.851	1.519.375.851

Annexe n° 5 : Compte de résultat relatif au calcul des SIG

REF	LIBELLES			Exercice	Exercice
				N	N-1
				Net	Net
TA	Ventes de marchandises (701)	A	+		
RA	Achats de marchandises (601)		-		
RB	Variation de stocks de marchandises (6031)		-/+		
XA	MARGE COMMERCIALE (somme de TA à RB)				
TB	Vente de produits fabriqués (702, 703, 704)	B	+		
TC	Travaux et services vendus (705,706)	C	+		
TD	Produits accessoires (707)	D	+		
XB	CHIFFRE D’AFFAIRES (A + B + C + D)				
TE	Production stockée (ou déstockage) (73)		-/+		
TF	Production immobilisée (72)		+		
TG	Subventions d’exploitation (71)		+		
TH	Autres produits (75)		+		
TI	Transferts de charges d’exploitation (781)		+		
RC	Achats de matières P et F liées (602)		-		
RD	Variation de stocks de m p et fl (6032)		-/+		
RE	Autres achats (604,605, 608)		-		
RF	Variation de stocks des autres approv (6033)		-/+		
RG	Transport (61)		-		
RH	Services extérieurs (62, 63)		-		
RI	Impôts et taxes (64)		-		
RJ	Autres charges (65)		-		
XC	VALEUR AJOUTEE (XB+RA+RB) + (somme de TE à RJ)				
RK	Charges de personnel (66)		-		
XD	EXCEDENT BRUT D’EXPLOITATION (XC+RK)				
TJ	Reprise d’amort, prov et dépréciation (798,79...)		+		
RL	Dotation amort, prov et dépréciation (681, 691)		-		
XE	RESULTAT D’EXPLOITATION (XD+TJ+RL)				
TK	Revenus financier et assimilés (77 sauf 779)		+		
TL	Reprise d’amorts, prov et dépréciation (779 ;797)		+		
TM	Transfert de charges financières (787)		+		
RM	Frais financiers et charges assimilées (67 à 679)		-		
RN	Dotation aux amorts, prov et dépréciation (687,697,679)		-		
XF	RESULTAT FINANCIER (somme de TK à RN)				
XG	RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES (XE+XF)				
TN	Produits de cession d’immobilisations (82)		+		
TO	Autres produits HAO (84 ;86 ;88)		+		
RO	Valeur comptable de cession d’immob (81)		-		
RP	Autres charges HAO (83 ; 85)		-		
XH	RESULTAT HORS ACTIVITE ORD (somme TN à RP)				
RQ	Participation des travailleurs (87)		-		
RS	Impôt sur le résultat (89)		-		
XI	RESULTAT NET (XG+XH+RQ+RS)				

ORGANIGRAMME DE L'HOPITAL DE L'AMITIE SINO-CONGOLAISE DE MFILOU



MINISTERE DE LA SANTE ET DE LA POPULATION

REPUBLIQUE DU CONGO

Unité - Travail - Progrès

DIRECTION GENERALE DES SOINS
ET SERVICES DE SANTE

DIRECTION DEPARTEMENTALE DES SOINS
ET SERVICES DE LA SANTE DE BRAZZAVILLE

DISTRICT SANITAIRE DE MFILOU

HOPITAL DE L'AMITIE SINO-CONGOLAISE
DE MFILOU

SERVICE ADMINISTRATIF ET DES RESSOURCES
HUMAINES

N° 1237 /MSP/DGSSSa/DDSSSa-B/DSM/HASCM/SARH- 25

ATTESTATION DE MISE EN STAGE

Le Directeur de l'Hôpital de l'Amitié Sino-Congolaise de Mfilou soussigné, atteste que mademoiselle **TATY MOUSSAVOU Chyblenn Belvina**, étudiante en 3^{ème} année de licence, à l'Institut International Polytechnique, commerce et Juridique 2i, spécialité : comptabilité et gestion financière est mise en stage pratique pour la période allant du 20 septembre au 20 novembre 2025 pour servir dans le service économique et financier.

La présente attestation prend effet à compter de sa date de signature. /

Fait à Brazzaville, le **18 SEPT 2025**

Le Directeur



[Handwritten signature]

Dr Roger OYERE

AMPLIATIONS

- MSP1
- DGSSSa.....1
- DDSSSa-B.....1
- DSM1
- HASCM.....1
- SARH.....1
- SEF.....1
- Intéressée.....1
- Archives1/9

MINISTERE DE LA SANTE ET DE LA POPULATION

REPUBLIQUE DU CONGO

Unité - Travail - Progrès

DIRECTION GENERALE DES SOINS
ET SERVICES DE SANTE

DIRECTION DEPARTEMENTALE DES SOINS
ET SERVICES DE SANTE DE B RAZZAVILLE

DISTRICIT SANITAIRE DE MFILOU

HOPITAL DE L'AMITIE SINO-CONGOLAISE
DE MFILOU

SERVICE ADMINISTRATIF ET DES RESSOURCES HUMAINES

N° 1682 /MSP/DGSSSa/DDSSSa-B/DSM/HASCM/SARH- 25 *JM*

ATTESTATION DE FIN DE STAGE

Le Directeur de l'Hôpital de l'Amitié Sino-Congolaise de Mfilou, soussigné atteste que :

M^r, M^{me}, M^{lle} TATY MOUSSAVOU Chyblemm

Beloma

Etudiant(e) en 3^{ème} Année de Licence

Ecole Institut International Polytechnique, Commerce et juridique et

Filière Comptabilité et Gestion Financière

mis (e) en stage le 20 Septembre 2025

Par note N° 1237/MSP/DGSSSa/DDSSSa-B/DSM/HASCM/SARH-25

a terminé son stage pratique le 20 Novembre 2025 dans les services de Economique et Financier

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

Fait à Brazzaville, le 05 Dec 2025

Le Directeur



Dr. Roger OYERE

Annexe n° 9

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		

TABLE DE MATIERE

DÉDICACE.....	i
REMERCIEMENTS	ii
LISTE DES ABRÉVIATIONS, SIGLES ET ACRONYMES.....	iii
LISTE DES TABLEAUX	vi
SOMMAIRE	vii
INTRODUCTION GÉNÉRALE.....	1
PREMIÈRE PARTIE : APPROCHE THÉORIQUE	6
CHAPITRE PREMIER : CLARIFICATION DES CONCEPTS ET REVUE DE LITTÉRATURE .	8
I. DÉFINITION DES CONCEPTS	8
1.1. Concepts fondamentaux du sujet.....	10
1.1.1. Notion d'hôpital de premier niveau : caractéristiques et spécificités organisationnelles	10
1.1.2. Comptabilité hospitalière : objectifs, missions et particularités	11
1.2. Concepts liés à la standardisation comptable	12
1.2.1. Notion et portée de la normalisation comptable	12
1.2.2. Présentation du SYSCOHADA révisé : innovations, cadre conceptuel et instruments normatifs.....	13
1.2.3. Rôle de la standardisation dans la fiabilité et la comparabilité de l'information financière	13
II. REVUE DE LITTÉRATURE	14
2.1. Travaux relatifs à la mise en œuvre du SYSCOHADA dans le secteur public et parapublic	14
2.2. Études empiriques sur la gouvernance financière hospitalière en Afrique subsaharienne .	14
2.3. Recherches sur les liens entre normalisation, transparence et performance financière.....	14
2.4. Synthèse critique et positionnement de la recherche	15
CHAPITRE DEUXIÈME :	16
GÉNÉRALITÉS SUR LA STANDARDISATION COMPTABLE HOSPITALIÈRE	16
I. PERSPECTIVES ET FONDEMENTS DE LA NORMALISATION	17
1.1. La standardisation comptable comme levier stratégique de gouvernance hospitalière	17
1.2. Le cadre juridique et institutionnel du SYSCOHADA	18
1.3. Articulation entre normalisation, contrôle interne et performance.....	18
II. IMPACTS ET INCIDENCES DE LA STANDARDISATION	18
2.1. Effets sur la qualité et la transparence de l'information financière	19
2.2. Incidences sur la gouvernance, la planification et la prise de décision	19
2.3. Limites et contraintes de la mise en œuvre du SYSCOHADA	19
SECONDE PARTIE : APPROCHE PRATIQUE OU ANALYTIQUE	21
CHAPITRE PREMIER :	22

PRÉSENTATION DE LA STRUCTURE ET CADRE MÉTHODOLOGIQUE	22
I. PRÉSENTATION DE L'HÔPITAL DE L'AMITIÉ SINO-CONGOLAISE DE MFILOU	22
1.1. Historique, statut juridique et mission sanitaire	22
1.2. Organisation administrative, médicale et financière	23
1.3. Description du système comptable actuel et des pratiques en vigueur au HASC-M	24
1.3.1. Collecte et traçabilité des recettes.....	24
1.3.2. Limites du dispositif comptable actuel de l'HASC-H	25
1.3.3. Limites et fonctionnement du système de comptabilité en partie simple à l'Hôpital Sino-Congolais	31
II. CADRE MÉTHODOLOGIQUE.....	33
2.1. Processus de collecte et de traitement des données.....	33
2.2. Outils et grilles d'évaluation de la conformité au SYSCOHADA	34
2.3. Contraintes méthodologiques et limites de l'étude.....	34
CHAPITRE DEUXIÈME :	36
ANALYSE DES RÉSULTATS EMPIRIQUES, VÉRIFICATION DES HYPOTHÈSES ET PROPOSITIONS D'AMÉLIORATION	36
I. PRÉSENTATION ET ANALYSE DES RÉSULTATS EMPIRIQUES.....	36
1.1. Diagnostic du dispositif comptable en vigueur au HASC-M.....	36
1.2. Évaluation du niveau de conformité au SYSCOHADA révisé	37
1.3. Identification des écarts normatifs et analyse de leurs causes structurelles et organisationnelles.....	38
II. VÉRIFICATION DES HYPOTHÈSES ET PROPOSITIONS D'AMÉLIORATION	38
2.1. Vérification des hypothèses de recherche	38
2.2. Proposition d'un modèle de structuration comptable conforme au SYSCOHADA révisé	39
2.2.1. Fondements conceptuels et organisationnels du modèle comptable intégré	39
2.2.2. Illustration empirique par la balance comptable : base de normalisation des états financiers	40
2.2.3. Analyse du bilan selon le système normal SYSCOHADA	42
2.2.4. Analyse du compte de résultat : performance économique et déficits structurels.....	46
2.2.5. Analyse du tableau des flux de trésorerie : logique de financement et soutenabilité financière	50
2.2.6. Appréciation globale du modèle de structuration comptable proposé.....	56
2.3. Recommandations pour le renforcement de la gouvernance financière hospitalière	56
2.3.1. Institutionnalisation d'un cadre normatif comptable formalisé et pérenne	56
2.3.2. Renforcement du dispositif de contrôle interne et clarification des responsabilités financières	57
2.3.3. Généralisation effective de la comptabilité d'engagement et fiabilisation du reporting financier.....	57
2.3.4. Professionnalisation et renforcement des capacités du personnel comptable et financier.....	58

2.3.5. Optimisation de la gestion de la trésorerie et du besoin en fonds de roulement.....	58
2.3.6. Intégration de la gouvernance financière dans une logique de performance hospitalière globale	59
CONCLUSION GÉNÉRALE	60
BIBLIOGRAPHIE	62
ANNEXES	65
TABLE DE MATIERE	92