



E. A. D.

École Africaine de Développement

Direction Générale : 80, Rue Massoukou Mougali

BP : 5509 – Tél : 04 444 98 05 E-mail : eadcongo@yahoo.fr

Brazzaville- République du Congo

MONOGRAPHIE

EN VUE DE L'OBTENTION DU DIPLOME DE LICENCE PROFESSIONNELLE.

OPTION : Comptabilité Gestion Financière

Thème :

**ANALYSE DU PROCESSUS DE NORMALISATION COMPTABLE AU SEIN
D'UN ÉTABLISSEMENT HOSPITALIER DE PREMIER NIVEAU
CONFORMÉMENT AUX DISPOSITIONS DU SYSCOHADA RÉVISÉ :
ÉTUDE DE CAS DE L'HÔPITAL DE BASE DE BACONGO**

Présentée et soutenue publiquement par :

Mme **GUISSE AMADOU** Apsatou Hélène

Sous la direction de :

M. KIGNOUMBA MITAMONA Michel

Formateur à l'École Africaine de Développement
(EAD)

Doctorant en Management des Finances

DÉDICACE

Je dédie ce travail à mes tantes :

- **MULUMBA Sandrine ;**
- **MULUMBA Rodiane et**
- **MULUMBA Tracy**

REMERCIEMENTS

La présente monographie de licence est l’aboutissement d’un parcours scientifique exigeant, soutenu par des contributions intellectuelles et humaines précieuses, auxquelles nous souhaitons exprimer notre profonde gratitude.

Nous adressons nos remerciements les plus sincères à **Monsieur KIGNOUMBA-MITAMONA Michel**, directeur de monographie, pour sa rigueur scientifique, sa disponibilité constante et ses orientations méthodologiques éclairées, qui ont constitué des repères essentiels et renforcé la qualité analytique de ce travail.

Nos pensées reconnaissantes vont également à mon grand-père **AKYLANGONGO Clotaire**, pour ses conseils avisés, son encadrement bienveillant et son exemplarité, qui ont nourri ma réflexion et encouragé ma persévérance, ainsi qu’à mon arrière grand-mère **MIOTENI Pauline**, pour sa disponibilité, son soutien moral et sa confiance inébranlable, véritables sources de motivation tout au long de ce parcours académique.

Nous exprimons notre gratitude à **l’ensemble du corps enseignant du parcours Comptabilité et Gestion Financière**, pour la richesse de leurs enseignements et l’accompagnement académique ayant favorisé l’acquisition des compétences nécessaires à la réalisation de cette étude.

Nos remerciements vont également aux **responsables et au personnel de l’Hôpital de base de Bacongo**, pour leur accueil, leur collaboration et l’accès aux informations indispensables à la dimension empirique de la recherche, permettant d’ancrer l’étude dans une réalité organisationnelle concrète.

Nous n’oublions pas **IBATA Christelle**, ma maman dont la sagesse, la patience et les prières ont toujours accompagné mes efforts, ainsi que **ma grand-mère AKYLANGONGO Monique**, pour son affection, ses encouragements et sa présence réconfortante dans les moments de doute et de fatigue.

Enfin, nous exprimons notre gratitude à **nos collègues et camarades de promotion**, pour leur solidarité, leurs échanges constructifs et le soutien moral tout au long de ce parcours.

Que toutes ces contributions trouvent ici l'expression de notre reconnaissance sincère et de notre profond respect.

LISTE DES ABRÉVIATIONS ET ACRONYMES

A

- **AC** : Actif circulant
- **AI** : Actif immobilisé
- **AN** : Actif net

B

- **BFR** : Besoin en fonds de roulement

C

- **CA** : Chiffre d'affaires
- **CG** : Comptabilité générale
- **CI** : Contrôle interne
- **CP** : Capitaux propres

D

- **DAS** : District d'action sanitaire
- **DF** : Direction financière

E

- **EBE** : Excédent brut d'exploitation
- **EPS** : Établissement public de santé
- **ETIC** : État des informations complémentaires

F

- **FNR** : Fonds non remboursables

G

- **GFP** : Gestion des finances publiques

H

- **HB** : Hôpital de base
- **HBB** : Hôpital de base de Bacongo

I

- **IAS** : International Accounting Standards
- **IFRS** : International Financial Reporting Standards

N

- **NPM** : New Public Management

O

- **OHADA** : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires

P

- **PCG** : Plan comptable général
- **PCH** : Plan comptable hospitalier
- **PIB** : Produit intérieur brut

R

- **RDC** : République Démocratique du Congo

- **RC** : Résultat comptable

S

- **SIG** : Soldes intermédiaires de gestion
- **SI** : Système d'information
- **SIC** : Système d'information comptable
- **SP** : Service public

T

- **TC** : Tableau de correspondance
- **TIC** : Technologies de l'information et de la communication

U

- **UEMOA** : Union Économique et Monétaire Ouest-Africaine

V

- **VNC** : Valeur nette comptable

Systemes et normes spécifiques

- **SYSCOHADA** : Système Comptable OHADA
- **SYSCOHADA révisé** : SYSCOHADA révisé

SOMMAIRE

INTRODUCTION GÉNÉRALE	1
CHAPITRE I : FONDEMENTS CONCEPTUELS ET ANCRAGES THÉORIQUES DE LA NORMALISATION COMPTABLE HOSPITALIÈRE EN CONTEXTE OHADA.....	5
I.1. ÉLABORATION DU CADRE CONCEPTUEL.....	6
I-2. CADRE THÉORIQUE DE LA NORMALISATION COMPTABLE DANS LE SECTEUR PUBLIC	10
CHAPITRE II : CADRE INSTITUTIONNEL ET DÉFIS D'APPROPRIATION DU SYSCOHADA RÉVISÉ DANS LES HÔPITAUX PUBLICS EN CONTEXTE OHADA.....	12
II-1. Le cadre institutionnel et réglementaire de la normalisation comptable hospitalière	13
II-2. Contraintes et défis liés à la mise en œuvre du SYSCOHADA révisé....	17
CHAPITRE III : ÉVALUATION DU PROCESSUS DE NORMALISATION COMPTABLE À L'HÔPITAL DE BASE DE BACONGO	21
III-1. DIAGNOSTIC DE LA PRATIQUE COMPTABLE EXISTANTE À L'HÔPITAL DE RÉFÉRENCE DE BACONGO	21
III-2. DEUXIÈME AXE DE RÉFLEXION : EFFETS ET PERSPECTIVES DE LA NORMALISATION COMPTABLE À L'HÔPITAL DE BACONGO	31
CONCLUSION GÉNÉRALE	49
BIBLIOGRAPHIQUES MOBILISABLES.....	AA
ANNEXES.....	BB

LISTE DES TABLEAUX

TABLEAU N° 1 : DÉPENSES PAR MOIS DE L'EXERCICE COMPTABLE 2024 DE L'HÔPITAL DE RÉFÉRENCE DE BACONGO.....	23
TABLEAU N° 2 : RECETTES PAR MOIS DE L'EXERCICE COMPTABLE 2024 DE L'HÔPITAL DE RÉFÉRENCE DE BACONGO.....	24
Tableau n° 3 : Balance des comptes de l'hôpital de Bacongo au 31/12/2024 (extrait de Sage 100 Comptabilité i7)	32
Tableau n° 4 : Compte de résultat SYSCOHADA de l'hôpital de Bacongo – Exercice 2024.....	35
Tableau n° 5 : Bilan de l'hôpital de Bacongo au 31/12/2024 (Actif).....	37
Tableau n° 6 : Bilan de l'hôpital de Bacongo au 31/12/2024 (Passif)	38
Tableau n° 7 : Tableau des flux de trésorerie – Exercice 2024	40
Tableau n° 8 : Tableau relatif à la fiche d'enquête menée au SEF de l'HBB.....	42

INTRODUCTION GÉNÉRALE

La modernisation contemporaine de la gestion publique s'inscrit dans une logique de rationalisation normative, de transparence financière et de reddition des comptes, érigées en principes cardinaux de la bonne gouvernance. Dans cette perspective, la comptabilité, loin de se réduire à une technique d'enregistrement, constitue, selon *Raymond J. Chambers, un système d'information orienté vers la décision, structurant l'intelligibilité économique des organisations*¹.

Au sein de l'espace institué par l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires, *l'Acte uniforme du 26 janvier 2017 a consacré le SYSCOHADA révisé comme référentiel commun, visant à harmoniser les pratiques, renforcer la comparabilité inter-organisationnelle et garantir la fiabilité de l'information financière*².

Dans le secteur hospitalier public, la normalisation comptable revêt une dimension stratégique : soumis à la contrainte des ressources limitées et aux impératifs de performance, les établissements de premier niveau doivent garantir la traçabilité des flux financiers et la continuité du service public. À la suite des analyses de Christopher Hood, l'harmonisation des outils comptables apparaît ainsi comme un instrument de responsabilisation et d'amélioration de la performance organisationnelle.

Dans le contexte congolais, caractérisé par une dynamique de renforcement de la gouvernance hospitalière et de rationalisation des finances publiques, l'Hôpital de base de Baongo constitue un terrain d'étude pertinent. Établissement public de premier niveau intégré au district sanitaire de Baongo à Brazzaville, il exerce ses missions dans un cadre institutionnel exigeant une comptabilité conforme aux

¹ Raymond J. Chambers, *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, Englewood Cliffs, Prentice-Hall, 1966.

² Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA), *Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière*, adopté le 26 janvier 2017 à Brazzaville, Journal Officiel de l'OHADA, 2017.

prescriptions de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires.

La justification scientifique de cette recherche tient au déficit relatif d'études empiriques consacrées à l'implémentation effective du SYSCOHADA révisé dans les structures hospitalières publiques. Si la doctrine, à l'instar de Christopher Nobes et Robert Parker, a largement exploré les déterminants institutionnels et culturels de l'harmonisation comptable, peu de travaux ont analysé, dans le contexte OHADA, les conditions pratiques d'appropriation de ces normes par des établissements de santé de proximité. En outre, *dans une perspective institutionnaliste inspirée de Douglass North, l'effectivité d'une règle formelle dépend de son internalisation par les acteurs et de son articulation avec les contraintes organisationnelles existantes.*³

La présente étude vise à adapter les pratiques comptables de l'hôpital de Base de Bacongo, établissements hospitaliers de premier niveau, aux exigences réglementaires imposées par le SYSCOHADA révisé.

Cependant, cette mise en conformité se heurte souvent à des contraintes organisationnelles et matérielles susceptibles d'en limiter l'effectivité. Dès lors, il convient de s'interroger sur la manière dont ces normes sont concrètement intégrées dans les pratiques comptables de l'établissement et sur les effets réels de cette intégration sur la qualité de la gouvernance financière, notamment en termes de transparence, de fiabilité de l'information et de prise de décision.

Ainsi, la question centrale est la suivante :

Comment le processus de normalisation comptable, conforme aux dispositions du SYSCOHADA révisé, peut-il être mis en œuvre à l'Hôpital de base de Bacongo,

³ Douglass C. North, *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge, Cambridge University Press, 1990.

et dans quelle mesure cette mise en œuvre, malgré les contraintes existantes, améliore-t-elle la gouvernance financière de l'établissement ?

L'objectif général consiste ainsi d'analyser *le processus d'intégration des prescriptions du SYSCOHADA révisé dans les pratiques comptables de l'hôpital de base de Bacongo et en évaluer les effets sur sa gouvernance financière.*

Il s'agira, de manière spécifique :

- *d'identifier et analyser les contraintes organisationnelles et matérielles influençant la mise en œuvre du SYSCOHADA révisé dans l'établissement ;*
- *d'évaluer les impacts de l'application des normes du SYSCOHADA révisé sur la qualité de l'information financière et la gouvernance de l'hôpital.*

L'hypothèse directrice de cette monographie postule, que *l'intégration des prescriptions du SYSCOHADA révisé dans les pratiques comptables d'un établissement hospitalier de premier niveau améliore significativement la qualité de la gouvernance financière, malgré les contraintes organisationnelles et matérielles.*

Toutefois, cette amélioration demeure conditionnée par des facteurs tels que la qualification du personnel comptable, l'adaptation du plan comptable hospitalier et la disponibilité des outils de gestion appropriés.

De cette hypothèse principale, découlent les hypothèses subsidiaires ci-après :

Hypothèse subsidiaire 1 : *les contraintes organisationnelles et matérielles limitent l'application effective des normes du SYSCOHADA révisé au sein de l'hôpital de base.*

Hypothèse subsidiaire 2 : *L'adoption des normes du SYSCOHADA révisé contribue à renforcer la transparence, la fiabilité de l'information financière et la prise de décision au sein de l'établissement.*

Sur le plan méthodologique, la recherche s'inscrit dans une démarche descriptive et analytique combinant approches qualitative et quantitative. La collecte des données repose sur des entretiens semi-directifs, l'analyse documentaire des états financiers et des manuels de procédures, ainsi que l'observation directe des pratiques. Leur traitement consiste en une confrontation systématique entre les prescriptions du SYSCOHADA révisé et les pratiques effectives, afin d'identifier les écarts, les convergences et leurs incidences managériales.

La présente étude s'articulera en trois chapitres : le premier, consacré à l'aperçu général du problème, développera le cadre conceptuel et théorique de la normalisation comptable hospitalière ; le deuxième examinera la spécificité de la question à travers l'analyse du cadre institutionnel et des contraintes liées à la mise en œuvre du SYSCOHADA révisé ; enfin, le troisième procédera à l'évaluation empirique du processus de normalisation comptable à l'Hôpital de base de Bacongo, en identifiant les écarts pratiques et en appréciant les effets de cette normalisation sur la qualité de l'information financière et la gouvernance hospitalière.

CHAPITRE I : FONDEMENTS CONCEPTUELS ET ANCRAGES THÉORIQUES DE LA NORMALISATION COMPTABLE HOSPITALIÈRE EN CONTEXTE OHADA

Le présent chapitre se propose d'établir les fondements conceptuels, théoriques et doctrinaux nécessaires à l'analyse du processus de normalisation comptable hospitalière en contexte OHADA. Dans un environnement institutionnel marqué par l'exigence accrue de transparence, de comparabilité et de fiabilité de l'information financière, la compréhension rigoureuse des notions de normalisation et de standardisation comptables, ainsi que du cadre normatif institué par le SYSCOHADA révisé au sein de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires, constitue un préalable indispensable à toute investigation empirique.

L'analyse s'inscrit dans une perspective pluridisciplinaire, mobilisant les apports de la théorie institutionnelle, de la théorie de l'agence et du New Public Management, afin d'éclairer les dynamiques d'appropriation normative au sein des établissements hospitaliers publics de premier niveau. Elle vise, d'une part, à clarifier les concepts structurants de la normalisation comptable hospitalière et, d'autre part, à situer la recherche dans l'état actuel des connaissances scientifiques relatives à l'harmonisation comptable en contexte africain.

En procédant à une revue critique de la littérature et à une mise en perspective de l'évolution du SYSCOHADA, ce chapitre établit le socle analytique de la première hypothèse, selon laquelle l'application effective des normes harmonisées contribue à l'amélioration de la fiabilité et de la comparabilité de

l'information comptable. Il prépare ainsi le terrain à l'examen empirique du cas de l'Hôpital de base de Bacongo, objet central de la présente étude.

I.1. ÉLABORATION DU CADRE CONCEPTUEL

La compréhension du processus de normalisation comptable hospitalière requiert, en amont, une clarification conceptuelle rigoureuse adossée à des cadres théoriques éprouvés. En effet, la littérature en théorie comptable et en management public met en évidence que les dispositifs normatifs ne sauraient être appréhendés comme de simples instruments techniques, mais comme de véritables constructions institutionnelles participant à la structuration des organisations et à la transformation des modes de gouvernance. Dans ce contexte, marqué par la pluralité des référentiels comptables et la complexité des flux financiers propres aux établissements de santé, l'élaboration du cadre conceptuel constitue un préalable méthodologique indispensable à l'analyse de l'application du SYSCOHADA révisé au sein des structures hospitalières de premier niveau.

Dans cette perspective, il apparaît nécessaire de définir avec précision les concepts fondamentaux qui structurent la présente étude — à savoir la normalisation et la standardisation comptables, le SYSCOHADA révisé, la comptabilité hospitalière et l'établissement hospitalier de premier niveau — chacun constituant un prisme analytique pertinent pour appréhender les enjeux de cohérence, de fiabilité, de comparabilité et de gouvernance financière dans un environnement caractérisé par des exigences accrues de transparence et de performance. À cet effet, les développements qui suivent s'attachent à expliciter successivement ces différentes notions.

1.1.1. La normalisation comptable

La normalisation comptable renvoie au processus institutionnalisé d'élaboration, de diffusion et d'application de règles communes encadrant la production de l'information financière. Elle vise à assurer la cohérence méthodologique, la

fiabilité des enregistrements et la comparabilité inter-organisationnelle des états financiers.

Dans une perspective normative, David Solomons (1990) conçoit la normalisation comme un mécanisme de discipline intellectuelle permettant d'unifier les raisonnements comptables autour de principes généraux susceptibles de garantir la crédibilité de l'information financière. La normalisation apparaît ainsi comme un instrument de régulation des pratiques, orienté vers la transparence et la protection des parties prenantes.

Les travaux de Christopher Nobes et Robert Parker (2012) montrent par ailleurs que les systèmes comptables nationaux sont historiquement façonnés par des déterminants juridiques, culturels et économiques spécifiques. Dès lors, la normalisation internationale constitue un mécanisme d'atténuation des divergences systémiques et de convergence vers des standards partagés.

Dans une perspective institutionnelle, Douglass North (1990) définit les institutions comme des « règles du jeu » formelles et informelles structurant les interactions humaines. Appliquée au champ comptable, cette approche permet d'appréhender la normalisation comme un cadre formel contraignant, orientant les comportements organisationnels et influençant la performance économique et managériale. La normalisation dépasse ainsi la codification technique pour devenir un levier stratégique de gouvernance.

1.1.2. La standardisation comptable

La standardisation constitue la traduction opérationnelle de la normalisation. Elle renvoie à l'uniformisation concrète des méthodes d'enregistrement, d'évaluation et de présentation des opérations économiques.

Raymond J. Chambers (1970), dans ses travaux sur la théorie de la mesure comptable, souligne que la pertinence de l'information dépend de sa capacité à

refléter fidèlement la réalité économique dans un cadre conceptuel cohérent. La standardisation garantit cette cohérence en réduisant les marges d'interprétation divergentes et en assurant l'homogénéité des pratiques.

Dans le contexte hospitalier, caractérisé par l'hétérogénéité des prestations (soins curatifs, diagnostics, actes médico-techniques, services d'hébergement) et par la diversité des flux financiers (subventions publiques, paiements directs, assurances, financements internationaux), la standardisation constitue un impératif méthodologique pour éviter les distorsions d'évaluation et sécuriser la production des états financiers.

1.1.3. Le SYSCOHADA révisé

Le SYSCOHADA révisé, issu de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière du 26 janvier 2017 adopté par l'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires, constitue le référentiel harmonisé applicable aux États membres depuis 2018.

Cette réforme introduit :

- une refonte des états financiers de synthèse ;
- de nouvelles règles d'évaluation et de comptabilisation ;
- un renforcement des principes de transparence, de sincérité et d'image fidèle ;
- un rapprochement partiel avec les standards internationaux inspirés des IFRS.

Dans la dynamique analysée par David Cairns (1997), l'évolution des référentiels régionaux s'inscrit dans un processus d'hybridation normative, conciliant traditions juridiques locales et exigences internationales. Le SYSCOHADA révisé illustre cette dynamique en cherchant à concilier harmonisation régionale et adaptation contextuelle.

Pour les établissements hospitaliers, son application implique une mutation profonde des pratiques : transition vers la comptabilité d'engagement, reconnaissance systématique des immobilisations médicales, formalisation accrue des annexes, renforcement du contrôle interne et de l'audit.

1.1.4. La comptabilité hospitalière

La comptabilité hospitalière peut être définie comme un système structuré de traitement, de contrôle et de restitution de l'information économique et financière relative aux activités d'un établissement de santé. Elle couvre les flux liés aux prestations de soins, aux fonctions médico-techniques, à la gestion logistique, aux immobilisations biomédicales, aux créances hospitalières et à la trésorerie.

Elle se caractérise par :

- l'hétérogénéité des prestations médicales ;
- la pluralité des modes de financement ;
- la complexité du recouvrement des créances ;
- la mission d'intérêt général des établissements publics de santé.

Dans la perspective du *New Public Management*, développée par Christopher Hood (1991), la comptabilité hospitalière dépasse la fonction d'enregistrement pour devenir un outil de pilotage stratégique orienté vers la performance, la responsabilisation des gestionnaires et l'évaluation médico-économique.

Par ailleurs, les travaux de Anthony Hopwood (1987) et Peter Miller (1990) montrent que les systèmes comptables participent à la structuration des rapports de pouvoir internes et à la redéfinition des priorités organisationnelles. La comptabilité hospitalière apparaît ainsi comme un instrument de gouvernementalité, influençant les arbitrages budgétaires et les choix stratégiques.

1.1.5. L'établissement hospitalier de premier niveau

L'établissement hospitalier de premier niveau constitue l'échelon de base du système de santé, assurant des soins primaires, préventifs et curatifs. Son fonctionnement repose sur des ressources limitées, une forte dépendance aux financements publics et une obligation de continuité du service public.

Dans ce contexte, la normalisation comptable devient un instrument central de transparence, de redevabilité et d'optimisation de l'allocation des ressources, particulièrement dans des environnements caractérisés par des contraintes budgétaires et une exigence accrue de reddition des comptes.

I-2. CADRE THÉORIQUE DE LA NORMALISATION COMPTABLE DANS LE SECTEUR PUBLIC

L'analyse du processus de normalisation comptable dans le secteur public requiert l'articulation de cadres théoriques complémentaires permettant de saisir à la fois les déterminants institutionnels, les relations principal-agent et les logiques de modernisation administrative ; c'est pourquoi le présent cadre conceptuel mobilise la théorie institutionnelle (North, 1990 ; DiMaggio & Powell, 1983), la théorie de l'agence (Jensen & Meckling, 1976) et les principes du New Public Management (Hood, 1991), offrant ainsi un prisme analytique robuste pour évaluer l'adoption et l'appropriation du SYSCOHADA révisé au sein des établissements hospitaliers publics de premier niveau, tout en intégrant les contraintes structurelles, fonctionnelles et financières qui caractérisent leur gouvernance comptable.

2.2.1. La théorie institutionnelle

Selon Douglass North (1990), les institutions structurent les interactions et conditionnent les performances organisationnelles. L'adoption du SYSCOHADA révisé peut être analysée comme l'introduction d'une règle formelle visant à encadrer les pratiques comptables et à renforcer la légitimité organisationnelle.

Les travaux néo-institutionnels de Paul DiMaggio et Walter W. Powell (1983) montrent toutefois que l'adoption d'une norme peut relever d'une logique d'isomorphisme plus que d'une transformation substantielle. L'effectivité dépend donc de son appropriation réelle par les acteurs.

2.2.2. La théorie de l'agence

La théorie de l'agence, formulée par Michael C. Jensen et William H. Meckling (1976), met en évidence les asymétries d'information entre principaux et agents. Dans le secteur hospitalier public, la normalisation comptable contribue à réduire ces asymétries, à renforcer la reddition des comptes et à sécuriser l'utilisation des ressources publiques.

2.2.3. Le New Public Management

Les analyses de Christopher Hood (1991) soulignent que l'introduction d'outils comptables harmonisés s'inscrit dans une logique de modernisation administrative visant la performance, l'efficacité et la responsabilisation. La normalisation comptable hospitalière participe ainsi d'un mouvement plus large de réforme de la gouvernance publique, articulant transparence financière, contrôle interne et évaluation des résultats.

I.3. SYNTHÈSE DU CADRE CONCEPTUEL

En définitive, l'élaboration de ce cadre conceptuel permet de clarifier les notions de normalisation et de standardisation comptable, de situer le SYSCOHADA révisé dans la dynamique d'harmonisation régionale, et d'appréhender la comptabilité hospitalière comme un instrument stratégique de gouvernance.

Ancré dans les théories institutionnelle, d'agence et du New Public Management, ce socle analytique constitue le fondement théorique indispensable à l'évaluation empirique du processus de normalisation comptable au sein de l'Hôpital de base de Baongo, en intégrant les spécificités structurelles, fonctionnelles et financières propres aux établissements hospitaliers publics de premier niveau.

CHAPITRE II : CADRE INSTITUTIONNEL ET DÉFIS D'APPROPRIATION DU SYSCOHADA RÉVISÉ DANS LES HÔPITAUX PUBLICS EN CONTEXTE OHADA

L'examen de la deuxième hypothèse s'inscrit dans une perspective d'analyse institutionnelle et néo-institutionnelle de la normalisation comptable, envisagée comme un instrument de régulation, de gouvernance et de légitimation des organisations publiques. Dans le contexte des établissements hospitaliers publics des États parties à l'OHADA, l'appropriation du Système comptable OHADA révisé (SYSCOHADA) dépasse largement la dimension technique d'un simple alignement normatif. Elle constitue un processus de transformation organisationnelle structurant, affectant les mécanismes de gouvernance, les circuits décisionnels et les rapports de pouvoir internes.

L'étude du règlement intérieur de l'hôpital de référence du district sanitaire de Bacongo offre, à cet égard, un terrain empirique particulièrement éclairant. Elle met en évidence un cadre institutionnel dense, juridiquement encadré, hiérarchisé et fortement normé, au sein duquel la comptabilité ne saurait être isolée de l'ensemble des dispositifs organisationnels et disciplinaires.

Deux axes structurent l'analyse :

- 1) Le cadre institutionnel et réglementaire de la normalisation comptable hospitalière ;
- 2) Les contraintes et défis liés à la mise en œuvre effective du SYSCOHADA révisé.

II-1. Le cadre institutionnel et réglementaire de la normalisation comptable hospitalière

L'examen du cadre institutionnel et réglementaire de la normalisation comptable hospitalière nécessite de considérer simultanément la structuration organisationnelle, les responsabilités formelles définies par le règlement intérieur et les prescriptions du SYSCOHADA révisé, dans la mesure où l'implantation effective de référentiels harmonisés s'inscrit à l'intersection de contraintes administratives, techniques et financières et dépend autant de la cohérence des organes de gouvernance que de la qualité des procédures et du contrôle interne, révélant ainsi la complexité d'une appropriation normative dans un environnement hospitalier multifonctionnel et fortement réglementé.

2.1.1. Une architecture de gouvernance structurée : condition institutionnelle de la normalisation

Le règlement intérieur de l'hôpital de Bacongo révèle une structuration institutionnelle articulée autour :

- d'un **comité de gestion** (organe délibérant), compétent notamment en matière de gestion des ressources, d'approbation des rapports d'activités et de politique tarifaire ;
- d'une **direction** (organe exécutif), assurée par un directeur ordonnateur du budget ;
- d'organes consultatifs spécialisés (comité de trésorerie, commission médicotechnique, comité d'hygiène hospitalière, etc.) ;
- d'un service économique et financier chargé de la production des états financiers ;
- d'une régie des recettes hospitalières relevant du Trésor public.

Cette architecture institutionnelle matérialise le principe classique de séparation entre l'ordonnateur et le comptable public, hérité du droit financier public. Elle

garantit la régularité formelle de l'exécution budgétaire, mais elle inscrit également la fonction comptable dans un réseau d'interdépendances administratives, juridiques et disciplinaires.

Dans une lecture inspirée de Michel Crozier, ces structures créent des « zones d'incertitude » où s'exercent des jeux d'acteurs : direction, services médicaux, service économique et financier, régie, comité de gestion. L'introduction du SYSCOHADA révisé modifie ces équilibres en renforçant la centralité de l'information financière comme instrument de pilotage⁴.

Ainsi, la normalisation comptable ne s'implante pas dans un vide organisationnel : elle s'inscrit dans un cadre déjà fortement normé par le règlement intérieur, qui définit les responsabilités, les obligations disciplinaires et les mécanismes de contrôle interne.

2.1.2. La structuration fonctionnelle de l'hôpital : une base potentielle pour la comptabilité d'engagement

Le règlement intérieur détaille une organisation administrative et technique particulièrement segmentée :

- service économique et financier (élaboration budgétaire, gestion comptable, états financiers) ;
- service de la gestion des malades (facturation, suivi administratif, statistiques sanitaires) ;
- service de la gestion du crédit (suivi des commandes et fournisseurs) ;
- service de la logistique et de la maintenance (gestion du patrimoine et des équipements) ;
- service d'audit interne et de qualité (suivi des procédures et indicateurs de performance).

⁴ Michel Crozier et Erhard Friedberg, *L'acteur et le système. Les contraintes de l'action collective*, Paris, Éditions du Seuil, 1977.

Cette structuration offre, en théorie, une base organisationnelle favorable à la mise en œuvre d'une comptabilité d'engagement conforme au SYSCOHADA révisé.

En effet :

- la gestion des malades alimente le cycle des produits (créances, facturation, recouvrement) ;
- la gestion du crédit et la logistique structurent le cycle des immobilisations et des fournisseurs ;
- le service économique et financier constitue le noyau de production des états financiers ;
- le service d'audit interne peut contribuer au renforcement du contrôle interne comptable.

Toutefois, l'effectivité de cette articulation dépend de la qualité des procédures formalisées, de la traçabilité documentaire et de l'interopérabilité des systèmes d'information. Sans coordination transversale, la segmentation organisationnelle peut générer des ruptures de chaîne d'information incompatibles avec les exigences d'image fidèle et de rattachement des charges et produits.

2.1.3. Les prescriptions du SYSCOHADA révisé à l'épreuve de la réalité hospitalière

L'application du SYSCOHADA révisé aux hôpitaux publics soulève plusieurs enjeux spécifiques.

2.1.3.1. Immobilisations et patrimoine biomédical

L'hôpital de Bacongo dispose d'un patrimoine technique important (équipements médicaux, infrastructures, véhicules sanitaires). Le service de la logistique et de la maintenance est chargé de la gestion du patrimoine. Le SYSCOHADA impose :

- l'inventaire exhaustif des immobilisations ;

- leur évaluation fiable ;
- l'amortissement systématique selon la durée d'utilité.

Or, la technicité des équipements biomédicaux rend complexe l'estimation des durées d'amortissement et la mise à jour des inventaires. L'absence d'outils informatisés performants peut compromettre la fiabilité des états financiers.

2.1.3.2. Subventions et ressources publiques

Les ressources hospitalières proviennent des subventions de l'État, des collectivités locales, des recettes propres et des dons. Le traitement comptable des subventions d'investissement et d'exploitation exige :

- une ventilation précise ;
- un rattachement rigoureux aux charges correspondantes ;
- une information détaillée en annexe.

La dépendance financière vis-à-vis de l'État limite cependant l'autonomie stratégique de l'établissement et peut réduire la portée décisionnelle des états financiers produits.

2.1.3.3. Créances hospitalières et principe de prudence

Le service de la gestion des malades assure la facturation et le suivi des patients. Dans un contexte de retards de paiement fréquents (patients insolvable, assurances, organismes publics), l'application du principe de prudence implique :

- la constitution de provisions pour dépréciation ;
- une évaluation réaliste des créances douteuses.

Cela peut altérer la présentation des résultats comptables et révéler des fragilités structurelles du modèle économique hospitalier.

2.1.3.4. Exigences accrues de transparence

Le règlement intérieur prévoit l'élaboration de rapports d'activités, le suivi des indicateurs de performance et la formalisation de procédures internes. Le SYSCOHADA renforce cette logique par l'obligation d'annexes détaillées et d'informations qualitatives sur les engagements hors bilan et les risques.

Ainsi, la normalisation comptable entre en résonance avec les exigences de gouvernance déjà présentes dans l'organisation hospitalière, mais elle en accroît le niveau d'exigence technique.

II-2. Contraintes et défis liés à la mise en œuvre du SYSCOHADA révisé

L'implémentation du SYSCOHADA révisé dans les hôpitaux publics constitue un processus complexe, multidimensionnel et fortement contextualisé, où coexistent enjeux normatifs, contraintes organisationnelles et dynamiques institutionnelles. Bien que l'Hôpital de base de Baongo bénéficie d'une architecture institutionnelle relativement structurée, l'appropriation effective du référentiel est significativement limitée par des facteurs opérationnels, organisationnels et politico-institutionnels. Ces contraintes traduisent une tension permanente entre exigences techniques de la normalisation comptable, impératifs de gouvernance et missions sanitaires, et soulignent que la mise en œuvre du SYSCOHADA ne saurait être réduite à une simple conformité formelle, mais constitue un processus éminemment stratégique et politique, dont la réussite dépend de la capacité des acteurs et des structures à intégrer les dispositifs normatifs dans le pilotage quotidien de l'hôpital.

2.2.1. Contraintes opérationnelles et résistances organisationnelles

L'adoption effective du SYSCOHADA révisé se heurte, en premier lieu, à des contraintes opérationnelles qui limitent la mobilisation des ressources humaines et techniques nécessaires. L'insuffisance de personnel spécialisé dans la normalisation OHADA constitue un obstacle majeur, exacerbée par la rotation

fréquente des cadres financiers, laquelle fragmente la continuité des connaissances et la mémoire organisationnelle. Le cloisonnement fonctionnel entre services médicaux et services administratifs accentue ces difficultés, en créant des silos informationnels où la circulation de l'information financière est partielle et souvent retardée. À cette fragmentation s'ajoutent des systèmes d'information hétérogènes ou obsolètes, qui compromettent la collecte, le traitement et la restitution fiables des données comptables.

Sur le plan culturel, la dominance d'une logique de conformité budgétaire – héritage du droit public financier – tend à privilégier l'exécution formelle des obligations comptables plutôt que l'analyse stratégique de l'information financière. Cette orientation favorise ce que l'on peut qualifier d'**appropriation cérémonielle** du SYSCOHADA : les états financiers sont produits en apparence conformes aux prescriptions normatives, mais leur intégration dans le pilotage stratégique demeure insuffisante, limitant ainsi leur rôle de levier de décision et de gouvernance. Cette dynamique rejoint les observations de Crozier (1963 ; 1977) sur les systèmes d'action organisés, selon lesquelles les dispositifs formels peuvent être instrumentalisés dans des jeux d'acteurs, générant des usages sélectifs ou superficiels des règles comptables.

2.2.2. Limites structurelles et enjeux politico-institutionnels

Au-delà des contraintes opérationnelles, la mise en œuvre du SYSCOHADA révisé se confronte à des limites structurelles et à des enjeux politico-institutionnels qui conditionnent profondément son appropriation. L'**ambiguïté du statut juridique des hôpitaux publics** et leur dépendance financière vis-à-vis de l'État restreignent l'autonomie décisionnelle et limitent la portée opérationnelle des informations comptables. La faiblesse relative des mécanismes d'audit externe et le degré insuffisant de contrôle indépendant compromettent par ailleurs la fiabilité et la crédibilité des états financiers produits.

Cette situation crée un double défi : d'une part, la normalisation constitue un **levier de modernisation**, en renforçant la transparence, la traçabilité et la responsabilisation des acteurs ; d'autre part, elle peut induire une **financiarisation excessive**, lorsque les indicateurs comptables tendent à supplanter les priorités sanitaires et sociales. Cette tension traduit un dilemme classique du secteur public hospitalier, où la comptabilité ne peut être dissociée de la mission première de l'établissement : assurer la continuité et la qualité des soins, garantir l'équité d'accès et protéger la santé publique.

La réussite de l'appropriation du SYSCOHADA révisé repose donc sur plusieurs conditions interdépendantes : la cohérence entre l'architecture de gouvernance et les exigences normatives, la capacité des services financiers à articuler comptabilité générale, budgétaire et analytique, la qualité du contrôle interne et des mécanismes d'audit, ainsi que l'intégration de l'information comptable dans le processus de pilotage stratégique. Le cas de l'Hôpital de base de Bacongo illustre que, bien que les fondations institutionnelles soient en place – séparation des fonctions, existence de services spécialisés et procédures formalisées –, la transformation réelle des pratiques dépend largement de la mobilisation effective de ces ressources et de la synergie entre les acteurs.

Synthèse et portée analytique

En définitive, la normalisation comptable hospitalière apparaît comme un processus intrinsèquement institutionnel et politique, où l'efficacité technique du SYSCOHADA révisé est indissociable de son inscription dans des dispositifs de gouvernance plus larges. L'intégration réussie du référentiel dépend autant de la structuration organisationnelle et de la professionnalisation des acteurs que de la capacité à maintenir un équilibre entre objectifs financiers et finalité sanitaire. Ainsi, le SYSCOHADA révisé, lorsqu'il est pleinement approprié, constitue un puissant instrument de gouvernance, de transparence et de légitimation ; toutefois,

son impact demeure conditionné par la qualité des pratiques de gestion, la cohérence des dispositifs institutionnels et la capacité à articuler normes comptables et mission de service public.

CHAPITRE III : ÉVALUATION DU PROCESSUS DE NORMALISATION COMPTABLE À L'HÔPITAL DE BASE DE BACONGO

Le présent chapitre s'inscrit dans une démarche d'analyse critique et d'évaluation systémique du processus de normalisation comptable à l'hôpital de base de Bacongo, en articulant, d'une part, un diagnostic approfondi des pratiques existantes marquées par une logique de trésorerie et, d'autre part, une appréciation des effets induits par la transition vers un référentiel normatif inspiré du SYSCOHADA révisé, en termes de qualité de l'information financière, de gouvernance et de performance institutionnelle.

III-1. DIAGNOSTIC DE LA PRATIQUE COMPTABLE EXISTANTE À L'HÔPITAL DE RÉFÉRENCE DE BACONGO

L'analyse du dispositif comptable en vigueur à l'hôpital de référence de Bacongo met en exergue une structuration empirique des pratiques financières, caractérisée par une prédominance de la **logique de trésorerie** au détriment d'une approche patrimoniale conforme aux prescriptions du OHADA à travers le **SYSCOHADA révisé (2018)**. Cette situation s'inscrit dans une dynamique observée dans plusieurs formations sanitaires africaines, où la gestion comptable demeure encore largement dominée par des outils rudimentaires et une comptabilité en partie simple (Ngantchou, 2021 ; Bampoky, 2020).

3.1.1. Analyse des procédures comptables en vigueur à l'hôpital de Bacongo

L'examen des procédures comptables en vigueur à l'hôpital de Bacongo met en lumière un dispositif caractérisé par une prééminence des logiques de trésorerie et une structuration empirique de l'information financière, révélant ainsi des insuffisances notables au regard des exigences normatives du référentiel

SYSCOHADA en matière de production d'une information comptable exhaustive, fiable et économiquement pertinente.

3.1.1.1. Une comptabilité de caisse fondée sur la partie simple

Le système comptable de l'hôpital de Bacongo repose sur une **comptabilité en partie simple**, consistant en un enregistrement chronologique distinct des recettes et des dépenses, sans articulation bilancielle ni mécanisme de correspondance débit/crédit. Ce mode opératoire s'apparente à une **comptabilité de flux**, centrée exclusivement sur les mouvements de trésorerie.

TABLEAU N° 1 : DÉPENSES PAR MOIS DE L'EXERCICE COMPTABLE 2024 DE L'HÔPITAL DE RÉFÉRENCE DE BACONGO⁵

LIBELLE	JANVIER	FÉVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUN	JUILLET	AOÛT	SEPTEMB	OCTOBR	NOVEMB	DÉCEMB	TOTAL CUMULE
FOURNITURE BUREAU	301 500	521 000	398 500	202 000	294 000	205 000	197 000	288 000	273 000	386 500	138 500	1 082 500	4 287 500
MED PHARMACETIQ	5 714 036	4 183 729	3 304 841	3 644 241	3 826 713	462 179	4 213 257	4 263 409	5 164 918	5 272 414	5 630 202	7 966 189	53 646 128
CONSULTATION REA LABORATOIRE	1 103 000	1 216 600	1 334 500	921 500	1 316 000	989 000	1 503 000	785 500	1 224 850	205 150	1 765 000	2 947 100	15 311 200
FILM GEL ECHOGRAPHIE	37 500	25 000	25 000	25 000	62 500	0	37 500	0	0	67 500	0	50 000	330 000
FILM RADIO ECG	295 750	840 000	0	790 000	0	0	360 000	0	240 000	240 000	600 000	958 000	4 323 750
PRODUIT HYGENIQUE	6 000	33 500	10 000	5 250	2 000	0	5 000	0	8 500	88 485	46 750	153 468	358 953
FOURNITURE P.M INFO	320 000	170 000	150 000	100 000	60 000	175 000	140 000	102 000	2 160 000	3 533 475	110 000	160 000	7 180 475
FOURNITURE P.M TECH	225 000	490 013	36 000	5 123 432	30 061 432	19 261 435	62 932	105 432	4 574 432	795 717	25 000	2 669 885	63 430 710
ACHAT P.MOB	0	0	0	140 000	5 874 445	0	0	0	0	40 000	0	0	6 054 445
ENT TERR	103 000	130 725	77 750	71 000	140 000	95 000	137 500	55 000	80 000	82 000	57 500	30 000	1 059 475
ENT REP IMM	475 000	882 250	226 000	10 212 500	382 475	11 036 950	5 866 000	658 550	10 777 200	6 976 100	1 823 400	3 652 450	52 968 875
ENT REP MINF	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ENT R.M TECH	822 500	155 500	406 500	342 500	15 000	80 000	285 000	440 900	427 600	642 000	72 500	395 000	4 085 000
ENT R.M TRAN		522 650	23 000	71 300	33 000	129 000	162 800	78 300	45 000	117 500	24 500	139 000	1 346 050
IPRESS RELIUR	138 000	391 975	326 225	340 855	336 500	319 100	419 825	362 325	346 200	381 320	306 300	413 900	4 082 525
TEL COM	363 500	332 000	340 500	297 500	378 500	316 000	362 500	365 000	335 500	428 000	314 500	341 500	4 175 000
CARBURANT	2 089 625	2 281 275	3 004 500	2 162 875	2 125 400	1 187 150	1 343 775	1 760 775	2 405 375	2 663 250	1 703 125	3 028 425	25 755 550
FORMATION PRESTATION	50 000	158 000	0	0	0	0	0	0	0	200 000	25 000	30 000	463 000
COMPAGNE	0	851 682	0	0	43 000	25 000	3 118 500	0	0	368 500	8 500	0	4 415 182
FETE CER PUB RECEPT	230 000	0	159 900	25 000	0	0	0	0	0	33 455	0	159 750	608 105
EAU & ELECTRICITE	154 000	209 000	292 750	217 000	170 250	189 500	100 900	137 500	293 600	215 800	132 350	192 450	2 305 100

⁵ Extrait du grand-livre des dépenses de l'Hôpital de Base de Bacongo, le 20 décembre 2025.

TRAN DEPL MISS	828 500	942 000	934 500	1 128 000	1 043 000	1 191 000	1 083 500	995 500	1 048 500	1 234 000	981 000	1 140 500	12 550 000
PRISE EN CHARGE	192 150	373 100	125 550	107 250	130 900	66 550	164 650	103 000	186 000	60 950	46 640	351 150	1 907 890
APPUI CONT	150 000	20 000	20 000	150 000	0	0	650 000	0	20 000	125 000	0	0	1 135 000
REMBOURSEMENT	114 500	76 500	117 000	159 500	35 000	34 000	54 500	192 500	76 500	254 000	210 500	104 500	1 429 000
REUN COGES REVUE PTAB	269 350	0	0	0	0	0	0	0	0	0	597 500	0	866 850
SALAIRE	2 850 975	2 775 975	3 037 775	3 138 575	3 088 175	3 088 175	3 148 375	3 268 775	3 319 175	3 454 975	3 410 175	3 460 575	38 041 700
PRIMES DIVERS	4 551 500	4 186 500	4 112 500	3 987 500	3 330 500	3 829 500	3 504 500	3 779 500	3 441 950	3 531 500	3 109 500	4 334 500	45 699 450
QUOTES PARTS	12 011 420	10 311 000	9 633 230	9 965 879	10 155 391	9 695 453	9 433 030	9 456 063	13 583 057	9 655 142	10 642 323	13 767 619	128 309 606
TOTAL CUMULE	33 396 806	32 079 974	28 096 521	43 328 657	62 904 181	52 374 992	36 354 044	27 198 029	50 031 357	41 052 733	31 780 765	47 528 461	486 126 519

TABLEAU N° 2 : RECETTES PAR MOIS DE L'EXERCICE COMPTABLE 2024 DE L'HÔPITAL DE RÉFÉRENCE DE BACONGO⁶⁶

LIBELLE	JANVIER	FÉVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOÛT	SEPTEMBRE	OCTOBRE	NOVEMBRE	DÉCEMBRE	TOTAL CUMULE
LABORATOIRE	11518700	8815700	8601600	8367000	8267800	7890300	7833000	7180500	7553500	8683100	10360000	14150500	109 221 700
PHARMACIE	7776575	5565025	4269825	4246475	4129650	4935825	4974950	5873270	6710950	6141425	7771900	10056800	72 452 670
RADIO	2601000	2427500	2487500	2641000	2926500	2821000	2627000	2184000	2070800	1644000	1930000	3178000	29 538 300
CONSULTATION GENERALISTE	3894500	2775500	2768500	2650000	2779500	2650000	2390000	2728500	2499500	2639000	3025000	4141000	34 941 000
CONSULTATION SPECIALISTES	2018000	2114000	1917000	2242000	2455500	2128500	2029500	2089500	1841500	2124000	1940000	2326000	25 225 500
TABLE OPERATOIRE	215500	238000	357000	305500	398000	432000	631000	582000	481000	348000	259500	383000	4 630 500
TABLE D'ACCOUCHEMENT	651000	630750	605000	761500	550000	604000	604250	647500	619000	487000	533500	445500	7 139 000
ACTES ANESTHESIQUE	63000	61000	96000	94500	137000	90000	150500	209000	168000	95000	29000	71000	1 264 000

⁶⁶ Extrait du grand-livre des recettes de l'Hôpital de Bases de Bacongo, le 20 décembre 2026.

ELECTROCAR DIOGRAMME	50000	70000	30000		5000	5000	65000	65000	40000	40000	120000	70000	560 000
HOSPITALISA TIONS	5746500	1165500	4784250	4693000	4132500	4409500	4015250	4371500	4228500	4156500	4612000	5943500	52 258 500
EXAMENS D'ECHOGRAP HIE	1294000	296500	1216500	253000	986000	872000	1025500	919000	952000	1145000	890000	947500	10 797 000
AUTRES ACTES	233500	4784750	330000	109700	344000	357000	272000	271500	133000	237000	187000	290500	7 549 950
HORS ACTIVITE ORDINAIRE	291000	223000	322500	292500	241000	263000	270000	244000	261000	206000	197500	258000	3 069 500
CONTRAT ASSURANCE	200000												200 000
REVERSEME NT	1251406												1 251 406
KOBIKISSA INVESTISSEM ENT	145021810												145 021 810
SUBSIDES	8385835												8 385 835
DONS ET LEGS	500000												500 000
CONSEIL MUNICIPAL	597 000												597 000
TOTAL CUMULLE	192 309 326	29 167 225	27 785 675	26 656 175	27 352 450	27 458 125	26 887 950	27 365 270	27 558 750	27 946 025	31 855 400	42 261 300	514 603 671

- **Total des recettes : 514 603 671 FCFA**

Ce différentiel positif apparent ($\approx 28,5$ millions FCFA) ne saurait être interprété comme un résultat comptable au sens du SYSCOHADA, faute de prise en compte :

- des charges à payer ; des produits à recevoir ; des amortissements ; et des engagements hors bilan.

Comme le souligne Robert Anthony, « une information financière pertinente ne peut se limiter aux flux monétaires ; elle doit refléter l'ensemble des droits et obligations économiques ».

Ainsi, l'exploitation des données financières de l'exercice 2024 révèle :

- **Total des dépenses** : 486 126 519 FCFA
- **Total des recettes** : 514 603 671 FCFA

Ce différentiel positif apparent ($\approx 28,5$ millions FCFA) ne saurait être interprété comme un résultat comptable au sens du SYSCOHADA, faute de prise en compte :

- des charges à payer ;
- des produits à recevoir ;
- des amortissements ;
- et des engagements hors bilan.

Comme le souligne Robert Anthony, « une information financière pertinente ne peut se limiter aux flux monétaires ; elle doit refléter l'ensemble des droits et obligations économiques ».

3.1.1.2. Structuration empirique des dépenses : une ventilation non normalisée

L'analyse des dépenses met en évidence une forte hétérogénéité des postes, révélant l'absence d'un **plan de comptes conforme au SYSCOHADA**.

a) Poids des dépenses médicales et techniques

Certaines rubriques concentrent l'essentiel des charges :

- Médicaments et produits pharmaceutiques : **53,6 millions FCFA** ;
- Entretien et réparation d'immeubles : **52,9 millions FCFA** ;
- Fournitures petit matériel technique : **63,4 millions FCFA** ;
- Quotes-parts du personnel : **128,3 millions FCFA**.

Ces agrégats traduisent une dominance des dépenses opérationnelles, mais leur classification demeure **non codifiée**, contrairement aux exigences du SYSCOHADA (classes 6 et 2).

b) Volatilité et irrégularité des dépenses

On observe des pics atypiques, notamment :

Mai (62,9 millions FCFA) et juin (52,3 millions FCFA), principalement dus à :

- des acquisitions massives de matériel technique ;
- des travaux d'entretien lourds.

Cette absence de lissage budgétaire traduit un défaut de **planification financière**, en contradiction avec le principe de **prudence et de périodicité** (SYSCOHADA, §59).

3.1.1.3. Dynamique des recettes : une diversification non maîtrisée

Les recettes présentent une structuration par services médicaux :

- Laboratoire : **109,2 millions FCFA** ;
- Pharmacie : **72,4 millions FCFA** ;
- Hospitalisations : **52,2 millions FCFA** ;
- Consultations (généralistes + spécialistes) : **≈ 60 millions FCFA**

À ces recettes d'exploitation s'ajoutent des ressources exceptionnelles significatives :

- Projet KOBIKISSA : **145 millions FCFA** ;
- Subventions et dons : **≈ 9,5 millions FCFA**

Cependant, ces flux ne font l'objet d'aucune distinction comptable formelle entre :

- produits d'exploitation ;
- produits exceptionnels ;
- subventions d'investissement.

Or, selon Jean Richard, la qualité de l'information financière repose sur la capacité à distinguer les **natures économiques des flux**, condition essentielle à la lisibilité des états financiers.

3.1.1.4. Faiblesse du système d'information comptable

Le dispositif de Baongo semble reposer implicitement sur :

- des tableurs (type Excel) ;
- des registres manuels ;
- des états récapitulatifs mensuels.

Cette configuration entraîne :

- une **fragmentation de l'information financière** ;
- une absence de traçabilité automatisée ;
- une difficulté de rapprochement entre caisse et banque.

Selon Kaplan Robert, un système d'information déficient compromet la fiabilité des décisions stratégiques, en raison de la faible qualité des données produites.

3.1.2. Identification des écarts entre les pratiques observées et les exigences du SYSCOHADA révisé

L'identification des écarts entre les pratiques comptables observées à l'hôpital de Baongo et les prescriptions du SYSCOHADA révisé met en exergue des insuffisances structurelles et fonctionnelles majeures, traduisant une inadéquation profonde aux principes fondamentaux de la normalisation comptable, notamment en matière de partie double, de codification des comptes, de production d'états financiers normés et de représentation fidèle du patrimoine et des engagements.

3.1.2.1. Non-respect du principe de la partie double

Le SYSCOHADA impose une comptabilité en partie double fondée sur :

- le principe du **débit/crédit** ;
- l'équilibre permanent des comptes.

Or, le système actuel :

- n'enregistre pas les contreparties ;
- ne permet pas l'établissement d'un bilan ;
- empêche la production d'un compte de résultat fiable.

D'où, **Écart majeur : non-conformité structurelle**

3.1.2.2. Absence de plan de comptes normalisé

Les rubriques utilisées (ex. : « carburant », « primes divers », « appui cont ») ne sont pas rattachées à une codification SYSCOHADA.

Conséquences :

- impossibilité de consolidation ;
- comparabilité limitée ;
- difficulté d'audit.

D'où **Écart : non-conformité aux classes de comptes OHADA**

3.1.2.3. Défaillance dans la production des états financiers

Le SYSCOHADA exige :

- bilan ;
- compte de résultat ;
- tableau des flux de trésorerie ;
- annexes.

À Bacongo :

- seul un état recettes/dépenses est disponible.

D'où **Écart : absence totale de reporting normé**

3.1.2.4. Insuffisance du contrôle interne

Malgré l'existence probable de procédures (ordres de décaissement, validation hiérarchique), plusieurs failles persistent :

- absence de rapprochement bancaire systématique ;
- non-automatisation des contrôles ;
- risque élevé d'erreurs ou de fraudes.

Selon COSO Committee, un système de contrôle interne efficace repose sur la traçabilité, la séparation des tâches et la documentation formalisée, éléments encore embryonnaires ici.

3.1.2.5. Non-prise en compte du patrimoine et des engagements

La comptabilité actuelle ignore :

- les immobilisations (équipements médicaux) ;
- les amortissements ;
- les dettes fournisseurs ;
- les créances patients ou assurances.

D'où Cela contrevient au principe de **l'image fidèle**, pilier du SYSCOHADA.

3.1.3. Lecture Synthétique de la pratique comptable de l'hôpital de Bacongo

l'hôpital de Bacongo présente :

- recours à la partie simple ;
- absence de logiciel comptable intégré ;

- forte dépendance aux recettes internes ;
- coexistence de financements hybrides (État, dons, projets) ;
- une plus forte dépendance aux projets externes (KOBIKISSA) ;
- une variabilité plus marquée des dépenses techniques.

Ces constats corroborent l'analyse de Yin Robert sur les études de cas multiples, selon laquelle les organisations comparables présentent des **logiques structurelles similaires malgré des différences contextuelles**.

Ainsi, le diagnostic met en évidence un système comptable :

- **fonctionnel mais rudimentaire** ;
- **adapté à une logique de gestion quotidienne** ;
- **mais inadapté aux exigences normatives et stratégiques modernes**.

La prédominance de la comptabilité en partie simple, conjuguée à l'absence de formalisation et d'outils intégrés, limite :

- la transparence financière ;
- la fiabilité de l'information ;
- et la capacité de pilotage stratégique.

Dès lors, une migration vers un système conforme au SYSCOHADA révisé — fondé sur la partie double, un plan de comptes normalisé et un système d'information informatisé — apparaît non seulement souhaitable, mais indispensable pour garantir une gouvernance hospitalière efficiente et conforme aux standards internationaux.

III-2. DEUXIÈME AXE DE RÉFLEXION : EFFETS ET PERSPECTIVES DE LA NORMALISATION COMPTABLE À L'HÔPITAL DE BACONGO

L'introduction d'un dispositif de **comptabilité en partie double**, adossé au logiciel Sage 100 Comptabilité i7, constitue une mutation structurelle majeure

dans le système d'information financière de l'hôpital de Bacongo. Cette transition vers un référentiel normatif inspiré du SYSCOHADA révisé s'inscrit dans une logique de **modernisation de la gouvernance hospitalière**, en réponse aux exigences contemporaines de transparence, de traçabilité et de performance financière (Bampoky, 2020 ; Ngantchou, 2021).

3.2.1. Impact de la normalisation comptable sur la qualité de l'information financière et la gouvernance hospitalière

Dans une perspective d'analyse normative, l'introduction de la comptabilité d'engagement au sein de l'hôpital de Bacongo, consécutive à l'alignement sur le référentiel SYSCOHADA, apparaît comme un vecteur structurant d'amélioration de la qualité informationnelle, en ce qu'elle consacre la primauté de la représentation fidèle des faits économiques sur la simple logique de trésorerie et renforce corrélativement les mécanismes de transparence et de gouvernance hospitalière.

3.2.1.1. Amélioration de la qualité informationnelle : vers une comptabilité d'engagement

L'exploitation de la **balance des comptes 2024** révèle l'introduction effective du principe fondamental de la partie double, caractérisé par :

Tableau n° 3 : Balance des comptes de l'hôpital de Bacongo au 31/12/2024 (extrait de Sage 100 Comptabilité i7)

BALANCE DES COMPTES				Période du	01/01/2024
L'HÔPITAL DE BACONGO				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	486 126 520	486 126 520		
41100000	CLIENTS	369 081 861	369 081 861		
45810000	SUBVENTIONS A RECEVOIR		145 021 810		145 021 810
47110000	SUBSIDES	500 000	500 000		

52100000	BANQUES	145 021 810	145 021 810		
57100000	CAISSE	514 603 671	486 126 520	28 477 151	
58500000	VIREMENT DE FOND	145 021 810	145 021 810		
60110100	ACHAT DES MEDICAMENT ET PRODUIT P	53 646 128		53 646 128	
60110400	ACHAT REACTIF FILMS ET FLUIDES	4 653 750		4 653 750	
60111300	IMPRIME (IMPRESSION RELIURE)	4 082 525		4 082 525	
60111500	AUTRE (CAMPAGNE)	4 415 182		4 415 182	
60430000	PRODUIT D'ENTRETIEN	358 953		358 953	
60470000	FOURNITURE DE BUREAU	4 287 500		4 287 500	
60500000	EAU ET ELECTRICITE	2 305 100		2 305 100	
60530000	CARBURANT	25 755 550		25 755 550	
60560000	ACHAT PETIT MATERIEL ET TECHN	63 430 710		63 430 710	
60561000	ACHAT PETIT MOBILIER	6 054 445		6 054 445	
60570000	ACHAT PETIT MATERIEL INFORM	7 180 475		7 180 475	
62400000	ENTRETIEN REPARATION ET MATERIEL TRANSPORT	1 059 475		1 059 475	
62410000	ENTRETIEN REPARATION DS BN IMBLS	52 968 875		52 968 875	
62480000	AUTRES ENTRETIEN ET REPARATION	2 168 550		2 168 550	
62481000	ENTRETIEN ET MATERIELTECHN	3 262 500		3 262 500	
62810000	FRAIS DE COMMUNICATION	4 175 000		4 175 000	
63310000	FRAIS DE FORMATION ET PRESTATION	463 000		463 000	
63830000	RECEPTION	1 474 955		1 474 955	
65000000	AUTRES CHARGES	31 323 090		31 323 090	
65840000	QUOTES-PARTS	128 309 607		128 309 607	
66110000	APPOINTEMENTS SALAIRES	39 051 700		39 051 700	
66221300	AUTRES PRIMES	45 699 450		45 699 450	
70110100	MEDICAMENTS		72 452 670		72 452 670
70110801	ANESTHESIE		1 264 000		1 264 000
70600000	CONTRAT ASSURANCES		200 000		200 000
70611000	CONSULTATION MEDICALES		62 237 300		62 237 300
70611201	EXAMEN DU LABO ECG		109 221 700		109 221 700
70611203	ELECTROCARDIOGRAMME		560 000		560 000
70611300	EXAMENS D'IMAGERIES MEDICALES		10 797 000		10 797 000
70611301	EXAMENS RADIOLOGIES		27 467 500		27 467 500
70611400	CHIRURGIE ET SALLE D'OPERATION		4 630 500		4 630 500
70611411	AUTRES ACTES		7 549 950		7 549 950
70611500	HOSPITALISATION ET SOINS MEDICAUX		52 258 500		52 258 500

70611600	TABLE D'ACCOUCHEMENT		7 139 000		7 139 000
70700000	CONSEIL MUNICIPAL		597 000		597 000
71813400	AUTRES		3 569 500		3 569 500
75800000	REVERSEMENT		1 251 406		1 251 406
75800001	SUBSIDES		8 385 835		8 385 835
	TOTAUX COMPTES DE BILAN	1 660 355 672	1 776 900 331		116 544 659
	TOTAUX COMPTES DE GESTION	486 126 520	369 581 861	116 544 659	
	TOTAUX DE LA BALANCE	2 146 482 192	2 146 482 192		

- l'équilibre global des mouvements (2 146 482 192 FCFA) ;
- la coexistence de comptes de bilan (classes 1 à 5) et de gestion (classes 6 et 7) ;
- la traçabilité des flux économiques via des comptes structurés (clients, fournisseurs, charges, produits).

Cette évolution traduit le passage d'une **logique de caisse** à une **logique d'engagement**, conforme au cadre conceptuel du SYSCOHADA (§ 36-40), permettant :

- la reconnaissance des créances (411 : 369 081 861 FCFA) ;
- l'identification des dettes implicites (401 équilibré mais sans solde) ;
- la mise en évidence des subventions à recevoir (458 : 145 021 810 FCFA).

Selon Jean Richard, « *la comptabilité d'engagement permet de restituer fidèlement la réalité économique indépendamment des flux monétaires* »⁷, ce qui constitue une avancée notable dans le cas de Baongo.

3.2.2. Production d'états financiers normalisés : un levier de lisibilité

Dans une optique d'harmonisation informationnelle, la production d'états financiers normalisés conformément au référentiel SYSCOHADA s'impose comme un instrument analytique majeur, en ce qu'elle améliore la lisibilité et

⁷ Jean Richard, *Comptabilité et analyse financière*, Paris, Economica, 1996, p. 20 à 50.

l'intelligibilité de la situation économique et financière de l'hôpital de Bacongo, tout en mettant en exergue ses déséquilibres structurels, ses insuffisances patrimoniales et ses tensions de trésorerie.

3.2.2.1. Le compte de résultat : révélation d'un déficit structurel

Le compte de résultat de l'exercice 2024, élaboré selon le référentiel SYSCOHADA, se présente comme suit :

Tableau n° 4 : Compte de résultat SYSCOHADA de l'hôpital de Bacongo – Exercice 2024

Raison sociale : HÔPITAL DE BACONGO			NIU :
Activités menées : OFFRE DE SOINS			BP:
Adresse : Arrondissement DE BACONGO			Tel :
Complément : A L'ANCIENNE CNSS			Mail :
COMPTE DE RESLTATS			
REF	LIBELLES		MONTANT
TA	Ventes de marchandises	A +	73 716 670
RA	Achats de marchandise	-	66 797 585
RB	Variations de stocks de marchandises	-/+	-
XA	MARGE COMMERCIALE (somme TA à RB)		6 919 085
TB	Ventes de produits fabriqués	B +	-
TC	Travaux, services vendus	C +	282 061 450
TD	Produits accessoires	D +	597 000
XB	CHIFFRES D'AFFAIRES (A+B+C+D)		356 375 120
TE	Production stockée (ou destockée)		-
TF	Production immobilisée	+	-
TG	Subventions d'exploitation	+	3 569 500
TH	Autres produits	+	9 637 241
TI	Transferts de charges d'exploitation	+	-
RC	Achats de matières premières et fournitures liées	-	-
RD	Variation des matières premières et fournitures liées	-/+	-
RE	Autres achats	-	109 372 733
RF	Variation de stocks d'autres approvisionnements	-/+	-
RG	Transports	-	
RH	Services extérieurs	-	65 572 355
RI	Impôts et taxes	-	-

RJ	Autres charges	-	159 632 697
XC	VALEUR AJOUTEE (XB+RA+RB) + (somme TE à RJ)		- 31 793 509
RK	Charges de personnel	-	84 751 150
XD	EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION (XC+RK)		- 116 544 659
TJ	Reprises d'amortissements, provisions et dépréciation	+	-
RL	Dotations aux amortissements, aux provisions et dépréciation	-	-
XE	RESULTAT D'EXPLOITATION (XD+TJ+RL)		- 116 544 659
TK	Revenus financiers et assimilés	+	-
TL	Reprises de provisions et de dépréciations financières	+	-
TM	Transferts des charges financières	+	-
RM	Frais financières et charges assimilées	-	-
RN	Dotations aux provisions et aux dépréciations financières	-	-
XF	RESULTAT FINANCIER (somme TK à RN)		-
XG	RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES (XE+XF)		- 116 544 659
TN	Produits des cessions d'immobilisations	+	-
TO	Autres produits HAO	+	-
RO	Valeurs comptables des cessions d'immobilisations	-	-
RP	Autres charges HAO	-	-
XH	RESULTAT HAO (somme TN à RP)		-
RQ	Participation des travailleurs	-	-
RS	Impôts sur le résultat	-	-
XI	RESULTAT NET (XG+XH+RQ+RS)		- 116 544 659

L'élaboration du **compte de résultat SYSCOHADA** met en évidence :

- Chiffre d'affaires : **356 375 120 FCFA** ;
- Charges d'exploitation : très élevées (notamment charges de personnel et quotes-parts) ;
- Résultat net : **-116 544 659 FCFA**

Cette perte structurelle traduit :

- un déséquilibre entre produits d'exploitation et charges ;

- une forte pression des coûts fixes (personnel : 84,7 millions FCFA) ;
- une dépendance aux subventions.

Selon Kaplan Robert, la production d'un compte de résultat fiable constitue un outil central de **pilotage stratégique**, permettant d'identifier les centres de coûts déficitaires.

3.2.2.2. Le bilan : une vision patrimoniale encore incomplète

Le bilan de l'exercice 2024, élaboré selon le référentiel SYSCOHADA, se présente comme suit :

Tableau n° 5 : Bilan de l'hôpital de Bacongo au 31/12/2024 (Actif)

Raison sociale : HÔPITAL DE BACONGO		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		28 477 151		28 477 151	
BT	TOTAL TRESORERIE ACTIF		28 477 151	-	28 477 151	
BU	Ecart de conversion-Actif				-	
BZ	TOTAL GENERAL		28 477 151	-	28 477 151	

Tableau n° 6 : Bilan de l'hôpital de Bacongo au 31/12/2024 (Passif)

Raison sociale : HÔPITAL DE BACONGO			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	EXERCICE 2023
			NET	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	- 116 544 659	
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		145 021 810	
DN	Provisions pour risques à court terme			
DP	TOTAL PASSIF CIRCULANT		145 021 810	
T	TRESORERIE PASSIF			
DQ	Banques, crédits d'escomptes			
DR	Banques, établissements financiers et crédits de trésorerie			
DT	TOTAL TRESORERIE PASSIF		-	
DV	Ecart de conversion passif			
DZ	TOTAL GENERAL		28 77 151	

Le bilan 2024 met en évidence :

- Trésorerie active : **28 477 151 FCFA** ;
- Absence totale d'immobilisations ;
- Capitaux propres inexistant ;
- Résultat déficitaire reporté.

Cette configuration révèle une **faiblesse majeure de la représentation patrimoniale**, liée à :

- l'absence d'inventaire des actifs biomédicaux ;
- le défaut d'amortissement ;
- la non-reconnaissance des investissements.

Or, selon Colasse Bernard, le bilan constitue « la photographie fidèle du patrimoine de l'entité », indispensable à toute analyse financière pertinente.

3.2.2.3. Le tableau des flux de trésorerie : mise en évidence des tensions financières

Le tableau des flux de trésorerie de l'exercice 2024 met en évidence les mouvements de liquidité suivants :

Tableau n° 7 : Tableau des flux de trésorerie – Exercice 2024

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE				
Raison sociale :		HÔPITAL DE BACONGO		
Activités menées :		Offres de soins		
Adresse :				
Complément :				
REF	LIBELLES	NOTE	EXERCICE 2024	EXERCICE 2023
ZA	Trésorerie nette au 1er janvier (Trésorerie actif N-1 - Trésorerie passif N-1)	A	28 477 151	
	Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
FA	Capacité d'Autofinancement Globale (CAFG)		- 116 544 659	
FB	- Variation d'actif circulant HAO (1)		0	
FC	- Variation des stocks		0	
FD	- Variation des créances		- 145 021 810	
FE	+ Variation du passif circulant (1)		0	
	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	- 261 566 469	
	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				
FM	- Prélèvements sur le capital			0	
FN	- Dividendes versés			0	
ZD	Flux de trésorerie provenant des capitaux propres (somme FK à FN)	D			
	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	
ZF	Flux de trésorerie provenant des activités de financement (D+E)	F			
ZG	VARIATION DE LA TRÉSORERIE NETTE DE LA PÉRIODE (B+C+F)	G		-261 566 469	
ZH	Trésorerie nette au 31 Décembre (G+A)	H		-233 089 318	
	Contrôle : Trésorerie actif N - Trésorerie passif N				

- 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).
- 1
- 2 Comptes 161, 162, 1661, 1662
- 3 Comptes 16 sauf Comptes (161, 162, 1661, 1662) et comptes 18

L'analyse du tableau des flux de trésorerie fait apparaître :

- Flux opérationnel : **-261 566 469 FCFA** ;
- Variation de trésorerie : fortement négative ;
- Incohérence entre trésorerie calculée (-233 millions) et trésorerie réelle (28 millions)

Ces anomalies traduisent :

- une mauvaise maîtrise du **Besoin en Fonds de Roulement (BFR)** ;
- une accumulation de créances non recouvrées (subventions) ;
- une confusion entre flux et stocks.

Selon Richard Barker, l'analyse des flux de trésorerie est essentielle pour évaluer la **solvabilité réelle** d'une organisation, au-delà du résultat comptable.

3.2.3. Effets sur la gouvernance hospitalière

Le tableau des résultats d'enquête menée auprès des cadres du Service Économique Financier se présentent ainsi qu'il suit :

Tableau n° 8 : Tableau relatif à la fiche d'enquête menée au SEF de l'HBB

Section	N°	Question	Options de réponse	Nombre	Pourcentage
I. Identification du répondant	1	Fonction occupée au sein de l'établissement :	Directeur / Ordonnateur	0	0%
			Chef du service économique et financier	1	17%
			Comptable	2	33%
			Auditeur interne	0	0%
			Responsable administratif	0	0%
			Autre (préciser)	3	50%
	TOTAL			6	100%
	2	Ancienneté dans la fonction :	Moins de 2 ans	4	57%
			2 à 5 ans	3	43%
			6 à 10 ans	0	0%
			Plus de 10 ans	0	0%
	TOTAL			7	100%
	3	Niveau de formation en comptabilité :	Licence	4	33%
			Master	5	42%
			Formation professionnelle spécialisée	2	17%
Formation interne uniquement			1	8%	
Autre			0	0%	
TOTAL			12	100%	
II. Degré de connaissance et d'appropriation du SYSCOHADA révisé	4	Avez-vous une connaissance formelle du SYSCOHADA révisé ?	Très bonne maîtrise	0	0%
			Bonne connaissance	4	50%
			Connaissance moyenne	2	25%
			Connaissance limitée	0	0%
			Aucune connaissance	2	25%
	TOTAL			8	100%
	5	Avez-vous bénéficié d'une formation spécifique sur le SYSCOHADA révisé ?	Oui, formation approfondie	1	13%
			Oui, formation partielle	3	38%
			Non	4	50%
	TOTAL			8	100%
6		Oui, totalement	4	44%	

		Selon vous, le personnel comptable maîtrise-t-il les nouvelles règles (évaluation, amortissements, annexes) ?	Oui, partiellement	2	22%
			Faiblement	2	22%
			Pas du tout	1	11%
			TOTAL	9	100%
	7	L'application du SYSCOHADA révisé a-t-elle modifié vos pratiques comptables ?	Oui, de manière significative	1	13%
			Oui, légèrement	5	63%
			Très peu	1	13%
			Pas du tout	1	13%
			TOTAL	8	100%
	III. Organisation comptable et instruments de gestion	8	L'établissement dispose-t-il d'un plan comptable adapté au secteur hospitalier conforme au SYSCOHADA ?	Oui, totalement adapté	0
Partiellement adapté				1	14%
En cours d'adaptation				0	0%
Non adapté				6	86%
			TOTAL	7	100%
9		Les procédures comptables sont-elles formalisées par écrit ?	Oui, entièrement	4	57%
			Partiellement	1	14%
			Non	2	29%
			TOTAL	7	100%
10		L'établissement dispose-t-il d'un logiciel comptable conforme aux exigences du SYSCOHADA ?	Oui, performant et intégré	1	14%
			Oui, mais insuffisant	1	14%
			Non	5	71%
			TOTAL	7	100%
11		Le contrôle interne est-il opérationnel et structuré ?	Très efficace	0	0%
			Moyennement efficace	6	86%
			Peu efficace	0	0%
			Inexistant	1	14%
			TOTAL	7	100%
12	Les immobilisations biomédicales font-elles l'objet d'un inventaire et d'un amortissement systématique ?	Oui, régulièrement	3	38%	
		Oui, mais irrégulièrement	2	25%	
		Partiellement	0	0%	
		Non	3	38%	
		TOTAL	8	100%	
IV. Effets de la normalisation comptable sur la gouvernance financière	13	Le SYSCOHADA révisé a-t-il amélioré la fiabilité des états financiers ?	Oui, fortement	1	10%
			Oui, modérément	6	60%
			Faiblement	2	20%
			Pas du tout	1	10%
			TOTAL	10	100%
	14	Les informations comptables produites sont-elles utilisées pour la prise de décision ?	Très fréquemment	6	67%
			Souvent	0	0%
			Rarement	2	22%

			Jamais	1	11%	
		TOTAL		9	100%	
	15	La normalisation comptable a-t-elle renforcé la transparence financière ?	Oui, nettement	5	63%	
			Oui, partiellement	2	25%	
			Peu	0	0%	
			Pas du tout	1	13%	
		TOTAL		8	100%	
	16	Les rapports financiers sont-ils communiqués aux organes de gouvernance (Comité de gestion, tutelle) ?	Régulièrement	5	63%	
			Occasionnellement	1	13%	
			Rarement	2	25%	
			Jamais	0	0%	
		TOTAL		8	100%	
V. Contraintes et défis de mise en œuvre	17	Les principales difficultés rencontrées sont :	Manque de formation	4	29%	
			Insuffisance de personnel qualifié	2	14%	
			Insuffisance de moyens matériels	6	43%	
			Résistances organisationnelles	2	14%	
			Complexité des normes	0	0%	
			Autres	0	0%	
			TOTAL		14	100%
	18	L'autonomie financière de l'établissement favorise-t-elle l'application effective du SYSCOHADA ?	Oui	5	63%	
			Partiellement	1	13%	
			Non	2	25%	
			TOTAL		8	100%
	19	L'audit externe ou le contrôle de tutelle est-il régulier ?	Oui, annuel	5	63%	
			Occasionnel	2	25%	
			Rare	1	13%	
Inexistant			0	0%		
		TOTAL		8	100%	
VI. Appréciation globale	20	Globalement, le degré de conformité de l'établissement au SYSCOHADA révisé est :	Élevé	0	0%	
			Moyen	3	50%	
			Faible	1	17%	
			Très faible	2	33%	
			TOTAL		6	100%
	21	Selon vous, la normalisation comptable contribue-t-elle à la performance hospitalière ?	Oui, significativement	5	71%	
			Oui, modérément	2	29%	
			Faiblement	0	0%	
			Pas du tout	0	0%	
		TOTAL		7	100%	

Les résultats de la fiche d'enquête confirment les effets positifs de la normalisation :

- 60 % des répondants estiment une amélioration modérée de la fiabilité ;
- 63 % reconnaissent un renforcement de la transparence ;
- 67 % indiquent une utilisation fréquente des données comptables dans la décision.

Ces résultats traduisent une évolution vers une **gouvernance fondée sur l'information financière**, conformément aux principes du COSO :

- amélioration de la reddition des comptes ;
- renforcement du contrôle interne ;
- meilleure communication avec les parties prenantes (COGES, tutelle).

Cependant, cette amélioration demeure **partielle**, en raison :

- du faible niveau de maîtrise du SYSCOHADA (25 % de connaissance limitée ou nulle) ;
- de l'insuffisance des outils (71 % jugent le logiciel absent ou insuffisant) ;
- de l'absence d'un plan comptable adapté (86 %).

3.2.4. Recommandations pour une meilleure conformité et efficacité du système comptable hospitalier

Dans une perspective d'amélioration continue et de consolidation normative, l'optimisation du système comptable hospitalier de l'hôpital de Bacongo requiert l'implémentation de recommandations structurantes articulées autour du renforcement des dispositifs techniques, de la mise en conformité au référentiel SYSCOHADA révisé, de la valorisation patrimoniale, du développement des compétences humaines, de la maîtrise des équilibres de trésorerie et de la formalisation du contrôle interne, en vue de garantir une information financière fiable, pertinente et propice à une gouvernance efficiente.

3.4.2.1. Renforcement du dispositif technique et informationnel

Il apparaît indispensable de :

- généraliser l'usage du logiciel Sage 100 Comptabilité i7 de manière intégrée ;
- interconnecter les services (pharmacie, laboratoire, caisse) ;
- automatiser les rapprochements bancaires.

Comme le souligne Dechow Patricia, la fiabilité de l'information dépend fortement de la **qualité du système d'information sous-jacent**.

3.2.4.2. Mise en conformité avec le SYSCOHADA révisé

Les actions prioritaires incluent :

- élaboration d'un **plan de comptes hospitalier spécifique** ;
- tenue obligatoire :
 - du journal,
 - du grand livre,
 - de la balance,
- production systématique des états financiers normalisés.

3.2.4.3. Amélioration de la gestion du patrimoine

Il est impératif de :

- réaliser un inventaire exhaustif des immobilisations biomédicales ;
- mettre en place une politique d'amortissement ;
- intégrer les investissements (ex. projet KOBIKISSA) au bilan.

Cela permettrait de respecter le principe de **l'image fidèle**, fondement du SYSCOHADA.

3.2.4.4. Renforcement des capacités humaines

Les données d'enquête montrent que :

- 50 % du personnel n'a reçu aucune formation complète ;
- la maîtrise des normes reste partielle.

Il convient donc de :

- organiser des formations continues ;
- développer une culture comptable normative ;
- recruter du personnel qualifié.

Selon Mintzberg Henry, la performance organisationnelle repose sur l'alignement entre **compétences humaines et systèmes de gestion**.

3.2.4.5. Optimisation de la gestion de trésorerie

Face à la tension observée, il est recommandé de :

- mettre en place un plan de trésorerie prévisionnel ;
- améliorer le recouvrement des créances (notamment subventions) ;
- suivre le BFR de manière régulière.

3.2.4.6. Formalisation du contrôle interne

Il est nécessaire de :

- rédiger un manuel de procédures comptables ;
- renforcer la séparation des tâches ;
- instituer des audits internes réguliers.

Ces mesures s'inscrivent dans les recommandations du COSO en matière de gouvernance.

Tout compte fait, la normalisation comptable à l'hôpital de Bacongo, matérialisée par l'adoption de la comptabilité en partie double et la production d'états financiers via Sage 100 Comptabilité i7, constitue une avancée significative vers une **gestion hospitalière moderne et transparente**.

Toutefois, cette transition demeure **inachevée et imparfaitement maîtrisée**, comme en témoignent :

- les incohérences du tableau des flux de trésorerie ;
- l'absence d'actifs au bilan ;
- la persistance d'un déficit structurel ;
- et les limites organisationnelles révélées par l'enquête.

Ainsi, la normalisation comptable apparaît non seulement comme un outil technique, mais comme un **levier stratégique de transformation institutionnelle**, conditionnant l'amélioration durable de la performance, de la transparence et de la gouvernance financière des établissements hospitaliers publics en contexte africain.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Au terme de cette recherche consacrée au processus de normalisation comptable au sein de l'Hôpital de base de Bacongo, il apparaît que l'introduction du SYSCOHADA révisé dépasse largement le cadre d'une réforme technique pour s'inscrire dans une dynamique structurelle de transformation des pratiques de gestion publique et de consolidation de la gouvernance financière.

L'objectif général de l'étude, consistant à analyser le processus d'intégration des prescriptions du SYSCOHADA révisé et à en évaluer les incidences sur la gouvernance financière de l'établissement, peut être considéré comme globalement atteint. En effet, l'investigation empirique a permis de mettre en évidence, avec une rigueur analytique soutenue, à la fois les insuffisances structurelles du système comptable préexistant — caractérisé par une logique de trésorerie et une faible formalisation — et les effets induits par l'amorce d'une normalisation progressive. Par ailleurs, les objectifs spécifiques ont été satisfaits, dans la mesure où l'étude a identifié de manière probante les contraintes organisationnelles, humaines et techniques entravant l'effectivité du dispositif normatif, tout en démontrant que l'introduction, même partielle, des principes du SYSCOHADA révisé améliore sensiblement la qualité, la traçabilité et l'utilité décisionnelle de l'information financière.

Dans une perspective institutionnelle inspirée de Douglass North, ces résultats confirment que la portée des normes comptables demeure indissociable de leur appropriation effective par les acteurs. Ainsi, si le cadre normatif du SYSCOHADA révisé offre une architecture cohérente, harmonisée et conceptuellement robuste, sa mise en œuvre reste conditionnée par des facteurs endogènes tels que le niveau de qualification du personnel, la performance des systèmes d'information et la maturité de la culture organisationnelle.

Les résultats empiriques conduisent dès lors à une validation nuancée de l'hypothèse directrice. La normalisation comptable constitue indéniablement un levier d'amélioration de la gouvernance financière, notamment en termes de transparence, de fiabilité de l'information et de renforcement de la prise de décision, rejoignant en cela les analyses de Christopher Hood relatives aux instruments du New Public Management. Toutefois, l'ampleur de cet impact demeure conditionnée par le degré d'appropriation institutionnelle et la disponibilité des ressources techniques et humaines.

Corrélativement, l'hypothèse subsidiaire relative aux contraintes est pleinement confirmée : celles-ci apparaissent comme des facteurs limitatifs majeurs, entravant l'application effective des normes. De même, l'hypothèse portant sur les effets positifs de la normalisation est validée, mais de manière mesurée, en raison du caractère encore embryonnaire et partiel des dispositifs mis en œuvre. Ces constats s'inscrivent dans la continuité des travaux de Christopher Nobes, qui soulignent que l'harmonisation formelle des référentiels ne garantit pas leur application homogène dans des contextes institutionnels différenciés.

Par ailleurs, la transition vers une comptabilité d'engagement révèle des déséquilibres financiers structurels jusqu'alors occultés par une approche strictement monétaire. Loin de constituer une limite, cette mise en visibilité des fragilités financières atteste de la capacité du SYSCOHADA révisé à produire une information plus fidèle à la réalité économique, conformément aux principes défendus par Raymond J. Chambers.

Dès lors, la normalisation comptable s'affirme comme un instrument stratégique de gouvernance, susceptible d'améliorer la qualité de la décision publique, d'optimiser l'allocation des ressources et de renforcer la redevabilité des gestionnaires. Néanmoins, son efficacité demeure tributaire d'un ensemble de conditions complémentaires, parmi lesquelles figurent le renforcement des

capacités professionnelles, la modernisation des systèmes d'information, l'intégration effective de la comptabilité dans les processus décisionnels, ainsi que le développement de dispositifs de contrôle interne et d'audit.

En définitive, cette recherche met en lumière le caractère intrinsèquement systémique et transformationnel du processus de normalisation comptable. Elle établit que la réussite de la mise en œuvre du SYSCOHADA révisé dans les établissements hospitaliers de premier niveau ne saurait se limiter à une conformité formelle aux normes, mais requiert une appropriation réelle et durable inscrite dans une logique de changement organisationnel. Ainsi conçue, la normalisation comptable apparaît moins comme une contrainte réglementaire que comme une opportunité stratégique, apte à favoriser l'émergence d'une gouvernance financière plus transparente, plus rigoureuse et résolument orientée vers la performance, sous réserve d'une démarche progressive, contextualisée et accompagnée.

BIBLIOGRAPHIQUES MOBILISABLES

I. Ouvrages de référence

- 1) Chambers, R. J., *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, Englewood Cliffs, Prentice-Hall, 1966.
- 2) Hood, C., *Public Management Reform: A Comparative Analysis – New Public Management, Governance, and the Neo-Weberian State*, Oxford, Oxford University Press, 2003.
- 3) Nobes, C. et Parker, R., *Comparative International Accounting*, 13^e édition, Harlow, Pearson Education, 2016.
- 4) North, D. C., *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge, Cambridge University Press, 1990.

II. Articles scientifiques

- 1) DiMaggio, P. J. et Powell, W. W., « The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields », *American Sociological Review*, vol. 48, n° 2, 1983, pp. 147-160.
- 2) Hood, C., « The “New Public Management” in the 1980s: Variations on a Theme », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, n° 2–3, 1995, pp. 93–109.
- 3) Jensen, M. C. et Meckling, W. H., « Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure », *Journal of Financial Economics*, vol. 3, n° 4, 1976, pp. 305-360.
- 4) North, D. C., « Institutions and Economic Performance », *Journal of Economic Perspectives*, vol. 3, n° 2, 1989, pp. 97–112.

III. Sources institutionnelles et normatives

Organisation pour l’Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA), *Acte uniforme relatif au droit comptable et à l’information financière (SYSCOHADA révisé)*, adopté le 26 janvier 2017, Port-Louis, OHADA, 2017.

IV. Sources techniques et documents internes

Plan comptable hospitalier et manuels de procédures internes de l’Hôpital de base de Bacongo, documents administratifs internes, 2023.

ANNEXES

MINISTERE DE LA SANTE ET DE LA POPULATION

DIRECTION GENERALE DES SOINS ET SERVICES
DE SANTE

DIRECTION DEPARTEMENTALE DES SOINS ET SERVICES
DE SANTE DE BRAZZAVILLE

DISTRICT SANITAIRE DE BACONGO

HOPITAL DE REFERENCE DE BACONGO

N° 308 /MSP/DGSSSa/DDSSSaB/DSB/HRB/SARH

REPUBLIQUE DU CONGO

Unité-Travail-Progrès

ATTESTATION DE FIN DE STAGE

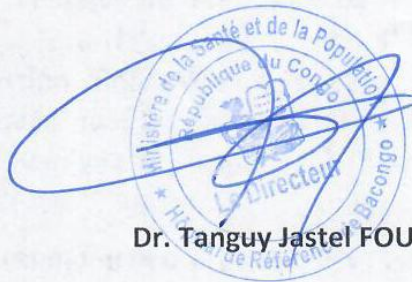
Je soussigné, Directeur de l'hôpital de référence de Bacongo, atteste que madame **GUISSÉ AMADOU Apsatou Helena**, inscrite en 3^{ème} année de licence, option : comptabilité et Gestion financière, a suivi un stage pratique de perfectionnement de trois (03) mois, pour la période allant du 05 novembre 2025 au 04 février 2026, au service économique et financier de l'hôpital de référence de Bacongo.

Durant le stage, l'intéressée s'est montrée disciplinée, assidue et dévouée.

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

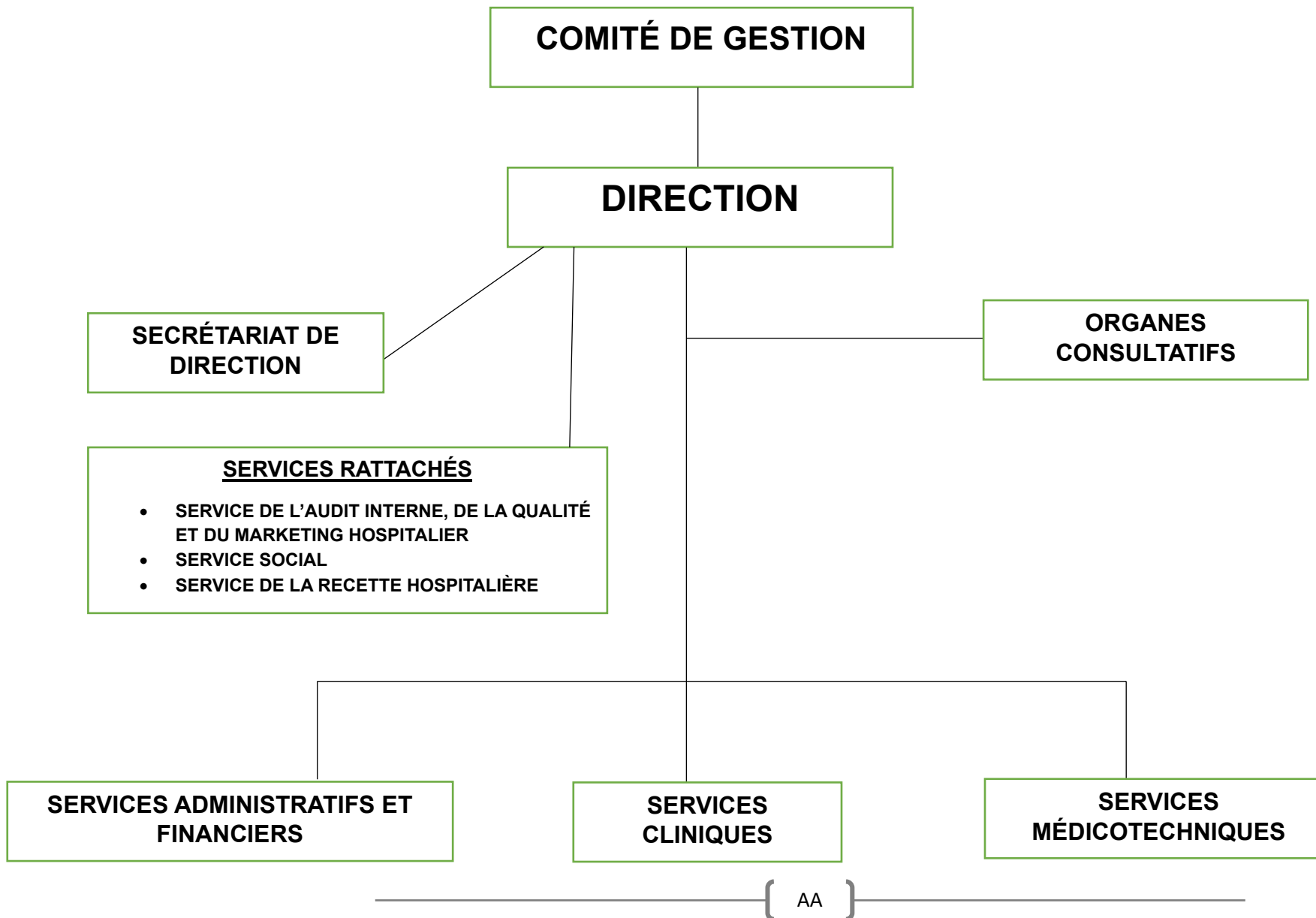
Fait à Brazzaville, le

19 FEV 2026



Dr. Tanguy Jastel FOUEMINA

ORGANIGRAMME DE L'HÔPITAL DE RÉFÉRENCE DE BACONGO



HOPITAL DE REFERENCE DE

Balance des comptes

Période du 01/01/24

au 31/12/24

Impression provisoire

Complète

Tenue de compte : FCFA

© Sage - Sage 100 Comptabilité i7 8.50

Date de tirage 24/02/26

à 12:39:07

Page :

1

Numéro de compte	Intitulé des comptes	Mouvements		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit
40100000	FOURNISSEURS	486 126 520	486 126 520		
41100000	CLIENTS	369 081 861	369 081 861		
45810000	SUBVENTIONS A RECEVOIR		145 021 810		145 021 810
47110000	SUBSIDES	500 000	500 000		
52100000	BANQUES	145 021 810	145 021 810		
57100000	CAISSE	514 603 671	486 126 520	28 477 151	
58500000	VIREMENT DE FONDS	145 021 810	145 021 810		
60110100	ACHAT DES MEDICAMENTS ET	53 646 128		53 646 128	
60110400	ACHAT REACTIF FILMS ET FLUI	4 653 750		4 653 750	
60111300	IMPRIME (IMPRESSION RELIURE	4 082 525		4 082 525	
60111500	AUTRE (CAMPAGNE)	4 415 182		4 415 182	
60430000	PRIDUIT D'ENTRETIEN	358 953		358 953	
60470000	FOURNITURES DE BUREAU	4 287 500		4 287 500	
60500000	EAU ET ELECTRICITE	2 305 100		2 305 100	
60530000	CARBURANT	25 755 550		25 755 550	
60560000	ACHAT PETIT MATERIEL ET TEC	63 430 710		63 430 710	
60561000	ACHAT PETIT MOBILIER	6 054 445		6 054 445	
60570000	ACHAT PETIT MATERIEL INFORM	7 180 475		7 180 475	
62400000	ENTRETIEN, REPARATION ET MA	1 059 475		1 059 475	
62410000	ENTRETIEN REPARATION DS BN	52 968 875		52 968 875	
62480000	AUTRES ENTRETIENS ET REPA	2 168 550		2 168 550	
62481000	ENTRETIEN ET REPARTN MATER	3 262 500		3 262 500	
62810000	FRAIS DE COMMUNICATION	4 175 000		4 175 000	
63310000	FRAIS DE FORMATION ET PRES	463 000		463 000	
63830000	RECEPTION	1 474 955		1 474 955	
65000000	AUTRES CHARGES	31 323 090		31 323 090	
65840000	QUOTE-PART	128 309 607		128 309 607	
66110000	APPOINTEMENTS SALAIRES ET	39 051 700		39 051 700	
66221300	AUTRES PRIMES	45 699 450		45 699 450	
70110100	MEDICAMENTS		72 452 670		72 452 670
70110801	ANESTHESIE		1 264 000		1 264 000
70600000	CONTRAT ASSURANCES		200 000		200 000
70611000	CONSULTATION MEDICALE		62 237 300		62 237 300
70611201	EXAMEN DU LABO ECG		109 221 700		109 221 700
70611203	ELECTROCARDIOGRAMME		560 000		560 000
70611300	EXAMENS D'IMAGERIE MEDICALE		10 797 000		10 797 000
70611301	EXAMENS RADIOLOGIE		27 467 500		27 467 500
70611400	CHIRURGIE ET SALLE D'OPERAT		4 630 500		4 630 500
70611411	AUTRES ACTES		7 549 950		7 549 950
70611500	HOSPITALISATION ET SOINS ME		52 258 500		52 258 500
70611600	TABLE D'ACCOUCHEMENT		7 139 000		7 139 000
70700000	CONSEIL MUNICIPAL		597 000		597 000
71813400	AUTRES		3 569 500		3 569 500
75800000	REVERSEMENT		1 251 406		1 251 406
75800001	SUBSIDES		8 385 835		8 385 835
Totaux comptes de bilan		1 660 355 672	1 776 900 331		116 544 659
Totaux comptes de gestion		486 126 520	369 581 861	116 544 659	
Totaux de la balance		2 146 482 192	2 146 482 192		

FICHE D'ENTRETIEN SEMI-DIRECTIF (QCM)

I. Identification du répondant

1. Fonction occupée au sein de l'établissement :

- Directeur / Ordonnateur
- Chef du service économique et financier
- Comptable
- Auditeur interne
- Responsable administratif
- Autre (préciser) : _____

2. Ancienneté dans la fonction :

- Moins de 2 ans
- 2 à 5 ans
- 6 à 10 ans
- Plus de 10 ans

3. Niveau de formation en comptabilité :

- Licence
- Master
- Formation professionnelle spécialisée
- Formation interne uniquement

Autre : _____

II. Degré de connaissance et d'appropriation du SYSCOHADA révisé

4. Avez-vous une connaissance formelle du SYSCOHADA révisé ?

Très bonne maîtrise

Bonne connaissance

Connaissance moyenne

Connaissance limitée

Aucune connaissance

5. Avez-vous bénéficié d'une formation spécifique sur le SYSCOHADA révisé ?

Oui, formation approfondie

Oui, formation partielle

Non

6. Selon vous, le personnel comptable maîtrise-t-il les nouvelles règles (évaluation, amortissements, annexes) ?

Oui, totalement

Oui, partiellement

Faiblement

Pas du tout

7. L'application du SYSCOHADA révisé a-t-elle modifié vos pratiques comptables ?

Oui, de manière significative

Oui, légèrement

Très peu

Pas du tout

III. Organisation comptable et instruments de gestion

8. L'établissement dispose-t-il d'un plan comptable adapté au secteur hospitalier conforme au SYSCOHADA ?

Oui, totalement adapté

Partiellement adapté

En cours d'adaptation

Non adapté

9. Les procédures comptables sont-elles formalisées par écrit ?

Oui, entièrement

Partiellement

Non

10. L'établissement dispose-t-il d'un logiciel comptable conforme aux exigences du SYSCOHADA ?

Oui, performant et intégré

Oui, mais insuffisant

Non

11. Le contrôle interne est-il opérationnel et structuré ?

Très efficace

Moyennement efficace

Peu efficace

Inexistant

12. Les immobilisations biomédicales font-elles l'objet d'un inventaire et d'un amortissement systématique ?

Oui, régulièrement

Oui, mais irrégulièrement

Partiellement

Non

IV. Effets de la normalisation comptable sur la gouvernance financière

13. Le SYSCOHADA révisé a-t-il amélioré la fiabilité des états financiers ?

Oui, fortement

Oui, modérément

Faiblement

Pas du tout

14. Les informations comptables produites sont-elles utilisées pour la prise de décision ?

Très fréquemment

Souvent

Rarement

Jamais

15. La normalisation comptable a-t-elle renforcé la transparence financière ?

Oui, nettement

Oui, partiellement

Peu

Pas du tout

16. Les rapports financiers sont-ils communiqués aux organes de gouvernance (Comité de gestion, tutelle) ?

Régulièrement

Occasionnellement

Rarement

Jamais

V. Contraintes et défis de mise en œuvre

17. Les principales difficultés rencontrées sont :

Manque de formation

Insuffisance de personnel qualifié

Insuffisance de moyens matériels

Résistances organisationnelles

Complexité des normes

Autres : _____

18. L'autonomie financière de l'établissement favorise-t-elle l'application effective du SYSCOHADA ?

Oui

Partiellement

Non

19. L'audit externe ou le contrôle de tutelle est-il régulier ?

Oui, annuel

Occasionnel

Rare

Inexistant

VI. Appréciation globale

20. Globalement, le degré de conformité de l'établissement au SYSCOHADA révisé est :

Élevé

Moyen

Faible

Très faible

21. Selon vous, la normalisation comptable contribue-t-elle à la performance hospitalière ?

Oui, significativement

Oui, modérément

Faiblement

Pas du tout

ANNEXE N° 5

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 ET ACRONYMES	iv
SOMMAIRE	vii
LISTE DES TABLEAUX.....	viii
INTRODUCTION GÉNÉRALE	1
CHAPITRE I : FONDEMENTS CONCEPTUELS ET ANCRAGES THÉORIQUES DE LA NORMALISATION COMPTABLE HOSPITALIÈRE EN CONTEXTE OHADA.....	5
I.1. ÉLABORATION DU CADRE CONCEPTUEL.....	6
1.1.1. La normalisation comptable	6
1.1.2. La standardisation comptable	7
1.1.3. Le SYSCOHADA révisé	8
1.1.4. La comptabilité hospitalière	9
1.1.5. L'établissement hospitalier de premier niveau	10
I-2. CADRE THÉORIQUE DE LA NORMALISATION COMPTABLE DANS LE SECTEUR PUBLIC.....	10
2.2.1. La théorie institutionnelle.....	10
2.2.2. La théorie de l'agence	11
2.2.3. Le New Public Management	11
I.3. SYNTHÈSE DU CADRE CONCEPTUEL	11
CHAPITRE II : CADRE INSTITUTIONNEL ET DÉFIS D'APPROPRIATION DU SYSCOHADA RÉVISÉ DANS LES HÔPITAUX PUBLICS EN CONTEXTE OHADA	12
II-1. Le cadre institutionnel et réglementaire de la normalisation comptable hospitalière.....	13
2.1.1. Une architecture de gouvernance structurée : condition institutionnelle de la normalisation	13
2.1.2. La structuration fonctionnelle de l'hôpital : une base potentielle pour la comptabilité d'engagement	14
2.1.3. Les prescriptions du SYSCOHADA révisé à l'épreuve de la réalité hospitalière	15
2.1.3.1. Immobilisations et patrimoine biomédical	15
2.1.3.2. Subventions et ressources publiques	16
2.1.3.3. Créances hospitalières et principe de prudence.....	16
2.1.3.4. Exigences accrues de transparence.....	17
II-2. Contraintes et défis liés à la mise en œuvre du SYSCOHADA révisé.....	17

2.2.1. Contraintes opérationnelles et résistances organisationnelles	17
2.2.2. Limites structurelles et enjeux politico-institutionnels.....	18
CHAPITRE III : ÉVALUATION DU PROCESSUS DE NORMALISATION COMPTABLE À L'HÔPITAL DE BASE DE BACONGO.....	21
III-1. DIAGNOSTIC DE LA PRATIQUE COMPTABLE EXISTANTE À L'HÔPITAL DE RÉFÉRENCE DE BACONGO	21
3.1.1. Analyse des procédures comptables en vigueur à l'hôpital de Bacongo	21
3.1.1.1. Une comptabilité de caisse fondée sur la partie simple.....	22
TABLEAU N° 1 : DÉPENSES PAR MOIS DE L'EXERCICE COMPTABLE 2024 DE L'HÔPITAL DE RÉFÉRENCE DE BACONGO	23
TABLEAU N° 2 : RECETTES PAR MOIS DE L'EXERCICE COMPTABLE 2024 DE L'HÔPITAL DE RÉFÉRENCE DE BACONGO	24
3.1.1.2. Structuration empirique des dépenses : une ventilation non normalisée	26
3.1.1.3. Dynamique des recettes : une diversification non maîtrisée	27
3.1.1.4. Faiblesse du système d'information comptable.....	28
3.1.2. Identification des écarts entre les pratiques observées et les exigences du SYSCOHADA révisé	28
3.1.2.1. Non-respect du principe de la partie double.....	29
3.1.2.2. Absence de plan de comptes normalisé	29
3.1.2.3. Défaillance dans la production des états financiers.....	29
3.1.2.4. Insuffisance du contrôle interne	30
3.1.2.5. Non-prise en compte du patrimoine et des engagements	30
3.1.3. Lecture Synthétique de la pratique comptable de l'hôpital de Bacongo	30
III-2. DEUXIÈME AXE DE RÉFLEXION : EFFETS ET PERSPECTIVES DE LA NORMALISATION COMPTABLE À L'HÔPITAL DE BACONGO	31
3.2.1. Impact de la normalisation comptable sur la qualité de l'information financière et la gouvernance hospitalière.....	32
3.2.1.1. Amélioration de la qualité informationnelle : vers une comptabilité d'engagement	32
Tableau n° 3 : Balance des comptes de l'hôpital de Bacongo au 31/12/2024 (extrait de Sage 100 Comptabilité i7).....	32
3.2.2. Production d'états financiers normalisés : un levier de lisibilité.....	34
3.2.2.1. Le compte de résultat : révélation d'un déficit structurel	35
Tableau n° 4 : Compte de résultat SYSCOHADA de l'hôpital de Bacongo – Exercice 2024	35
3.2.2.2. Le bilan : une vision patrimoniale encore incomplète.....	37
Tableau n° 5 : Bilan de l'hôpital de Bacongo au 31/12/2024 (Actif)	37
Tableau n° 6 : Bilan de l'hôpital de Bacongo au 31/12/2024 (Passif).....	38
3.2.2.3. Le tableau des flux de trésorerie : mise en évidence des tensions financières	40
Tableau n° 7 : Tableau des flux de trésorerie – Exercice 2024.....	40
3.2.3. Effets sur la gouvernance hospitalière.....	42

Tableau n° 8 : Tableau relatif à la fiche d'enquête menée au SEF de l'HBB	42
3.2.4. Recommandations pour une meilleure conformité et efficacité du système comptable hospitalier	45
3.2.4.1. Renforcement du dispositif technique et informationnel	45
3.2.4.2. Mise en conformité avec le SYSCOHADA révisé	46
3.2.4.3. Amélioration de la gestion du patrimoine.....	46
3.2.4.4. Renforcement des capacités humaines	46
3.2.4.5. Optimisation de la gestion de trésorerie	47
3.2.4.6. Formalisation du contrôle interne.....	47
CONCLUSION GÉNÉRALE	49
BIBLIOGRAPHIQUES MOBILISABLES.....	AA
ANNEXES	BB