Revue Internationale des Sciences de Gestion
ISSN: 2665-7473
Volume 8 : Numéro 2

Analyse du coût complet de la prise en charge des fractures de l'extrémité supérieure du fémur par le Centre Hospitalier Universitaire (CHU) de Kati

Titleanalysis of the full cost of treating fractures of the upper end of the femur by the Univerity Hospital Center (UHC) of Kati

Boubakary KANE
Docteur en Sciences Economiques et de Gestion.Spécialité : Audit et Contrôle de Gestion.
Centre de Santé de Référence (CSRéf) de Kati-Mali, Afrique de l'Ouest.

Abdramane TRAORE
Docteur en Gestion des Services de Santé. Chargé de Recherche
Centre Hospitalier Universitaire (CHU) Gabriel TOURE de Bamako-Mali, Afrique de l'Ouest.

Ichaka TANGARA
Docteur en Sciences Economiques et de Gestion. Spécialité : Audit et Contrôle de Gestion.
Centre Hospitalier Universitaire (CHU) de Point G-Mali, Afrique de l'Ouest.

Issa COULIBALY
Enseignant chercheur, Maître de Conférences en Pharmacie
Laboratoire de Recherche de la Faculté de Pharmacie Mali
Université des Sciences, des Techniques et des Technologies de Bamako (USTTB) Mali, Afrique de l'Ouest.

Soboua THERA
Enseignant chercheur, Professeur en Sciences Economiques et de Gestion
Centre Universitaire en Recherche Economique et Sociale (CURES) Mali
Université des Sciences Sociale et de Gestion de Bamako (USSGB) Mali, Afrique de l'Ouest.

Date de soumission : 28/04/2025

Date d'acceptation : 16/05/2025

Pour citer cet article :

KANE B. & al. (2025) Analyse du coût complet de la prise en charge des fractures de l'extrémité supérieure du fémur par le Centre Hospitalier Universitaire (CHU) de Kati», Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 8 : Numéro 2 » pp : 963 - 979

Résumé :

La méthode des coûts complets constitue un instrument de contrôle de gestion qui continue d'aider les responsables des entreprises dans la prise des décisions surtout dans les pays en voie de développement. Elle demeure un aspect peu abordé par les établissements sanitaires publiques au Mali pour fixer les tarifs des actes médicaux. Le taux de recouvrement des coûts étant un indicateur de viabilité pour les structures sanitaires, son amélioration permet d'utilisation des tarifs obtenus à partir de calcul de coût. L'étude a permis de déterminer le coût des activités de l'Orthopédie avec un taux de recouvrement des coûts faibles. L'évaluation du coût à recouvrer de ces activités a permis d'obtenir le coût des fractures de l'extrémité supérieure du fémur. L'analyse a révélé que les tarifs des prestations étaient de nature à assurer la continuité des activités de l'Orthopédie. Cependant, les résultats révèlent que les structures publiques doivent s'intéresser au calcul de coût afin d'améliorer les indicateurs de viabilité. Enfin, la présente étude nous enseigne qu'un tarif non issu d'un calcul de coût ne permet pas de garantir les prestations médicales en cas de l'insuffisance des subventions de l'Etat.

Mots clés : Charge directe ; Charge indirecte ; Coût complet ; Fracture ; Orthopédie ; Tarif.

Abstract:

The full costingmethodis a management control toolthat continues to help company managers indecisionmaking, especially in developing countries. It remains an apectthatisrarelyaddressed bypublic health institutions in Mali to set prices for medicalprocedures. Since the costrecovery rate isan indicator of viability for health structures, itsimprovementallows the use of rates obtainedfromcostcalculations. The study made it possible to determine the cost of orthopedicactivitieswith a lowcostrecovery rate. The assessment of the cost to berecoveredfromtheseactivities made it possibleto obtain the cost of fractures of the upper end of the femur. The analysisrevealedthat the rates ofservices werelikely to ensure the continuity of orthopedicactivities. However the resultsrevealthatpublic structures must beinterested in costcalculation in order to improveviabilityindicators. Finally,thisstudyteaches us that a rate not resultingfrom a costcalculationdoes not guaranteemedicalservices in case of unsufficient State grants.

Key words: Direct cost, Full cost, Fracture, Orthopedic, Rate

Introduction :

Une entreprise « est une organisation productive, autonome, qui combine desfacteurs de production de biens et de services destinés à être vendus sur le marché » (Beitone, et al, 2012). Au 21ème siècle, nous constatonsces entreprises vivent dans un environnement complexe, incertain et en perpétuelle mutation. Pour relever les défis, elles doivent mener des stratégies pour garantir la pérennité et la continuité de leurs activités. Encore, elles doivent utiliser des outils de gestion permettant de faire face à la concurrence du marché et les contraintes de la mondialisation et de la globalisation. Pour atteindre à ces objectifs, les entreprises doivent se doter des outils et instruments permettent de fournir des informations sur ces activités. L'utilisation de ces outils permet donc aux décideurs de prendre des dispositions aux évolutions de l'environnement économique et technologique.Face à cette situation, le contrôle de gestionest nécessaire à toute entreprise pour garantirsa santé. La comptabilité analytique depuis son avènement continue de faire du succès dans le contrôle de gestion.

L'approche des coûts complets constitue l'une des méthodes en comptabilité analytique qui permet d'expliquer comment le résultat global estformé. Elle permet de faire une analyse par produit ou service. Cette méthode a révolutionné le monde des entreprises industrielles. En effet, plusieurs auteurs ont utilisé ces pratiques de coûts à travers des études empiriques. Ainsi, (Branget, 2012) à travers son étude sur entre mythe, réalité et innovation, le processus d'analyse des coûts de revient des services récré sportifs, a pu déterminer le coût de revient « réaliste » des différentes prestations. Cette étude a permis de couvrirl'inadéquation des ressources, outils et autres modèles existants contraint ainsi les gestionnaires et responsables des organisations sportives et récréatives dans la réalisation de leurs tâches quotidiennes ainsi que dans la « bonne » gestion de leurs responsabilités.Dans le même ordre d'idées, les observations ont permis de faire la lumière qu'environ 78,6% des entreprises enquêtées utilisaient la méthode des coûts complets comme instruments de calcul des coûts(Gilles, et al, 2021).La méthode des coûts complets permet donc aux entreprises de calculer et d'analyser la valeur des flux internes. Elle joue également un rôle important pour l'orientations des ressources de l'entreprise et la prise de certaines décisions responsables. La méthode des coûts complets étant un outil d'analyse de contrôle de gestion, elle a permis à (Faroko & Sidibé, 2023) à travers l'influence des facteurs de contingence structurelle sur les pratiques comptables des PME au Mali, de retenir que les pratiques gestions identifiées se caractérisent par le calcul des coûts à partir de la méthode des coûts complets pour la plupart des PME.

Au Mali les établissements publics hospitaliers sont dotés d'une autonomie de gestionde gestion administrative et financière par la loi hospitalière N°02-050 du 22 juillet 2002 modifiée la loi N°2018-050 du juillet 2018. A cet effet, les Hôpitauxeffectuent des activités de dépenses et de recettes. Les dépenses effectuées sur les recettes propres, sont exécutés dans le cadre du recouvrement des coûts. Ce recouvrement permet de savoir la part des dépenses financées par les recettes propres et constitue également un indicateur de viabilité pour les structures sanitaires. La réception des recettes des prestations est basée sur la tarification. Cette tarificationne l'objet d'aucun calcul de coût en vue d'assurer la continuité des activités. Encore, elle n'a pas de lien avec des critères de viabilité d'une structure sanitaire. Cesystème de gestion ne permet pas d'obtenir des informations sur le coût de production des prestations. Cette situation s'expliquele fait queles structures sanitaires publiques ne statuent pas sur l'utilité de la détermination des coûts des prestations pour en profiter lors des prises de décision. A cet effet, le Centre Hospitalier Universitaire (CHU) de Kati utilise les tarifs fixés par les autorités maliennes. L'application de ces tarifs peut être à l'origine de certaines

difficultés, c'est-à-dire les recettes générées n'arrivent pas à couvrir les dépenses. Ce qui compromet une gestion efficace et efficiente des activités de ladite structure. Cette situation peut jouer sur la qualité et la pérennité des prestations qui est une triste réalité au niveau de certains établissements sanitaires. Il se pose, en conséquence un problème d'évaluation des coûts des services et biens offerts aux usagers. Face à cette situation, nous nous somme proposer de mener l'analyse du coût complet de la prise en charge des fractures de l'extrémité supérieure du fémur par le CHU de Kati afinde mettre les résultats à la disposition des bénéficiaires de soins, responsables et autorités sanitaires.

Cet article a pour objetd'analyse du coût complet de la prise en charge des fractures de l'extrémité supérieure du fémur par le Centre Hospitalier Universitaire (CHU) de Kati. Pour ce faire, la question de recherche que nous nous sommes posés est la suivante : **dans quelle mesure l'analyse du coût complet permet-elle à la détermination du coût d'une fracture de l'extrémité supérieur du fémur ?**

Cette question principale de recherche se décline en plusieurs questions spécifiques, à savoir :

- ✓ Quelle est l'influence des charges dans le calcul du coût des activités du service de l'Orthopédie ?
- ✓ Est-ce que la détermination du coût à recouvrer a une influence sur le coût des activités du service de l'Orthopédie ?
- ✓ Le coût complet est-il différent des tarifs des prestations d'une fracture de l'extrémité supérieure du fémur ?

Pour répondre à ces interrogations, nous nous sommes fixé un objectif général :

Analyser du coût complet de la prise en charge des fractures de l'extrémité supérieure du fémur par le Centre Hospitalier Universitaire (CHU) de Kati.

L'atteinte de cet objectif général nécessite sa décomposition en objectifs spécifiques que sont :

- ✓ Examiner l'influence des charges dans le calcul du coût des activités du service de l'Orthopédie ;
- ✓ Démontrer quela détermination du coût à recouvrer a une influence sur le coût des activités du service de l'Orthopédie ;
- ✓ Analyser le coût complet et les tarifs des prestations d'une fracture de l'extrémité supérieure du fémur.

Notre hypothèse principale est :**l'analyse du coût complet permettrait à la détermination du coût d'une fracture de l'extrémité supérieur du fémur.**

- ✓ L'analyse des charges aurait une influence sur le coût des activités du service de l'Orthopédie ?
- ✓ La détermination du coût à recouvrer aurait une influence sur le coût des activités du service de l'Orthopédie ?
- ✓ Il existerait une différence entre le coût complet et les tarifs des prestations d'une fracture de l'extrémité supérieure du fémur ?

La démarche méthodologique de la présente étude sera basée sur la méthode qualitative auprès d'un échantillon limité à sept (7) personnes ressources.

Pour répondre aux différentes questions, le présent article se présente en quatre (4) sections à savoirla première (1)porte surla revue de la littérature, la seconde (2)traite la méthodologie de

la recherche, la troisième (3)section concernela présentation des résultats etles discussions constituentessentiellementla quatrième(4) section.Enfin, nous allons conclure avec les apports et les insuffisances de cette étude.

1. Revue de la littérature :

Cette revue s'articule autour des théories et pratiques empiriques du domaine de cette recherche. Ces théories permettent d'expliquer la méthode des coûts complets.Quant aux pratiques empiriques, elless'intéressent à la synthèse empirique et à la déduction des hypothèses.

1.1 Cadre théorique sur le coût complet :

La comptabilité analytique permet à l'entreprise d'analyser ses charges et produits qui concourent à la réalisation du résultat. Elle constitue un outil de pilotage interne permettant de calculer les couts au plus près de l'activité. Selon(De Rongé,1998) l'approche en coûts complets s'est développée dans un contexte économique dominé par une conception de l'entreprise essentiellement taylorienne, centrée autour de la fonction de production d'une organisation dont la vocation est essentiellement industrielle. Comme déjà évoqué, elle s'est largement répandue dans la plupart des grandes entreprises industrielles un peu partout dans le monde, notamment au cours des premières décennies du XX^{ème} siècle. Le coût complet représente le coût constitué par la totalité des charges qui peut lui entre rapportées par tout traitement analytique approprié : affection, répartition, imputation (Gérard, 2007).Selon (Augé &Vernhet,1997) « l'un des problèmes majeurs rencontré dans la détermination d'un coût complet est le retraitement des charges indirectes ».Les charges dites directes sont affectées au calcul de couts et les charges indirectes font l'objet de répartition entre les centres avec des clés de répartition.La méthode des coûts complets effectue une analyse des charges afin de déterminerle coût des produits et ou services. Elle devient donc un instrument à l'usage interne permettant aux entreprises de calculer les coûts.

1.2 Méthode des coûts complets :

L'environnement devient de plus en plus professionnel et complexe pour les entreprises. Pour y exister les responsables doivent veiller sur le processus de production et profiter des opportunités pour améliorer les prestations et la performance de leur structure. Pami les outils d'analyse et de contrôle de gestion figure en bonne la méthode traditionnelle de calcul de coût est appelée la méthode des coûts complets par centre d'analyse. Elle a pour but de déterminer le coût des produits et des services. La méthode des coûts complets a la prétention de se rapprocher du calcul le plus juste, le plus objectif et le plus représentatif de la réalité même de la production du produit ou du service considéré (Augé & Vemhet, 1997). Toutes les charges sont donc nécessaires pour la construction de ce coût. Les charges dites directes sont directement affectées au de cout. En ce qui concerne les charges indirectes, elles subissent un traitement spécifique avant d'être intégrées au calcul de coût. Ce traitement entraine un découpage de l'entreprise en unités de travail permettant de faciliter la répartition de ces charges indirectes.Elles sont imputées à chacune des unitésavant d'être affectées à l'objet de coûts. Ce calcul des coûts complets est utile notamment pour fixer le prix de vente permettant d'être rentable et d'analyser la compétitivité du prix déterminé.Ainsi, plusieurs auteurs ont analysé cette pratique au travers des études empiriques.

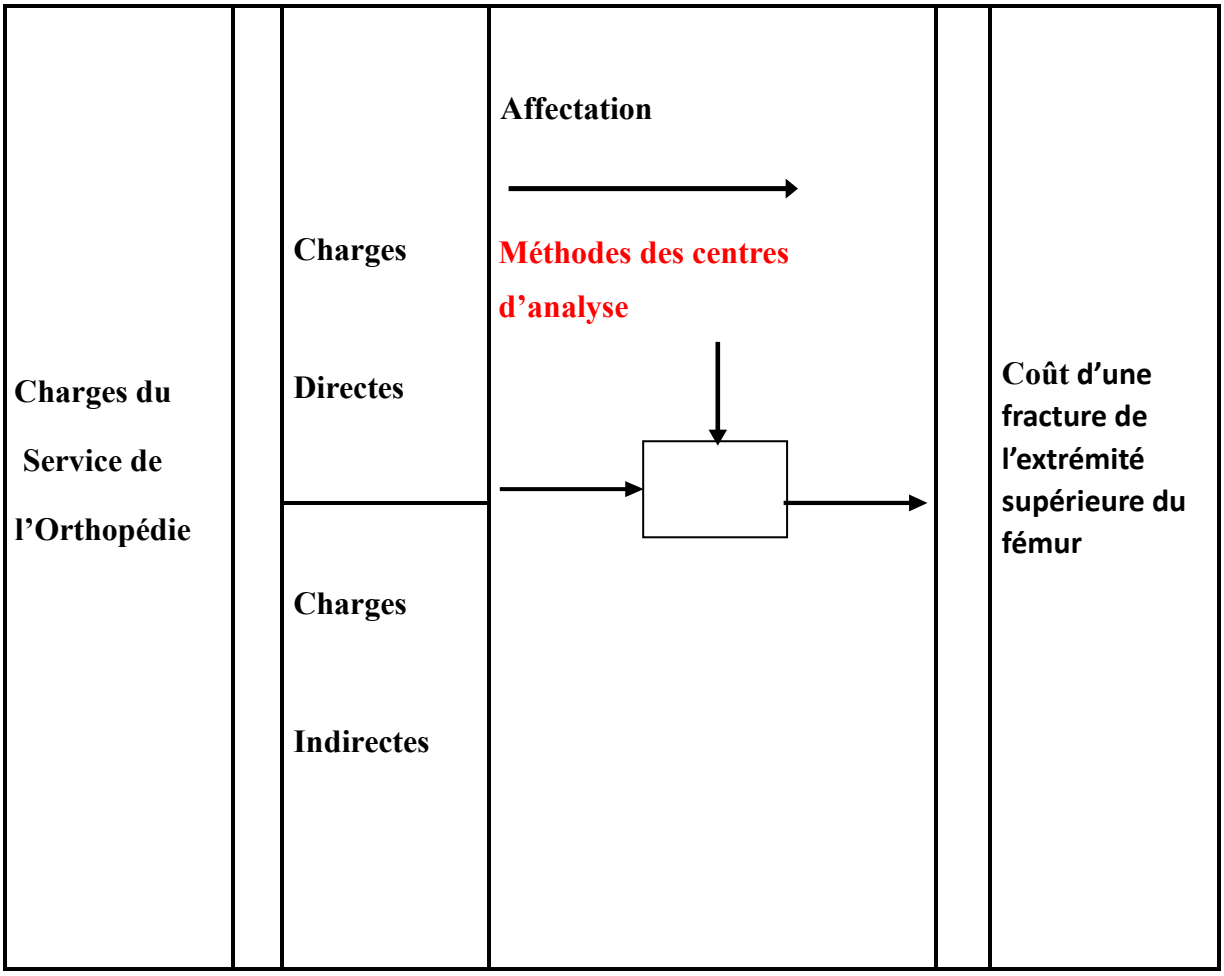
Dans son étude sur le contrôle de gestion au service du pilotage de la performance,(Elena Roig, 2022)détermine à partir d'un exemplel'unité d'œuvre de l'approvisionnement, de l'atelier découpe et de distribution afin d'énumérer les avantages et les limites de ladite

méthode.La méthode des coûts complets permet à l'entreprise de faire des prévisions et de prendre des dispositions contre les contraintes budgétaires.Pour cerner au mieux le réel, il faut mettre en œuvre un modèle, c'est-à-dire une représentation simplifiée, décrivant correctement le fonctionnement de l'entreprise et la façon dont les ressources sont employées (Gervais, M. et al, 2014). En effet,le coût du fonctionnement de toute entreprise est dépendant des chargesutilisées.L'affection de ces charges indirectes au calcul de coût se fait toujours après un retraitement. Les charges dites directes au processus de fabrication de produits, sont intégrées directement au calcul de couts. (Souhail El Guir, et al., 2022) ont concluqu'avec l'évolution de l'organisation, l'analyse des coûts devient une exigence pour la prise de décision fiable. Soucieux d'analyser le choix de la méthode des coûts complets au sein des entreprises Industrielle, (Foka Tagne Alain Gilles, et al.,2021) trouvent que 78,6% des entreprises enquêtées utilisent cette méthode traditionnelle de calcul des coûts.

- **Présentation du schéma de la méthode par les centres d'analyse :**

Cette méthode repose essentiellement sur la différence de traitement entre les charges directes et les charges indirectes. Les charges directes ne posent généralement pas de problème : elles peuvent facilement être affectées aux coûts. Quant aux charges indirectes, elles sont plus difficiles à traiter : elles doivent être réparties sur des centres d'analyse avant d'être imputées aux coûts.

Schéma 1 :



Source : Cour Comptabilité analytique sur les coûts complets, Master en Audit et Contrôle de Gestion, 2016.

Cette affectation est conceptuellement facile mais suppose en pratique toute une organisation administrative en amont de la comptabilité pour disposer des informations.

1.3 Recouvrement des coûts dans lesstructures sanitaires publiques :

Le coût à recouvrer correspond à la proportion des charges effectivement financées par les ressources propres, c'est-à-dire les recettes générées par les activités de la structure. Pour ce faire, il faut identifier les recettes qui participent au financement des dépenses afinde déterminerle poids de chaque source de recettes. Selon l'OMS, (2021) le recouvrement des coûts est une approche systémique permettant de financer ces activités essentielles de manière durable. Le recouvrement des coûts permet de savoir si toutefois une structure sanitaire publique est viable à travers des indicateurs. Le terme viable est utilisé afin de déterminer la performance. Ces dites structures ne sont pas appelées à réaliser de bénéfice compte tenu de leur statut public. Selon (Sessou Ablanvi Félicienne Valérie, 2023) les formations sanitaires publiques (FSP) de Parakou présentent des taux de recouvrement pour la plupart inférieurs à la norme (1,2) recommandée pour qu'une formation sanitaire soit viable malgré l'apport financier de l'Etat. Les travaux de (Kimba Bonkano Hamadou, 2013) sur la conception d'un système de comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes d'un organigramme de sécurité sociale, a pu obtenir le cout unitaire des prestations techniques. Ces prestations sont essentiellement des Prestations Familiales (PF), des Accidents de Travail/Maladies Professionnelles (AT/MP) et des allocations de pensions (AP).Le coût unitaire respectif est 66 306,76 F CFA, 588 001,65 F CFA et 388 354,20 F CFA. Cette étude nous intéresse surtout avec l'utilisation de la méthode des coûts complets afin de déterminer le coût des différentes prestations.

1.4 Tarifs et coût complet des fractures de l'extrémité supérieure du fémur :

Le tarif correspond au prix payé par l'usager en contrepartie d'un service rendu. C'est-à-direqu'on paie une prestation que l'on va recevoir. Il est important de souligner que pour fixer une tarification, ilfaut pouvoir évaluer le coût de la prestation.Les tarifs des établissements hospitaliers sont généralement fixés par un décret. Pour l'autorité, le but n'est pas de couvrir l'intégralité du coût du service, mais d'avoir un rôle modérateur.Les tarifs des activités publiques sont généralement envisagés comme des prix administrés,c'est-à-dire une logique de répartition équitable des coûts entre les usagers (Jeannot, 1998). Cesystème est reposé sur un principe de solidarité nationale, qui vise à rendre accessiblel'accès aux services publics à tout le monde dont le coût de production est le plus souvent élevé. En France, un système de tarifs, latarification à l'activité des soins hospitaliers a été mise en place par la loirelative au financement de la sécurité social. Le but recherché est de mieux prendre en compte, dans lefinancement des hôpitaux, des objectifs de santé publique et d'encourager les coopérations, enparticulier entre le secteur public et le secteur privé, sans exclure une meilleure articulationentre les soins de ville et l'hôpital (Cour des comptes, 2023). Dans les pays en voie développement, il existe des dispositions législatives et réglementaires relatives régissentla détermination des tarifs des soins médicaux dispensés dans les formations sanitaires. Au Maroc, la fixation des tarifs des prestations médicales relève de la réglementation, il s'agit de l'application du décret pour réglementer la méthode de fixation des tarifs d'une catégorie de prestations et de l'arrêtés pour fixer les tarifs des différentes prestations (Anasse, 2024). Le décret relatif à la rémunération des actes médicaux, est utilité au Mali parles établissements hospitaliers pour fixer les tarifs des prestations. Le recouvrement des coûts au niveau

desn'utilise donc pas la méthode traditionnelle des coûts pour fixer les tarifs.L'appréciation du coût complet par rapport aux tarifs des prestations des fractures de l'extrémité supérieure du fémurréside sur une bonne connaissance des tarifs en vigueur.La détermination du coût de ces fractures dans le cadre du recouvrement des coûts permettra de révéler les défis de cette recherche.

2. Méthodologie de recherche :

L'objectif de cette recherche,rappelons-le, est d'analyser du coût complet de la prise en charge des fractures de l'extrémité supérieure du fémur par le Centre Hospitalier Universitaire (CHU) de Kati et d'apprécier les écarts entre les tarifs des actes médicaux et le coût.L'épistémologie est une partie essentielle d'un travail scientifique, qui consiste à situer le choix du thème dans les différentes sciences. Il permet au chercheur de faire une sélection de positionnement épistémologique pour la réalisation des différentes activités de son travail.

Selon (Thietart,2003), il existe une vérité réelle et que la science a pour but de découvrir cette réalité qu'elle peut vérifier, réfuter ou falsifier et non modifier. Nous avons adopté la posture épistémologique positiviste et le mode de raisonnement a été hypothético-déductif.Dans le cadre de cette recherche, nous avons utilisé la méthode qualitative auprès d'un échantillon limité à sept (7)personnes ressources. Il s'agissait agents qui possédaient informations recherchées.L'inventaire et la mise à jour des fichiers ont permis d'obtenir assez d'information à la comptabilité. Pour les services techniques les registres et les fiches détenteurs ont été utilisés pour la récolte des données.Les guides d'entretien ont servi comme support afin de récolter différentes informations chiffrées.

La démarche méthodologique permettant de calculer ce coût complet s'articulait en trois (3) phases. La première assurait la détermination ducoût des activités de l'Orthopédie. Elle a permis d'identifier les fractures de l'extrémité supérieure du fémuret de valoriser les ressources humaines et matérielles mobilisés pour calculer les coûts directs.

Pour les couts indirects, ils sont constitués des charges qui ne peuvent être imputées à un seul service et avec une clé de répartition. Ces charges étaient constituées entre autres des charges d'eau et d'électricité, de téléphone, d'entretien, d'Administration, d'Imagerie médicale, de Labo pharmacie etc. Elles ont été réparties avec des clés de répartition entes les services techniques afin d'obtenir la part de l'Orthopédie.Nous avons eu les coûts de l'Orthopédie en faisant la somme de ces coûts directs et indirect.

La deuxième phase a permis de préciser les proportions de temps consacrées à la réalisation de chaque activité afin de calculer leurs charges directes. Quant aux charges indirectes, elles ont été imputées aux différentes activités avec l'utilisation des clés de répartition.Cette phase a finalement permis calculer le coût de chaque activité de l'Orthopédie.

La dernière phase encore appelée la troisième phase a évalué le coût à recouvrer de chaque activité afin de déterminer le coût complet des fractures de l'extrémité supérieure du fémur. Elle a permis de faire l'analyse les écarts entre les tarifs des prestations et le coût complet en Orthopédie après avoir apprécié les tarifsde la prise en charge d'une fracture de l'extrémité supérieure du fémur.

3. Présentation des résultats :

La section est structurée en trois (3) parties essentielles. La première (4.1) sert à déterminerle coût des activités du service de l'Orthopédie, la deuxième (4.2) partie traite le coût à

recouvrer de chaque activité et la troisième (4.3) partie porte sur l'analyse des écarts entre le coût et les tarifs.

3.1. Coût des activités de l'Orthopédie :

L'analyse des dépensesdu CHU a permis de distinguerles charges du service de l'Orthopédie parmi tant d'autres. Pour déterminer le coût des activités, les charges directes ont été affectées aux différentes activités etles charges indirectes ont fait l'objet d'une imputation dans les proportions suivantes : 50% pour l'hospitalisation qui a été estimée uneactivité exercéeen plein temps ; 30% pour l'intervention chirurgicale dont nous l'avons considéré comme une hospitalisation à temps partiel ; les deux (2) jours de consultation par semaine et par traumatologue ont été estimés à 20%. Pendant la même période, le volume d'activité s'élevait à 4 794 journées d'hospitalisation, 3 376consultations orthopédiques et 273d'intervention chirurgicale.

Ainsi, sur les **114 891 513** F CFA de charges du service de l'Orthopédie, l'hospitalisation représentait**63 744 339** F CFA, soit 55%.L'intervention chirurgicale a coûté environ **32 744 770** F, soit 29% et les consultations orthopédiques ont été estiméesà **18 402 404** F CFA, soit 16%. Le tableau suivant donne le coût unitaire par activité de service de l'Orthopédie.

Tableau N°1 : Coût unitaire par activité

Désignation	**Hospitalisation**	**Consultation**	**Intervention**
Totaux des charges	63 744 339	18 402 404	32 744 770
Volume d'activité	4 794	3 376	273
Coût unitaire par activité	**13 297**	**5 451**	**119 944**

Source : Auteurs

Le coût unitaire par activité est le rapport entre le total des charges et le volume d'activité. L'intervention chirurgicale a été l'activité la plus coûteuse dont le montant s'élève à**119 944** F CFA, soit 31% de charges directes et 69% de charges indirectes. La journée d'hospitalisation a coûté en moyenne à **13 297** F CFA (1ère, 2ème et 3ème catégorie), soit 41% des charges directes contre 59% des charges indirectes.Quant aux consultations orthopédiques, leur coût moyen a donné **5 451** F CFA, soit 19% de charges directes et 81% de charges indirectes.

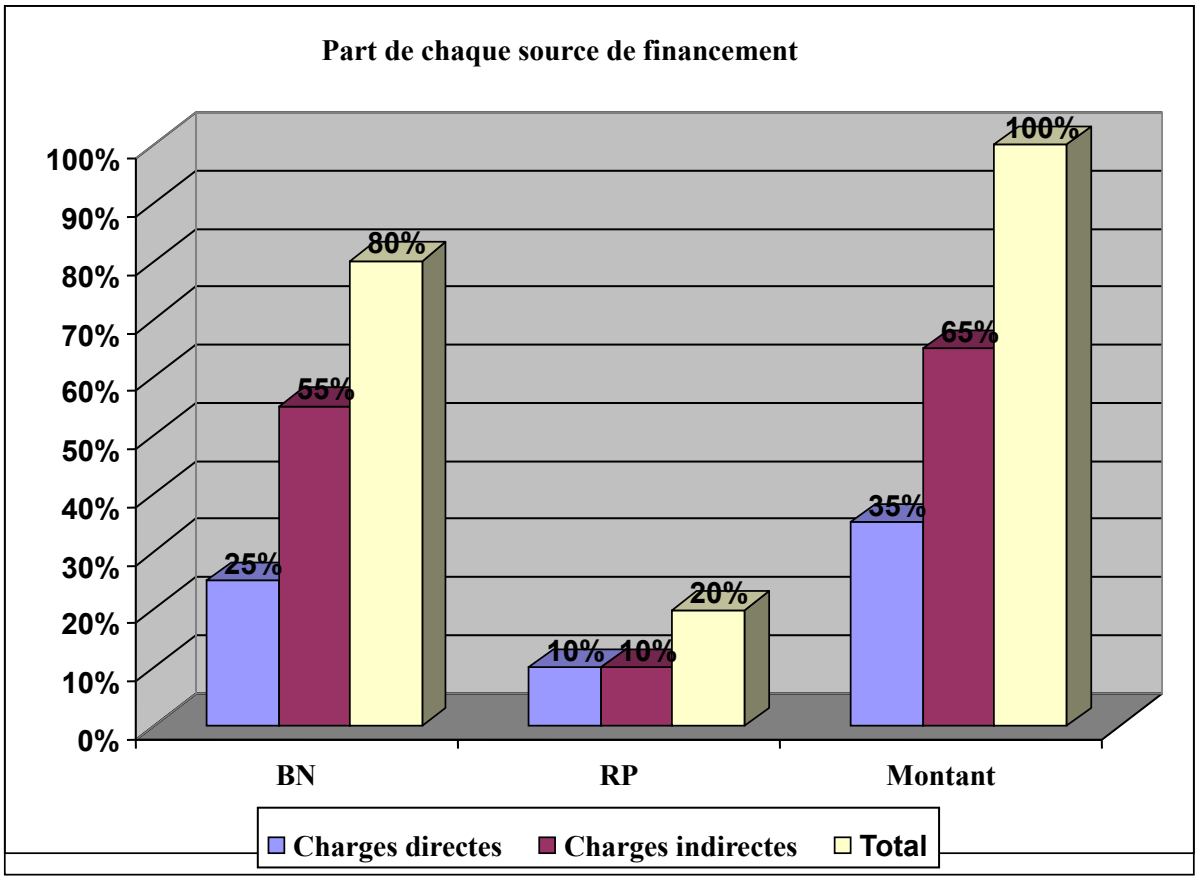
3.2. Coût à recouvrer par activité :

Cette sous-section s'inscrivait dans le cadre de la détermination du coût à recouvrer par acticité afin d'obtenirle coût complet des factures de l'extrémité supérieure du fémur. Elle a permis de déterminer la part de chaque source de financement, le coût à recouvrer par activité et le coût complet des fractures de l'extrémité supérieure du fémur par le CHU de Kati.

- **Part de chaque source de financement :**

Les ressources de l'Orthopédie résultaient d'un dispositif de financement qui combinait les crédits budgétaires de l'Etat (BN) et les recettes générées par les activités hospitalières (RP). Ce qui donnait une structure de financement caractérisé par deux (2) sources. Le graphique suivant présente la part de chaque source de financement au niveau du service de l'Orthopédie.

Graphique N°1 : Part de chaque source de financement



Source : Auteurs

Ce graphique a permis de présenter les sources de financement et leur pourcentage pour la prise en chargedes différentes catégories de charges. Nous avons constaté que sur **114 891 513** F CFA de coûts de service de l'Orthopédie, au 1er semestre 2009, le financement du budget national (BN)était de 80% contre 20% pour les recettes propres (RP). Les charges directes, qui représentaient une proportion de 35% de l'ensemble des dépenses, étaient composéesde 25% de financement du budget national (BN) contre 10% pour les recettes propres (RP).

Les charges indirectes constituaient 65% de l'ensemble des dépenses. Elles ont été financées aux proportions de 55% pour lebudget national(BN)et contre 10% des recettes propres (RP).

- **Coût à recouvrer par activité :**

Il est à noter que le coût à recouvrer est la partie des charges financées par les recettes propres (RP). D'où ce coût est financé à hauteur de 20% des recettes propres (voir graphique 1). Le tableau suivant détermine le coût à recouvrer par activité.

Tableau N°2 : Coût à recouvrer par activité de l'Orthopédie

Désignations	Coût unitaire	Coût à recouvrer : 20% RP
Coût consultation orthopédique	5 451	**1 090**
Intervention chirurgicale	119 944	**23 989**

Coût journalier de l'hospitalisation	13 297	**2 659**

Source : Auteurs

Ainsi, nous avons eu, pourle coût journalierde **13 297** F CFA, **2 659** F CFA comme coût recouvrer, soit 20%. L'intervention chirurgicale qui avait coûté à **119 944** F CFA, son coût à recouvrer était de **23 989** F CFA soit 20%. La consultation qui estimait en moyenne **5 451** F CFA pendant que son coût à recouvrer étaie de **1 090**F CFA soit 20%.

- **Coût des fractures de l'extrémité supérieure du fémur :**

Ce coût constituait la somme de coûts des différentes activités pour la prise en charge des fractures de l'extrémité supérieure du fémur et avec une durée moyenne d'hospitalisation estimée à seize (16) jours.Le tableau suivantdonne ce coût recherché.

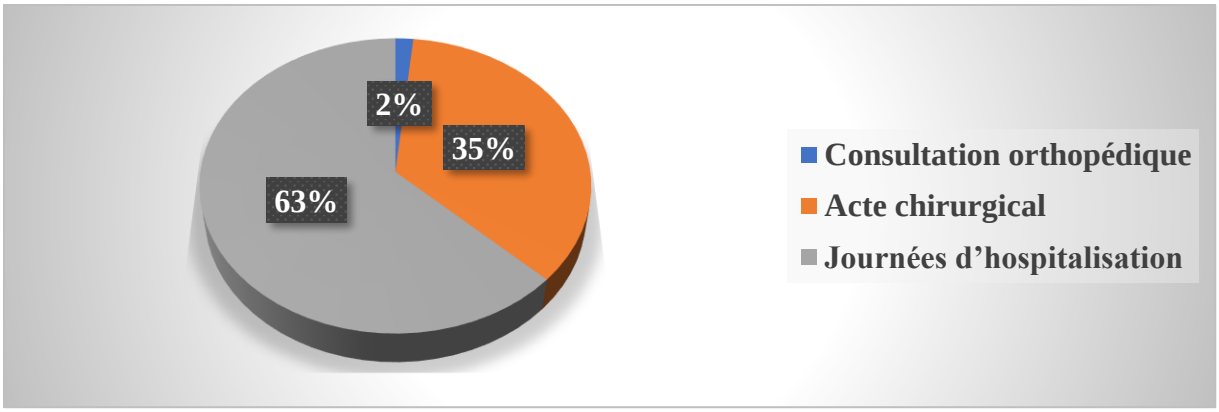
Tableau N°3 : Coût d'une fracture de l'extrémité supérieure du fémur

Désignations	Nombre	Coût unitaire	Montant
Consultation orthopédique	1	1 090	1 090
Journée d'hospitalisation	16	2 659	42 544
Acte d'intervention chirurgicale	1	23 989	23 989
Total			**67 623**

Source : Auteurs

Au regard de ce tableau, le coût d'une fracture de l'extrémité supérieure du fémur était estimé àsoixante-sept mille six cent vingt-trois francs (67 623) F CFA.

Graphique N°2 : Appréciation du coût d'une fracture de l'extrémité supérieure du fémur



Source : Auteurs

Ce graphique révèle que le coût des journées d'hospitalisation (c'est-à-dire du début et à la fin du séjour du patient à l'Hôpital) représente plus de la moitié du coût d'une fracture de l'extrémité supérieure du fémur, soit 63% et celui de l'acte chirurgical est de 35%. Le coût de la consultation orthopédique ne représente que le 2% du coût total, soit 1 090 F CFA.

3.3. Analyse des écarts entre le coût et les tarifs des prestations :

Cette analyse a permis de mener une appréciation entre les tarifs fixés par l'Etat et le coût calculé. Elle se reposait sur une bonne connaissance des tarifs des actes médicaux en vigueur d'une part et le coût complet des fractures de l'extrémité supérieure du fémur par le CHU d'autre part.

- **Tarifs des prestations d'une facture de l'extrémité supérieure du fémur :**

Les tarifs des actes médicaux du CHU sont règlementés. Ils sont fixés par les autorités.Letableau suivant donne les tarifs des prestations d'une fracture de l'extrémité supérieure du fémur.

Tableau N°4 : Tarifs des prestations d'une fracture l'extrémité supérieure du fémur

Prestation	Nombre	Tarif unitaire	Montant
Consultation orthopédique	1	2 000	2 000
Acte radiographie	3	7 000	21 000
Bilan préopératoire	1	10 300	10 300
Journée d'hospitalisation	16	2 917	46 672
Acte intervention chirurgicale	1	45 000	45 000
Total			**124 972**

Source : Décret N°02-311/P-RM du 04 juin 2002 relatives à la rémunération des actes médicaux.

Pour une durée moyenne de journée d'hospitalisation de seize (**16**) jours, le total des tarifs était de **124 972** F CFA pour la prise en charge d'une fracture de l'extrémité supérieure du fémur.

- **Analyse des écarts entre le coût et les tarifs :**

Il s'agissait de mener une analyseentre les tarifs et le coût completd'une fracture de l'extrémité supérieure du fémur en Orthopédie. Cette appréciation se résume dans le tableau suivant.

Tableau N°5 : Comparaison des tarifs aux coûts à recouvrer en Orthopédie

Prestations /Activité	Nbre	Tarifs actuels	Coût à recouvrer	Ecarts
Consultation orthopédique	1	2 000	1 090	910
Acte radiographique	3	21 000	-	21 000
Bilan préopératoire	1	10 300	-	10 300
Journée d'hospitalisation	16	46 672	42 544	4 128
Acte d'intervention chirurgicale	1	45 000	23 989	21 011

Total	**57 349**

Source : Auteurs

Les tarifs en vigueur en consultation orthopédique, en intervention chirurgicale et en journée d'hospitalisation, permettaient de couvrir le coût et de dégager des écarts positifs de **910** F CFA pour la consultation orthopédique, **4 128** F CFA pour la journée d'hospitalisation et **21 011** F CFA pour l'acte d'intervention chirurgicale. Nous avons la somme des écarts qui s'élève de **57 349** F CFA.

- **Situation réelle du coût déterminé :**

A travers le tableau comparatif ci-dessus, le coût complet des fractures de l'extrémité supérieure du fémur par le CHUétait de **67 623** F CFA au lieu de **124 972** F CFA (tarifs actuels). En outre, l'étude a montré que le coût pour la consultation orthopédique était de **1 090** F CFA, l'acte d'intervention chirurgicale **23 989**F CFA et celui de la journée d'hospitalisation était évaluéeà**2 659**F CFA. L'étude a prouvé que les tarifs des prestations médicaux du CHU de Kati en vigueur étaient de nature à pérenniser les différentes activités menées par le service de l'Orthopédie.

4. Discussion des résultats :

La comptabilité analytique au-delà de sa définition classique est un puissant outil de gestion que toute structure hospitalière pour être compétitif se doit d'appliquer.Car elle permet de calculer les coûts et d'avoir une vision économique détaillée de la structure.Les résultats exposés ont permis d'avoir des résultats en termes du coût complet et le coût à recouvrer d'une fracture de l'extrémité supérieure du fémur.Ces résultats feront l'objet d'une discussion tout au long de cette partie.Cette discussion permet de prouver la nécessité d'une recherchescientifique.

En effet, discuter un résultat d'une démarche scientifique, constitue également une autreforme d'analyse compréhensive du chercheur, sur le sens de la perception de son sujet. Ladiscussion des résultats reflète donc la pertinence d'un travail scientifique. La pertinencescientifique selon(Mongeau,2011), « il s'agit de montrer en quoi le fait de tenter de répondreprécisément à ces questions ou à vérifier ces hypothèses spécifiques contribue à une meilleurecompréhension de la problématique ou à une meilleure orientation de l'action des intervenantsdans le domaine » (Kassogué, et al, 2019). Les résultats auxquels nous nous sommes parvenus, ont permis de confîmes notre hypothèse principale.

Ainsi, la détermination du coût et le volume des activités de l'Orthopédie,a permis d'obtenirle coût unitaire par activité. Il s'agissait du coût unitaire des consultations orthopédiques, le coût unitaire de l'intervention chirurgicale et le coût unitaire de la journée d'hospitalisation.C'est ce queconfirme (Hamadou, 2013) à travers une étude réaliséesur la conception d'un système de comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes d'un organigramme de sécurité sociale. La détermination du coût completdes produits et prestations de la plateforme de micro et nanotechnologies,a permis de fixer les différents tarifs (Hugues Granier& Monique Dilhan, 2020).Ces résultats vont dans le même sens que notre étude et permettent donc de confirmer notre première hypothèse.

Le coût à recouvrer se défini comme étant la partie des charges financées par les recettes propres (RP). L'étude a prouvé que les recettes propres assuraient le financement des charges directes et indirectes à hauteur de 20%. Donc, les charges restantes étaient à hauteur 80% à travers les subventions de l'Etats et les Partenaires. Finalement, le coût à recouvrer de chaque activité a été évalué afin de connaitre le coût d'une fracture de l'extrémité supérieure du fémur.L'étude de (TRAORE, 2018) surl'analyse des coûts de la prise en charge de la malnutrition aigüe sévère chez les enfants de 6 à 59 mois au CSRéf de Fana par la méthode ABC, va dans le sens que la présente étude. Elle a déterminé lecoût unitaire estimé67 015 F CFA contre 4 624 057 F CFA de coût totalpour les 69 cas traités pendant le premier semestre de l'année 2018. L'étude a révélé que les recettes générées par le CSRéf étaient de 22% du chiffre d'affaires. Selon (Nkapnang, et Simo, 2022), le recouvrement des frais médicaux a une forte influence sur le fonctionnement du service et par conséquent, sur la santé des patients et le non- paiement des frais médicaux crée des problèmes de trésorerie et empêche le paiement des fournisseurs et du matériel ce qui ruine l´hôpital.Le coût à recouvrera donc une influence sur le coût obtenu de son étude.Elle permet de confirmer notre deuxième (2ème) hypothèse.

L'analyse des écarts entre le coût et les tarifs des prestations des fractures de l'extrémité supérieure du fémur, a prouvé que le coût était différent des tarifs des prestations d'une activité. Le coût de fracture obtenu au taux de recouvrement de 20% était faible.Ainsi, au Benin les formations sanitaires publiques (FSP) de Parakou présentaient des taux de recouvrement pour la plupart inférieurs à la norme (1,2) recommandée pour qu'une formation sanitaire soit viable malgré l'apport financier de l'Etat (Valérie, 2023). Ces résultats montraient que le coût différent des tarifs et permettaient de confirmer notre troisième hypothèse de recherche. Cependant, nous retenons que les structures sanitaires publiques africaines sont confrontés à des défis,surtout quand il s'agit de réduction et ou de suppression des crédits budgétaires de l'Etat (BN),

Conclusion :

Cette recherche avait pour objet de connaitre le coût complet des fractures de l'extrémité supérieure du fémur par le CHU de Kati tout en utilisant un outil d'analyse de la comptabilité de gestion. Il s'agissait de l'utilisation de la méthode des coûts complets en comptabilité analytique dans un milieu hospitalier en vue d'obtenir le coût recherché.

Toutefois la présente recherche portait sur une étude qualitative sur les activités du premier semestre 2009. Les différentes informations ont été recueillies à l'administration et les services techniques à l'aide des guides d'entretien. L'analyse des ressources mobilisées et des dépenses effectuées a permis d'adopter une démarche tout au long de cette recherche afin d'obtenir les résultats attendus.

D'abord, nous avonsdéterminé le coût des différentes activités de l'Orthopédie. La consultation a couté à 5 451 F CFA, soit 19% de charges directes contre 81% de charges indirectes. Pour l'intervention chirurgicale, elle a été estimée à 119 944F CFA, soit 31% de charges directes et 69% de charges indirectes. Quant à la journée d'hospitalisation a couté en moyenne à 13 297F CFA, soit41% des charges directes contre 59% des charges indirectes.

Ensuite, nous avons évalué le coût à recouvrer par activité. Pour l'obtenir, nous avons évalué la part de chaque source de financement (Recette propre et Budget national) afin de calculer le coût de la partie des charges financées par les recettes propres. Ce coût correspondait à 1 090

F CFA pour la consultation orthopédique, 23 989 pour l'intervention chirurgicale et de 2 659 F CFA pour la journée d'hospitalisation, soit 20% des recettes propres.

Enfin, le coût complet calculé s'élevait à 67 623 F CFA. Il constituait donc le coût unitaire obtenu à partir de la somme de coûts des différentes activités de l'Orthopédie pour la prise en charge des fractures de l'extrémité supérieure du fémur et avec une durée moyenne d'hospitalisation estimée à seize (16) jours. La détermination de ce coût a permis donc de mener une analyse entre les tarifs des prestations et le coût d'une telle fracture afin de donner une appréciation.

L'analyse des écarts estimés en valeur entre les tarifs des prestations et le coût complets des fractures de l'extrémité supérieure du fémur a révélé que les tarifs des prestations en vigueur étaient de nature à couvrir les différentes activités menées par le service de l'Orthopédie dans le cadre du recouvrement des coûts.

Cependant, cette étude que nous venons de mener présente quelques limites. Elle a utilisé la méthode des coûts complets qui est basée sur la somme des charges et avec des clés de répartition arbitraire. Ces clés de répartition ne constituent pas une réalité intrinsèque. Elle pouvait utiliser d'autres méthodes telles que la méthode ABC en vue d'effectuer une comparaison.

Elle constitue une représentation, un moyen d'appréhender et de décrire de manière nécessairement simplifiée et orientée. Elle est encore utilisée par les entreprises et les chercheursà travers des études empiriques afin d'aider les responsables dans la prise des décisions. Au Mali les structures sanitaires publiques ne s'y intéressent pas. Les études sur le coût permettent aux autorités sanitaires de connaitre le coût de production des différentes activités et de s'assurer la viabilité des services de santé. Le soutien du Budget national à l'effort de la guerre contre les terroristes, a permis la réduction des subventions. Ceci a entrainé la suspension, voir l'arrêt de certaines activités sanitaires.

Dans la perspective de renforcer la gestion, la pérennisation des activités et la viabilisation des structures sanitaires, des recherches futures sont nécessairespar la méthode quantitative ou la méthode mixteafind'assurer la détermination du coût complet des actes médicaux et la satisfaction des usagers. Les autorités politiques et les responsables des structures sanitaires doivent s'intéresser au calcul du coût afin de maîtriser les déficits budgétaires et de fournir des soins de qualité aux usagers. En outre, ils doivent travailler ensemble pour relever les défis.

Bibliographie :

1. Anasse, B. (2024). Évaluation du système de tarification et de paiement des prestations de soins et pistes d'amélioration a la lumière de la généralisation de l'assurance maladie au Maroc. Management Control, Auditing and Finance Review (MCAFR) - Volume No. 1, Issue No. 1 - Mai 2024 - ISSN: 3009-5492, 36.
2. BECOS. (2006). Evaluation du coût de l'hospitalisation de la chimiothérapie et des consultations ophtalmologiques au service d'Hémato oncologie au CHU de Point G. Bamako. Centre Hospitalier Universitaire de Point G. Mali. 3-21.
3. Beitone A., et al. (2012). Aide-mémoire Economie, 5ème édition. Paris : Sirey. 238.
4. Branget, B. (2012). Entre mythe, réalité et innovation, le processus d'analyse des coûts de revient des services récré sportifs. Pour l'obtention du diplôme de Maîtrise en Loisir Culture et Tourisme (MA.). Québec. Université du Québec à Trois-Rivières. Canada, 228.
5. Cour des comptes. (2023). Observations définitives : La tarification à l'activité. Paris. 10.
6. DIAMA-consulting. (2008). Evaluation des coûts des prestations du Centre National de Transfusion Sanguine (CNTS). Bamako. 16-22.
7. El Guir, S., et al. (2022).Les mécanismes du contrôle de gestion et l'ingénierie des coûts un enchainement nécessaire pour améliorer le processus décisionnel. Maroc. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME ISSN: 2658-8455 Volume 3, Issue 1-1, 165.
8. Faroko, S., &Sidibé, S. (2023). Influence des facteurs de contingence structurelle sur les pratiques comptables des PME au Mali. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME ISSN: 2658-8455 Volume 4, Issue 5-2 (2023), 560.
9. Gervais, M., et al (2014). Réflexion sur les calculs de coûts complets en comptabilité de gestion. Revue Recherches en Sciences de Gestion-Management Sciences-Ciencias de Gestion, n°102, p. 145.
10. Gérard, M. (2007). Comptabilité analytique : Principes couts réels constatés couts préétablis analyse des écarts. Paris : 3ème Edition, 24.
11. Gilles, A., F.-T., et al (2021). Le Choix de la Méthode des Coûts Complets au sein des Entreprises Industrielles au Cameroun. Revue de Management et Cultures (REMAC) ISSN : 2550-6293 N° 6 (2021), 14-30.
12. Granier, H. & Dilhan, M. (2020). Détermination du coût complet 2019 et élaboration des tarifs pour les produits et prestations de la plateforme de micro et nanotechnologies du CNRS-LAAS. HAL open science. HAL Id: hal-03187772 https://laas.hal.science/hal-03187772, 13-80.
13. Hamadou, K.-B. (2013). Conception d'un système de comptabilité analytique par la méthode des sections homogènes d'un organigramme de sécurité sociale : Cas de la Caisse Nationale de Sécurité Sociale (CNSS) du Niger. Pour l'obtention du diplôme d'Etudes Supérieures Spécialisées en Audit et Contrôle de Gestion. Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion. Dakar, 99.
14. Kassogué, B., et al. (2019). Méthode de recherche : Grille d'analyse d'un travailscientifique. International journal of Scientific and Research Volume 10, issue 1, January-2019 ISSN-2229-5518, 1399-1402.
15. Nkapnang, P. E., & Simo, N. M. N. (2022). Gestion du recouvrement des frais médicaux dans le service des urgences d'un hôpital public de la ville de Douala. The Pan African Medical Journal, 41.

16. OMS, (2021). Mécanismes de recouvrement des coûts de l'OMS : dépenses d'appui aux programmes. Deuxième réunion du groupe de travail sur le financement durable, 2.
17. Roig, E. (2022). Le contrôle de gestion au service du pilotage de la performance : quels outils mettre en place et comment la participation budgétaire peut-elle impacter la performance de l'entreprise ? Pour l'obtention du diplôme de Master 1 en Contrôle de Gestion et Audit Organisationnel. Grenoble IAE. Université Grenoble Alpes, Grenoble. 29-30.
18. Traoré, K. (2018). Analyse des coûts de la prise en charge de la malnutrition aigüe sévère chez les enfants de 6 à 59 mois au Centre de sante de Référence de Fana par la méthode ABC. Pour l'obtention du diplôme de Master of Business Administration en Economie de la Santé. Dakar, Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion, Sénégal. 60-61.
19. Valérie, F., S.- A. (2023). Management du recouvrement des coûts et qualité des soins dans les formations sanitaires publiques de Parakou. Bénin. Revue Internationale des Sciences de Gestion ISSN : 2665-7473 Volume 6 : Numéro 1, 803