



# UNIVERSITÉ D'ANTANANARIVO

\*\*\*\*\*

## DOMAINE DES SCIENCES DE LA SOCIÉTÉ

### MENTION GESTION



**Mémoire en vue de l'obtention du diplôme Master ès Sciences de Gestion**

**Parcours : Comptabilité, Audit et Contrôle**



## « NECESSITE DE LA MISE EN PLACE D'UN AUDIT INTERNE AU SEIN DU CENTRE HOSPITALIER DE SOAVINANDRIANA (CENHOSOA) »

Présenté par :

**RANDRIAMAMPIONONA Clarisse**

Sous l'encadrement de :

Encadreur Pédagogique

Encadreur Professionnel

**RASAONINA Haingotiana**

**RAZAFINDRALAHY Georges Nestor**

**Maître de conférences à l'Université  
d'Antananarivo**

**Inspecteur principal du Trésor  
Agent Comptable du CENHOSOA**

Date de soutenance : 27 Mars 2019

Année Universitaire : 2017 - 2018



**UNIVERSITÉ D'ANTANANARIVO**

\*\*\*\*\*

**DOMAINE DES SCIENCES DE LA SOCIÉTÉ**

**MENTION GESTION**



**Mémoire en vue de l'obtention du diplôme Master ès Sciences de Gestion**

**Parcours : Comptabilité, Audit et Contrôle**



**« NECESSITE DE LA MISE EN PLACE  
D'UN AUDIT INTERNE AU SEIN DU  
CENTRE HOSPITALIER DE  
SOAVINANDRIANA (CENHOSOA) »**

Présenté par :

**RANDRIAMAMPIONONA Clarisse**

Sous l'encadrement de :

Encadreur Pédagogique

Encadreur Professionnel

**RASAONINA Haingotiana**

**RAZAFINDRALAHY Georges Nestor**

**Maître de conférences à l'Université  
d'Antananarivo**

**Inspecteur principal du Trésor  
Agent Comptable du CENHOSOA**

Date de soutenance : 27 Mars 2019

Année Universitaire : 2017 - 2018



## REMERCIEMENTS

**Nous remercions tout d'abord le Seigneur DIEU Tout puissant de nous avoir donné la force et le courage afin de pouvoir terminer la rédaction de ce mémoire en vue de l'obtention du diplôme MASTER 2 en Gestion.**

Ensuite, Nous tenons à présenter nos remerciements et nos reconnaissances à :

- ✓ Monsieur **RAMANOELINA Panja Armand René**, Professeur Titulaire, Président de l'Université d'Antananarivo de nous avoir autorisé à continuer nos études au sein de cette honorable université.
- ✓ Monsieur **RAKOTO David Olivaniaina**, Maître de Conférences, Responsable du domaine d'Economie, de Gestion et de Sociologie de nous avoir permis de rédiger ce mémoire de Master.
- ✓ Madame **RANDRIAMBOLOLONDRABARY Corinne**, Maître de Conférences, Responsable de la mention Gestion pour son enthousiasme à développer la mention Gestion.
- ✓ Madame **ANDRIANALY Saholiarimanana**, Professeur Titulaire, Directeur du Centre d'Etudes et de Recherche en Gestion pour ses efforts afin d'améliorer les études en sciences de Gestion.
- ✓ Monsieur **ANDRIAMASIMANANA Olivier Origène**, Maître de conférences, Responsable du parcours Comptabilité Audit Contrôle pour ses efforts dans la direction de notre parcours.
- ✓ Madame **RASAONINA Haingotiana**, Maître de conférences notre encadreur pédagogique de nous avoir prodigué ses conseils pour mener à bien notre travail.
- ✓ Tous les enseignants de la Mention Gestion et tous les personnels Administratifs, pour leurs contributions à notre formation durant ces années d'étude universitaire.
- ✓ Monsieur **RAZAFINDRALAHY Georges Nestor**, mon encadreur professionnel, de m'avoir donné l'occasion extraordinaire de réaliser un travail sur terrain, d'avoir eu la patience de répondre à mes innombrables questions.
- ✓ Toute la famille qui m'a toujours soutenu moralement durant mes études universitaires.
- ✓ Toutes les personnes qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce mémoire.

**Enfin aux membres de jury qui ont accepté d'évaluer notre travail.**

## SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIÈRE PARTIE : CADRE GÉNÉRAL DE L'ÉTUDE.....	5
CHAPITRE I- CADRAGE THEORIQUE.....	6
Section I- Caractéristiques de l'Audit Interne .....	6
Section II- Les étapes de réalisation de l'Audit Interne .....	11
Section III – Méthodologie de la conduite des travaux de recherche.....	17
CHAPITRE II- CADRAGE PRATIQUE .....	17
Section I- Présentation Générale de CENHOSOA .....	18
Section II –La gestion de CENHOSOA .....	24
DEUXIÈME PARTIE : ANALYSE DE CENHOSOA.....	41
CHAPITRE III - ANALYSE DE LA GESTION FINANCIERE.....	42
Section I -La faille sur la procédure de circuit d'adhésion à l'établissement .....	42
Section II -Le retard de traitement du TP .....	45
Section III - La défaillance de l'établissement.....	46
CHAPITRE IV - ANALYSE DE LA GESTION DES MATIERES .....	53
Section I -La désorganisation de l'approvisionnement .....	53
Section II - La rupture des stocks.....	55
CHAPITRE V - ANALYSE DE LA GESTION DES RESSOURCES HUMAINES .....	57
Section I -La diminution des effectifs du personnel.....	57
Section II -La mauvaise répartition des tâches .....	59
TROISIÈME PARTIE : RECOMMANDATIONS .....	62
CHAPITRE VI : RECOMMANDATIONS .....	63
Section I – Organisation pour la transparence du circuit financier .....	63
Section II – Amélioration de recouvrement de prise en charge .....	65
Section III – Compression des charges fixes .....	65
Section IV – Amélioration de la Gestion des stocks et Achat .....	67
Section V – Participation et prise de décision des dirigeants .....	68
Section VI – La motivation des personnels .....	71
CHAPITRE VII – IMPLANTATION DE LA FONCTION D'AUDIT INTERNE.....	73
Section I -Plan de mise en œuvre de l'Audit Interne .....	74
Section II –Les avantages perçus pour la mise en œuvre de l'Audit Interne.....	81
CONCLUSION GENERALE .....	86

**LISTE DES ABREVIATIONS**

- **BFR :** Besoin en fonds de roulement
- **CA :** Chiffre d'affaire
- **CAF :** Capacité d'autofinancement
- **CME :** Commission Médicale de l'Etablissement
- **CPR :** Caisse de prévoyance à la retraite
- **CRCM :** Caisse de retraite civile et militaire
- **DAFA :** Directeur Administratif et Financier Adjoint
- **ECD :** Employé de courte durée
- **ELD :** Employé de longue durée
- **FRAP :** Feuille de révélation et d'analyse de problème
- **FRNG :** Fonds de roulement net global
- **MSCV :** Marge sur coût variable
- **S2MI :** Service Maladies Infectieuses et Médecine Interne
- **SAGP :** Service Administration et gestion du personnel
- **SAL :** Service Approvisionnement et Logistique
- **SBIT :** Service Biomédical-Informatique et Téléphonie
- **SGE :** Service Général et entretien
- **SHSE :** Service Hospitalisation et soins externe
- **SIM :** Service Infrastructure et maintenance
- **SPSB :** Service de Programmation et Suivi Budgétaire
- **SR :** Seuil de rentabilité
- **TP :** Titre de Perception

## LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Extrait de la liste des fournisseurs de CENHOSOA.....	23
Tableau 2 : Comptabilisation auprès de l'agence comptable .....	31
Tableau 3 : Ecriture comptable de TP auprès de l'agence comptable .....	32
Tableau 4 : Tableau représentatif des charges du personnel en Ariary (année 2017).....	47
Tableau 5 : Tableau représentatif des différents ratios du CENHOSOA.....	49
Tableau 6 : Tableau récapitulatif du compte 007-6068 « Autres achats non stockés » .....	54
Tableau 7 : Fiche de stocks des papiers listing et encre.....	55
Tableau 8 : Tableau récapitulatif des effectifs théoriques du CENHOSOA .....	58
Tableau 9 : Tableau d'analyse de risque après proposition (en Ariary).....	66
Tableau 10 : Tableau des attributions des membres du service de l'audit .....	80
Tableau 11: Tableau comparatif de compte de résultat 2017 et prévision après implantation de l'audit interne .....	83

## LISTE DES FIGURES

Figure 1 : Schéma de processus de réalisation de l'audit interne .....	16
Figure2 : Organigramme succincte de CENHOSOA.....	21
Figure 3 : Diagramme de circuit de documents auprès du SHSE.....	29
Figure 4 : Diagramme de circulation de documents relatif à la gestion financière.....	33
Figure 5 : Diagramme de circulation de documents relatif à la gestion des matières .....	37
Figure 6 : Diagramme de circulation des prises en charges .....	43
Figure 7 : Représentation graphique des charges du personnel.....	47
Figure 8 : Proposition d'une nouvelle procédure d'accès au CENHOSOA.....	65
Figure 9 : Proposition d'organigramme pour CENHOSOA .....	69
Figure 10 : La pyramide des besoins de Maslow.....	73

## INTRODUCTION GENERALE

Les environnements économiques et sociaux deviennent de plus en plus larges et complexes, il en est de même pour les entreprises et les activités qu'elles opèrent: la taille des organisations s'élargit et on s'aperçoit qu'elle devient de plus en plus grande; les opérations et les transactions ont gagné en complexité; les ressources financières sont rares et elles deviennent une réelle contrainte; la demande de service est devenue très exigeante et les entreprises opèrent dans un environnement fortement concurrentiel; les actionnaires et les apporteurs de capitaux attendent du gestionnaire des résultats bénéfiques.

Autant de facteurs et raisons créent d'énormes préoccupations pour tout dirigeant qui ambitionne de maîtriser ses coûts, d'assurer la sécurité de son patrimoine et de réaliser les objectifs de l'entreprise car il devient difficile de mettre en œuvre et maîtriser seul les opérations de la société. Ce qui entraîne nécessairement une délégation de pouvoir pouvant aller à la déconcentration des pouvoirs. Il en découle la nécessité d'organiser des services de veille qui doivent s'assurer que les procédures et les contrôles mis en place fonctionnent au mieux et que les délégataires gardent la maîtrise de leurs affaires. Toutes ces raisons donnent à la fonction contrôle une très grande importance.

Toute entreprise a pour but d'assurer, en fonction de ses moyens, l'atteinte des objectifs qu'elle s'est fixée. Ces moyens servent à apprécier sa santé financière, à savoir si elle arrive à honorer ses engagements à l'échéance, ou si elle dispose de liquidité suffisante et rentable financièrement, ou s'il y a un risque de faillite, l'analyse de sa pérennité est-il faisable ? Quelle est sa capacité de créer des valeurs ajoutées ? Pour ce faire, elle doit mettre en place un dispositif d'Audit Interne lui permettant la bonne maîtrise de ses activités et le respect des consignes à tous les niveaux. Au fil des années, l'audit interne est devenu un outil de management au service de l'organisation. Ayant pour but d'améliorer les performances de l'entreprise, d'assurer son bon fonctionnement et d'apporter des conseils, l'audit interne joue un grand rôle sur l'évolution d'une entreprise.

Cependant, nombreux sont ceux qui n'accordent pas suffisamment d'importance à l'Audit Interne au sein de l'entreprise ou qui ne connaissent même pas sa définition exacte, en le réduisant à une simple fonction de contrôleur.

L'audit couvre un domaine qui ne cesse de se proliférer et d'évoluer, c'est un domaine dans lequel se côtoient les cabinets indépendants et salariés (auditeurs internes) et « qui » tente d'intervenir de manière complémentaire. L'audit interne doit donc jouer un rôle

primordial dans l'entreprise. C'est-ce que Joseph J. MORRIS, président de l'institut des auditeurs internes du Royaume-Uni précise : « Qu'il n'est pas douteux pour les professionnels de l'audit interne que celui-ci a un rôle vital à jouer en aidant les dirigeants à venir serrer la bride du contrôle interne ».

Avant, l'audit interne était perçu par les audités comme un signe de suspicion de malversation à leurs égards, mais ce temps est révolu. Aujourd'hui, il est dorénavant perçu comme un examen avantageux, un peu comme une maintenance préventive sur les outils industriels par exemple, une profession créatrice de valeur ajoutée qui aide à la maîtrise des objectifs de l'organisation par conséquent c'est un partenaire incontournable de la direction générale et du management. En effet, l'audit interne concentre ses efforts essentiellement sur l'analyse des risques et des déficiences qui peuvent exister pour déboucher à des recommandations, de donner des conseils ou de mettre en place de nouvelles procédures, autrement dit, l'audit interne comprend toutes les missions qui ont pour but d'améliorer la performance de l'entreprise.

L'évolution technologique et la croissance turbulente de l'activité économique sont des éléments qui obligent l'entreprise à se procurer des méthodes et outils de gestion pertinente. Ces derniers permettent d'améliorer sa performance et d'assurer sa survie par rapport au défi que représente son environnement complexe ; d'où il est difficile d'y prendre place, mais encore plus de garder sa place.

Afin d'atteindre leurs objectifs et garantir leurs pérennités, ces entreprises sont confrontées d'améliorer leurs performances de manière régulière, continue et permanente ; pour cela la mise en place d'une fonction d'audit interne s'avère indispensable dans toutes les entreprises, quel que soit sa taille ou son domaine d'activité, grâce à son rôle majeur dans l'évaluation des processus de management des risques, de contrôle et de gouvernance. Cette fonction permet d'atteindre les objectifs de l'entreprise, d'améliorer son système de contrôle interne et de lui apporter une réelle valeur ajoutée. A cet effet, ce travail porte sur l'audit interne comme outil de création de la valeur ajoutée, l'enjeu principal est de faire ressortir les moyens par lesquels un tel dispositif permet de créer davantage de valeur ajoutée. La réalisation d'une mission d'audit interne nous a permis d'avoir un aperçu des différents avantages que l'entreprise tire de la fonction d'audit interne.

Pour exercer dans différents environnements juridiques et culturels et pour que les auditeurs internes et la fonction d'audit interne s'acquittent de leurs responsabilités, l'audit

interne doit se conformer aux « normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne » de l'Institute of Internal Auditors (IIA).

Ces normes ont pour objets :

- De guider l'application des dispositions obligatoires du cadre de référence international de pratiques professionnelles de l'audit interne.
- De fournir un cadre pour la réalisation et le développement d'un large éventail d'activités d'audit interne à valeur ajoutée ;
- D'établir des critères d'évaluation de l'audit interne ;
- De favoriser l'amélioration des processus et des opérations de l'organisation.

Les normes sont constituées de deux principales catégories : les normes de qualification et les normes de fonctionnement.

L'audit interne est une fonction assurée par un service, une équipe de consultants ou tout autre praticien.

Ici notre étude sur l'audit interne se concentre sur un établissement public dénommé : CENHOSOA (Centre Hospitalier de Soavinandriana) qui est un Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial(EPIC).

Auparavant, CENHOSOA était un hôpital référentiel dans l'océan indien et c'était un privilège d'être soigné dans cet hôpital. Il possédait les bases de relance d'un hôpital comme le pôle de diagnostique (radiographie, échographie, scanner etc.), la pharmacie, la restauration, ainsi le laboratoire. Au fil du temps tout s'est échappé de l'établissement puisqu'on a privatisé d'abord la restauration puis la pharmacie et enfin, le laboratoire s'est fermé à son tour. En outre, il subit aussi d'autres problèmes y compris : la vétuste infrastructure, l'insuffisance de matériels et de personnels, la rupture intempestive de provision et la fuite des patients. Une question se pose : pourquoi une telle chute ?

En tant que personnel dans cet établissement, sa fermeture signifie notre licenciement, donc nous avons pensé d'apporter notre participation pour son progrès. Du point de vue de la chute constatée ci-dessus, nous nous posons des questions : Alors que CENHOSOA est un grand hôpital, pourquoi il ne peut pas satisfaire les besoins de ses personnels ? Pourquoi il ne s'évolue pas, mais pire encore il est dépassé par des hôpitaux et cliniques bâtis plus récemment ? Pourquoi les clients de CENHOSOA se sont enfuis vers les hôpitaux et cliniques concurrents ?

Avec cette situation de CENHOSOA et pour trouver des réponses nous avons commencé à faire des recherches qui nous conduisent à aborder le thème suivant : « Nécessité de la mise en place d'un audit interne au sein du centre hospitalier de Soavinandriana ». Nous avons pensé audit interne mais pas « contrôle interne » du fait qu'au CENHOSOA, chaque service dispose déjà de son propre contrôle, puis la direction a déjà désigné quelques personnels pour consolider ce qui existe. « Est-il nécessaire de mettre en place l'audit interne au sein de l'établissement ? ».

Pour éclaircir cette idée, une analyse plus profonde permet de savoir pourquoi le centre a-t-il besoin d'un audit interne ? L'implantation de l'audit interne sera-t-il une solution ? Est-il possible de mettre en évidence une telle proposition ? La réponse à ces questions se concentre sur la gestion et la situation financière de l'établissement.

L'analyse de ce thème sera partagée comme suit : de traiter dans la première partie le cadrage général de l'étude dont le cadrage théorique concerne l'Audit Interne dans son ensemble, en proposant des différentes définitions, en abordant les rôles de l'Audit interne, ses objectifs ainsi que les étapes de réalisation de l'Audit. Nous traiterons également, l'importance de l'Audit Interne et leur influence dans la réalisation des objectifs de l'entité et nous parlerons par la suite, dans le cadrage pratique de tout ce qui concerne CENHOSOA, sa gestion financière, les procédures à suivre pour le traitement financier, sa gestion des matières et des ressources humaines. Dans la deuxième partie, une analyse de l'hôpital nous permet de découvrir sa force et sa faiblesse au niveau du circuit financier pour les bénéficiaires payants, au niveau des créances pour les prises en charges, la cause du retard du traitement de TP, un diagnostic concernant la situation financière de l'entreprise, la rupture des stocks et la diminution des effectifs du personnel. Cette analyse permet de convaincre si l'établissement a vraiment besoin de l'audit interne. Et enfin dans la troisième partie nous allons formuler quelques recommandations pour donner raison à la nécessité de l'audit interne dans cet établissement ainsi que son implantation au centre.

Nous allons aborder la première partie.

## **PREMIÈRE PARTIE : CADRE GÉNÉRAL DE L'ÉTUDE**

Cette partie constitue le cadrage théorique et pratique de l'étude. Le cadrage théorique représente l'audit interne de manière générale : son caractéristique et les étapes de sa réalisation. Dans le cadrage pratique, nous allons trouver tout ce qui concerne CENHOSOA et sa gestion.

## **CHAPITRE I- CADRAGE THEORIQUE**

L'audit fait partie du système permanent de contrôle et d'évaluation au sein des grandes organisations. Longtemps cantonné au secteur privé, la fonction d'auditeur interne pénètre de plus en plus le secteur des organismes publics. La fonction d'auditeur interne est perçue correctement et sa permanence est assurée au sein de l'organisation dans des conditions propices à assurer l'indépendance dans l'exercice de la fonction, à veiller à la formation permanente des auditeurs et à intégrer les résultats du travail d'audit dans le cycle de la gestion.

### **Section I- Caractéristiques de l'Audit Interne**

Dans cette section, nous allons essayer d'émettre quelques définitions de l'Audit Interne à travers lesquelles nous identifions son rôle et son importance et pour finir nous mettrons en évidence les moyens et les outils à sa réalisation.

#### **1.1 - Définition de l'Audit Interne**

Nous présentons 3 définitions de l'audit interne :

- Selon « la théorie classique », l'audit interne assume par délégation une partie de la responsabilité de contrôle de la direction.
- Selon APEC (Association pour l'emploi des cadres) : « l'audit interne consiste à vérifier si les règles édictées par la société elle-même sont respectées ».
- La définition officielle de l'audit interne est celle de l'IIA (Institute of Internal Auditors) : l'Audit Interne est une ACTIVITE indépendante et objective qui donne à une organisation une ASSURANCE sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses CONSEILS pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernance d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. (Version française de la définition internationale, approuvée le 21 mars 2000 par le Conseil d'Administration de l'Institut de l'Audit Interne).

Selon ces 3 définitions nous pouvons avancer que chacun a sa façon de raisonner à propos de l'audit interne mais la définition de l'IIA est très claire puisqu'elle nous fait comprendre que l'audit interne en tant que fonction collabore en grande partie sur l'amélioration d'une organisation en portant de la valeur ajoutée.

## **1.2 - Rôle et importance de l'Audit Interne**

### **1.2.1 -Le rôle de l'Audit Interne**

Son premier rôle est d'évaluer le « Contrôle Interne » de l'Entreprise, c'est à dire les modes d'organisation et de travail ainsi que les dispositifs de contrôle qui doivent permettre de maîtriser la gestion, d'informer les responsables hiérarchiques concernés sur les résultats des audits et de proposer des mesures correctives et des actions d'améliorations.

L'auditeur doit à ce titre :

- ❖ Examiner la fiabilité et la qualité des informations financières et opérationnelles.
- ❖ Examiner les systèmes et les procédures qui ont pour objet d'assurer le respect des politiques, des plans et des directives internes, ainsi que des lois et des réglementations administratives intéressant significativement les activités et les moyens de l'Entreprise, et simultanément, vérifier que l'organisation s'y conforme effectivement.
- ❖ Examiner les dispositions prises pour protéger le patrimoine de l'Entreprise et si nécessaire, vérifier l'existence et la valeur des actifs tant corporels qu'incorporels.

Le second rôle est d'évaluer l'efficacité de l'organisation, au regard des objectifs, d'informer les managers sur les résultats des audits et de proposer des mesures correctives et des actions d'amélioration.

Dans ce cas, l'auditeur doit :

- ❖ Apprécier si les moyens (humains, matériels, intellectuels et financiers) mis en œuvre sont acquis organisés et utilisés de façon économique et productive, et s'ils sont convenablement adaptés aux objectifs auxquels ils sont affectés.
- ❖ Vérifier que les opérations et les programmes des entités sont exécutés conformément aux objectifs fixés.
- ❖ Apprécier la pertinence des objectifs, leur degré d'ambition et de faisabilité, ainsi que leur cohérence avec les finalités de l'Entreprise.

### **1.2.2 –L’importance de l’Audit Interne**

L’auditeur interne est concerné principalement, dans le cadre de sa mission au sein de l’entreprise, ou au sein de toute autre organisation, par les tâches de vérification, de contrôle de la conformité et d’évaluation de la structure dans laquelle il opère.

A ces trois fonctions d’audits internes réalisées par l’auditeur interne, on peut rajouter trois fonctions traditionnellement reconnues :

- ❖ Vérifier l’entreprise en interne et voir si elle est conforme à l’image qu’elle donne d’elle de l’extérieur ainsi qu’aux différents partenaires.
- ❖ Apprécier la validité des contrôles et des procédures qui doivent être exhaustifs et fiables.
- ❖ Proposer des améliorations quand c'est nécessaire.

L’audit interne a pour mission : d’apporter une valeur ajoutée, d’améliorer le fonctionnement de l’organisation et de l’aider à atteindre ses objectifs. Donc l’audit interne est une fonction d’appréciation et d’évaluation dont la tâche essentielle est, notamment, la validation du contrôle interne.

## **1.3 – Les moyens et les outils de l’Audit Interne**

### **1.3.1 –Les moyens de l’Audit Interne**

Les moyens utilisés par les auditeurs internes peuvent être considérés comme des démarches logiques qui vont s’inscrire tout naturellement dans le cadre méthodologique.

#### **1.3.1.1 – Les questionnaires**

Le questionnaire de prise de connaissance est un document essentiellement utilisé au cours de la phase de « prise de connaissance » de la mission. Il va permettre la collecte des informations dont la connaissance est nécessaire à l’auditeur : pour bien définir le champ d’application de sa mission, pour prévoir en conséquence l’organisation du travail et en particulier en mesurer l’importance et pour préparer l’élaboration des questionnaires de contrôle interne.

Le questionnaire de contrôle interne est une liste de questions auxquelles l’auditeur répond par OUI ou par NON (ou non applicable) afin de porter un diagnostic par simples lectures des réponses.

### **1.3.1.2– Les FRAP**

La FRAP ou Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème se présente comme un document normalisé, qui va conduire le raisonnement de l'auditeur à une seule fin de l'amener à formuler une recommandation.

### **1.3.2 –Les outils de l'Audit Interne**

Ces outils sont nombreux, variés et évolutifs. Ils peuvent être classés en deux catégories : les outils d'interrogation et les outils de description.

#### **1.3.2.1– Les outils d'interrogation**

Les outils d'interrogation aident l'auditeur à formuler des questions ou à répondre à des questions particulières qu'il se pose. Les plus utilisés sont les suivants :

- Les interviews : L'interview est une technique de recueil d'information qui aide à l'explication et au commentaire du sujet à auditer. Il permet de comprendre en profondeur certains éléments ne pouvant être divulgués par un questionnaire. La réussite d'une interview est tributaire de la qualité de communication de l'auditeur.
- Les questions : Pour obtenir l'information recherchée, l'auditeur doit toujours vérifier qu'il a bien compris la réponse de l'interlocuteur, il doit le laisser s'exprimer mais il doit savoir ramener le propos sur le thème évoqué sans bloquer le discours. A la conclusion, l'auditeur doit procéder à une validation générale en résumant les principaux points notés. Il doit demander s'il existe d'autres points à aborder, d'autres personnes à interviewer ou d'autres documents à consulter.
- Les vérifications et les rapprochements : Ce ne sont pas des outils à proprement parler mais plutôt des procédés et qui sont utilisés par l'auditeur au cours de la phase de réalisation. Les auditeurs internes n'y ont recours que pour s'assurer de la validité des opérations effectuées : toute erreur donne lieu à une recherche :
  - *Vérifications* : Elles ont extrêmement diverses : les plus nombreux sont les vérifications arithmétiques. Signalons à ce propos les erreurs croissantes dues à la pratique des tableurs. C'est pourquoi les auditeurs avisés utilisent des logiciels permettant de vérifier la logique des tableurs. L'auditeur peut également avoir recours à des ratios mais à condition de disposer d'un référentiel et des ordres de grandeurs lui

permettant de faire des comparaisons et de déceler les déviations. Ajoutons la vérification de l'existence de documents et la recherche d'indices.

- *Rapprochements* : Les rapprochements constituent pour l'auditeur interne une technique de validation : il confirme l'exactitude et l'authenticité d'une information dès l'instant qu'elle provient de deux sources différents : c'est le cross control. Ces techniques sont souvent riches d'enseignements, toute différence révélant une anomalie à en rechercher les causes et à redresser.
- Le sondage statistique : c'est une méthode qui permet, à partir d'un échantillon prélevé de façon aléatoire dans une population de référence, d'extrapoler à la population les observations faites sur l'échantillon. Il ne s'agit pas seulement d'obtenir une information, mais également et surtout de rechercher les causes du phénomène après en avoir mesuré l'ampleur.
- L'analyse causale : elle aboutit tout naturellement à l'examen des dispositifs de contrôle interne. Lorsque l'auditeur identifie clairement et précisément la cause, il perçoit l'usage efficace qu'il peut en faire, lorsqu'il s'agit d'énoncer la recommandation. C'est d'une méthode simple et souvent utilisée : le diagramme d'Ishikawa ou dit « d'arête de poisson ». Ce n'est qu'un simple moyen qui sous cinq vocables commençant tous par un M (méthode des 5M) rappelle qu'il convient d'explorer les 5 domaines possibles dans lesquels sont susceptibles de se nicher les causes d'un phénomène : Main-d'œuvre ; Milieu ; Matière ; Matériel ; Méthode.

Ces cinq points constituent les arêtes fondamentales conduisant à l'explication du phénomène. Donc il est essentiel de remonter à la cause ou aux causes du phénomène. Et l'auditeur saura qu'il est parvenu au bout de son analyse lorsqu'il aura identifié la défaillance d'un dispositif spécifique du contrôle interne.

### **1.3.2.2– Les outils de description**

Les outils de description ne présupposent pas de questions particulières, mais vont aider à mettre en relief les spécificités des situations rencontrées. Nous pouvons citer :

- La grille d'analyse des tâches : qui va véritablement relier l'organigramme fonctionnel à l'organigramme hiérarchique et justifier les analyses de postes. Tous ces documents reflétant une situation à une date donnée, il en est de

même de la grille d'analyse des tâches, qui est la photographie à un instant T de la répartition du travail. Sa lecture va permettre de déceler sans erreur possible les manquements à la séparation des tâches et donc d'y porter remède. Elle permet également de faire le premier pas dans l'analyse des charges de travail de chacun.

- Le diagramme de circulation : Si la grille d'analyse des tâches est statique, le diagramme de circulation est dynamique : l'un est la photographie, l'autre le cinéma. Le diagramme de circulation, ou flow-chart, permet de représenter la circulation des documents entre les différentes fonctions et centres de responsabilité, d'indiquer leur origine et leur destination et donc de donner une vision complète du cheminement des informations et de leurs supports. Cette méthode de schématisation remplace une longue description et ses avantages l'emportent largement sur ses inconvénients.
- L'observation physique : l'auditeur interne n'est pas quelqu'un qui reste dans son bureau : il saisit toutes les occasions pour aller sur le terrain et pratiquer l'observation physique. Aller « sur le terrain » ce peut être : aller dans une usine, visiter un secteur commercial... ou aller dans un autre bureau. Dans tous ces cas, il ne procède pas seulement à des interviews, il va également observer. La pratique de l'observation physique exige trois conditions : d'abord, l'observation ne doit pas être clandestine ; ensuite elle ne doit pas être ponctuelle et enfin elle doit toujours être validée car elle est incertaine, sauf le cas où elle est elle-même une validation.

## **Section II- Les étapes de réalisation de l'Audit Interne**

La mission d'audit se déroule en trois phases essentielles :

- La préparation de la mission ou cadrage
- La réalisation de la mission ou investigation
- La conclusion de la mission ou restitution.

### **2.1 –La préparation de la mission**

Pendant cette étape l'Auditeur réalise tous les travaux préparatoires avant de passer à l'action. Le personnel du Bureau de l'audit interne passe en revue les audits antérieurs, se documente et se renseigne au sujet de la sphère d'activité en question et décrit les processus des unités concernées par la mission. Elle comprend aussi une réunion préparatoire avec la

direction et les gestionnaires au cours de laquelle sont discutés la portée de la mission, les objectifs de la mission, les critères d'évaluation, le calendrier et la marche à suivre.

Il s'agit :

- D'établir un ordre de mission
- De procéder à la prise de connaissance
- D'identifier les points de contrôles et les risques associés

### **2.1.1 –L'ordre de mission**

L'ordre de mission est un mandat donné par la direction Générale à l'Auditeur pour la réalisation d'une mission d'audit. Il doit être court et précis.

Voici un exemple d'ordre de mission :

A Monsieur le directeur de l'Audit Interne

Objet : Audit de la Gestion Ressources Humaines

Le président Directeur Général autorise le Directeur de l'Audit interne à réaliser une mission d'Audit de la fonction Ressources Humaines, et ce à partir du 9 Décembre 2018. La mission concernera non seulement la Direction des Ressources Humaines mais également tous les services susceptibles d'être intéressés par la fonction.

Le directeur des Ressources Humaines portera l'ordre de mission à la connaissance de tous les responsables concernés.

Le Président Directeur Général.

### **2.1.2 –La prise de connaissance**

La prise de connaissance de l'unité auditée suppose l'examen et l'organisation de l'unité c'est-à-dire l'examen du manuel des procédures (organigramme, procédures...), la répartition des tâches, le budget et résultats, les rapports des audits antérieurs, les objectifs de la fonction à auditer. Les techniques de travail utilisées sont d'essayer de comprendre toutes les méthodes permettant à l'unité de fonctionner et notamment les procédures de contrôle existants

Outre les documents relatifs à l'unité auditée (manuel des procédures, budgets...), les moyens les plus utilisés pour prendre connaissance de la fonction à auditer sont le questionnaire et l'interview :

- ❖ Le questionnaire de prise de connaissances : ce questionnaire est indispensable à l'auditeur pour qu'il comprenne convenablement la fonction à évaluer d'une part, et contribue à l'élaboration du questionnaire de contrôle interne d'autre part.
- ❖ Les interviews : (voir au-dessus 1.3.2.1- les outils d'interrogation)

### **2.1.3 –Détermination des points de contrôle et les risques associés**

Afin de mieux identifier les risques, il est recommandé de procéder à un découpage de la fonction auditée pour cerner les zones qui présentent des risques. Pour chaque rubrique on identifie les points de contrôle interne sans faire de tests ni vérifications. On observe si les procédures de contrôles sont bien documentées, et ne présentent aucune faiblesse apparente, sinon il s'agit d'un risque potentiel à étudier.

L'auditeur vérifie donc si les procédures sont claires et explicites, utiles pour contribuer à l'accomplissement de la mission de l'unité ; s'il existe des dépassements budgétaires ; si dans les activités, il existe des doubles emplois ou des fonctions incompatibles identifiées à la première vue ; si la coordination et la collaboration entre les différents services sont établies et si l'information communique normalement.

## **2.2 – La réalisation de la mission**

Pendant la réalisation, qui est d'ordinaire la plus longue des étapes d'audit, le personnel du Bureau rencontre le personnel clé et observe et analyse les processus. Enfin, il repère les pratiques qui posent des problèmes ou créent des préoccupations et les compare aux pratiques exemplaires. L'avancement de la mission est établi périodiquement et, s'il y a lieu, des observations préliminaires sont communiquées à la direction et aux gestionnaires.

La réalisation d'une mission d'Audit suppose le suivi de trois étapes essentielles :

- La réunion d'ouverture
- Le programme d'Audit
- Le travail sur terrain

### **2.2.1 –La réunion d’ouverture**

C’est la rencontre entre auditeurs et audités (chez l’audité) qui permet de donner le coup d’envoi effectif de la mission. L’ordre du jour de cette réunion doit comporter quelques points :

#### **2.2.1.1– La présentation de l’équipe d’audit**

Présentation des compétences spécifiques de chaque auditeur et ses relations hiérarchiques dans la mission.

#### **2.2.1.2– Les points de contrôles**

Les auditeurs font savoir les différents points de contrôle qu’ils souhaitent examiner (ces points sont dégagés par le T.I.R); et les audités ont l’occasion de proposer l’élimination, de certains points ou solliciter l’examen d’autres éléments.

### **2.2.2 –Le programme d’Audit**

C’est le planning de travail qui détermine les tâches de chaque auditeur et leurs délais de réalisation. Il doit contenir les éléments suivants : la répartition des tâches et délais de réalisation (Selon un découpage des fonctions), l’indication des travaux préliminaires à accomplir (Inventaire, rassemblement de documents, Edition de fichier ...), l’identification des questions clés à ne pas omettre dans le questionnaire de Contrôle Interne et l’indication des outils d’appréciation de contrôle Interne.

### **2.2.3 –Le travail sur terrain**

Sur le terrain, l’auditeur interne doit être prêt pour les questionnaires de contrôle interne, les interviews et le rapprochement.

#### **2.2.3.1– Les questionnaires de contrôle interne**

Les questionnaires de contrôle interne ont pour principal objectif la détection des anomalies liées au dispositif, de contrôles internes. Les dysfonctionnements relevés sont étudiés et justifiés par des preuves tangibles.

#### **2.2.3.2– L’Interview**

On peut le consulter ci-dessus puisque c’est déjà étudié. (Cf. 1.3.2.1- les outils d’interrogation)

#### **2.2.3.2– Rapprochement ou cross control**

Il s’agit de confirmer les informations par l’examen d’une source différente qui procure la même information. (Exemple : Inventaire physique et inventaire comptable, Soldes

clients détenus par le service vente et ceux détenus par une comptabilité auxiliaire). C'est une méthode très utilisée par les auditeurs et permet souvent de dégager les anomalies.

## **2.3– La conclusion de la mission**

La phase de conclusion de la mission comprend quatre étapes :

- Le projet de rapport ;
- La réunion de clôture ;
- Le rapport définitif ;
- Et le suivi des Recommandations.

### **2.3.1 –Le Projet de Rapport**

Le projet de rapport reprend les constatations conservées dans les différentes FRAP, il sera l'ordre du jour de la réunion de clôture.

### **2.3.2 –La Réunion de Clôture**

Cette réunion regroupe les mêmes participants de la réunion d'ouverture. Lors de cette réunion le responsable de la mission d'audit présente le projet de rapport puis donne l'occasion aux audités de formuler leurs commentaires, qui seront notés et seront prises en considération s'ils sont justifiés.

La réussite de cette réunion est tributaire de certaines conditions à savoir : envoyer le projet de rapport avant la date de la réunion ; préparer tout le dossier (papier de travail, copie de documents...) pour être en mesure de justifier les constats ; abandonner les constats dont les éléments de preuve apportés par l'auditeur sont insuffisants ; permettre aux audités de suggérer des recommandations plus efficaces.

### **2.3.3 –Le Rapport Définitif**

A la suite de la réunion de clôture les auditeurs procèdent à l'élaboration du rapport définitif qui a la structure suivante :

#### **2.3.3.1– La note de synthèse adressée au président de l'entreprise**

Elle est généralement assez brève et mentionne : le champ d'action de la mission ; la méthodologie préconisée et quelques principales constatations.

#### **2.3.3.2– Le corps du Rapport**

Généralement l'auditeur suit la présentation de la F.R.A.P. : Problème, Cause, conséquence et recommandation.

### 2.3.3.3– Le corps du Rapport

Suite aux réponses de l'audité au Projet de rapport, il est recommandé de joindre au rapport d'audit un plan d'action ayant la forme suivante : Plan d'action, Recommandations, Personne responsable de la mise en œuvre, Date de limite de réalisation.

### 2.3.4 –Le Suivi des recommandations

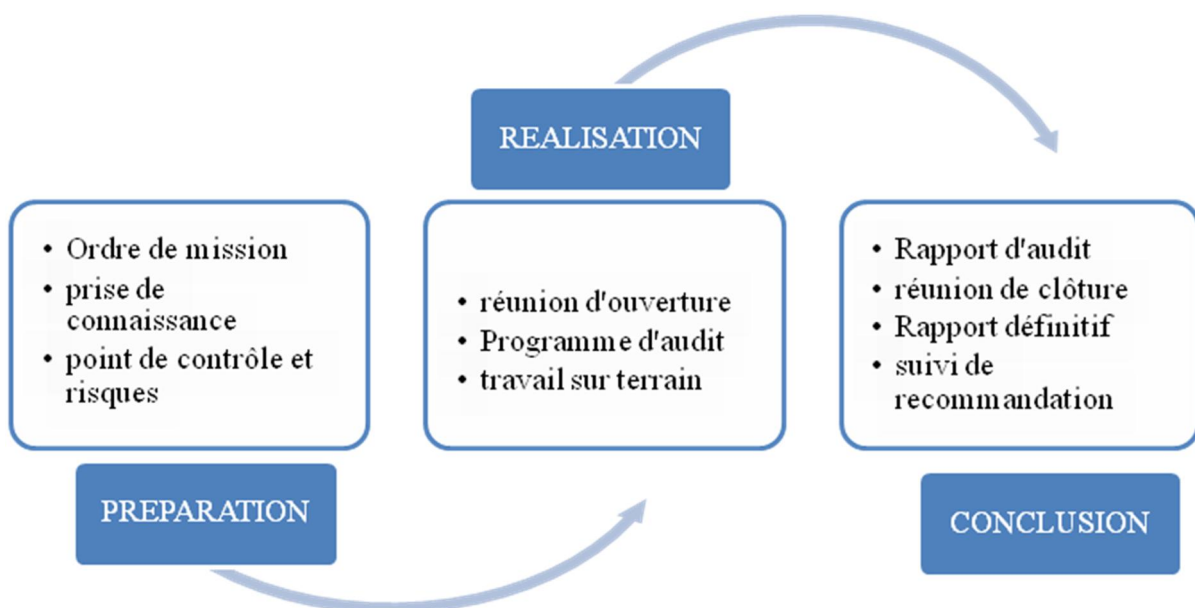
Le suivi des recommandations peut être fait par une visite de l'unité audité, l'interview des responsables ou par un questionnaire adressé aux responsables de l'unité audité.

Les résultats obtenus à l'étape de la réalisation sont compilés dans un rapport d'audit sous forme d'observations et de recommandations et sont ensuite présentés aux gestionnaires puis à la direction pour discussion. Des modifications y sont apportées si nécessaire.

Lorsque toutes ces conditions sont remplies, les mesures correctives sont incluses dans le rapport qui est ensuite transmis à la direction. Lors de la réunion au cours de laquelle le Comité d'audit étudie le rapport, la direction peut être invitée à répondre aux questions.

Le schéma ci-dessous représente un résumé sur la réalisation de l'audit interne.

**Figure 1 : Schéma de processus de réalisation de l'audit interne**



Source : Auteur

### **Section III – Méthodologie de la conduite des travaux de recherche**

Concernant la méthodologie appliquée, afin de réaliser cette étude, nous avons adopté une méthodologie en vue de collecter les données pertinentes, de les traiter et de les analyser. Un entretien a été effectué auprès de l'Agent Comptable pour pouvoir cueillir des idées ainsi de trouver une entente. Des questions aussi ont été posées afin de tirer quelques conclusions.

#### **3.1 –collecte des données**

La collecte des données se fait dans les services suivants à savoir : le SHSE, le SAL, le SAGP, le SPSB et l'AC. Ces services nous ont donné les outils nécessaires pour appuyer nos investigations en matière des documents aussi bien en versions papier qu'en version électronique.

#### **3.2 –Analyse et traitement des données**

Ensuite nous avons commencé à travailler sur ses données pour que notre recherche arrive à son terme. Toute la finalité des exploitations du CENHOSOA est perçue à travers de l'Agence Comptable, les données sur les états financiers nous ont beaucoup aidé sur les sources du problème de l'établissement puis les constatations effectuées auprès des autres services aussi. Tous ces travaux arrivent maintenant à sa finalité, nous allons examiner la gestion de CENHOSOA.

### **Conclusion partielle du premier chapitre**

Nous avons vu que l'audit interne est une fonction indépendante au sein d'une entreprise et apporte de la valeur ajoutée, mais pour atteindre sa finalité, il a besoin de divers outils donc différentes étapes doivent être suivies. Après avoir étudié la généralité de l'audit interne, nous allons faire « connaissance au périmètre que cette fonction devrait être implantée ».

## **CHAPITRE II- CADRAGE PRATIQUE**

Dans ce deuxième chapitre, nous allons présenter d'une part, l'établissement en question comme: son identité, son historique, ses objectifs et missions, ses activités, sa structure et son environnement et d'autre part, les différentes gestions qui seront analysées.

## **Section I- Présentation Générale de CENHOSOA**

Dans cette section, décrivons le centre hospitalier de Soavinandriana tel qu'il est et allons savoir sa propre personnalité.

### **1.1 -Identité de CENHOSOA**

A compter de la date du présent décret N°2001-264 fixant le statut du Centre Hospitalier de Soavinandriana (CENHOSOA) en 28 mars 2001, CENHOSOA est érigé en Etablissement Public national à Caractère Industriel et Commerciale (EPIC), il est ainsi doté de la personnalité morale, de l'autonomie administrative et financière ainsi que d'un patrimoine. Il est soumis à la règle de la comptabilité publique, il est placé sous la tutelle administrative et technique du ministère chargé des forces armées (MFA), sous la tutelle budgétaire du ministère chargé du budget et sous la tutelle comptable et financière du ministère chargé du finance, portant la loi n°2004-009 du 26 juillet 2004 portant le code de marché public. Il est situé dans le quartier de SOAVINANDRIANA entre le quartier de Besarety et d'Ampasampito et appartient au 3ème arrondissement.

La fiche signalétique du CENHOSOA se présente comme suit : avec sa raison sociale « Centre Hospitalier de Soavinandriana », son siège se situe à Antananarivo, Soavinandriana avec l'Adresse « Rue Dr Moss Soavinandriana Antananarivo 101 BP : 6 bis ». CENHOSOA possède son propre Slogan : « Izy no naka ny aretintsika ». Son Numéro d'identité Fiscale (NIF) est 30 00 060 820, son numéro Statistique : 851 131 119 720 00021. Pour contacter l'établissement, voici son adresse mail et numéro téléphone : Cenhosoa@moov.Mg ; <http://takelaka.dts.mg/cenhosoa>, Tel: (261 20) 23 397 51/Fax : (261 20) 23 645 69.

### **1.2 –Historique de CENHOSOA**

Bâti sur un terrain de 3 ha 34 et inauguré officiellement le 13 Août 1891 par sa Majesté la Reine Ranaivalona III et le Premier Ministre Rainilaiarivony, le « Trano Fitsaboana Isoavinandriana » était le premier hôpital de l'île. Réquisitionné par le Général Gallieni le 15 Novembre 1896 au profit de l'Armée Française, l'hôpital devint l'Hôpital Colonial de Soavinandriana (appelé Hôpital Colonial).

A la veille de l'indépendance de Madagascar, les noms de deux éminents médecins créateurs du vaccin contre la peste furent attribués à l'hôpital qui devint Hôpital Girard et Robic (appelé Girard) le 3 Juillet 1957, des noms de deux anciens directeurs de l'Institut Pasteur de Madagascar. L'administration coloniale, sans autre motif que le besoin en parking de voitures, fait démolir le premier bâtiment en 1958 (le frontispice portant l'inscription « Izy no naka ny aretintsika » est conservé devant la Chapelle par le Prêtre de service).

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

A partir du 12 Janvier 1993, suite à sa réorganisation administrative, il devint le Centre Hospitalier de Soavinandriana. En Mars 2001, suite aux réformes des établissements publics nationaux, l'hôpital a choisi d'être un Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial (EPIC), ce qui a entraîné une autre réorganisation sans changement de dénomination.

### **1.3 – Objectifs et missions de CENHOSOA**

Le centre cherche toujours les moyens de s'améliorer davantage sur la qualité des soins, la conscience professionnelle et la compétence du personnel afin de satisfaire les besoins de sa clientèle en matière de soins et de service rendu.

#### **1.3.1 -Objectifs**

Les principaux objectifs du centre sont :

- ❖ D'attirer plus de clientèle en provenance de toutes les classes sociales.
- ❖ D'être toujours un centre de référence technique du pays.
- ❖ D'être la formation sanitaire la mieux équipée de l'île.

Afin d'atteindre ses objectifs, le centre dispose de moyens adéquats comme :

- ✓ Les moyens matériels : les appareils sanitaires, informatiques et roulants.
- ✓ Les moyens humains : les effectifs du personnel (civil et militaire).
- ✓ Les moyens financiers : les financements proviennent de la coopération française (Projet Fond d'Aide et de Coopération), coopération militaire et le fonds propre.

#### **1.3.2 -Missions**

Selon l'Article 2 du décret N° 2001-264 fixant le statut du CENHOSOA, il assure des missions de diagnostic, de traitement et d'expertise dans le domaine médical et paraclinique.

En temps normal, il a pour missions :

- ❖ De prodiguer des soins médico-sanitaires en vue du bien-être physique, mental et social des personnes qu'il prend en charge ;
- ❖ De contribuer à l'éducation sanitaire et aux actes de médecine préventive ;

- ❖ De participer à l'enseignement universitaire et postuniversitaire médical et paramédical ;
- ❖ De participer aux travaux de recherche et d'expertise médicale et pharmaceutique.

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

#### **1.4 –Activités de CENHOSOA**

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

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

Donc, CENHOSOA doit assurer la permanence des soins de ses patients : particulier, fonctionnaires civils ou militaires ou étrangers tant que ceux-ci peuvent se prévaloir d'un paiement régulier. Cette activité fondamentale du centre doit être appuyée par des soutiens logistiques (personnels, matériels, financières).

#### **1.5–Structure et environnement de CENHOSOA**

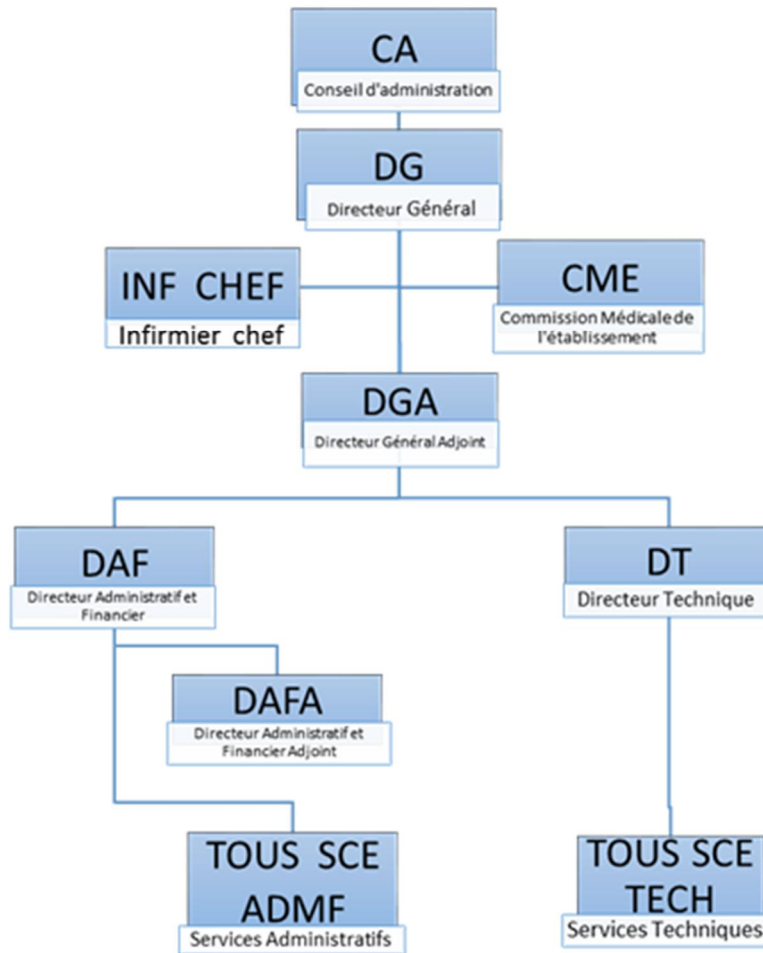
##### **1.5.1 -Structure**

C'est dans une structure que les organisations désignent la manière de la répartition des tâches, des responsabilités et l'ensemble des mécanismes, permettant de coordonner et contrôler les activités de l'entreprise. La structure est vraiment nécessaire pour une organisation.

Depuis l'entrée en vigueur de l'agent comptable au CENHOSOA, le mois d'octobre 2014, le nouvel organigramme du centre n'est pas encore validé, mais on peut retracer la structure actuelle comme ci-dessous, ainsi dans la recommandation, un modèle d'organigramme sera représenté qui est inspiré de l'ancien organigramme fusionné avec celle

d'un EPIC doté d'un Agent comptable. Pourtant, vue l'étude et l'analyse que nous avons effectuées, voici la structure actuelle de CENHOSOA.

**Figure2 : Organigramme succincte de CENHOSOA**



Source : Auteur

En réalité, CENHOSOA dispose de deux grandes Directions :

- ❖ La Direction administrative composée de dix services (SPSB, AC, SAL, SBIT, SHSE, SGE, SIM, SDG, SAGP, SCPF).
- ❖ La Direction technique qui comprend vingt-trois services (S2MI, SAR, SAU, SBC, SBO, SBS, SCGD, SCGV, SGO, SHD, SHGE, SIMR, SMCV, SMR, SNC, SOD, SOPH, SORL-CCMF, SOSP, SPN, SPSY, STORF, SP)

Ces deux grandes Directions sont compatibles l'un à l'autre, ils devront travailler ensemble pour faire fonctionner l'hôpital et pour que les personnels et patients trouvent ceux qui leur conviennent.

Le Directeur Général est l'ordonnateur principal. En tant que premier responsable de l'organe exécutif, il est investi du pouvoir de décision nécessaire à la gestion de l'établissement. A ce titre, il exécute les directives, décisions et programmes de développement arrêtés par le Conseil d'administration, représente le Centre en justice et dans tous les actes de la vie civile, prépare le budget du Centre et le soumet au vote du Conseil d'Administration et exécute le budget voté. En tant que détenteur du pouvoir hiérarchique, il exerce son autorité sur l'ensemble du personnel du Centre. A ce titre, il recrute et licencie le personnel régi par le Code du Travail, demande le détachement du personnel militaire ou fonctionnaire auprès du Centre, dans les limites du tableau des effectifs autorisés, procède à la nomination des agents dans les emplois vacants au tableau des emplois, lorsque celle-ci n'est pas régie par le présent décret et prononce les sanctions à l'encontre du personnel du Centre.

Il assiste aux réunions du Conseil d'Administration avec voix consultative. Il anime et coordonne la structure opérationnelle de l'établissement, constituée des différentes unités spécialisées de soins et unités paracliniques. Ses fonctions ne sont pas cumulables avec d'autres au sein de l'hôpital.

Pour assumer ses attributions, le Directeur Général est assisté de :

- ✓ Un Directeur Général Adjoint ;
- ✓ Un Directeur Technique ;
- ✓ Un Directeur Administratif et Financier ;
- ✓ Des conseillers ; des organes consultatifs.

### **1.5.2 –Les environnements de CENHOSOA**

Ils constituent les environnements internes et externes de l'établissement.

#### **1.5.2.1 –Environnement interne**

L'environnement interne du CENHOSOA est constitué essentiellement de ses ressources humaines. Le personnel du centre comprend des militaires, des fonctionnaires civils, des agents civils non encadrés et des agents civils sous contrat de droit privé, dans les limites numériques prévues au tableau des effectifs budgétaires.

#### **1.5.2.2 –Environnement externe**

- Les clients : Le centre hospitalier de Soavinandriana est ouvert pour tous les patients étrangers ou Malagasy en cas de besoin d'un soin. Comme client CENHOSOA dispose :

- Les particuliers payants qui se nomment PASF
- Les conventionnés : ce sont des entreprises concluant un contrat avec CENHOSOA pour le soin de leurs personnels (exemple : SAMVA, FUNHECE...)
- Les prises en charges de l'état qui constituent les MFB et les SPB
- Les fournisseurs : CENHOSOA possède beaucoup de fournisseurs pour le besoin de l'hôpital, en voici quelques exemples :

**Tableau 1 : Extrait de la liste des fournisseurs de CENHOSOA**

<b>fournisseur</b>	<b>produit</b>
Ets MITSINJO	Consommables informatiques
Entreprise TROPHEE	Produit d'entretien
Ets ELMINA	Fourniture d'imprimé
FUJIFILM	Film pour Radio et scanner
Savonnerie tropical	Savon de ménage
Eole	oxygène
SOCOLAIT	Produit laitier
Société MIA	Fourniture de bureau

Source : Service SAL CENHOSOA

- Les bailleurs : en cas de construction ; le bailleur de CENHOSOA est le programme d'intervention public ou PIP.
- Les donateurs : Parfois CENHOSOA reçoit des dons venants des particuliers ou des étrangers reconnaissants par exemple PNEUMO AIDE, INSTITUT PASTEUR DE MADAGASCAR, GESKA etc.
- Les concurrents : Comme toutes les entreprises CENHOSOA affronte aussi ses concurrents à savoir : les hôpitaux publics, les hôpitaux privés, les cliniques

Voilà en ce qui concerne CENHOSOA en général, passons maintenant en plus profond pour atteindre l'objectif de cette analyse, comment se déroule exactement la gestion du CENHOSOA ?

## **Section II –La gestion de CENHOSOA**

CENHOSOA possède plusieurs gestions pour faire fonctionner l'hôpital dont : la gestion financière, la gestion budgétaire, la gestion des matières, la gestion des ressources humaines, la gestion pharmaceutique et la gestion des matériels biomédicaux.

Nous avons centré notre étude sur les trois gestions suivantes à savoir la gestion financière, la gestion des matières et la gestion des ressources humaines. Ces trois gestions récapitulent les données exactes disponibles pour viser la finalité de notre étude c'est pourquoi nous les avons choisis, ce que CENHOSOA a vraiment besoin en matière d'audit interne. Ils représentent aussi la gestion du point de vue global du CENHOSOA puisqu'en faisant leur analyse, on peut décortiquer la grande partie de tous les problèmes que l'établissement subit. Nous allons voir ces trois gestions :

### **2.1 –Gestion financière**

Selon Howard E.Wolpe<sup>1</sup>et FredS.Upton<sup>2</sup>, la gestion financière est définie comme une application des principes généraux de gestion à la zone de la prise de décision financière. Elle regroupe l'ensemble des activités d'une organisation qui visent à planifier et à contrôler l'utilisation des liquidités (argent) et des avoirs (biens) qui sont possédés par l'entité pour réaliser sa stratégie.

La gestion comptable et financière du CENHOSOA est soumise aux règles de la comptabilité publique et conduite selon le Plan Comptable Général en vigueur. Les fonds de l'établissement sont déposés dans un compte de dépôts au trésor. Toutefois, pour les besoins de son fonctionnement, l'établissement dispose des comptes bancaires. L'exercice comptable commence le 1er janvier et se termine le 31 décembre.

L'entreprise est une structure humaine organisée visant à mobiliser des ressources pour produire des biens et services. Pour ce faire, l'organisation réalise différentes opérations que l'on peut classer selon leur objectif : les opérations d'exploitation, d'investissement et de financement.

---

<sup>1</sup>Howard Eliot Wolpe (3 novembre 1939 - 25 octobre 2011) était un représentant américain du Michigan à sept mandats et un envoyé spécial présidentiel dans la région des Grands Lacs africains dans l'administration Clinton, où il dirigeait la délégation américaine à Arusha et à Lusaka. Pour parler de paix visant à mettre fin aux guerres civiles au Burundi et en République démocratique du Congo.

<sup>2</sup>Frederick Stephen Upton (né le 23 avril 1953) est le représentant américain du 6ème district du Michigan, au pouvoir depuis 1987. Ce district, classé au 4ème district de 1987 à 1993, est basé à Kalamazoo et s'étend le long de la frontière Michigan-Indiana la partie sud-ouest de l'état.

Les ressources du CENHOSOA sont constituées notamment par : les produits des hospitalisations ;les produits des consultations, cessions et soins externes ;les produits divers et accessoires ;les éventuels dons, legs, subventions, aides ou contributions ou toutes autres ressources autorisées par les lois et règlements en vigueur, résultant des accords ou conventions bilatéraux ou multilatéraux ;les rémunérations ou autres allocations attribuées pour l'accomplissement de missions à titre onéreux ;les recettes exceptionnelles diverses et imprévues.

Les trois premières ressources et la gestion financière de CENHOSOA se traitent dans les trois services suivants : Le SHSE, Le SPSB et se termine à l'Agence Comptable.

### **2.1.1 –Au niveau du service SHSE (Service Hospitalisation et Soins Externe)**

C'est en quelque sorte un service d'accueil du CENHOSOA. En principe, quand un patient arrive au CENHOSOA, d'abord il devra se présenter au SHSE pour remplir les papiers administratifs ; on l'appelle aussi « bureau des entrées ». C'est dans ce service que les opérations d'exploitation commencent. Au niveau de ce service, le type de patient se divise en deux : le patient hospitalisé et le patient effectuant un acte externe.

#### **2.1.1.1 –L'hospitalisation**

Il existe quatre modes d'admission en hospitalisation au CENHOSOA :

- Le patient entrant direct quand il passe directement au service d'urgence de l'établissement.
- Le patient entrant après consultation d'un médecin en dehors du centre ou de notre centre.
- Le patient entrant par transfert qui désigne celui venant des autres hôpitaux ou centre médical de la ville.
- Et le patient entrant par évacuation sanitaire qui concerne celui venant des autres hôpitaux des provinces.

Il existe aussi des procédures d'entrée en hospitalisation au sein de l'établissement.

#### **a- Procédure d'admission de PASF**

Quel que soit le mode d'admission de PASF (direct, par consultation, par transfert ou par évacuation), il doit payer dix jours de provision de frais d'hospitalisation, renouvelable tous les cinq jours dès son admission à l'hôpital. Le montant de la provision varie en fonction de la catégorie de chambre que le patient veut occuper et le prix de cette provision est déterminé par le manuel d'application des tarifs.

Le patient est considéré comme admis lorsque l'une des conditions suivantes est remplie :

- ✓ Soit il est enregistré dans le livre officiel de l'établissement c'est-à-dire possède un numéro d'enregistrement avec la codification du service.
- ✓ Soit il occupe un lit dans l'un des services de l'hôpital.

Il arrive qu'un patient soit enregistré dans le livre officiel dans une chambre de la 3<sup>ème</sup> catégorie et pourtant il occupe celle de la 1<sup>ère</sup> catégorie. L'inverse aussi est possible c'est-à-dire un patient qui doit occuper la première catégorie alors faute d'indisponibilité des chambres il occupe la deuxième ou troisième catégorie.

#### **b- Procédure d'admission des fonctionnaires et des militaires**

Quel que soit le mode d'admission d'un fonctionnaire ou militaire, il doit passer au SHSE pour remplir les papiers administratifs (fiche de renseignement, fiche d'hospitalisation) et retirer un bulletin d'hôpital appelé partie administrative qui doit être retournée au SHSE dans un délai de quarante-huit heures après avoir été visée par le Ministère des finances pour les fonctionnaires et le Ministère de la défense nationale pour les militaires.

Les patients qui occupent une chambre ne correspondant pas à son droit doit payer la différence de frais de séjour découlant de cette situation sauf en cas de reclassement dû à une faute de place, ainsi tout reclassement de patient doit être transmis au SHSE.

Désormais, il y a des patients qui occupent une chambre non correspondant à son droit mais pour la différence, il fait un accord avec des responsables auprès du service d'où il est hospitalisé.

#### **c- Procédure d'admission des patients conventionnés**

L'admission des patients conventionnés ressemblent parfaitement à celle de fonctionnaire et militaire que nous venons de traiter ci-dessus. Seulement, à la place du visa auprès du Ministère de Finances, il doit fournir l'attestation de prise en charge délivrée par l'établissement employeur.

### **2.1.1.2 –Les actes externes**

#### **a- La consultation**

Toute consultation auprès d'un médecin de l'hôpital se fait uniquement par rendez-vous. En effet le patient doit retirer un ticket de consultation (TC) en deux volets auprès du secrétariat du médecin traitant dans lequel est inscrit le nom du médecin, son service et la date de rendez-vous, le patient doit passer au SHSE pour payer le frais de consultation (cas de PASF) ou présenter une prise en charge (autre patient) afin que le SHSE puisse viser ce ticket de consultation et la prise en charge. Le premier volet du ticket de consultation est gardé par le SHSE mais il donne le deuxième au patient pour que ce dernier le rende au secrétariat du médecin consultant le jour de son rendez-vous en même temps que le ticket de caisse (cas de PASF) ou la prise en charge dûment visée par le SHSE (autre patient).

Toute fois certains patients payants ont accès d'aller directement chez leur médecin et parfois le paiement qu'on doit réaliser auprès de SHSE se fait entre eux.

Les fonctionnaires, les militaires et les patients conventionnés doivent se munir de deux prises en charge retirées auprès du service employeur et visées par le ministère des finances pour les fonctionnaires (sauf pour le retraité, il prend le bulletin de consultation au service de pension du ministère des finances), par le ministère de la défense nationale pour les militaires et par leur employeur pour les conventionnés.

La régularisation de ces prises en charge demande trop de temps, vu que les clients sont déjà malades alors qu'ils doivent viser les prises en charge auprès de leur ministère puis au Ministère de Finances, cela les démotive à faire la consultation au CENHOSOA.

Il faut souligner que le patient devant revoir le médecin et doit payer à nouveau le frais de consultation sauf pour celui qui emmène seulement les résultats d'examen à son médecin, ainsi la consultation faite au service d'urgence est considérée comme consultation spécialisée.

#### **b- Les examens**

Tout examen à réaliser au sein de l'hôpital doit être comptabilisé au SHSE. En conséquence, le patient fait viser la demande d'examen au SHSE en payant les actes demandés (cas de PASF) ou présentant une prise en charge (autre patient).

Différents examens peuvent être recommandés par le médecin. Si le médecin propose de faire une analyse, le patient doit passer à des laboratoires comme l'IPM (Institut Pasteur de Madagascar), c'est dommage pour CENHOSOA puisqu'il avait possédé des laboratoires

(labo chimie et banques de sang) auparavant mais après décision de la direction, on les a fermés. Un si grand hôpital sans laboratoire d'analyse est une triste réalité.

Heureusement pour d'autres actes comme la radiographie, le scanner, l'échographie, l'établissement en possède et le patient fait la démarche comme citée au-dessus (PASF, autre patient).

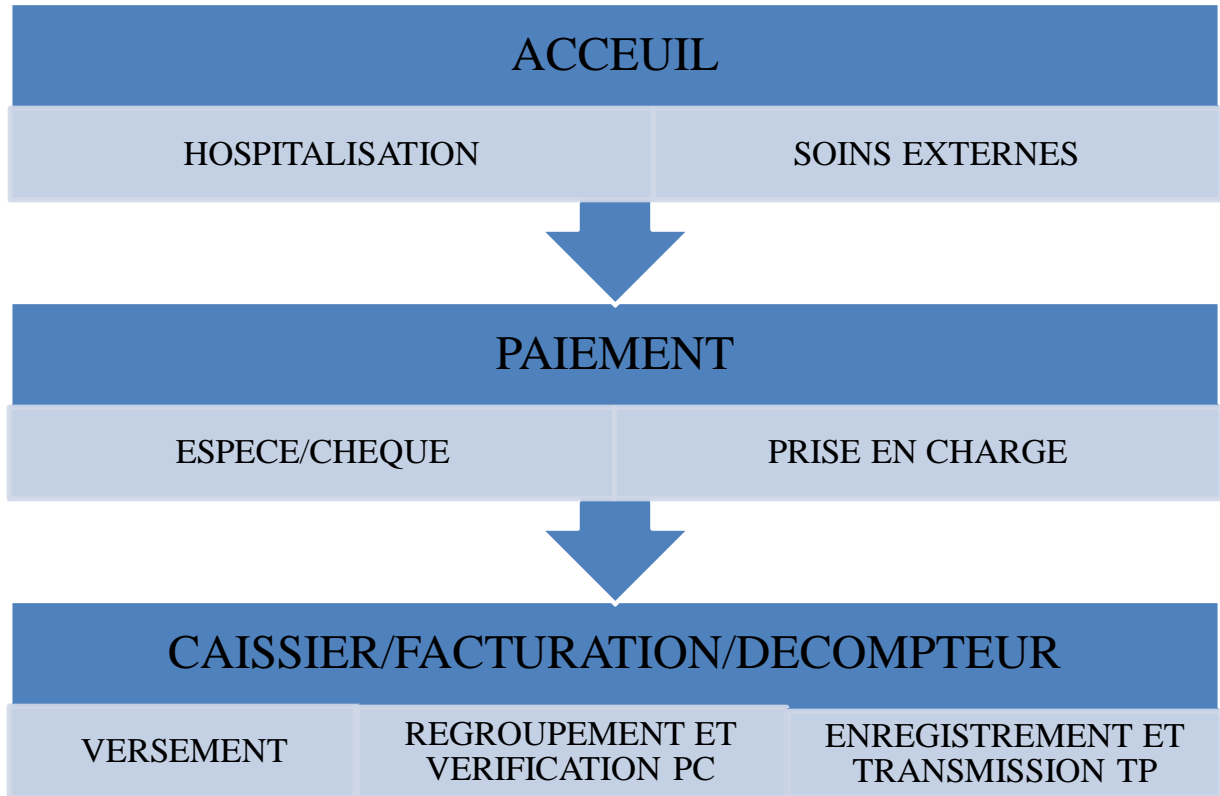
Après cette procédure, c'est le traitement auprès du SHSE qui nous intéresse.

Les paiements effectués par les PASF sont versés directement à la caisse de l'agence comptable, ces patients payants sont libres d'aller directement chez leurs médecins et parfois le paiement qui doit être réalisé auprès de SHSE se fait au médecin. Par contre pour les prises en charge, un long traitement est encore à faire et cela pourra peut prendre 3mois au plus vite jusqu'à son arrivée auprès de l'agence comptable pour le recouvrement.

Le déroulement du traitement se fait comme suit au niveau du service SHSE : les personnels d'accueil reçoivent les prises en charge du patient venant des médecins après consultation, puis les passent à une division qui rassemble tous les prise en charge et les classent par patient puis par ministère et enfin élaborent ce qu'on appelle : « titre de perception » ou TP. Ces TP sont regroupés mensuellement, le service SHSE les envoie au service SPSB qui fait le contrôle. La procédure du regroupement jusqu'à l'élaboration du TP prend à peu près deux mois dont voici le processus :

- Pour le soin externe et scanner, il y a d'abord l'attente de la collecte des prises en charges venant du service, ensuite le triage et séparation par statut, après il faut une vérification avant impression et enfin le renvoi du TP auprès du service SPSB. Cette collecte prend à peu près deux semaines puisqu'on attend la livraison des services. Ensuite pour le triage ça prend aussi deux semaines, et enfin la saisie, la vérification et l'impression s'effectue pendant trois semaines et la dernière semaine préparation pour l'envoi au service SPSB.
- Pour l'hospitalisation : Après la date de sortie de l'hôpital, on effectue une saisie complète du dossier pour faire la statistique ensuite triage et séparation par statut, vérification et impression et enfin renvoi vers SPSB. Le délai de traitement est pareil à celui du soin externe.

Un modèle de TP pour soins externe et hospitalisation peut être consulté dans l'annexe. Le schéma ci-dessous représente le circuit de document au service SHSE.

**Figure 3 : Diagramme de circuit de documents auprès du SHSE**

Source : Auteur

D'après ce schéma, le SHSE est un service d'accueil qui reçoit deux types de patients : hospitalisé et soins externe. En tant qu'hôpital payant, le mode de paiements se fait en espèce (ou par chèque) qui représente une recette directe pour l'hôpital, ou par prise en charge qui se termine par le recouvrement. Le caissier effectue le versement auprès de l'agence comptable, les responsables de la facturation regroupent et vérifient les prises en charges avant de les envoyer au décompteur qui les enregistre et effectue les Titres de Perception (TP). Enfin, les tâches se terminent par une transmission des TP au service SPSB qui les contrôle.

### **2.1.2 – Au niveau du service SPSB (Service de la Programmation et Suivi Budgétaire)**

Le Service de la programmation et Suivi Budgétaire a comme missions principales de :

- ❖ Elaborer les budgets (primitif, rectificatif) de l'Etablissement ;

- ❖ Assurer une partie administrative dans la chaîne d'exécution des dépenses ;
- ❖ Exploiter les activités périodiques des services prestataires ;
- ❖ Elaborer le compte administratif et assurer le contrôle de l'exécution des recettes ;
- ❖ Assurer l'exécution et le suivi du programme d'investissement public (PIP).

Ce service est composé de quatre divisions à savoir :

- ✓ La division recettes qui Comptabilise les activités des Services Médico techniques, Contrôle et enregistre des droits acquis (recettes journalières et TP) avant signature de l'ordonnateur et s'occupe de la production des synthèses des activités par semestre.
- ✓ La division solde qui a pour mission de déterminer des droits salariaux des personnels soldés par CENHOSOA, des indemnités de tous les personnels (civils et militaires), d'établir la relation avec les organismes sociaux et étatiques, les états de salaires et indemnités par mois, la récapitulation des effectifs soldés par mois.
- ✓ La division dépenses gère les comptes sur les rubriques du DAF, assure le contrôle de régularité des pièces et des procédures comptables, assure le suivi budgétaire, chargé d'assurer le contrôle à la livraison (commission de réception), la comptabilisation (engagement, liquidation, mandatement), la vérification et la production mensuelle des FCC des GAC. Le mandatement établi par la division comptabilité du service SAL passe dans cette division pour contrôle avant d'être signé par la direction et envoyé à l'agence comptable.
- ✓ La division « marché public » assure la gestion des procédures de passation de marchés (Fond propres et PIP) et des dépenses publiques (PIP), le contact avec les Institutions (CF, Tutelle, ARMP, MFB...), produit trimestriellement les FCC du PIP.

Rappelons qu'après un long traitement auprès du service SHSE, les TP subissent un nouveau traitement aussi dans ce service. Le responsable fait le contrôle si le pris en charge correspond vraiment à la personne inscrite dans le TP, ou si les cotations des actes correspondent à celles dans les nomenclatures, ainsi le montant est-il exact ? Après une telle vérification, le TP est enfin envoyé au niveau de l'agence comptable qui possède leur propre méthode de traitement. Le traitement auprès de ce service durera environ 1 mois.

### 2.1.3 –Au niveau de l'agence comptable

L'agence comptable est un service qui assure la gestion de trésorerie et le recouvrement du CENHOSOA. Ce service dispose de trois divisions qui sont la division comptabilité, la division recouvrement et la division finances.

- ❖ La *division comptabilité* a comme tâche de comptabiliser les écritures des achats et opérations diverses de l'hôpital, les écritures des TP et dépenses de l'hôpital dont quatre journaux à établir : le journal vente, le journal caisse, le journal banque et compte de dépôt et le journal achat et opérations diverses.

Voici quelques comptabilisations dans le journal :

**Tableau 2 : Comptabilisation auprès de l'agence comptable**

- Journal banque et compte de dépôt

- Compte de dépôt ou trésor :

Encaissement

515		« Caisses » du Trésor et des établissements publics	X	
	41	Client		X

Décaissement

40		Fournisseur	X	
	515	« Caisses » du Trésor et des établissements publics		X

- Compte banque :

Encaissement

512		Banques	X	
	41	Client		X

Décaissement

40		Fournisseur	X	
	512	Banques		X

- Journal caisse

Encaissement

535		Caisse principale	X	
	41	Client		X

## Décaissement

40		Fournisseur	X	
	535	Caisse principale		X

- Journal achat et opération diverse

6		Charges	X	
	4	Fournisseurs		X

Source : Agence comptable CENHOSOA

❖ La **division recouvrement** fait le traitement du TP. Quand le TP arrive au niveau de l'agence comptable, il est envoyé directement à la division recouvrement. Un comptable fait l'écriture du TP dans le journal Vente, le centre pratique le logiciel « SAGE 100 » mais en tant qu'établissement public, il possède aussi les EPN (Etablissements publics Nationaux). Puisque l'activité du CENHOSOA est une prestation de service, le compte de la vente est le : « 706 » Prestations de services.

Voici quelques exemples d'écritures comptables de TP dans un journal vente.

**Tableau 3 : Ecriture comptable de TP auprès de l'agence comptable**

- Ecriture de soins externes :

706 31		Soins externes	X1	
706 32		Séances externes	X2	
706 33		Consultations	X3	
706 34		Scanner	X4	
706 38		Poche de sang	X5	
	411 1	Clients locaux		Y= XI à X5

- Ecriture d'hospitalisation :

706 11		Médecine	X1	
	411 1	Clients locaux		X1
706 12		Maternité	X2	
	411 1	Clients locaux		X2

Source : Agence comptable CENHOSOA

Après écriture, les agents de recouvrement reçoivent les TP, font le dispatching et distribuent les TP auprès des établissements concernés après visa de l'Agent comptable. Le TP est accompagné d'un bordereau d'envoi. Même si les étapes à suivre pour le processus de recouvrement sont respectés, parfois le résultat dans l'enregistrement comptable ne correspond pas à la réalité, c'est-à-dire les restes proprement dit auprès des clients.

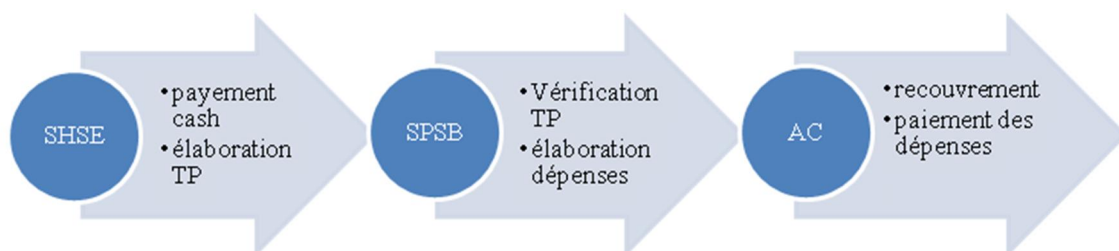
- ❖ La **division finance** : occupe l'émission des chèques à chaque paiement (salaire, fournisseur, cotisation CPR-CRCM, remboursement médical des personnels, etc.). Cette division met à jour la situation des charges de CENHOSOA (rapport entre paiement réalisé et reste à payer), aide l'Agent comptable à établir les états financiers et le rapport de gestion. La lecture des états financiers de CENHOSOA nous montre que sa situation réelle est un peu défailante.

Les tâches de ces trois divisions résument le rôle de l'agent comptable auprès du CENHOSOA, qui est chargé de la prise en charge du recouvrement des recettes, du contrôle et du paiement des dépenses, de la garde et de la conservation des fonds et valeurs, du maniement des fonds, de la tenue de la comptabilité et de l'établissement des comptes et états financiers. Il est placé sous l'autorité administrative de l'ordonnateur mais conserve à son égard l'autonomie fonctionnelle que lui confère son statut de comptable public. Il assiste avec voix consultative aux réunions du Conseil d'Administration.

Il faut souligner que le recouvrement ne s'éloigne pas de la trésorerie, ils sont deux éléments complémentaires au niveau de ce service puisque la situation de la trésorerie dépend du résultat de recouvrement.

Voilà ce qui concerne la gestion du CENHOSOA, mais pour finir, nous pouvons synthétiser ce processus de gestion dans un schéma.

**Figure 4 : Diagramme de circulation de documents relatif à la gestion financière**



Source : Auteur

## **2.2 -La Gestion des matières**

Le Service Approvisionnement et logistique (SAL) assure la gestion des matières (consommables et non consommables) de l'hôpital. La gestion logistique des matériels constitue une grande activité à considérer au centre hospitalier. En effet, elle consiste à approvisionner en matériaux, à les stocker, à les distribuer, à les maintenir, pour le cas des matériels consommables.

L'objectif principal de ce service est d'assurer la bonne gestion de ces matériels en ayant une relation stable avec les fournisseurs et en respectant le rapport entre la qualité et le prix pour pouvoir les mettre à la disposition des Services Opérateur d'Activité (SOA).

Ainsi, ce service en question dispose de trois divisions pour atteindre ses objectifs à savoir :

- La division approvisionnement
- La division comptabilité
- La division stock

Ces trois divisions sont compatibles l'un à l'autre. Voyons leur processus de travail.

### **2.2.1 –L'approvisionnement**

En général, les étapes de flux d'achat se présente comme suit : l'émission de l'achat, la réquisition de matériel et enfin le règlement.

Au CENHOSOA, la division approvisionnement s'occupe de l'achat, la réception de tous les matériels commandés par les services, après avoir reçu un bon de perception et un bon d'achat, elle élabore un projet de commande dont le prix est consulté dans les offres des fournisseurs ou dans les factures pro formas, ensuite elle demande à la division comptabilité si le montant ne dépasse pas les lignes budgétaires. Après confrontation, la division dresse un projet de commande et remet le dossier à la division comptabilité qui établit le bon de commande.

En outre, l'objectif de cette division est d'assurer l'approvisionnement du magasin tout en évitant la rupture de stocks c'est pourquoi l'approvisionnement de l'hôpital dépend aussi de la demande du magasin après établissement d'un état de besoin de la division stock.

D'où la procédure de commande de la division achat dépend d'une part du bon de perception des services et d'autre part du besoin de magasin. Et c'est à partir de ces besoins

qu'on classifie l'achat. Au CENHOSOA, il y a trois méthodes d'achat : achat sur Convention, achat par Régie, achat gré à gré.

- ❖ L'achat sur convention se fait par un lancement d'appel d'offre par avis public. Les fournisseurs intéressés envoient leurs demandes sous plis fermés à la direction qui ne sera ouvert qu'au jour du dépouillement. Des membres de commission seront désignés et composés par des représentants divers (Agence comptable, Ministère de la défense nationale, membre de commission du service SPSB, fournisseurs). Au moment du dépouillement, les membres ouvrent les documents de l'offre « Sous plis fermé » dans le but de vérifier l'offre de prix des toutes les marchandises proposées. Après le calcul et les critères exigés, ils choisissent les fournisseurs appropriés à l'offre. L'achat conventionné a besoin des pièces comptables pour l'exécuter à savoir le Projet de Commande (PC) qui doit être accordé par le Directeur Financier, le Bon de Commande (BC), le Titre d'Engagement Financier (TEF). Après l'accord du Directeur Financier, liquidation de la facture ou du mandatement.
- ❖ L'achat par Régie : ne possède pas la même méthode que celle de l'achat conventionné parce qu'il n'exige pas des procédures comme l'appel d'offre. On utilise le BC et le PC mais au moment d'une commande, le gestionnaire de l'Hôpital décide de faire l'achat directement auprès des fournisseurs.
- ❖ L'achat Gré à Gré nécessite la consultation de fournisseur au moment de la préparation, il a le même principe que l'achat sur convention. Il pratique la comparaison de prix pour choisir le fournisseur acceptable.

La division approvisionnement ne peut pas faire la commande et demande une livraison auprès du fournisseur qu'après la signature du bon de commande établi par la division comptabilité. La procédure est un peu lourde puisqu'il y a une attente qui provoque un problème de rupture de stock d'où l'arrêt de travail dans les services.

L'achat par régie est un des méthodes d'achats que CENHOSOA pratique. Le compte 007 6068 00 « Autres achats non stockés » est le plus utilisé par le mode « Régie », mais nous aurons l'occasion de l'analyser prochainement.

### **2.2.2 –La comptabilité**

La division comptabilité a pour rôle d'établir le Bon de Commande (BC) suivant le Projet de Commande(PC) effectué par la division approvisionnement puis de comptabiliser selon les imputations correspondantes.

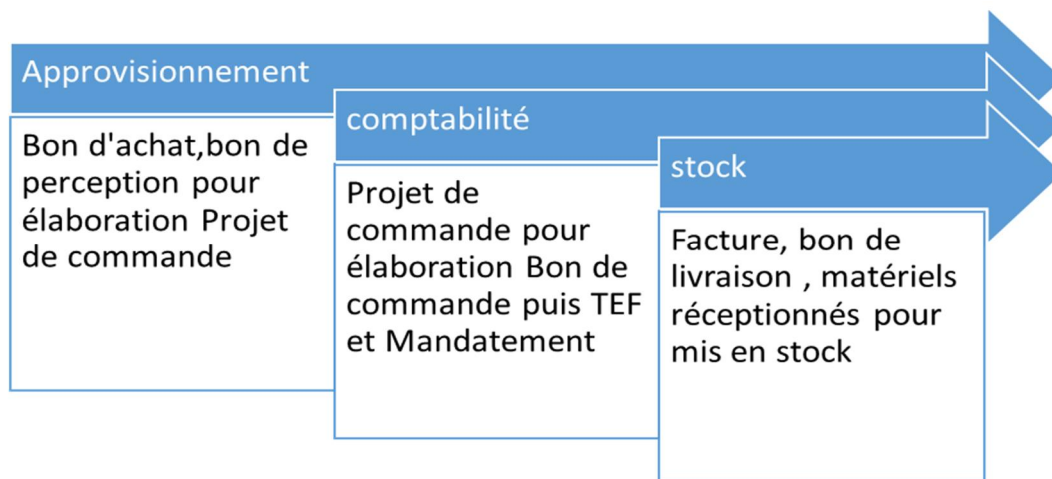
Elle élabore aussi le mandatement, le Titre d'Engagement Financier (TEF), les Avis de Crédit(AC) et Bordereau des Pièces(BP). Elle surveille aussi les lignes de crédits pour que les commandes ne dépassent pas le crédit ouvert. On les récapitule dans une Fiche de Centralisation Comptable (FCC) représenté dans l'annexe. Le FCC est une sorte de balise pour que le commande ne dépasse pas le budget existant, les comptes cités dans le FCC sont sous la responsabilité du service SAL, en cas de dépassement de crédit, la division comptabilité avise la division approvisionnement de limiter la commande ou d'arrêter si nécessaire, à son tour la division approvisionnement prête attention à la division stock de réviser l'état des besoins et de mentionner ce qui est seulement important.

### **2.2.3 –Le Stock**

La division stock s'occupe des stocks de tous matériels livrés par les fournisseurs, les dons divers et gère la gestion de ces stocks. Cette division effectue le bon de sorti, la note de service et appelle les services à prendre leur commande au magasin.

Ainsi elle élabore aussi l'état des besoins pour éviter la rupture des stocks, le chef de division stock demande au magasinier ce qui manque et à partir de cela sera établi l'état des besoins. Ce dernier se transforme en projet de commande à la division approvisionnement et ce projet de commande en bon de commande à la division comptabilité, c'est pourquoi que ces trois divisions sont compatibles.

Comme méthode CENHOSOA pratique le FIFO (First In First Out). Même si le service SAL essaye de faire son maximum pour gérer les matériels de CENHOSOA, la rupture de stock est toujours inévitable. Pour synthétiser la gestion des matières auprès du CENHOSOA, voici un diagramme de circulation de documents au service SAL.

**Figure 5 : Diagramme de circulation de documents relatif à la gestion des matières**

Source : Auteur

### 2.3 –La Gestion des Ressources Humaines (GRH)

Patrice Roussel<sup>3</sup> en donne la définition suivante : « La GRH est l'ensemble des activités qui visent à développer l'efficacité collective des personnes qui travaillent pour l'entreprise. L'efficacité étant la mesure dans laquelle les objectifs sont atteints, la GRH aura pour mission de conduire le développement des ressources humaines en vue de la réalisation des objectifs de l'entreprise. La G.R.H. définit les stratégies et les moyens en ressources humaines, les modes de fonctionnement organisationnels et la logistique de soutien afin de développer les compétences nécessaires pour atteindre les objectifs de l'entreprise. »

Au CENHOSOA le Service Administration et Gestion du Personnel ou SAGP se charge de la GRH. Ce service assure la mission entre les personnels et la Direction Générale ainsi que la cohérence entre la stratégie de ce dernier et les compétences en place.

Il a comme tâches principales de :

- Assurer la gestion administrative de tous les personnels du Centre ;
- Développer les compétences individuelles et collectives ;
- Animer les relations sociales et désamorcer les conflits ;
- Définir une politique de management performante ;

<sup>3</sup>Patrice Roussel est coordinateur de l'équipe de recherche au LIRHE, Laboratoire Interdisciplinaire de recherche sur les Ressources Humaines et l'Emploi, créé en 1995. Le LIRHE est composé de chercheurs en droit social et économie du travail de l'Université des sciences sociales de Toulouse, et de chercheurs en gestion des ressources humaines de l'Institut d'Administration des Entreprises de cette même université. Sa vocation est de développer des recherches sur l'emploi, le travail et la gestion des ressources humaines par des études théoriques et empiriques soit interdisciplinaires, soit au sein d'un des trois départements du laboratoire (Gestion, Economie, Droit).

Il est composé de quatre divisions à savoir la division de la gestion prévisionnelle des effectifs, la division de la gestion des carrières des personnels civils, la division de chancellerie et d'administration des personnels militaires et la division contentieux et affaires juridiques.

✓ ***Division de la Gestion Prévisionnelle des Effectifs*** : elle a pour mission de mettre en œuvre une démarche de gestion prévisionnelle des emplois et compétence (GEPEC), ainsi elle est chargée de :

- Assurer la prévision de recrutement
- Prévoir les besoins quantitatifs et qualitatifs des personnels
- Prévoir les départs en retraite
- Etablir les statistiques périodiques des personnels
- Produire annuellement avec la Direction, un plan de formation correspondant à la fois aux besoins et au souhait d'évolution des collaborateurs
- Proposer des bilans de compétence.

✓ ***Division de la Gestion des Carrières des Personnels Civils*** : cette Division est chargée d'assurer la gestion administrative du personnel, dès le recrutement jusqu'à la mise en retraite. Dans ce cas, elle a pour mission de :

- Tenir à jour les dossiers des personnels civils et remplir les obligations légales
- Gérer les contrats des travailleurs (établissement, suivi, suspension, rupture, renouvellement, majoration...)
- Organiser les élections des instances représentatives du personnel
- Gérer administrativement le départ à la retraite du salarié (Pension, installation de retraite, congé non pris...)
- Gérer les procédures liées à : l'avancement, le reclassement, et l'intégration des personnels civils
- Préparer le CODIS (Conseil de Discipline).

✓ ***Division de Chancellerie et de d'Administration des Personnels Militaires*** :

- Tenir à jour les dossiers des personnels militaires et remplir les obligations légales
- Gérer administrativement le départ à la retraite
- Préparer avec la Direction Générale, le déroulement de la festivité de fin d'année
- Organiser l'élection du représentant des personnels militaires au sein du CA

✓ ***Division Contentieux et Affaires Juridiques*** :

- Arbitrer les litiges
- Recevoir les salariés posant problème

- Représenter le Centre en cas de problème, avec les salariés, non résolu à l'amiable à l'intérieur de l'Hôpital

La classification du Personnel se fait suivant son appartenance et numéro à l'administration centrale, son statut, sa catégorie professionnelle, son grade et échelon, le type d'emploi exercé, le caractère temporaire ou définitif de recrutement.

CENHOSOA est depuis toujours confronté à des contraintes de gestion nécessitant une refonte de la gestion des ressources humaines. En effet ce domaine, face à l'ampleur des chantiers de redressement dans d'autres domaines et particulièrement sur le plan financier, est resté pauvre de toutes les démarches dans l'assainissement de la gestion. Ce chantier a souffert d'ajournement à plusieurs reprises notamment par rapport au contexte social très mouvant du moment. Il n'est pas à démontrer par ailleurs que le capital humain constitue le moteur principal de toute organisation prospère.

L'hôpital possède ce qu'on appelle un TED (Tableau d'Emploi et de Dotation) qui reflète les orientations stratégiques retenues et la politique mise en œuvre pour la gestion des ressources humaines, découlant logiquement du statut du centre et son organigramme.

Voici la répartition du personnel de CENHOSOA.

Le Personnel civil de l'établissement se divise en 4 catégories professionnelles :

- Les Fonctionnaires ou cadres : qui sont des agents de l'Administration publique dépendant juridiquement de l'Etat. Les corps et grades des fonctionnaires sont régis par le statut des fonctionnaires (Loi n° 2003-011 du 03 septembre 2003).
- Les contractuels EFA (Employé fonctionnaire Assimilé) : Ce sont des Personnels non-engagés par contrat dans un Service public. Ils ne sont pas encore des fonctionnaires.
- Les ELD (Employé de longue durée) : sont des employés qui travaillent à durée indéterminée.
- Les ECD (Employé de courte durée) : établissent un contrat à durée qui ne doit pas passer au-delà de 2 ans.

Les effectifs des personnels au sein du CENHOSOA se présentent comme suit :

- ✓ PERSONNEL CIVIL : 487 dont 228 Cadres, 110 EFA, 93 ELD, 3 ECD, 3 PDP (Personnel de Droit Privé), 14 Vacataires et 36 Personnels détachés.
- ✓ PERSONNEL MILITAIRE : 190
- ✓ EFFECTIF TOTAL DU PERSONNEL : 677

Même si CENHOSOA dispose de 677 personnels, il en a encore besoin pour améliorer la gestion du centre alors que les charges y afférentes s'élèvent à « quatre milliards neuf cent quatre-vingt-trois millions quatre cent cinquante-huit mille cinq cent trente-sept ariary cinquante (Ar 4 983 458 537,50).

En outre, le dernier TED est daté de l'année 2008, donc une analyse des besoins en personnels est vraiment nécessaire. Il faut renouveler ce TED.

### **Conclusion partielle du deuxième chapitre**

Durant l'existence de CENHOSOA depuis plus de cent ans, il possédait un grand privilège d'être le premier hôpital de l'île mais quand le temps passe, il se trouve dans un environnement concurrentiel qu'il doit surmonter. Les trois gestions que nous avons étudiées permettent de savoir le déroulement de management au sein de l'établissement et aussi nous a évoquées déjà quelques anomalies que nous allons analyser prochainement.

### **Conclusion partielle de la première partie**

Dans cette première partie, nous avons vu que l'audit interne est une fonction indépendante au sein d'une entreprise. Il apporte de la valeur ajoutée, pourtant il a besoin de divers outils et doit suivre différentes étapes pour atteindre ses objectifs. Cette étude se concentre sur CENHOSOA qui est un grand hôpital dans l'île ; et qui a pour mission très importante de sauver des vies, donc il mérite d'être bien amélioré, de suivre l'évolution plus adéquate à sa situation. Après avoir cité les différentes procédures dans quelques gestions de l'établissement, des constatations négatives devraient être corrigées pour que l'hôpital fonctionne bien. Dans la deuxième partie nous allons analyser ces différentes gestions afin de savoir ce qui existe vraiment au CENHOSOA.

## **DEUXIÈME PARTIE : ANALYSE DE CENHOSOA**

Les trois gestions suivantes seront analysées dans cette partie : la gestion financière, la gestion des matières et la gestion des ressources humaines. Cette analyse permet de décortiquer les problèmes de l'établissement.

### **CHAPITRE III - ANALYSE DE LA GESTION FINANCIERE**

Ce chapitre va traiter la faille sur la procédure d'adhésion au CENHOSOA puis le retard de traitement du TP et enfin la défaillance de l'établissement.

#### **Section I -La faille sur la procédure de circuit d'adhésion à l'établissement**

Rappelons que le Centre Hospitalier de Soavinandriana est un hôpital payant. A ce titre, toutes les prestations effectuées doivent être rémunérées ; soit le patient lui-même débourse les frais d'hospitalisation et du traitement, soit il est pris en charge par une entité étatique ou privée. Tous les revenus perçus de ses patients représentent la plus grande partie de la recette du CENHOSOA c'est-à-dire celle du soin externe et de l'hospitalisation. Tout paiement en espèce ou par chèque dirigent directement à la réalisation de recette directe et propre pour l'hôpital et seront versés à la caisse principale de l'agence comptable.

C'est grâce à des médecins spécialistes que l'hôpital dispose, les patients se sentent en sécurité pour leur santé, ainsi les médecins prennent sérieux leur travail et font tout leur possible pour le bien du patient qui est l'un des missions de l'établissement.

Quoiqu'il en soit, il existe une faille sur le circuit, des patients ne passent pas aux bureaux des entrées puisqu'ils ont la possibilité d'aller directement au médecin. Donc il y a un risque de non-paiement qui entraîne un manque à gagner pour l'hôpital et une faille de trésorerie.

Les patients bénéficiaires des prises en charges sont aussi les bienvenues au centre. Pour la consultation, après la délivrance de ticket de consultation auprès du secrétaire des médecins spécialistes, ils se présentent au service SHSE avec la prise en charge donc aucun paiement espèce, puis un enregistrement sera réalisé par les personnels d'accueil et enfin le patient peut être examiné par son médecin. Nous avons dit que la prise en charge visée par le SHSE doit être présenté au médecin consultant, ce dernier prend en main son patient et après il doit viser à son tour la prise en charge et l'envoyer au SHSE.

Pour l'hospitalisation, le patient doit régler la prise en charge dans un délai de quarante-huit heures (48h) après avoir reçu le bulletin d'hôpital et la remettre au SHSE.

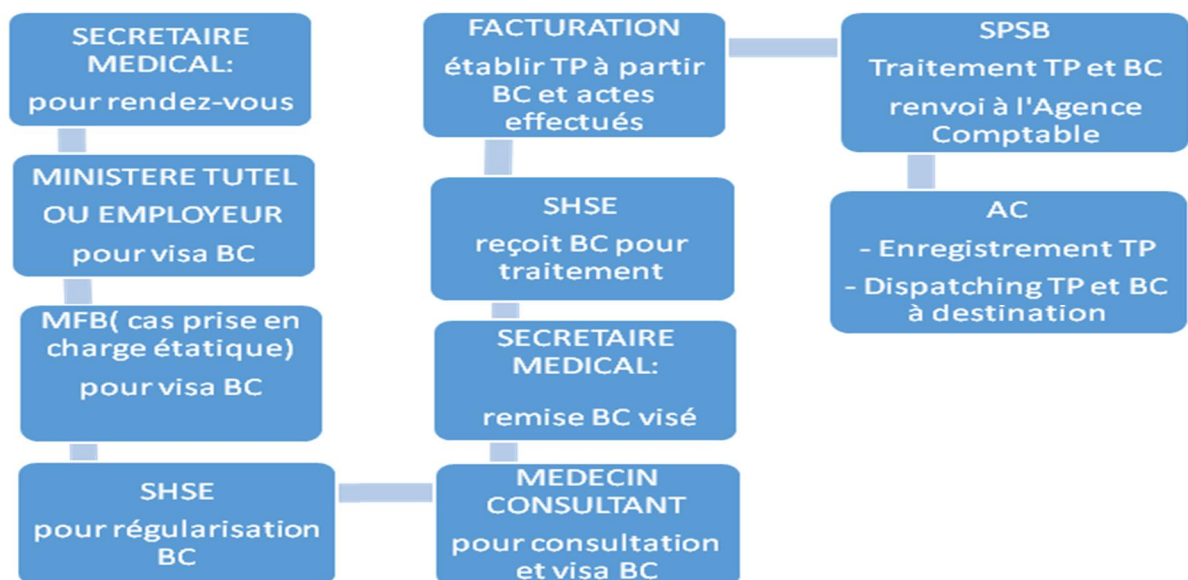
Toutes ces prises en charge sont reçues par la division facturation au SHSE. Cette division rassemble les fiches d'hospitalisation et les fiches de consultation et soins externes puis elle vérifie la prise en charge et décompte les actes faits. Ensuite, elle fait la saisie et

établit le Titre de perception (TP) en 4 exemplaires. Après enregistrement des titres de perception, elle les imprime et les transmet au service SPSB.

Mais comment faire le décompte ?

- La lettre-clé, coefficient et cotation : la lettre-clé est un signe relatif au type de l'acte pratiqué par les médecins praticiens (exemple, consultation=C), tandis que le coefficient désigne le nombre indiquant la valeur relative de chaque acte dont la valeur en unité monétaire est établie dans les dispositions réglementaires de l'hôpital. L'ensemble de la lettre-clé et coefficient s'appelle la cotation.
- Le décompte : le décompte de la consultation se fait à partir de la cotation alors qu'à celle de l'hospitalisation, on ajoute le nombre de séjour et la catégorie inscrite sur le certificat d'exéat et ticket d'hospitalisation. Tous ces décomptes sont inscrits dans la fiche d'hospitalisation ou fiche de consultation de chaque patient multiplié par le prix unitaire pour déterminer le montant à payer.
- La comptabilisation : le décompteur fait la saisie sur ordinateur suivant les comptes du plan comptable de l'hôpital, les décomptes inscrits dans la fiche d'hospitalisation ou fiche de consultation. (Un exemple de TP d'hospitalisation et de consultation peut être consulté dans l'annexe pour voir plus de détails).

**Figure 6 : Diagramme de circulation des prises en charges**



Source : Auteur

Suivant ce graphe, la régularisation de bulletin de consultation est mouvementée et même les patients vont se fatiguer à faire le va et vient alors qu'ils sont déjà malades.

Ainsi, quelques remarques sont constatées pour les prises en charge :

- ✓ D'une part, des fausses prises en charge sont délivrées par les ministères. Prenons un exemple, surtout pour le Ministère des Force Armées : l'enfant de l'agent bénéficiaire est déjà majeur alors qu'une prise en charge est délivrée au nom de cet enfant. Un autre Cas des personnes non jouissant de prise en charge mais allouée de celle-ci. Exemple : le patient est inscrit dans la prise en charge alors qu'il s'agit du cousin ou du frère c'est-à-dire un membre de la famille mais non bénéficiaire.

Le Ministère de Finances et du Budget refuse le paiement des fausses prises en charge d'où une perte pour l'hôpital.

Dans la situation créance de l'hôpital (voir l'annexe), en 2017, plus de 14 615 719 985,65 ariary restent encore à recouvrer dont 8 928 722 463,40 ariary (plus de la moitié des créances) représentent la MFA (Ministère des Forces Armées), alors que presque les problèmes de recouvrement viennent de ce ministère, il profite trop de la situation car l'hôpital est placé sous sa tutelle. Ainsi Concernant le Ministère de finances et du budget (budget et pensions), leur créance s'élève à 2 889 993 021,00 ariary, en 2017, si l'Etat essaye de payer les créances de ces 2 ministères soit environ 75% des créances, l'hôpital pourra avoir un fonds libre positif.

- ✓ D'autre part, les changements d'adresse des bénéficiaires aussi causent des problèmes pour les agents de recouvrements. Ainsi, des entreprises conventionnées sont en faillite ou scindées ou privatisées donc le recouvrement ne peut plus être réalisé (exemple le cas de : SINPA, SOLIMA, SIRAMA).
- ✓ Enfin d'autres Cas exceptionnels perturbent la gestion de l'établissement : comme la crise du 7 février 2009, un ordre est donné que tous les blessés sont à la charge de l'Etat mais jusqu'à aujourd'hui l'Etat désiste et refuse tous les paiements de cette période. L'Abus de pouvoir aussi est autre chose surtout quand il s'agit des patients militaires, à l'urgence on donne des ordres de faire le traitement pour le malade même sans prises en charges parce que c'est la famille d'un Général ou quelque chose comme ça, après consultation aucun règlement de dossier n'est réalisé donc perte pour l'hôpital.

Il faut savoir que c'est avec les clients pris en charge qu'on effectue le traitement de TP.

## **Section II -Le retard de traitement du TP**

Un petit rappel sur le traitement d'un TP, il se fait au niveau du service SHSE quand les personnels d'accueil reçoivent les prises en charge du patient et les passent à une division qui rassemble toutes les prises en charge et les classent par patient puis par ministère et enfin élaborent le TP. Ces TP sont regroupés mensuellement, le service SHSE les envoie au service SPSB en faisant le contrôle.

En moyenne les accueils reçoivent environ 250 patients par jour dont 200 sont prises en charge soit 80% des patients.

Les personnels responsables de l'élaboration de TP travaillent à fond, ils sont au nombre de 4 (quatre) et en moyenne ils élaborent environ 100 TP par jour.

Pour les agents de recouvrements qui doivent distribuer les TP auprès des conventionnés et des ministères correspondants (y afférents), une lourde charge les attend alors qu'ils ne sont que 5 (cinq) seulement. Si on fait un peu de statistique sur la distribution du TP auprès de l'agence comptable : il reçoit entre 5000 et 6000 TP par mois, c'est-à-dire 1000 TP à distribuer mensuellement pour chaque agent de recouvrement, après cette évaluation, nous constatons que les agents de recouvrement travaillent à fond, ils ont livré tous les TP existants mais le reste est encore plus dure puisque des arriérés de TP sont encore coincés au service SHSE, on se demande pourquoi ?

Même si les personnels des deux services font leur maximum, une grande faille est constatée lors de l'établissement du TP jusqu'à son recouvrement. Le TP n'arrive pas auprès de recouvrement qu'après trois mois de son élaboration.

Dans un premier temps, la faute de matériel est un obstacle pour la réalisation de TP :

- Il n'y pas d'encre pour l'impression donc le travail s'arrête en attendant la livraison des fournisseurs.
- La photocopieuse ou les imprimantes aussi tombent en panne plus souvent et il en est de même en attendant les réparations, on arrête le travail. Pourtant le plus grave, il arrive qu'on ne trouve plus des pièces de remplacement, dans ce cas, le service devrait faire un bon d'achat qui attend un long procédure en respectant la loi sur le marché

public puis on attend la livraison des fournisseurs et tout cela nécessite une longue durée qui entraîne une catastrophe sur le fonctionnement de l'hôpital.

- A propos du papier listing spécialement pour l'élaboration du TP, il connaît aussi une rupture de stock et au niveau des fournisseurs, il faut attendre la procédure ainsi la livraison pour pouvoir redémarrer le travail, voilà une autre cause de retard de TP.

En second lieu, les personnels dans la division TP sont peu nombreux, parfois ils n'arrivent même pas à suivre la cadence de travail, un risque de faute de frappe survient à cause de la fatigue et le stress. Ceux-ci les poussent à faire la consultation suivie d'un repos médical donc arrêt de travail d'où le retard de traitement de TP.

Enfin auprès de l'agence comptable, même si les TP sont totalement livrés, un autre problème se présente : l'information comptable concernant la vente de l'hôpital ne correspond pas à la réalité donc nous ne connaissons pas combien a été recouvré ? Combien reste-t-il à recouvrer ? Pour cela si l'agent comptable pense à faire des relances auprès des conventionnés et états, les informations comptables ne sont pas fiables.

### **Section III - La défaillance de l'établissement**

#### **3.1 – Analyse du Bilan et Compte de Résultat**

Le bilan et le compte de résultat du CENHOSOA pour l'année 2017 peuvent être consultés dans l'annexe. La lecture du Bilan financier révèle les hypothèses suivantes :

- Puisqu'il s'agit d'un établissement de prestation de services, le niveau de Stocks est faible et avec un très haut niveau de créance clients l'établissement accepte les paiements différés.
- Au niveau des immobilisations financières : il n'y a que 4 023 000 ariary donc ce sont les banquiers qui s'enrichissent de ce fonds mais l'entreprise n'en tire pas d'intérêts en plus ici du support de frais de tenue de compte. Un Faible niveau des charges financières explique la bonne santé financière pour l'établissement. On peut bloquer la somme de trésorerie pour devenir une immobilisation financière donc  $T=0$  et immobilisation financière = 4 023 000 + 188 629 341,98 qui donne la somme de 192 652 341,98 ariary. Mais la question se pose : « est-ce qu'on peut réaliser un projet avec cette somme, surtout s'il s'agit d'un grand hôpital ? »

Du compte de résultat :

✓ On constate que les chiffres d'affaires annuels sont plus ou moins stables. Le résultat réalisé est de : 926 974 167,25 ariary alors que CA est 7 291 371,880 ariary. Ajouter à cela, Le rapport : Bénéfice/CA est de 13%, le bénéfice dégagé par l'entité est anormalement bas par rapport aux dépenses d'investissement et surtout par rapport au CA.

✓ On Constate aussi une masse salariale exorbitante qui est chiffrée à hauteur de 68% du CA annuelle, Effectivement, les Charges de personnels sont de plus de 4 milliard d'ariary qui constituent plus de la moitié du CA. Cette lourde masse salariale réduit considérablement le bénéfice, Il y a donc une gabegie au niveau de la rémunération des personnels. L'établissement peut-il faire un redressement pour compresser les charges fixes ?

✓ En réalité, les charges de personnels du CENHOSOA pour l'année 2017 s'élèvent à Ariary4 983 458 537,50. Ce montant est partagé comme suit :

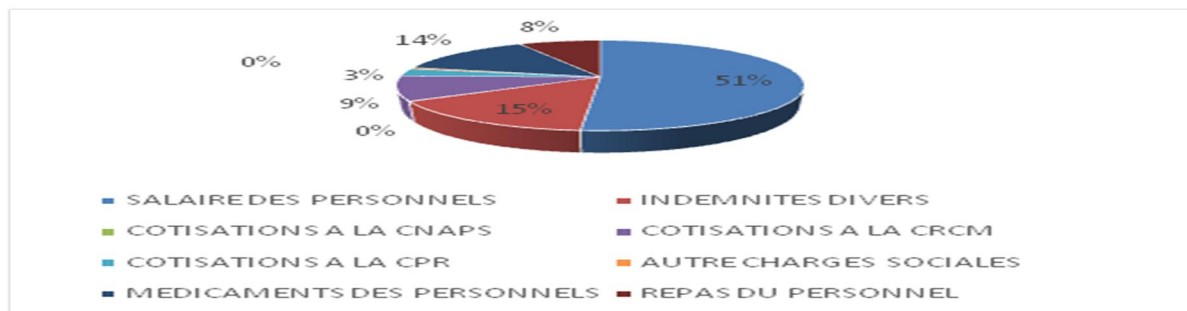
**Tableau 4 : Tableau représentatif des charges du personnel en Ariary (année 2017)**

LIBELLE	MONTANT
SALAIRE DES PERSONNELS	2 555 378 915,55
INDEMNITES DIVERS	756 451 026,00
COTISATIONS A LA CNAPS	7 325 933,20
COTISATIONS A LA CRCM	438 615 835,80
COTISATIONS A LA CPR	133 384 272,20
AUTRE CHARGES SOCIALES	28 553 171,00
MEDICAMENTS DES PERSONNELS	677 350 583,75
REPAS DU PERSONNEL	386 398 800,00

Source : Agence Comptable CENHOSOA

Dont la représentation graphique est la suivante :

**Figure 7 : Représentation graphique des charges du personnel**



Source : Auteur

D'après ce graphe, seulement la moitié des charges constitue le salaire des personnels qu'on ne peut pas négliger. Par contre, 15% des charges concernent les indemnités diverses. Que constituent vraiment ces indemnités ? Il s'agit des frais de déplacement des personnels, les carburants et indemnités des dirigeants. On peut dire que ces charges sont trop élevées. Une révision des indemnités est-il possible ?

Concernant les médicaments du personnel, ils représentent 14% des charges dont les remboursements médicaux des personnels, les médicaments pour hospitalisation des personnels y compris. Quand les personnels du centre sont hospitalisés, l'hôpital prend en charge tous les dépenses y afférentes comme les médicaments, le repas, les analyses et évidemment l'hospitalisation proprement dit. Cela devient un fardeau pour le centre. Pourquoi ? Ces charges ne cessent pas d'augmenter parce qu'il y a des personnels qui en profitent trop, au moment de son hospitalisation il réclame tous les médicaments qu'ils ont besoin chez eux et même s'ils ne sont pas malades il demande au médecin de leur fournir un bulletin d'hospitalisation pour acquérir ces médicaments. Voyons l'impact de cette gabegie : ces médicaments sont obtenus auprès de la pharmacie payante du CENHOSOA qui est une pharmacie privée donc la dette du CENHOSOA auprès de ce fournisseur s'élève à 283 057 750,00Ariary en 2017 alors que des arriérés restent encore à payer. (Arriérés en 2016 :616 935 444,00Ariary).

Nous avons parlé des repas du personnel : les personnels du CENHOSOA ont droit à des repas gratuits pendant leur hospitalisation. Les médecins et personnels de garde aussi acquièrent ce privilège pendant leurs services, c'est pourquoi il représente 8% des charges.

La cotisation à la CPR et CRCM en totalité est d'un montant d'Ariary 572 000 108,00 et représente 12% des charges. Les retraités du CENHOSOA se sentent désespérer et même délaisser à cause du non-paiement de leurs cotisations alors que ces charges sont obligatoires comme les salaires, on ne doit pas les négliger mais au CENHOSOA c'est le cas. Par conséquent, il existe des retraités qui ne prennent leur pension qu'après 4ans de cessation de service. Ou encore décédés avant que le service pension ne délivre leurs droits. D'autres subissent la prescription quadriennale et ne reçoivent plus leurs droits. Quelle malheureuse situation, dommage pour les retraités.

Voilà en ce qui concerne l'analyse du bilan et le compte de résultat du CENHOSOA.

### 3.2 – Analyse des différents ratios

L'analyse des ratios permet à l'audit interne de Contrôler les comptes de la société et de Vérifier si l'entreprise est en bonne santé financière. En faisant le diagnostic de l'établissement, on obtient les ratios suivant :

**Tableau 5 : Tableau représentatif des différents ratios du CENHOSOA**

- Tableau de la structure financière:

Ressources Durables (RD)	24 024 013 871,81	
Emploi Stable (ES)	15 832 919 862,87	
Fonds de Roulement Net Globale (FRNG)	8 191 094 008,94	
Actif Circulant D'exploitation (ACD)	15 745 902 812,19	
Actif Circulant Hors exploitation (ACH)	62 607 065,86	
Dettes d'exploitation (DE)	4 808 075 378,35	
Dettes hors exploitation (DHE)	2 997 969 832,74	
Besoin en Fonds de Roulement (BFR)	8 002 464 666,96	
Trésorerie (T)	188 629 341,98	
RD/ ES	1,52	
Résultat Net	926 974 168,25	
Charges Calculables	849 319 232,38	
Produits Calculables		
Cash Flow/ Capacité d'autofinancement	1 776 293 400,63	
Capitaux Propres	14 783 125 516,25	
Dettes		
Capacité d'endettement	14 783 125 516,25	
Autonomie Financière		
Capacité de Remboursement		
Délai de Paiement Fournisseurs	906,66	Jours
Délai de Règlement Client	640,29	Jours

- Analyse de la rentabilité

Résultat Net	926 974 168,25	
Capitaux Propres	14 783 125 516,25	
Dettes Financières		
Rentabilité Financière	6,27	%
Rentabilité Economique	6,27	%

- Analyse des risques

Chiffre d'affaires	8 723 756 846,23	
Charges Variables	1 963 938 884,10	
MSCV	6 759 817 962,13	
taux MSCV	0,77	%
Charges Fixes	5 832 777 769,88	
Seuil de rentabilité d'exploitation	7 527 382 436,57	
Variation du CA par rapport SR en jours	310,63	Jours
Charges financières	122 400,00	
Seuil de rentabilité financière	5 832 900 169,88	
Levier d'exploitation	7,29	

- Le scoring : la méthode d'Altman

Rubriques	Montant	Coefficient	Total
X1 = FR / Actif Total	0,257338322	1,2	0,31
X2 = Réserves / Actif Total	0,002347369	1,4	0
X3 = EBE / Actif Total	0,011989155	3,3	0,04
X4 = Fonds propres / Total des dettes	1,893804752	0,6	1,13
X5 = CA / Actif total	0,274072908	0,9	0,25
Z	1,73	1,73	
Z	1,73		

Source : Auteur

Commentons ces tableaux :

✓ Concernant le premier tableau, « Tableau de structure financière » :

On a constaté un FRNG d'Ariary 8 191 094 008,94 et un BFR d'Ariary 8 002 464 666,96. FRNG est supérieur au BFR, cela veut dire que les ressources durables couvrent entièrement les Emplois stables : ici l'équilibre financier minimum est respecté et c'est un bon signe pour l'entreprise. Ainsi le FRNG positif signifie que l'entreprise dégager des ressources supplémentaires qui permettent de financer les autres actifs.

La différence entre le FRNG et le BFR constitue la trésorerie qui s'élève à 188 629 341,98 Ariary, La Trésorerie dégager une disponibilité assez significative, mais l'idéal serait que la trésorerie est au voisinage de zéro. Donc la trésorerie peut combler quelques paiements nécessaires (par exemple une partie des dettes financières). Une trésorerie excédentaire constitue un indicateur de mauvaise gestion, l'entreprise devrait utiliser ses fonds. On peut optimiser cette ressource en faisant rapporter à l'entreprise des gains supplémentaires c'est-à-dire utiliser la somme de façon à produire des intérêts. Ici on constate aussi que l'établissement ne dispose pas de dette, alors l'entreprise a la possibilité de s'endetter, elle a la capacité d'endettement de 14 783 125 516,25 ariary, avec un CAF d'ariary 1 776 293 400,63 ; il va pouvoir faire des investissements et peut utiliser l'autofinancement. Concernant la capacité d'endettement, l'entreprise dispose d'une large capacité si elle en a besoin. Ainsi, la Capacité de remboursement est à déterminer selon les modes de financement adoptés si besoins y est.

En principe, et pour le bien de l'équilibre financier, les délais de paiement des fournisseurs sont recommandés supérieurs à ceux des délais de règlement des clients. Dans notre cas, Cet équilibre est respecté, mais pour l'optimisation de la gestion financière de l'entité, Il convient de maximiser autant que possible les délais fournisseurs, et de minimiser les délais de règlement des clients. Et par mesure de sécurité, trouver une bonne stratégie pour le recouvrement des créances clients qui s'élèvent à un montant assez significatifs à la situation actuelle.

Sur le plan structure, on peut dire que l'établissement est à peu près en bonne santé,

✓ Dans le deuxième tableau, sur l'analyse de la rentabilité,

La rentabilité financière et la rentabilité économique sont pareilles et égales à 6,27% : c'est faible.

✓ Au troisième tableau, analyse du risque :

Le Seuil de Rentabilité de l'exercice est inférieur à la CA. L'entreprise réalise donc des bénéfices, justifier par la disponibilité en CAF d'un montant environ de 1 Milliard d'Ariary, en même temps, il faut que l'entreprise minimise le risque puisque le délai auquel elle couvre les charges est de 310 jours, ce qui donne juste à peu près un mois et demi dans l'exercice pour réaliser des bénéfices, Il convient alors de Minimiser les charges Fixes.

✓ Qu'est-ce que le scoring ?

Il s'agit de réaliser l'analyse discriminant bilan vers le compte de résultat. L'analyse discriminant est une technique d'analyse de prédiction de défaillance de l'entreprise. Le SCORE se présente comme une mathématique qui retient plusieurs ratios jugés pertinents, plus ou moins fortement pondérés selon leur importance. Le résultat obtenu en appliquant cette fonction au chiffre d'une entreprise permet de la situer dans une catégorie de risque. De nombreux modèles ont été mis au point dans ce domaine parmi lesquels se trouvent ceux de : ALTMAN, CONAN et HOLDER, COLLONGUES, BANQUE DE France.

Dans cette analyse nous avons pratiqué la formule d'ALTMAN. Cette fonction a été présentée la première fois en 1968. Elle a subi plusieurs modifications par la suite. Elle a été élaborée sur la base de 22ratios et un échantillon de 33 entreprises défaillantes et 33 entreprises saines. Chaque ratio est retenu dans cette méthode pour établir la fonction discriminante suivante :

$$Z=1,2 X1 +1,4 X2+ 3,3 X3+ 0,6X4+ 0,9 X5$$

Avec :

- Z = la valeur critique
- X1=Fonds de roulement / Actif total
- X2= Réserves/ Actif total
- X3= EBE/ Actif total
- X4=Fonds propres/ Total des dettes
- X5= CA/ Actif total

ALTMAN détermine une valeur critique :  $Z= 2,675$

- Si  $Z < 2,675$  : l'entreprise est considérée comme défaillante
- Si  $Z > 2,675$  : l'entreprise est considérée comme saine

Pour le cas de CENHOSOA,  $Z = 1,73$ . En terme de santé financière avec  $Z = 1,73$  l'établissement est considéré comme défaillant.

### **Conclusion partielle du chapitre III**

D'après ce chapitre, le traitement de prise en charge et l'élaboration du TP prennent du temps faute de matériel et manque de personnel. En outre l'hôpital subit des petits problèmes comme exempt conduisait à une perte irrécouvrable. Certains responsables aussi disent que le manque de moyens financiers entraîne ce retard puisque s'il n'y a pas de fonds disponible, on ne peut pas acheter des matériels ou remplacer ce qui est en usure ou dans un dernier lieu faire un recrutement pour renforcer ces personnels qui travaillent trop durs. En effet, après l'analyse financière que nous avons effectuée, le bilan et le compte de résultat nous montre que CENHOSOA réalise un bénéfice, on peut dire que l'établissement est en bonne santé mais quand l'analyse devient plus approfondie en découvrant les différents ratios, CENHOSOA court un grand risque sur le plan financier et supporte une lourde charge qui devrait être réduite sinon l'établissement tend vers la faillite. D'autre analyse aussi nous aide à mieux éclaircir la situation de CENHOSOA, nous verrons ceci sur le plan matière dans le prochain chapitre.

## **CHAPITRE IV - ANALYSE DE LA GESTION DES MATIERES**

Dans la gestion des matières, les personnels dans ce service sont très vigilants pour la réalisation de leur travail, ils suivent la procédure édictée par la loi portant le code de marché public. Malgré l'effort du service, nous avons constaté une désorganisation au niveau de l'approvisionnement et une rupture de stock fréquente. Cela peut être prouvé sur l'analyse de stock du papier listing que le service SHSE en a besoin pour la réalisation du Titre de perception à envoyer à l'AC pour le recouvrement.

### **Section I -La désorganisation de l'approvisionnement**

Une remarque a été trouvée sur le compte 007 6068 00« Autres achats non stockés » dans le tableau ci-dessous.

**Tableau 6 : Tableau récapitulatif du compte 007-6068 « Autres achats non stockés »**

date d'achat	fournisseurs	007-6068 "AUTRES ACHATS NON STOCKES"				
		Désignation	Nbre	Prix Unitaire	Montant	
16/04/2018	QUINCAILLE RIE 2000	Mastic à vitre/Pour matériaux infrastructure tous services	3		5 000,00	18 000,00
30/04/2018	QUINCAILLE RIE 2000	Tôle TPN 12/10 Fer cornière de 50/4 Fer cornière de 30/4 Boulon métallique de 8/80 Anti rouille boîte de 1kg White spirit Lame de scie à métaux Stanley /Support vidéo projecteur salle de conférence	1 1 1 18 2 1 2		99 900,00 99 500,00 46 300,00 400,00 11 900,00 4 000,00 3 000,00	344 040,00
11/05/2018	QUINCAILLE RIE 2000	Mastic à vitre(sachet de 500g) Pour fixation vitre SNC	3		5 000,00	18 000,00
11/05/2018	QUINCAILLE RIE 2000	Peinture à l'huile blanche Peinture à l'eau intérieur blanc(bidon 25kg) Peinture à l'huile ton bois de 6m2 White spirit Pinceau GM Rouleau à peindre Fleur de chaux sac de 30kg/Remise en peinture salle de conférence SIM	16 01 01 02 02 02		17 900,00 69 500,00 17 900,00 3 000,00 5 900,00 9 000,00 15 900,00	
14/05/2018	QUINCAILLE RIE 2000	Cone caoutchouc 32 Robinet presto vanne	02 02		4 500,00 45 700,00	120 480,00
16/05/2018	QUINCAILLE RIE 2000	Mastic à vitre/salle de conférence SIM	1	Sachet	12 000,00	12 000,00
30/05/2018	QUINCAILLE RIE 2000	Cone caoutchouc 32 Robinet Presto Vanne	2 2	nbre	4 500,00 79 000,00	200 400,00
06/06/2018	QUINCAILLE RIE 2000	Mastic à vitre SNC	4	Sachet	5 000,00	24 000,00
19/07/2018	QUINCAILLE RIE 2000	Vis cache tête Colle PVC Girfix Collier atlas de 32 Cône caoutchouc encastre Cordon WC de 40 Coudes PVC 36/40 Coudes PVC 94/100 Manchon à lèvres 94/100 Presto vanne WC poussoir Réduction PVC 50/40 Syphon receveur de douche TE PVC 36/40 Tuyau PVC 36/40	2 2 2 1 1 6 1 1 1 1 1 1 1		3 900,00 9 900,00 500,00 4 500,00 9 500,00 1 500,00 5 900,00 11 900,00 79 000,00 3 500,00 12 000,00 5 600,00 15 000,00	221 000,00

Source : Service SAL CENHOSOA

L'analyse de ce tableau est la suivante :

- Prenons le mastic à vitre coloré en bleu, le mois d'avril 2018, son prix unitaire est de 5000 Ar de même pour le 11 mai, tout à coup le 15 mai il s'élève à 12 000 Ar. Pourtant le 06 juin le prix revient à la normale Ar 5 000.
- Regardons aussi le presto vanne (coloré en rouge) une augmentation de prix d'environ 50% en 2 semaines.
- Par contre le white spirit (coloré en vert) il a y une diminution de prix en deux semaines. On peut en conclure qu'il n'y a pas de contrôle sur les achats directs alors qu'ils sont achetés au même fournisseur.

## Section II - La rupture des stocks

Nous en avons déjà parlé en haut que la rupture de stock est inévitable et pour cela les services n'arrivent pas à accomplir leurs tâches. Pour le service SHSE que nous avons analysé, ce sont les papiers listing et l'encre qui empêchent leur travail. Si on les analyse un peu. Voici l'extrait :

**Tableau 7 : Fiche de stocks des papiers listing et encre**

- Fiche de stock Papier listing 6022 50 « fournitures de bureaux »

				FICHE DE STOCK				
COMMANDE				DESIGNATION: Papier Listing A3				
				Espèces des unités: Feuille				
				Prix d'unité				
Date eng	Désignation du créancier	Objet de la dépense	Nbre	Dates	Entrées	Sorties	Restes	Observations
22/02/2018	Sté MIA Sarl	Papier listing A3	4000	31/01/2018		2000	0	
20/07/2018	Sté MIA Sarl	Papier listing A3	5500	28/02/2018	2000		2000	
27/11/2018	Sté MIA Sarl	Papier listing A3	1500	31/07/2018		1000	0	
				31/07/2018	6000		6000	
				13/12/2018		1000	0	
				13/12/2018	1000		1000	

Source : SAL CENHOSOA (Année 2018)

- Fiche de stock Encre ; 6022 10 « Consommable informatique

				FICHE DE STOCK				
COMMANDE								
				DESIGNATION: Encre 35A				
				Espèces des unités:				
				Prix d'unité				
Date eng	Désignation du créancier	Objet de la dépense	Nbre	Dates	Entrées	Sorties	Restes	Observations
07/03/2018	Ets MITSINJO	Encre Toner 35 A	5	31/01/2018		1	0	
11/04/2018	Ets MITSINJO	Encre Toner 35A	5	05/02/2018	2		2	
15/05/2018	Ets MITSINJO	Encre Toner 35A	2	06/03/2018		1	0	
13/07/2018	Ets MITSINJO	Encre Toner 35A	6	11/03/2018	3		3	
11/10/2018	Ets MITSINJO	Encre Toner 35 A	7	04/04/2018		1	0	
				11/04/2018	5		5	
				24/05/2018	2		4	
				19/07/2018		1	0	
				20/07/2018	6		6	
				31/12/2018		1	0	

Source : SAL CENHOSOA (Année 2018)

En voyant le stock de ces deux articles, l'hôpital ne fait de commande que si le stock est vraiment nul, concernant le papier listing, le stock a été épuisé le 31/01/18, la commande n'est effectuée que le 22/02/18 c'est-à-dire environ un mois après l'épuisement de stock ; puis le nombre des articles livrés ne correspond pas au nombre commandé parce que ce n'est que la moitié ; au lieu de 4000 unités, le fournisseur a livré 2000 unités. On a constaté un retard de commande et une livraison incomplète qui entraîne évidemment une rupture de stock. Il en a été de même pour le stock d'encre : stock épuisé le 31/03/18 ; quantité commandée le 07/03/18 au nombre de 05 et livraison effectuée le 11/03/18 au nombre de 3. Tout cela signifie que le stock et la commande sont mal gérés.

Nous savons que dans la division stock, le chef de division demande la situation de stock au magasinier avant d'établir l'état des besoins, mais normalement il devrait tout simplement consulter un logiciel répondant à sa demande et peut travailler rapidement puisqu'en voyant la situation il pourra décider de faire la commande ou non. Dans ce dernier cas, si le logiciel sera installé, le reste à faire c'est seulement un rapprochement avec le magasinier. Cette rupture des stocks empêche l'avancement du travail, cela est aussi due à la procédure puisque CENHOSOA doit suivre les procédures de marché public cela infecte le

processus de travail au sein de l'établissement, il y a toujours un retard de réalisation alors qu'il s'agit d'un hôpital, sauver des vies est la priorité, la procédure entraîne un grand litige.

### **Conclusion partielle du chapitre IV**

Dans ce chapitre, on constate que l'approvisionnement du CENHOSOA connaît une faille au niveau de l'achat à cause de procédure qui n'est pas claire, le stock subit une rupture fréquente qui induit l'arrêt des activités des services, une solution devrait être proposée que nous allons trouver dans la recommandation mais avant cela analysons les ressources humaines de l'établissement pour appuyer cette recherche.

## **CHAPITRE V - ANALYSE DE LA GESTION DES RESSOURCES HUMAINES**

La diminution des effectifs du personnel et la mauvaise répartition des tâches seront traitées dans ce chapitre.

### **Section I -La diminution des effectifs du personnel**

Rappelons que l'hôpital possède en totalité 677 personnels et même si CENHOSOA dispose de tout cela, il en a encore besoin pour améliorer la gestion du centre. Ça fait longtemps que CENHOSOA a été confronté avec le problème de ressources humaines. Faute des moyens financiers, nous ne pouvons démontrer que le capital humain constitue le moteur principal de toute organisation prospère. Pour cela, il est obligatoire de redéfinir la politique de gestion des ressources humaines. Le moyen c'est d'élaborer et mettre en place le TED ou Tableau d'Emploi et de Dotation.

Le TED est un document qui reflète les orientations stratégiques retenues et la mise en œuvre pour la gestion des ressources humaines, découlant logiquement du centre et de son organigramme. L'objectif du TED est d'assurer une meilleure lisibilité de la gestion des effectifs intégrant les principes réglementaires de base et ce, à travers des tableaux d'effectifs budgétaires normalisés. Selon le dispositif prévu par le statut du CENHOSOA, le tableau suivant nous montre les effectifs des personnels administratifs :

**Tableau 8 : Tableau récapitulatif des effectifs théoriques du CENHOSOA**

	DAF	AC	SHSE	SAL	SIM	SPSB	SAGP	SGE	SBIT	TOTAL
Directeur	1									1
Directeur adjoint	1									1
Chauffeur	2	1								3
Gens de maison	2									2
Chef de service		1	1	1	1	1	1	1	1	8
Chef comptable		1				1				2
Trésorier/caissier		1				1				2
Secrétaire	1	1	1	1	3	1	1	1	1	11
Planton		1	1	1	1	1	1	1	1	8
Chefs de division		2	3	3	3	4	3	2	3	23
Agent, ouvriers qualifiés, techniciens		10	25	8	48	13	11	49	11	196
<b>TOTAL</b>	<b>7</b>	<b>18</b>	<b>31</b>	<b>14</b>	<b>56</b>	<b>22</b>	<b>17</b>	<b>54</b>	<b>17</b>	<b>257</b>

Source : Service SAGP CENHOSOA (TED Année 2008).

Prenons les trois services que nous avons analysés : le SHSE, le SAL et l'AC.

Pour le service SHSE, il doit disposer 31 d'effectif total dont un chef de service, un secrétaire administratif, un planton, trois chefs de division, quatre décompteurs, dix secrétaires d'accueil, 2 caissiers secondaire, un secrétaire d'état civil, deux garçons amphithéâtres et six secrétaires comptables. Mais Actuellement l'effectif réalisé n'est que de 17 personnels et leur est vraiment difficile de réaliser leur tâche avec ces effectifs si maigres. Ce qui manque ce sont le secrétaire comptable, le secrétaire d'accueil et le décompteur.

Pour le service SAL selon le TED, il doit y avoir 14 personnels dont un chef de service, un secrétaire administratif, un planton, trois chefs de division, un chef de section, un maître d'hôtel, trois secrétaires comptables, un chef magasinier, un magasinier et un manœuvre. Le nombre de personnels réalisé est de 11, il manque un planton, un manœuvre et un secrétaire comptable.

Enfin pour le service AC : le TED leur autorise d'avoir 18 personnels et il dispose de 17 avec un chef de service, un chef comptable, un secrétaire administratif, un planton, un

caissier principal, un chauffeur, quatre agents de recouvrement, 2 chefs de divisions et cinq comptables.

Nous avons constaté une diminution des effectifs auprès de ces trois services. En 2008, les effectifs totaux du CENHOSOA sont au nombre de 808 alors qu'aujourd'hui il n'y a que 677. En 10 ans une diminution de 131, cela veut dire que les décédés et les retraités ne sont pas remplacés ainsi des personnels qui trouvent mieux à l'extérieur démissionnent. Même si cette diminution de personnel existe, une mal répartition de personnel aussi est constatée. Reprenons les personnels de l'Agence comptable, ils sont au nombre de 17, mais en ce moment, CENHOSOA est en train d'adapter le Système Intégré Informatisé de Gestion des Finances Publiques (SIIGFP), donc en pratiquant ce nouveau système informatique, l'agence comptable n'a plus besoin que d'environ 10 personnes. Le reste peut être affecté dans d'autre service qui en ont besoin. Tout cela nécessite une nouvelle révision de gestion de personnel au sein de l'hôpital.

## **Section II -La mauvaise répartition des tâches**

Le fonctionnement hospitalier retenu est celui en vigueur actuellement. Un agent travaille 8heures par jours soit 40 heures par semaine. Pour le service hospitalier, chaque agent travaille 50 heures par semaine selon l'article 13 du décret n°62-017 du 11janvier 1962 fixant à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1962 les conditions d'attribution des indemnités pour travaux supplémentaires susceptibles d'être accordés aux fonctionnaires des cadres de l'Etat.

CENHOSOA est riche du point de vue intellectuel, tous les directeurs sont des généraux et les chefs de service sont tous des officiers supérieurs, nous allons citer quelques exemples :

- Selon le statut de l'hôpital, le Directeur Général du CENHOSOA doit être assuré par un médecin officier général, et c'est le cas parce que le Directeur Général est un Général de Division, il s'agit du Professeur RAKOTO FANOMEZANTSOA Andriamparany. Il est nommé par Décret pris en Conseil des Ministres, sur proposition du Ministre chargé des Forces Armées.
- Le DGA est le Professeur RAKOTOARISON Richard et c'est aussi un Général de division.
- Le DAF : Le Général de Brigade RAMANANARIVO Mamy Emile.
- Le DT : Le Général de Brigade ANDRIAMAMPARANY Josoa.
- Et les postes de chefs de service sont occupés par des colonels.

Alors on peut dire que tous les dirigeants de l'hôpital possèdent de très haut niveau intellectuel. Par vision globale, disposant de ces dirigeants généraux, CENHOSOA devrait être le plus grand hôpital de l'océan Indien. Si on fait un rappel historique de cet établissement, il était le premier hôpital de l'île. En outre presque tous les médecins sont des spécialistes c'est pourquoi on peut faire plusieurs consultations auprès du centre. Ces médecins ont effectué leurs études à l'extérieur, et en tant que militaire ils sont forts du point de vue physique et mental parce qu'après leurs études ils ont fait des stages à l'Académie militaire d'Antsirabe.

Quel atout pour l'hôpital d'avoir une capacité de très haut niveau de direction ! Pourtant on constate que l'organigramme de l'hôpital n'est pas encore validé et cela fait 4ans que l'établissement n'en dispose plus. Ainsi, disposant de ces médecins spécialistes, d'autres spécialités ne sont pas encore disponibles dans l'établissement comme par exemple le dermatologue. Quel est l'impact de tout cela dans la gestion du centre ?

S'il n'y a pas d'organigramme, la fonction de chacun peut se mélanger, par exemple le DAF va prendre en charge le paiement des fournisseurs alors qu'il s'agit de la fonction de l'agent comptable puisque l'organigramme n'existe pas pour montrer que l'AC est en liaison d'état-major avec le DG mais pas sous la responsabilité d'un DAF. Autre exemple, un personnel est à la fois caissier, accueille les clients, établit les TP dans le service SHSE alors que ces fonctions devraient être réalisées par 3 personnes différentes. Cela veut dire qu'il y a des personnels qui travaillent très fort alors que d'autres ne le font pas. Le service SHSE en est victime.

Le TED nous montre que chaque fonction doit être bien définie et doit correspondre à un certain niveau. Prenons quelques exemples dans les services que nous avons étudiés : le secrétaire administratif doit avoir le diplôme de baccalauréat, les chefs de divisions comme licence et les caissiers comme BTS ou DEUG. Cette procédure n'est pas respectée dans certains services puisqu'on constate un manque de diplôme ou de capacité intellectuelle et d'expérience dans certains postes, donc cela nous conduit à réviser la répartition des effectifs du CENHOSOA qui est encore difficile à réaliser. Prenons le service AC, il dispose d'un chef de division avec un diplôme de BEPC alors que le comptable sous sa supervision est maîtrisard.

### **Conclusion partielle du chapitre V :**

Depuis dix ans, les effectifs du personnel de CENHOSOA connaissent une chute de 16% environ. La cause est que les retraités et les décédés ne sont pas remplacés puis d'autres trouvent mieux à l'extérieur et s'en vont. Ce manque de personnel entraîne une mal répartition des tâches. Même si CENHOSOA dispose du TED pour gérer les effectifs du personnel, on dirait qu'il est trop vieux. On espère trouver une solution à cette dégradation.

### **Conclusion partielle de la deuxième partie**

Pendant l'analyse au CENHOSOA dans cette 2<sup>ème</sup> partie, nous pouvons déjà conclure que la réalisation des tâches au sein de l'établissement devient difficile par manque de personnel et de matériel, la situation financière aussi est en danger et la motivation des personnels est négligée. Et même la répartition des personnels ne correspond pas au poste existant. Disposant de membre de direction intellectuelle, tous ces problèmes ne sont pas encore résolus mais nous espérons que la proposition de l'audit interne va les aider lorsque ce dernier sera implanté au CENHOSOA ; Quelle solution pourra-t-on suggérer pour l'établissement ? Nous allons le voir dans la troisième partie.

## **TROISIÈME PARTIE : RECOMMANDATIONS**

Cette troisième partie constitue les solutions proposées après investigation effectuée. Elle est divisée en deux chapitres à savoir la recommandation proprement dite et l'implantation de la fonction audit interne au sein du CENHOSOA.

## **CHAPITRE VI : RECOMMANDATIONS**

Après une longue analyse, quelques recommandations seront proposées pour CENHOSOA dans ce prochain chapitre. Ce chapitre est subdivisé en six sections citées ci-après : organisation pour la transparence du circuit financier, amélioration de recouvrement des prises en charge, compression des charges fixes, amélioration de la gestion des stocks et achat, participation et prise de décision des dirigeants et motivation des personnels.

### **Section I – Organisation pour la transparence du circuit financier**

Pour avoir une transparence au niveau du circuit financier, une nouvelle organisation de travail est importante. CENHOSOA peut faire comme tous les grands hôpitaux, avant d'entrer à l'hôpital, c'est-à-dire auprès des concierges à l'entrée principale du centre, un enregistrement de toutes les personnes qui pénètrent au sein de l'hôpital doit être effectué. Cet enregistrement peut se faire en délivrant une sorte de carte de visite.

Actuellement l'accès des véhicules à l'hôpital est payant, des responsables pointent les véhicules qui passent à l'entrée et donnent un ticket pour le parking. A la sortie le chauffeur devrait retourner le ticket au concierge et paie 200 Ariary. Si l'accès des véhicules est surveillé, pourquoi ne peut pas faire la même chose à toutes les personnes qui entrent dans l'hôpital ? Dans ce cas si une personne entre, le responsable saura où est ce qu'elle va, vers quel médecin ?

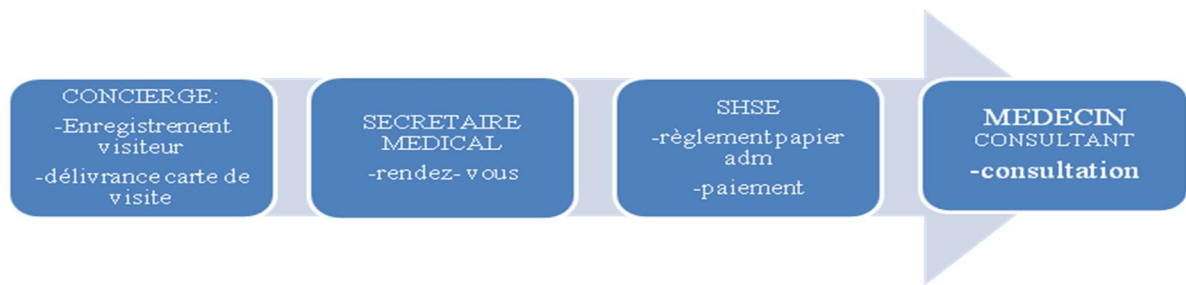
Pour cela il faudra prendre sa carte d'identité nationale pour l'enregistrement. Là, le responsable saura combien de personne circule dans l'hôpital et il pourra déjà scinder le nombre de clients et visiteurs. Après le rapprochement auprès du secrétaire du médecin se fera et il se verra si la personne qui a dit aller chez un certain médecin est vraiment passé ou s'il s'agit d'un vrai client ou pas. Ensuite un rapprochement auprès des bureaux des entrées est très important. Le bureau des entrées possède quatre caisses à savoir la caisse de major de garde, la caisse soins externes, la caisse hospitalisation et la caisse scanner. En faisant ce contrôle, on ne peut pas dire que le résultat est fiable mais ce processus réduit l'anomalie sur le circuit financier surtout pour les payants.

Une remarque est tirée de l'hospitalisation, le patient est libre de choisir dans quelle catégorie il va être hospitalisé ? S'il a la possibilité, la première catégorie est le mieux parce qu'il est le seul occupant de la chambre. Dans la deuxième catégorie, deux patients occupent la chambre et dans la troisième catégorie trois à quatre patients. A un certain moment un patient est pris en charge dans la deuxième catégorie alors qu'il préfère la première catégorie,

dans ce cas- là, il paie la différence au bureau des entrées et peut prendre la première catégorie. Ce partage de chambre cause des problèmes parfois car dans la fiche d'hospitalisation, la personne est classifiée dans la deuxième catégorie mais en réalité elle est en première catégorie et la différence sera un accord entre le patient et le responsable du service. Le contrôleur devrait être vigilant puisque là, la situation est délicate. Il faut donc tirer toutes les listes des hospitalisés auprès de la cession et faire un contrôle dans les services. On sait que tous les services cliniques délivrent une situation journalière auprès de la cession et cela facilite le contrôle et la confrontation.

A propos des fausses prises en charge et enregistrement auprès du bureau des entrées, la solution est de porter obligatoirement un livret de famille à chaque consultation ou hospitalisation. Les responsables aux accueils devront vérifier l'exactitude des renseignements du patient avant d'enregistrer quoi que ce soit. Ainsi, il y a des cas exceptionnels, à l'hôpital la priorité c'est de sauver la vie des gens, s'il y a urgence alors que la personne n'a pas les moyens, le médecin doit exécuter les premiers soins et c'est obligatoire. Après le malade peut se rendre dans un autre hôpital qui le convient. Si le patient en état d'urgence est pris en charge alors que les papiers ne sont pas encore disponibles avec lui, le traitement est effectué mais sa famille règle ensuite les documents nécessaires. Pourtant, c'est dans ces cas-là que la faille apparaît, parfois quand la consultation et le traitement sont terminés, les patients oublient de régler leurs papiers, et là le contrôle joue un rôle important en découvrant le patient et l'oblige à payer ou à régler la prise en charge. Une nouvelle procédure pour les cas urgents est proposable, retirer la carte d'identité du patient et lui donner un délai ne dépassant pas les 48 h pour régler son papier sinon rapporter l'affaire en justice. Le contrôleur doit suivre de plus près la régularisation et le plus vite possible. Le mot contrôle se répète plusieurs fois. En effet, l'audit interne ou le contrôle du contrôle interne est nécessaire.

Nous avons constaté tout de même que les malades font va et vient ; une solution est proposée pour l'éviter. Un logiciel approprié pour les ministères de finances, les ministères employeurs et CENHOSOA peut être envisagé. Un logiciel permettra de connaître si le patient est vraiment pris en charge. Ainsi tous les règlements peuvent se faire par envoi électronique. Ce système est plus pratique pour CENHOSOA et évite des problèmes pour les patients. Pourtant, voici une nouvelle proposition d'accès au CENHOSOA.

**Figure 8 : Proposition d'une nouvelle procédure d'accès au CENHOSOA**

Source : Auteur

## **Section II – Amélioration de recouvrement de prise en charge**

- Accélération de traitement du TP : le personnel qui travaille dans l'élaboration du TP ne suffit pas, il faudra les renforcer en faisant des recrutements ou en utilisant des matériaux adaptés à leur travail. Concernant le recrutement, il est difficile pour le cas de CENHOSOA, mais la recommandation sur la compression des charges fixes l'expliquera plus tard. L'utilisation de la technologie est obligatoire de notre jour, CENHOSOA devrait suivre le dernier cri de la technologie pour pouvoir continuer à survivre à noter les imprimantes de haute qualité pour échapper à la réparation fréquente pour que le travail soit fini à temps. Donc un achat de matériaux de qualité est recommandé pour la réalisation du travail.
- Pour améliorer le recouvrement, un bilan mensuel de recouvrement doit être établi. Ce bilan doit être fiable et facile à concrétiser. Nous avons vu dans le cas de CENHOSOA que si une relance est élaborée, la situation de la comptabilité ne correspond pas à celle des clients ; des paiements déjà effectués par les clients ne sont pas enregistrés dans la comptabilité ou des clients qui n'existent plus se trouvent toujours dans l'écriture comptable donc si le bilan mensuel est établi, on peut suivre tous les mouvements et avoir une situation tangible. En fait, l'apurement de la comptabilité est sous la responsabilité des dirigeants.
- Mise en place d'une stratégie de recouvrement des créances clients dans le but de réduire les risques d'insolvabilité, qui causera des pertes à l'entreprise.

## **Section III – Compression des charges fixes**

Dans l'analyse du CENHOSOA, nous avons constaté une très lourde masse salariale qui réduit considérablement le bénéfice. La compression des charges est donc proposable, nous avons vu dans le cadrage pratique que le personnel du CENHOSOA est composé des détachés qui constituent des personnels militaires ou civils venant du Ministère des forces armées. Ils sont rémunérés par le Ministère et CENHOSOA leur accorde des indemnités

correspondant à leurs fonctions. La première solution est donc de favoriser le détachement pour que CENHOSOA dispose de plus de personnels. D'où il faut recruter des détachés pour renforcer les personnels. En outre, une autre solution aussi est proposable si le MFA accepte de prendre en main la rémunération des personnels jusqu'à l'expiration de leur dette, c'est-à-dire d'accepter de payer au moins 300 000 000 d'ariary par mois de leur créance pour combler les salaires du personnel du CENHOSOA. Ceci sera un allègement pour le MFA parce qu'après environ 3 ans de paiement il liquidera son arriérée de 8 milliard d'ariary. Comme troisième solution, le MFA pourrait prendre tous les personnels du CENHOSOA comme étant leurs propres personnels et évidemment il reste à payer pour CENHOSOA les indemnités. Si le MFA accorde cette dernière solution, les charges de personnels seront diminuées de 3 134 704 956.75 c'est-à-dire les salaires du personnel accompagnés des cotisations à la CNAPS et CPR – CRCM donc les charges fixes ne seraient qu'environ de 2 milliard d'ariary. Si on projette cette solution, l'analyse de risque sera comme suit :

**Tableau 9 : Tableau d'analyse de risque après proposition (en Ariary)**

Chiffre d'affaires	8,723,756,846.23
Charges Variables	1,963,938,884.10
MSCV	6,759,817,962.13
Taux MSCV	0.77
Charges Fixes	2,000,000,000.00
Seuil de rentabilité d'exploitation	2,581,062,654.38
Variation du CA par rapport SR en jours	106.51 jours
Charges financières	-
Seuil de rentabilité financières	2,000,000,000.00

Source : Auteur

En voyant ce tableau, le SR est largement inférieur au CA, l'établissement commence à réaliser des bénéfices après 3 mois et demi d'exploitation, on peut espérer un bilan prometteur.

La révision des indemnités, les repas du personnel et leurs frais médicaux aussi serait une autre solution. Il s'agit d'une décision stratégique, c'est la direction qui prend en main cette proposition. Voyons les frais médicaux pour les personnels hospitalisés, CENHOSOA a une dette envers la Pharmacie payante d'Ariary 891.173.194,00 ; si les personnels sont obligés de payer leur hospitalisation puis faire des remboursements après et comme l'état a fait avec ses personnels, Il est sûr que ce montant diminuera et que les personnels ne profiteront plus de leur faveur.

#### **Section IV – Amélioration de la Gestion des stocks et Achat**

Gérer les stocks et achat est très important pour une entreprise, surtout pour CENHOSOA qui connaît déjà une faille sur ces deux activités. Nous allons voir ce qu'on peut proposer pour l'établissement :

- Bien gérer les stocks : l'acquisition et l'entreposage des stocks nécessitent beaucoup d'argent ; c'est pourquoi une bonne gestion des stocks est essentielle à la croissance d'une entreprise. Le fait d'avoir du stock peut avoir un impact positif ou négatif sur l'activité de l'entreprise, en fonction de la façon de les gérer. Voici quelques techniques qui aident à mieux gérer les stocks de CENHOSOA :
  - Premier entré, premier sorti (PEPS) : c'est la méthode la plus pratique pour éviter la péremption ou la détérioration des produits stockés.
  - La Gestion des relations client-fournisseur : pour avoir une livraison rapide, pour résoudre les problèmes pouvant survenir.
  - La Planification d'urgence en cas de problèmes.
  - Les Contrôles fréquents pour s'assurer que le stock théorique correspond bien au stock réel (inventaire physique, contrôle ponctuel, inventaire tournant)
  - Les Projections précises c'est-à-dire une prévision précise de la demande.

En outre l'installation de logiciel répondant au besoin de la division stock est recommandée ; l'hôpital a déjà essayé de le faire mais ce n'est pas encore praticable donc il faut sensibiliser les dirigeants pour que cela devienne fonctionnel.

- Concernant les achats directs, une analyse a été faite sur le compte 6068 « achats non stockés » ; pour éviter le gaspillage et pour que tout le monde ne profite pas trop de la situation, une division étude est recommandée pour que le contrôle de prix soit fait avant l'achat dont les Compétences requises dans cette division sera d'avoir une très bonne connaissance :
  - De l'ensemble de la fonction achats
  - De la chaîne logistique et des outils informatiques spécifiques liés à sa gestion : « SCM (Supply Chain Management) ou GCL (Gestion de la Chaîne Logistique) en français ».
  - Du portefeuille produit de l'entreprise et du panel fournisseurs.
  - Des règles et normes en matière de transports et des contraintes juridiques liées par exemple au passage de frontières.

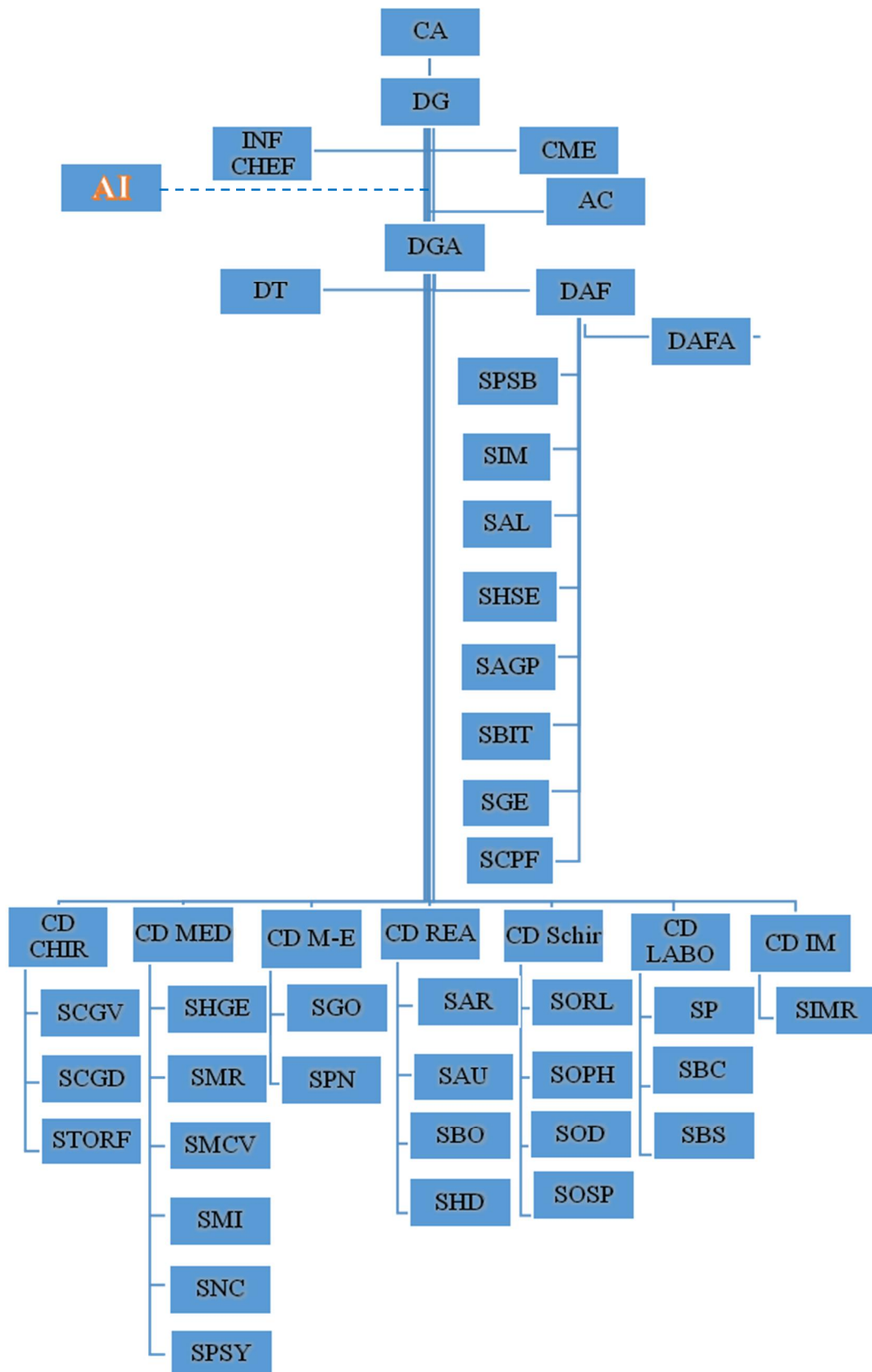
- Des normes en matière de qualité fournisseurs – type AQF (Assurance Qualité Fournisseurs) et IQF (Indicateurs Qualité Fournisseurs)

L'achat du CENHOSOA devrait être contrôlé pour éviter la gabegie, il faut arranger les personnels dans la division achat pour qu'il y ait un responsable d'étude avant d'effectuer l'achat.

## **Section V – Participation et prise de décision des dirigeants**

- Il y a là donc un point à améliorer concernant la mode de prise de décision ou au niveau de la gouvernance parce qu'il y a un problème de Trésorerie qui est du domaine des cadres supérieurs, notamment ceux de la direction ou département financier. Il faut investir les liquidités de trésorerie et la CAF afin de procurer à l'entreprise des avantages économiques. Ici, L'entreprise dispose de presque 200 Millions d'ariary en liquidité, donc nous en concluons qu'il y a une mauvaise gestion; il faut optimiser cette ressource en lui faisant rapporter des gains supplémentaires à l'entreprise.
- Dans le cas de créances gonflés, l'information comptable est inappropriée et ne reflète pas la réalité donc l'apurement de la comptabilité non fiable devrait être exposé au CA. Pour l'amélioration de recouvrement, nous avons vu que cet apurement est nécessaire alors qu'il s'agit d'une décision stratégique donc c'est sous la responsabilité des dirigeants. La comptabilité doit refléter la réalité donc il faut l'aménager, c'est-à-dire en éliminant les clients qui n'existent plus.
- Alléger la procédure sur les cas urgents, ou créer une nouvelle procédure de marché public spécial pour les hôpitaux si possibles.
- Pour CENHOSOA, nous pouvons dire que ses personnels sont très actifs, pourtant les dirigeants les affaiblis en refusant le reclassement et l'intégration et ça fait depuis 2016. Cela entraîne une démotivation pour les personnels. Tous ceux qui ont fait des études sont déçus et pour cela, ils essayent de trouver mieux en dehors de CENHOSOA. D'autres travaillent en même temps dans des cliniques et à l'établissement, d'où le travail au CENHOSOA n'est plus qu'un passe-temps et cela infecte le développement de l'établissement. Une grande révision sur les postes budgétaires est nécessaire pour l'établissement et c'est encore une décision stratégique.
- Au début, il a été souligné que l'hôpital ne disposait pas d'organigramme depuis 4 ans, nous proposons le modèle ci-après :

Figure 9 : Proposition d'organigramme pour CENHOSOA



Source : Auteur

Cette proposition est conçue par l'ancien organigramme de CENHOSOA fusionnée avec celle d'un EPIC doté d'un Agent comptable. Le service Audit interne se met en hiérarchie d'état-major avec la Direction Générale. La Direction administrative sous la responsabilité du DAF sont composés de huit (8) services à savoir :

**SPSB** : SERVICE PROGRAMMATION ET SUIVI BUDGETAIRE

**SIM** : SERVICE INFRASTRUCTURE ET MAINTENANCE

**SAL** : SERVICE APPROVISIONNEMENT ET LOGISTIQUE

**SHSE** : SERVICE HOSPITALISATION ET SOINS EXTERNE

**SAGP** : SERVICE ADMINISTRATION ET GESTION PERSONNEL

**SBIT** : SERVICE BIOMEDICAL-INFORMATIQUE ET TELEPHONE

**SGE** : SERVICE GENERAL ET ENTRETIEN

**SCPF** : SERVICE CONSULTATION DU PERSONNEL ET FAMILLE

Ainsi la Direction technique sera divisée en sept(7) Chefs de Départements (CD) qui sont :

- Chef de Département Chirurgie (CD CHIR) composé de trois(3) services : SCGV (Service Chirurgie Générale et Vasculaire) ; SCGD (Service Chirurgie Générale et Digestive) et STORF (: Service Traumatologie, Orthopédie et Rééducation Fonctionnelle)
- Chef de Département Médecine (CD MED) avec ses cinq (5) services : SHGE (Service Hépato-Gastro-entérologie) ; SMR (Service Maladies Respiratoires) ; SMCV (Service Maladies Cardio-vasculaires) ; SMI (Service Médecine Interne) ; SNC (Service Neurochirurgie) et SPSY (Service Psychiatrie)
- Chef de Département Mère- Enfant (CD ME) composé de SGO (Service Gynécologie et Obstétrique) et SPN (Service Pédiatrie et Néonatalogie).
- Chef de Département Réanimation : SAR (Service Anesthésie et Réanimation) ; SAU (Service Accueil des Urgences) ; SBO (Service Bloc Opératoire) et SHD (Service Hémodialyse).
- Chef de Département Spécialités Chirurgicales (CD Schir) : SORL-CCMF (Service Oto-rhino-laryngologie et Chirurgie Cervico-Maxillo-faciale); SOPH (Service Ophtalmologie) ; SOD (Service Odontologie) ; SOSP (Service d'Oncologie et de Soins Palliatifs)

- Chef de Département Laboratoires et Pharmacie (CD LABO) : SP (Service Pharmaceutique ; SBC (Service des Biologie Clinique); SBS (Service Banque de Sang)
- Chef de Département Imagerie Médicale (CD IM) qui constitue le SIMR (Service Imagerie Médicale et Radiodiagnostic).

## **Section VI – La motivation des personnels**

Les personnels du CENHOSOA ont besoin d'être motivés.

D'une part pour les médecins : pour éviter la consultation en cachette, une prime de faveur par rapport au nombre de malades reçus pourrait les rendre actifs, pourquoi ne pas les encourager en leur octroyant un bonus par rapport au nombre de malades qu'ils ont reçu. Cet encouragement leur permet d'améliorer leur travail, de s'épanouir, et cela apportera un avantage pour l'établissement.

D'autre part pour les autres personnels, on peut concourir à une sorte de faveur pour les employés assidus, la sélection se fait au niveau de chaque service pour que les personnels soient motivés. D'autres moyens aussi permettent d'y parvenir pour que les personnels puissent pleinement assurer leurs rôles tels que la communication, la confiance, la responsabilisation, la mise en place d'une relation sociale harmonieuse et motiver l'équipe en période de crise.

La communication : toutes les stratégies de motivation se basent sur la communication. Entre collaborateurs de même statut, cette communication se passe facilement. Ce qui n'est pas le cas pour le dirigeant ou le manager et ses subordonnées. Le chef de service doit savoir communiquer avec ses employés pour que ceux-ci puissent s'impliquer à fond dans un projet, que ce soit dans le cadre de son établissement que de sa mise en œuvre ou de son suivi.

La confiance : le succès de l'entreprise repose sur l'existence d'une relation saine non seulement entre collaborateurs, mais surtout entre le dirigeant et ses subordonnées. Pour instaurer une telle relation, ils doivent se faire confiance. Des experts en psychologie recommandent aux managers d'accorder leur confiance à leurs subordonnés de sorte que ceux-ci puissent profiter d'une vie professionnelle épanouie, et ainsi cultiver un degré de motivation élevé, afin de générer des conséquences positives sur la vie de l'entreprise.

La responsabilisation : en principe, un employé intègre à qui le manager a accordé sa confiance se sent systématiquement responsable. Ainsi, incité et encouragé, il sera plus enclin à fournir plus d'efforts et à travailler avec efficacité et fiabilité. De son côté, le manager doit créer des tâches permettant à ses collaborateurs de se sentir utiles et indispensables dans le développement de l'entreprise. La forte implication d'un salarié dans la réalisation d'un projet quelconque constitue une garantie non seulement pour lui, mais surtout pour le manager.

La mise en place d'une relation sociale harmonieuse : Il n'y a rien de plus motivant que de travailler au sein d'une entreprise dotée d'un environnement sain et harmonieux. La motivation des collaborateurs réside sur l'excitation intellectuelle. L'adoption d'une attitude positive, dynamique et très sociable s'avère indispensable pour le manager, et il doit savoir les transmettre à ses collaborateurs. Aussi, la transmission de ces impulsions ne suffit pas, il faut qu'il manifeste une reconnaissance par rapport aux efforts fournis par ses subordonnés en leur octroyant des journées de repos ou en organisant des repas ou des soirées entre collègues.

Auparavant, CENHOSOA dispose du « Firaisankinan'ny mpiasa eto amin'ny CENHOSOA » comme activité sociale mais depuis 2015, les dirigeants l'ont annulé. Donc chaque service tente de sauver leur propre cohésion et cela devient une séparation des personnels de l'hôpital. On peut le reconstituer pour avoir une relation sociale harmonieuse.

Motiver son équipe en période de crise : les stratégies à adopter en période normale diffèrent de celles que le manager doit mettre en place en temps de crise. Quand l'entreprise traverse des difficultés, les salariés ont besoin de faire l'objet de remobilisation. Le manager doit établir de nouveaux programmes permettant de concilier les intérêts de la société et ceux de ses collaborateurs. Les difficultés de l'entreprise affectent directement le personnel. Dans ce contexte, le manager doit disposer d'un sens de partage de sorte à ce que ses collaborateurs puissent comprendre la réalité au sein de l'entreprise. Aussi, il doit leur expliquer clairement ce que l'entreprise attend d'eux. Le soutien du manager s'avère indispensable pour encourager les collaborateurs à continuer à assurer leur rôle et à respecter leur engagement. À la fin, le suivi de l'évolution de la situation demeure incontournable.

Selon Maslow, les motivations d'une personne résultent de l'insatisfaction de certains de ses besoins. Les travaux de Maslow (1954) permettent de classer les besoins humains par ordre d'importance en 5 niveaux à savoir : le besoin physiologique, le besoin de sécurité, le besoin d'appartenance, le besoin d'estime et le besoin de s'accomplir. Ce classement correspond à l'ordre dans lequel ils apparaissent à l'individu ; la satisfaction des besoins d'un

niveau engendrant les besoins du niveau suivant. Cette motivation est proposable pour CENHOSOA

**Figure 10 : La pyramide des besoins de Maslow**



Source : Auteur

### **Conclusion partielle du chapitre VI**

Pendant ce chapitre nous avons cité beaucoup de contrôles à savoir : contrôle sur le processus de circuit d'adhésion à l'établissement pour pouvoir contrôler les nombres des patients réels et de ce qui est comptabilisé, contrôle des prises en charges et accélération sur le traitement du TP, contrôle sur l'approvisionnement et gestion des stocks, contrôle sur la gestion financière, contrôle sur le gaspillage venant des personnels. Tous ces contrôles nous poussent à proposer d'implanter la fonction audit interne au sein du CENHOSOA. Voyons cette implantation dans le chapitre suivant.

## **CHAPITRE VII – IMPLANTATION DE LA FONCTION D'AUDIT INTERNE**

L'auditeur interne, contrairement à l'auditeur externe, est employé au sein d'une entreprise. Il procède à l'analyse du fonctionnement des diverses activités et des services de sa société. Son objectif est d'améliorer le fonctionnement et l'efficacité, en assurant une action d'assistance et de conseil à la gestion auprès de la direction. L'Auditeur Interne est comme le médecin de l'entreprise. Il est chargé de faire le diagnostic des différents services de l'entreprise (commercial, comptable, fiscal, informatique). Il aide l'entreprise à atteindre ses objectifs ce qui ne l'empêche pas de se déplacer fréquemment pour auditer les différents sites

de la société à savoir les usines, succursales, boutiques, etc. L'implantation de cette fonction au sein du CENHOSOA se présente comme suit :

## **Section I -Plan de mise en œuvre de l'Audit Interne**

Dans cette section, on va parler de la place de l'Audit Interne dans un organigramme puis la généralité de la fonction et enfin la compétence et le niveau requis pour les personnels qui vont travailler dans ce cabinet.

### **1.1 – Place au niveau de l'organigramme**

Les entreprises de taille significative ont souvent cherché à renforcer leur propre dispositif de contrôle en créant en leur sein un service d'audit interne. Celui-ci est rattaché à la direction générale afin de conserver son indépendance par rapport aux autres services dont son rôle est de définir, de diffuser et de veiller à l'application correcte des procédures de contrôle interne au sein de l'entreprise. L'auditeur interne est un cadre faisant partie du personnel de l'entreprise, par opposition à l'auditeur externe (légal ou contractuel) qui est mandaté par les organes, mais indépendant et non salarié de l'entreprise. Donc pour CENHOSOA la fonction « audit interne » est un organisme d'état- major qui est rattaché directement à la direction générale. Et comme ce qui vient d'être dit c'est une fonction indépendante pour pouvoir réaliser son rôle afin d'améliorer le contrôle de son activité et de proposer des recommandations. (Voir la figure 9 pour son emplacement dans l'organigramme de CENHOSOA).

### **1.2 – La Fonction**

Le métier d'auditeur interne est également connu sous le nom d'auditeur-inspecteur. Un auditeur est une personne qui réalise la mission d'audit et cela se fait en équipe. Il a pour objectif de comprendre le niveau de maîtrise des risques de certain processus (par exemple la gestion des ressources humaines, la comptabilité, la gestion de contrat d'assurance etc.) et de donner des conseils pour l'amélioration de l'efficacité de l'entreprise et la conformité avec la réglementation.

L'auditeur interne travaille au sein d'une entreprise. Il est chargé d'en examiner l'ensemble du fonctionnement afin de détecter les défauts et les risques qui peuvent nuire à ses résultats. Il doit donc observer et analyser les pratiques de tous les services : de la comptabilité jusqu'aux sites de production en passant par le service informatique. Pour recueillir les données, il utilise différents outils : entretiens et rencontres avec les personnels, tests, observations... dont il analyse ensuite les résultats. A la suite de quoi il envisage les

changements nécessaires pour éviter les dysfonctionnements. Il effectue ses recommandations dans un rapport d'audit qu'il transmet à la direction générale de l'entreprise. Il veille à la mise en œuvre de ses propositions dans les différents services et apporte des éléments correctifs. Le métier d'auditeur interne est à la fois un travail de bureau et un travail de terrain favorisant les contacts humains.

L'auditeur interne a pour fonction de veiller à l'efficacité et à la fiabilité des procédures et organisations de l'entreprise. A l'affût de tous risques susceptibles d'engendrer des dysfonctionnements au sein de l'entreprise, l'auditeur détecte les anomalies et faiblesses dans les méthodes de travail, en tenant compte des éléments propres à l'entreprise (activité, secteur, historique du personnel, ...). Lorsque des anomalies sont détectées, il analyse les causes de celles-ci et préconise les actions à mettre en place pour une meilleure gestion des risques et les nouveaux tests à opérer :

- Préparer la mission d'audit définie par la structure concernée : programme, informations, calendrier,
- Collecter les informations nécessaires à la mission, interviewer les principaux acteurs, décrire les processus et en identifier les zones de risques
- Rédiger des rapports d'audit faisant état des risques identifiés et résultats obtenus s'appuyant sur des tests et sondages après audit complet des processus
- Formuler des recommandations.

L'auditeur interne est un maillon essentiel dans la gestion rigoureuse de son entreprise : il veille au strict respect des procédures et repère des faiblesses dans les méthodes de travail. Il permet ainsi à l'entreprise d'atteindre ses objectifs par un contrôle continu ou ponctuel, mais poussé, des risques qu'elle peut encourir. Travaillant à partir des données écrites et d'entretiens avec le personnel, il peut intervenir dans tous les domaines. En fin de mission, il rédige un rapport dans lequel il émet ses recommandations destinées à la hiérarchie à laquelle il est rattaché. Par exemple, il va rédiger des procédures, ou créer les outils de contrôle. L'audit financier et organisationnel entre aussi dans ses missions : il analyse les structures financières et les schémas d'organisation de l'entreprise pour identifier et évaluer les risques financiers comptables et organisationnels. Dans ce contexte il évaluera l'efficacité du contrôle interne nécessaire à l'établissement des comptes en accord avec les obligations légales et les exigences des actionnaires. L'auditeur interne peut également avoir une mission d'accompagnement. Il étudie la fiabilité des logiciels utilisés au sein de son entreprise. Il procède à la relecture des contrats passés avec des tiers et en évalue les termes financiers. Il a

aussi en charge l'animation des séances de formation du personnel à l'usage de nouveaux outils de gestion, assure le transfert de compétence. Pour mener à bien ses missions, l'auditeur interne doit avoir de bonnes capacités d'analyse, un esprit de synthèse, idéalement une formation en contrôle de gestion, sens du dialogue imposé par les contacts avec les autres services.

### **1.3 – Niveau du personnel**

Quelles sont les qualités et compétences nécessaires pour être embauché en tant qu'auditeur interne ?

L'auditeur interne doit avoir beaucoup de sens critique allié à d'excellentes capacités d'observation, d'analyse et de synthèse. Ses qualités de bons relationnels se fondent sur son écoute, son sens du dialogue et son aptitude à communiquer diplomatiquement. Rigoureux et intègre, il fait preuve d'impartialité et respecte les règles éthiques et déontologiques du métier. Sa polyvalence et ses capacités d'adaptation lui permettent de mener à bien ses missions auprès de tous ses interlocuteurs. La maîtrise de l'anglais et une grande aisance rédactionnelle sont indispensables.

#### **1.3.1 - Les compétences requises**

Voici quelques compétences les plus recherchées par les responsables de l'audit interne :

- Compétences personnelles :
  - Capacité d'analyse, esprit critique
  - Communication
  - L'auditeur interne doit être : Motivé, bon relationnel, Vigilant, Intègre, Polyvalent, Pragmatique, Précis, Honnête, Autonome, Tenace et adaptable, Curieux, Rigoureux.
- Compétences techniques :
  - Comptabilité
  - Évaluation de l'efficacité de la gestion des risques
  - Système d'information (connaissances générales)
  - Connaissances spécifiques au secteur d'activité
  - Extraction et analyse de données

#### **1.3.2 – Etudes et formations**

Quelle formation et comment devenir auditeur interne ?

Le niveau d'études pour exercer le métier d'auditeur interne est, au minimum, de cinq années après le bac. Les écoles de commerce proposent, pour la plupart, une formation avec une dernière année spécialisée en audit et conseil ou en contrôle de gestion et audit. A l'université, il est possible de préparer le master Comptabilité, Contrôle, Audit et le master Audit et Contrôle de gestion. Les écoles d'ingénieurs dispensent également des formations requises. Le niveau de formation est de Bac + 5, donc le diplôme requis sera :

- Diplômes des Grandes écoles de commerce, option gestion et finance
- Diplôme des Écoles d'ingénieur
- Master pro économie, droit, gestion et finance, contrôle de gestion
- Master pro management, spécialité comptabilité

Par son assistance au manager, l'auditeur interne combine le rôle d'auditeur et de consultant.

### **1.3.3 – Caractéristiques du personnel**

Les compétences requises sont les suivantes :

- Maîtrise des techniques de management de projet
- Maîtriser des logiciels de comptabilité
- Maîtriser des outils informatiques
- Maîtriser du pack office
- Connaissances en finance
- Connaissance des normes de comptabilité de son environnement
- Connaissances juridiques
- Capacités rédactionnelles

Dans ce cas un auditeur doit avoir une compétence multi différentielle, en plus il doit acquérir les qualités suivant :

- ✓ Etre organisé et rigoureux : avec sa multitude de dossiers à régler, parfois simultanément. Un auditeur travaille souvent avec des deadlines serrés, liés à la publication annuelle des comptes certifiés. Il n'a pas le choix, il doit tenir les délais.
- ✓ Faire preuve de flexibilité : pour pouvoir passer d'une problématique à une autre.
- ✓ Etre investi à 100% : un auditeur travaille énormément ainsi son travail est intensif toute l'année.

- ✓ Avoir de bonnes capacités d'adaptation. Un auditeur ne passe pas tout son temps vissé à son écran d'ordinateur. Il doit être indépendant, il est important qu'il sache travailler en équipe. La dimension humaine est donc une composante non négligeable de sa mission, que ce soit en interne ou en externe.
- ✓ Posséder de solides bases comptables. La formation théorique à l'école et la réalité du terrain sont compatibles. Mais, au final, l'expérience et les formations en interne peuvent aider à maîtriser les processus et se familiariser avec cette compétence fondamentale.

Auparavant, le rôle de l'auditeur interne consiste à vérifier l'exactitude des informations, organisationnelles ou financières, fournies aux dirigeants de l'entreprise. Grâce à l'audit, ils pourront définir de nouveaux objectifs ou adopter de nouvelles méthodes de travail. Ainsi, la responsabilité de l'auditeur interne est traditionnellement limitée au contrôle et à la réglementation. Pourtant, ces dernières années, cette responsabilité a évolué afin de répondre aux nouveaux besoins des entreprises. Ces dernières attendent que l'auditeur apporte une valeur ajoutée à sa mission en proposant des conseils, en anticipant les risques et en comprenant les enjeux stratégiques qui s'imposent à elles.

Les entreprises attendent de leur auditeur interne des compétences techniques solides : le respect des normes professionnelles de l'audit interne ; le management de projet ; la connaissance des risques de l'entreprise ; l'analyse et synthèse des informations relatives à l'entreprise (comptabilité, ressources humaines...) ; la maîtrise des outils informatiques.

Ces compétences techniques de l'auditeur interne doivent être associées à des traits de personnalité qui lui permettront d'être performant dans ses missions : le sens de l'écoute et l'aisance relationnelle pour travailler en équipe ; la capacité d'adaptation et goût pour les déplacements ; la discrétion et l'impartialité par rapport aux documents et informations récoltées ; la rigueur et l'esprit de synthèse ; l'esprit d'initiative pour améliorer les procès existants et enfin la bonne gestion du stress.

#### **1.3.4 – Prestation salariale**

Jusqu'à aujourd'hui, le salaire d'un auditeur interne n'est pas encore précis, il dépend de chaque cabinet ou entreprise qui en a besoin. Pourtant une fourchette dans ce domaine peut être proposée :

- Chef de service : entre 1 200 000 Ariary et 1 800 000 Ariary

- Auditeur Senior : entre 1 000 000 Ariary et 1 200 000 Ariary
- Auditeur Junior : entre 800 000 Ariary et 1 000 000 Ariary.

Au sein du CEHOSOA, l'équipe qui va travailler au service audit interne peut être composée de 5 personnes dont un chef de service, un secrétaire, un planton et deux consultants. Une solution de recrutement est déjà proposée auparavant c'est-à-dire recruter des détachés auprès du ministère de la défense nationale et espérer que cela ne pose pas problème. Pour synthétiser ce que nous avons vu ci-dessus, voici un tableau récapitulatif proposant les attributions des membres de personnel dans ce nouveau service :

**Tableau 10 : Tableau des attributions des membres du service de l'audit**

Fonction	Attribution	Profil	Expérience
Chef de Service	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Assurer le fonctionnement du service de l'Audit Interne ;</li> <li>- Assurer la représentation du service auprès des autres instances ;</li> <li>- Etre garant de toutes les activités d'audit réalisé par son service ;</li> <li>- Assurer les relations avec les entités externes (auditeurs externes) ;</li> <li>- Superviser les activités des auditeurs séniors et juniors.</li> </ul>	BAC + 5  En Économie, droit, gestion et finance, contrôle de gestion	5ans  d'expérience dans le domaine d'audit et de manager.
Auditeur senior	Sous la supervision et la responsabilité du chef de service : <ul style="list-style-type: none"> <li>- Réaliser toutes les activités d'audit de l'établissement ;</li> <li>- Assurer l'interlocuteur avec les auditeurs externes ;</li> <li>- Superviser les activités des auditeurs juniors.</li> </ul>	BAC + 4  En Économie, Droit, Gestion et Finance, Contrôle de Gestion	3ans  d'expérience dans le domaine d'audit
Auditeur junior	Sous la supervision et la responsabilité du chef de service et de l'auditeur senior, réaliser toutes les activités demandées et inscrites dans le cadre de la réalisation des travaux d'audit.	BAC + 4  En Économie, Droit, Gestion et Finance, Contrôle de Gestion	2ans  d'expérience dans le domaine d'audit
Secrétaire Administratif	Gérer les appels téléphoniques, rédiger les correspondances internes et externes, assurer la circulation des informations, encadrer les tâches de planton	BAC + 2 en administration	2ans  d'expérience au moins dans le domaine de secrétaire
Planton	Surveille la propreté de local	BEPC	

Source : Auteur

## **Section II –Les avantages perçus pour la mise en œuvre de l’Audit Interne**

L’audit est la meilleure ou la pire des choses selon la manière dont il est mis en œuvre : pratiqué comme une inspection tatillonne du bon respect des procédures, il terrorise et a peu de plus-value ; utilisé pour détecter les défauts de l’organisation et les résoudre, il est généralement apprécié et peut être très utile.

Cet outil de management offre en fait la voie à de nombreuses applications :

- Un meilleur travail en équipe entre les services et les sites ;
- Un examen périodique des problèmes de terrain ;
- Une résolution des problèmes d’organisation de fond ;
- Une adaptation permanente des règles et règlements ;
- Un retour périodique des managers aux réalités quotidiennes du travail ;
- L’assainissement des approvisionnements en permettant de sélectionner de véritables fournisseurs partenaires avec lesquels l’entreprise pourra ensuite travailler en confiance.

L’audit interne concerne toutes les activités de l’entreprise (organisation, finance, Ressources Humaines, réalisation du produit, ...). Quel que soit le référentiel d’audit, il permet de répondre à 5 objectifs :

- ❖ Vérifier la conformité aux exigences du(es) référentiel(s) de l’entreprise (normes, textes réglementaires, cahiers des charges, spécifications clients, ...).
- ❖ Vérifier que les dispositions organisationnelles (processus) et opérationnelles (procédures, instructions, etc....) sont établies, connues, comprises et appliquées.
- ❖ Vérifier l’efficacité du domaine audité, c’est-à-dire son aptitude à atteindre les objectifs.
- ❖ Identifier des pistes d’amélioration et des recommandations pour conduire l’entreprise vers le progrès.
- ❖ Conforter les bonnes pratiques observées pour encourager les équipes et capitaliser ces pratiques dans l’entreprise.

Lors de la programmation des audits, le commanditaire (souvent la direction) doit clairement exposer, aux équipes d’audit, le périmètre ainsi que les objectifs des audits. En effet, au-delà de ces 5 objectifs généraux, il est possible de définir des objectifs de vérification de l’efficience, de la rentabilité, des bonnes pratiques sociales et sociétales, du respect de

l'environnement, etc....Pour atteindre ces objectifs, quelques règles de base doivent être observées durant l'audit :

- ✓ Adopter une attitude objective, sans extrapolation personnelle. Éviter d'être influencé par ses propres origines techniques.
- ✓ Rester naturel et attentif (l'audit selon le PDCA y contribue grandement).
- ✓ Questionner exhaustivement (utiliser le QQQQCCP peut se révéler utile). Discerner les faits exceptionnels et habituels.
- ✓ Observer le fonctionnement de l'entité auditée. Réfléchir en termes de résultats et non de moyens.
- ✓ Écouter l'interlocuteur, ne pas le devancer. Bien observer l'interlocuteur (ton, émotion, gestes). Distinguer les faits des opinions.

Pour finir l'audit se veut être une pratique basée sur l'approche risque. Il convient de toujours identifier le risque potentiel ou avéré qu'une situation observée pourrait induire sur les résultats de l'entité ou sa performance. Ceci permet de prioriser l'amélioration. Les audits qualité internes ont pour but de détecter les dysfonctionnements et de proposer les pistes nécessaires pour les résoudre, après étude de tous les tenants et aboutissants et ceci en concertation avec toutes les parties concernées.

L'audit qualité interne comporte trois dimensions :

- Une dimension informative ;
- Une dimension d'amélioration ;
- Une dimension de contrôle.

Particulièrement pour CENHOSOA, si l'implantation de l'audit interne sera réussie, il y a une forte chance d'amélioration de gestion de l'établissement et la gabegie au niveau de chaque service diminuera, les personnels motivés vont augmenter leurs efforts et cela pourra engendrer l'augmentation des recettes.

Voici une prévision de résultat pour CENHOSOA si la fonction audit interne sera implantée :

**Tableau 11: Tableau comparatif de compte de résultat 2017 et prévision après implantation de l'audit interne**

RUBRIQUE	EXERCICE 2017	RESULTAT ENVISAGE
Chiffre d'affaires	7 291 371 880,00	7 639 423 146,50
Production stockée		
Production immobilisée		
<b>I- PRODUCTION DEL'EXERCICE</b>	<b>7 291 371 880,00</b>	<b>7 639 423 146,50</b>
Achats consommés	1 590 921 209,52	1 575 011 997,42
Services extérieurs et autres consommations	335 376 634,06	335 376 634,06
<b>II- CONSOMMATION DEL'EXERCICE</b>	<b>1 926 297 843,58</b>	<b>1 910 388 631,48</b>
<b>III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION</b>	<b>5 365 074 036,42</b>	<b>5 729 034 515,02</b>
Subvention d'exploitation	0,00	
Impôts, taxes, versements assimilés		
Charges de personnel	4 983 458 537,50	1 848 753 580,75
<b>IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>	<b>381 615 498,92</b>	<b>3 880 280 934,27</b>
Autres produits opérationnels	1 432 384 966,23	1 432 384 966,23
Autres charges opérationnelles	37 641 040,52	37 641 040,52
Dotation aux amortissements, aux provisions et perte	849 319 232,38	849 319 232,38
Reprises sur provisions et pertes de valeurs		
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>	<b>927 040 192,25</b>	<b>4 425 705 627,60</b>
Produits financiers	56 375,00	56 375,00
Charges financières	122 400,00	122 400,00
<b>VI- RESULTAT FINANCIER</b>	<b>-66 025,00</b>	<b>-66 025,00</b>
<b>VII- RESULTAT AVANT IMPÔT</b>	<b>926 974 167,25</b>	<b>4 425 639 602,60</b>
Impôts exigibles sur résultat		
Impôts différés		
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>8 723 813 221,23</b>	<b>9 071 864 487,73</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>7 796 839 053,98</b>	<b>4 646 224 885,13</b>
<b>VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>926 974 167,25</b>	<b>4 425 639 602,60</b>
Éléments extraordinaires (produits)	0,00	0,00
Éléments extraordinaires (charges)		
<b>IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>X- RESULTAT DEL'EXERCICE</b>	<b>926 974 167,25</b>	<b>4 425 639 602,60</b>

Source : Auteur

Allons commenter ce tableau :

- Premièrement, si l'organisation sur la transparence du circuit financier sera établie et que le logiciel adapté au besoin de l'hôpital sera fonctionnel, cela incite les patients de faire la consultation auprès de l'établissement.
- Deuxièmement, l'amélioration de recouvrement de prise en charge et l'apurement de la comptabilité entraîneront la diminution des recettes perdues.

- Et troisièmement, la motivation des personnels en favorisant le reclassement et l'intégration entrainera une augmentation de vente.

Avec ces trois solutions, nous avons envisagé une augmentation de Ventes de prestation de services (classe 706) de 5% soit un Chiffre d'affaire de 7 639 423 146,50 Ariary

En outre, Si le MFA prend en charge la rémunération des personnels, nous avons déjà vu que les charges de personnels s'élève à 1 848 753 580,75 Ariary, ainsi avec une amélioration de gestion des stocks, nous pouvons espérer une diminution de 1% des achats (classe 60). Avec ces deux solutions, les charges des activités ordinaires seront 4 646 224 885,13 Ariary.

Ici nous avons vu un résultat plus de quatre milliard d'ariary, c'est le résultat que CENHOSOA mérite.

Cette étude nous amène à une finalité que CENHOSOA a besoin de l'audit interne pour évoluer et de rester toujours en concurrence. Il n'est pas trop tard si les dirigeants pensent à cette proposition puisque c'est le moment de voir un peu plus loin et d'avoir un objectif promettant pour l'avenir de l'hôpital.

## **Conclusion partielle du chapitre VII**

Du point de vue structurel, la fonction audit interne est rattachée à la direction pour qu'elle conserve son indépendance. Un niveau intellectuel est exigé pour les membres du personnel de la fonction surtout les auditeurs internes. Ils doivent être compétents, polyvalents, assidus et avoir des diplômes universitaires (BAC+5). S'ils possèdent ces capacités, l'hôpital recevra à son tour des bénéfices prometteurs.

## **Conclusion partielle de la troisième partie**

Plusieurs solutions ont été proposées dans cette troisième partie à savoir l'organisation pour la transparence du circuit d'adhésion au CENHOSOA, l'amélioration de recouvrement des prises en charge, la compression des charges fixes, l'amélioration de la gestion des stocks et d'approvisionnement, la motivation des personnels et la participation des dirigeants sur la

prise de décision. Il ne faut pas oublier le plus important : l'implantation de la fonction audit interne qui est la base de cette étude. Espérons que tous ces recommandations seront utiles pour CENHOSOA et même s'il s'agit d'une proposition nous serons fiers d'y participer et de pouvoir exprimer notre opinion.

## CONCLUSION GENERALE

Ce travail nous a montré que la profession d'audit interne ne cesse d'évoluer vers une fonction à plus grande valeur ajoutée, prestataire d'assurance relative à la gestion des risques. Si les compétences techniques sont indispensables au quotidien, certaines compétences spécifiques, comme la capacité d'analyse, l'esprit critique et la communication restent la priorité des responsables de l'audit interne. Les professionnels qui en sont dotés sont mieux à même de combler les lacunes techniques et de répondre aux attentes de valeur ajoutée de la part des parties prenantes. Mais pour trouver de tels professionnels, les responsables de l'audit interne (RAI) auront besoin d'un plan de gestion des talents. Grâce à des évaluations des compétences comportementales, les RAI devraient donner la priorité aux candidats qui possèdent ces compétences essentielles, tout en tenant compte de la diversité des parcours de formation. Lorsqu'il est impossible de trouver un candidat qui réponde aux exigences de compétence exprimées ou à des besoins particuliers, ils peuvent envisager de la cotraitance ou de la sous-traitance et recourir aux ressources disponibles dans d'autres services ou auprès de prestataires externes. Enfin, les responsables de l'audit interne devraient élaborer des programmes de développement pour approfondir les compétences personnelles en même temps que les connaissances métier et d'autres compétences techniques.

Le centre hospitalier de Soavinandriana est l'un des plus grands hôpitaux bâtis dans notre pays. Notre travail nous a donc permis de comprendre la situation du CENHOSOA du point de vue globale. Selon le thème : « Nécessité de la mise en place d'un audit interne au sein du centre hospitalier de Soavinandriana », La question principale du mémoire était de connaître : « est-il nécessaire de mettre en place l'audit interne au sein de l'établissement ? Dans ce cas : « L'implantation de l'audit interne sera-t-il une solution ? », « Est-il possible de mettre en évidence une telle proposition ?

Nous avons traité longuement dans ce mémoire que l'audit interne est une fonction indépendante, objective, d'assurance et de conseil au sein d'une entreprise. Comme mission il apporte de la valeur ajoutée, améliore le fonctionnement de l'organisation et contribue à atteindre ses objectifs. Mais pour atteindre sa finalité, des divers outils sont nécessaires, ainsi les différentes étapes doivent être suivies jusqu'à l'accomplissement de ladite mission. Ensuite nous devons informer l'établissement que nous pensons mettre en place cette fonction. Nous avons vu que CENHOSOA est un établissement public à caractère industriel et commercial (EPIC), il a plusieurs missions comme prodiguer des soins médico-sanitaires,

contribuer à l'éducation sanitaire et aux actes de médecine préventive, participer à l'enseignement universitaire et aux travaux de recherche et d'expertise médicale et pharmaceutique. Son ambition ce qu'il soit le centre de référence technique du pays et aussi le centre de formation sanitaire la mieux équipée de l'île pour que des clientèles en provenance de toutes les classes sociales soient attirés vers CENHOSOA. Pour que cette étude soit une réussite, une analyse de l'établissement était établie.

Tout au long de la partie analytique de ce mémoire, nous avons pu choisir trois différentes gestions au sein de l'établissement pour apporter des réponses à notre problématique à savoir la gestion financière, la gestion des matières et la gestion des ressources humaines.

Pendant l'analyse de la gestion financière, nous avons trouvé que le traitement de prise en charge et l'élaboration du TP, qui sont les piliers des ressources du CENHOSOA, subissent des problèmes puisqu'il faut du temps pour les effectuer faute de matériel et manque de personnel ; en outre dans la situation financière de l'hôpital, le bilan et le compte de résultat nous montrent une réalisation de bénéfice, qui est un peu trompeuse parce qu'en voyant un bénéfice ,nous avons l'impression que l'entreprise va bien mais d'après le diagnostic des différents ratios, nous avons tiré une conclusion que CENHOSOA court un grand risque sur le plan financier et cela pousse l'établissement vers la faillite.

Ensuite l'analyse de la gestion des matières nous permet aussi de constater qu'il y a une faille pendant la réalisation de l'approvisionnement à cause de procédure un peu floue, ainsi la rupture des stocks est très fréquente et cela entraine un arrêt des activités des services.

Enfin dans la gestion des ressources humaines, nous avons parlé des effectifs des personnels qui ne cessent de réduire, la cause est que les retraités et les décédés ne sont pas remplacés alors que l'établissement ne réalise pas de recrutement faute des moyens financiers. Ainsi la répartition des personnels suivant le tableau d'emploi et de dotation du CENHOSOA n'est pas à jour alors que la spécialisation permet théoriquement d'utiliser au mieux les compétences en mettant « the right man at the right place » ou la meilleure personne à la bonne place selon le principe de F.W. Taylor.

Si ces différentes analyses sont effectuées par l'audit interne, il est sûr que les auditeurs vont probablement trouver autres choses à améliorer pour aider CENHOSOA à atteindre ses objectifs.

Après ces différentes analyses, des recommandations sont proposées à savoir :

- Une nouvelle organisation pour la transparence du circuit financier : cette nouvelle organisation permet d'éviter les patients fantômes c'est-à-dire les patients qui ne paient pas au bureau des entrées mais consultés par le médecin. Ainsi elle permet aussi de contrôler la circulation au sein de l'établissement.
- Une amélioration de recouvrement des prises en charge : cela aide à réduire les risques d'insolvabilité.
- La compression des charges fixes : parce que si les charges fixes diminuent, une augmentation des bénéfices est probable.
- La participation et prise de décision des dirigeants qui sont vraiment nécessaires pour que l'hôpital ait une meilleure gestion.
- La motivation des personnels qui permet d'accroître les activités de CENHOSOA.
- La gestion des stocks et achat pour éviter la rupture des stocks et la perte d'argent.
- Et enfin l'implantation de la fonction audit interne pour que les dirigeants puissent gérer le management de l'hôpital et atteindre ses objectifs dont la mission de l'audit interne d'apporter de la valeur ajoutée.

Toutes ces recommandations nous affirment qu'il est vraiment nécessaire d'implanter la fonction audit interne au sein de l'établissement. L'audit interne va aider les dirigeants à bien gérer l'hôpital en trouvant les failles à corriger et en proposant quelques recommandations.

La finalité de cette approche et l'ensemble des recommandations émises y afférentes sont de nature à améliorer le processus existant. Cependant, les travaux effectués ne constituent que des propositions dont l'application reste du ressort des organes de gouvernance.

Désormais comme toutes les recherches, il y a toujours des limites, même si CENHOSOA est un établissement public, il est un hôpital payant donc toutes les prestations effectuées doivent être payées ; cela veut dire que CENHOSOA est comme toutes les entreprises, d'avoir un but et d'en retirer un profit. Nous avons déjà étudié à propos des activités de CENHOSOA, ses ressources et plusieurs facteurs qui nous permettent de savoir comment fonctionne-t-il pour collecter de l'argent, L'analyse de la gestion financière nous a indiqué que CENHOSOA subit un problème financier. Pourtant l'implantation de l'audit

interne est un investissement, il faut construire de bureau pour le nouveau service, il faut aussi des matériels pour travailler, puis les personnels devront être indemnisés. Tout cela conduit forcément à un décaissement. Donc cette implantation dépend de la disponibilité de l'établissement et aussi de la décision des dirigeants puisqu'il s'agit d'une décision stratégique.

Au-delà des réponses apportées à la problématique, ce travail nous aura beaucoup apporté. Les recherches, se sont avérées très enrichissantes pour nous et ce fût des échanges très intéressants car nous avons pu voir quels étaient les besoins de cet établissement sur le plan organisationnel, financier et humain. Ce qui reste à faire c'est de proposer aux dirigeants du CENHOSOA les résultats des investigations et de trouver l'idée « comment les convaincre ? » pour que la recherche sera réalisée même partiellement, afin d'aider l'hôpital à avoir la possibilité d'investir sur des projets significatifs et prometteurs.

## **BIBLIOGRAPHIE**

### **I- OUVRAGES GENERAUX**

- 1- Jacques RENARD ; Théorie et pratique de l'audit interne– 7<sup>e</sup> édition ; Organisation groupe Eyrolles 2010 ; 472 pages
- 2- Etienne BARBIER ; Audit interne- Collection AUDIT, les éditions d'organisation France 1991 ; 123 pages.
- 3- Thierry MONTEIL et Sébastien VELLA ; Gestion et management des achats- édition Vuibert ; 211 pages

### **II- SUPPORTS PEDAGOGIQUES**

- 1- Cours de Management Stratégique et Opérationnel, M2 en Comptabilité, Audit et Contrôle de l'Université d'Antananarivo, Année 2017-2018
- 2- Cours Politique et Diagnostic Financier, M2 en Comptabilité, Audit et Contrôle de l'Université d'Antananarivo, année 2017-2018

### **III- DOCUMENTS AUPRES DE CENHOSOA**

- 1- Manuel de procédure SHSE, SPSB, SAGP (CENHOSOA), Année 2018
- 2- Statut CENHOSOA : décret N° 2001-264 fixant le statut de CENHOSOA.
- 3- Tableau d'emploi et de Dotation (TDE) du CENHOSOA, Année 2008

### **IV- SITES WEB**

- 1- Univers-audit-interne. Over-blog.com. Objectifs généraux et rôle de la fonction « audit interne » publié le 06 avril 2012. Consulté le 07 Décembre 2018.

**LISTE DES ANNEXES**

Annexe n° 1 : COMPTE DE RESULTAT .....	X
Annexe n° 2: BILAN .....	XI
Annexe n° 3: SITUATION DE CREANCES.....	XII
Annexe n° 4: TITRE D'ENGAGEMENT FINANCIER .....	XIII
Annexe n° 5: BORDEREAU DES PIECES.....	XIV
Annexe n° 6 : MANDAT DE PAIEMENT.....	XV
Annexe n° 7: TITRE DE PERCEPTION HOSPITALISATION .....	XVI
Annexe n° 8 : TITRE DE PERCEPTION SOINS EXTERNE.....	XVII
Annexe n° 9 : FICHE DE CENTRALISATION COMPTABLE (FCC) .....	XVIII

**Annexe n° 1 : COMPTE DE RESULTAT****COMPTE DE RESULTAT**  
(par nature)

Période du: 01/01/2017 au 31/12/2017

RUBRIQUE	EXERCICE 2017	EXERCICE 2016
Chiffre d'affaires	7 291 371 880,00	5 403 014 000,00
Production stockée		
Production immobilisée		
<b>I- PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>	<b>7 291 371 880,00</b>	<b>5 403 014 000,00</b>
Achats consommés	1 590 921 209,52	1 677 210 166,77
Services extérieurs et autres consommations	335 376 634,06	311 285 538,94
<b>II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>	<b>1 926 297 843,58</b>	<b>1 988 495 705,71</b>
<b>III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION</b>	<b>5 365 074 036,42</b>	<b>3 414 518 294,29</b>
Subvention d'exploitation	0,00	0,00
Impôts, taxes, versements assimilés		
Charges de personnel	4 983 458 537,50	4 857 198 289,80
<b>IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>	<b>381 615 498,92</b>	<b>-1 442 679 995,51</b>
Autres produits opérationnels	1 432 384 966,23	3 340 368 469,25
Autres charges opérationnelles	37 641 040,52	42 975 220,25
Dotations aux amortissements, aux provisions et perte	849 319 232,38	177 803 220,40
Reprises sur provisions et pertes de valeurs		
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>	<b>927 040 192,25</b>	<b>1 676 910 033,09</b>
Produits financiers	56 375,00	350 732,89
Charges financières	122 400,00	122 100,00
<b>VI- RESULTAT FINANCIER</b>	<b>-66 025,00</b>	<b>228 632,89</b>
<b>VII- RESULTAT AVANT IMPÔT</b>	<b>926 974 167,25</b>	<b>1 677 138 665,98</b>
Impôts exigibles sur résultat		
Impôts différés		
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>8 723 813 221,23</b>	<b>8 743 733 202,14</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>7 796 839 053,98</b>	<b>7 066 594 536,16</b>
<b>VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>926 974 167,25</b>	<b>1 677 138 665,98</b>
Eléments extraordinaires (produits)	0,00	3 900 000,00
Eléments extraordinaires (charges)		
<b>IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>	<b>0,00</b>	<b>3 900 000,00</b>
<b>X- RESULTAT DE L'EXERCICE</b>	<b>926 974 167,25</b>	<b>1 681 038 665,98</b>

Arrêté le présent compte de résultat 2017 à un résultat net bénéficiaire de:

*Neuf cent vingt - six millions neuf cent soixante - quatorze mille cent soixante-sept Ariary vingt-cinq (Ar :926. 974.167,25)*

Annexe n° 2: **BILAN**

<b>BILAN</b>					
Exercice clos le: 31/12/2017					
ACTIFS	Exercice 2017			PASSIFS	Exercice 2017
	Montant brut	amortissement et Provisi	Net		
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				<b>CAPITAUX PROPRES</b>	
Immobilisations incorporelles	9 997 500,00	-	9 997 500,00		
Immobilisations corporelles	15 818 899 362,87	9 040 888 355,56	6 778 011 007,31	Capital émis	449 319 654,60
Constructions/Réhabilitations	4 260 499 133,30	2 690 801 363,35	1 569 697 769,95	Primes et réserves consolidés	74 716 898,44
Installation technique	10 337 552 874,70	5 318 579 896,94	5 018 972 977,76	Ecart d'évaluation	
Autres	1 220 847 354,87	1 031 507 095,27	189 340 259,60	Résultat net de l'exercice	926 974 167,25
Immobilisations en cours				Autres capitaux propres- report à nouve	9 049 878 902,53
Immobilisations financières	4 023 000,00	0,00	4 023 000,00		
<b>TOTAL ACTIFS NON COURANTS</b>	<b>15 832 919 862,87</b>	<b>9 040 888 355,56</b>	<b>6 792 031 507,31</b>	<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES</b>	<b>10 500 889 622,82</b>
<b>ACTIFS COURANTS</b>				<b>PASSIFS NON COURANTS</b>	
Stocks et en cours	183 867 631,79		183 867 631,79	Produits différés subventions d'investiss	4 282 235 893,43
Créances et emplois assimilés	15 624 642 246,26	200 000 000,00	15 424 642 246,26	Emprunts et dettes financières	
Clients et autres débiteurs	15 562 035 180,40	200 000 000,00	15 362 035 180,40	Provisions et produits constatés d'avance	
Autres créances et actifs assimilés	62 607 065,86		62 607 065,86		
Trésorerie et équivalents de trésorerie	188 629 341,98	0,00	188 629 341,98	<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS</b>	<b>4 282 235 893,43</b>
Trésor	128 529 916,02		128 529 916,02	<b>PASSIFS COURANTS</b>	
Banque	3 581 679,56		3 581 679,56	Fournisseurs et comptes rattachés	4 808 075 378,35
Caisse	56 517 746,40		56 517 746,40	Provisions et produits constatés d'avance	
				Autres dettes	2 997 969 832,74
<b>TOTAL ACTIFS COURANTS</b>	<b>15 997 139 220,03</b>	<b>200 000 000,00</b>	<b>15 797 139 220,03</b>	<b>TOTAL PASSIFS COURANTS</b>	<b>7 806 045 211,09</b>
<b>TOTAL ACTIFS</b>	<b>31 830 059 082,90</b>	<b>9 240 888 355,56</b>	<b>22 589 170 727,34</b>	<b>TOTAL PASSIFS</b>	<b>22 589 170 727,34</b>
Bilan équilibré en actif et en passif à : <b>Vingt-deux milliards cinq cent quatre-vingt-neuf millions cent soixante dix mille sept cent vingt-sept Ariary trente quatre (Ar:22.589.170.727,34).</b>					
<u>L'AGENT COMPTABLE</u>					

Source : Agence Comptable (CENHOSOA) Année 2017

**Annexe n° 3: SITUATION DE CREANCES**

SITUATION DE CREANCES (en millions d'ariary)

Les créances cumulées dépassant le seuil de 20 millions d'Ariary:

LES CLIENTS	2016	2017		
		CREANCES	PAIEMENT	SOLDE
AIR MADAGASCAR	33 741 327,00	28 310 500,00	22 833 950,00	39 217 877,00
ASSEMBLEE NATIONALE	122 863 424,00	49 920 800,00	102 455 930,00	70 328 294,00
AS. GIRARD & ROBIC	22 414 213,00	0,00	0,00	22 414 213,00
ASS. ARO	70 215 698,12	7 810 000,00	1 730 000,00	76 295 698,12
BFV	67 400 545,00	13 691 400,00	900 000,00	80 191 945,00
BIANCO	583 000,00	33 781 900,00	0,00	34 364 900,00
CNAPS	37 544 250,00	57 894 300,00	59 346 250,00	36 092 300,00
CUA	63 607 495,00	64 296 200,00	31 159 000,00	96 744 695,00
DCN	25 277 975,00	708 000,00	0,00	25 985 975,00
FIM-JIRAMA	31 749 613,00	0,00	0,00	31 749 613,00
FTM	33 293 270,00	0,00	0,00	33 293 270,00
MFA (DCSSM)	7 845 964 313,40	1 113 023 150,00	30 265 000,00	8 928 722 463,40
MIN.FIN (BUDGET)	780 749 041,00	1 314 260 400,00	1 328 562 530,00	766 446 911,00
MIN.FIN (PENSIONS)	1 821 964 130,00	1 691 777 780,00	1 390 195 800,00	2 123 546 110,00
MIN.POSTES & TELEC.	78 203 094,40	39 162 400,00	32 372 100,00	84 993 394,40
PALF	306 783 063,73	0,00	2 130 550,00	304 652 513,73
PAOSITRA MALAGASY	24 643 015,00	37 678 000,00	39 253 900,00	23 067 115,00
R/T NANDRIANINA	0,00	35 200 000,00	0,00	35 200 000,00
SECURITE PRESIDENCE	62 393 188,00	0,00	0,00	62 393 188,00
SIRAMA	21 247 360,00	0,00	0,00	21 247 360,00
SPB-TANA	853 469 985,00	579 685 650,00	781 627 960,00	651 527 675,00
SPAT (SEPT TAMATAVE)	23 366 460,00	2 642 000,00	0,00	26 008 460,00
SENAT	195 934 270,00	21 517 000,00	38 791 900,00	178 659 370,00
FUNHECE	51 675 920,00		20 000 000,00	31 675 920,00
PHARMACIE PAYANTE	612 608 725,00	218 292 000,00	0,00	830 900 725,00
TOTAUX	13 187 693 375,65	5 309 651 480,00	3 881 624 870,00	14 615 719 985,65

Source : Agence Comptable (CENHOSOA) Année 2017



Source : SAL (CENHOSOA) Année 2018

## Annexe n° 6 : MANDAT DE PAIEMENT

REPUBLIQUE DE MADAGASCAR			
CENTRE HOSPITALIER DE SOAVINANDRIANA			
<div style="border: 1px solid black; padding: 10px; margin: 0 auto; width: 80%;"> <b>M A N D A T D E P A I E M E N T</b> </div>			
BUDGET	FONCTIONNEMENT		EXERCICE BUDGETAIRE
N° ENGAGEMENT			N° MANDAT
IMPUTATION BUDGETAIRE	007 - 6022 -20		
<b>LIQUIDATION de la DEPENSE</b>		<b>REGLEMENT de la CREANCE</b>	
FACTURE N°		Modalités de REGLEMENT	
		<input type="checkbox"/> Bon de Caisse <input type="checkbox"/> Chèque de Banque <input type="checkbox"/> Virement <input type="checkbox"/> Chèque CCP	
MONTANT LIQUIDE HT			
TAXES (TVA, TST)		-	
MONTANT LIQUIDE		-	
PERIODE LIQUIDEE		VISA du COMPTABLE ASSIGNATAIRE	
DATE DEBUT		DATE FACTURATION	
DATE FIN			
DISPONIBILITE sur ENGAGEMENT			
ENGAGEMENT INITIAL			
CUMUL MANDATE			
MONTANT MANDATE		-	
DISPONIBLE sur ENGAGEMENT			
Objet du mandat		TITULAIRE de engagement	
REGLEMENT FACTURE		Numéro STATISTIQUE TITULAIRE	
		TITULAIRE:	
MONTANT MANDATE		ADRESSE:	
A PRECOMPTER			
NET A PAYER			
ARRETE par nous le présent mandat à la somme de		émis à ANTANANARIVO, le	
		(Signature et timbre de l'ordonnateur)	

Source : SAL (CENHOSOA) Année 2018

**Annexe n° 7: TITRE DE PERCEPTION HOSPITALISATION**

CENTRE HOSPITALIER DE SOAVINANDRIANA

N° DU TITRE : 001292

ANTANANARIVO

Numéro à rappeler lors du règlement ou de  
toutes correspondances

BP 6Bis -Tél(261 20 23 397 51 Poste 445)

TITRE DE  
PERCEPTION  
2018-62/2381/ CENHOSOA/SHSESERVICE DES HOSPITALISATIONS ET SOINS  
EXTERNES

Nom et prénoms: RASOA Ermondine

Date de naissance: 18/03/1986

Filiation:

Fonction ou grade: CONTROLEUR

Service employeur:

N° Mlle: MIN COMMERCE

Visa: 3883

DEBITEUR: MIN DES FINANCES ET DU BUDGET

CODE	DESCRIPTION	D entrée	D sortie	Code	coeff	Qté	PU	Montant
706-12-01-1	GYNECO 1° Catégorie	05/04/2018	11/04/2018	Sj	1	6	45 000,00	270 000,00
706-23-01	Césarienne			acc	200	1	3 000,00	600 000,00
Arrêté le présent titre à la somme de huit cent soixante dix mille ariary							Total	870 000,00
Antananarivo le,							MODALITE DE REGLEMENT	montant payé
L'Ordonnateur							Le règlement peut être effectué:	Reste à payer
Certifié l'exactitude des renseignements								870 000,00

- \* En numéraire à la caisse de l'agence comptable du CENHOSOA
- \* Par virement ou mandat carte CCP 9722 Antananarivo CENHOSOA
- \* Par virement compte BNI 00005 00001 106305 9 0200 05 CENHOSOA

Source : SHSE (CENHOSOA) Année 2018

**Annexe n° 8 : TITRE DE PERCEPTION SOINS EXTERNE**CENTRE HOSPITALIER DE  
SOAVINANDRIANA

EXERCICE: 2018

CHAPITRE

N°

DU

ANTANANAR  
IVOETAT COLLECTIF DES SOMMES DUES  
01/05/2018 au 31/05/2018  
EXAMENS SOINS  
EXTERNES

TITR

E 297

Numéro à rappeler lors du règlement ou de  
toutes correspondancesN° /  
SERVICE DES HOSPITALISATIONS ET  
SOINS EXTERNES

Date de naissance: 18/03/1986

Filiation:

Fonction ou grade: CONTROLEUR

Service employeur:

N° Mle: MIN COMMERCE

Visa: 3883

DEBITEUR: MIN DES FINANCES ET DU  
BUDGET

Budg et	Nom et prénom s	Date de N	Epoux (se) ou enfant	Grad e ou fonct ion	Mlle ou pensi on	Sce employe ur	réf SHSE	Date	N° de compte	ACTE S	COD E	Qté	c o e f	PU	Montant
KRA OMI TA MAL AGA SY KRA OMI TA MAL AGA SY	RAKO TO Olivia	29/07 /1993	Epouse RANDRI A	sécur ité	1763	KRAOM A	EC20180 1657	20/05 /2018	706-33- 2	C/SHG E	C2	1	1	22 000,00	22 000,00
KRA OMI TA MAL AGA SY	RASE NDRA Honori ne	12/01 /2005	Fille de RAPAO LY	chef de divisi on	1216	KRAOM A	EC20180 17011	26/05 /2018	706-33- 3	C/ SORL	C3	1	1	33 000,00	33 000,00
														Net à payer	55 000,00

OBSERVATION OU  
COMMENTAIREArrêté le présent titre à la somme de cinquante-cinq mille ariary  
Antananarivo  
le,

L'Ordonnateur

Certifié l'exactitude des renseignements

Source : SHSE (CENHOSOA) Année 2018

MODALITE DE  
REGLEMENT

Le règlement peut être effectué:

\* En numéraire à la caisse de l'agence comptable du  
CENHOSOA\* Par virement ou mandat carte CCP 9722 Antananarivo  
CENHOSOA\* Par virement compte BNI 00005 00001 106305 9 0200  
05 CENHOSOA

**Annexe n° 9 : FICHE DE CENTRALISATION COMPTABLE (FCC)**

CENTRE HOSPITALIER DE SOA/VINANDRIANA

DIRECTION GENERALE

DIRECTION ADMINISTRATIVE ET FINANCIERE

SERVICE APPROVISIONNEMENT ET LOGISTIQUE

N° 12 /CENHOSOA/DG/DAF/S.A.L

Antananarivo, le 31 Décembre 2018

**Fiche de Centralisation Comptable (exercice 2018)**  
**SERVICE APPROVISIONNEMENT ET LOGISTIQUE**  
**Mois de Décembre 2018**

**PROGRAMME 007 : ADMINISTRATION ET COORDINATION**

N° de compte	Intitulé	Crédit ouvert	Engagement	Rapport Eng./Créd. Ouv.	Liquidation	Rapport Liqu./Eng.	Crédits restants
007-602210	Consommable informatique	45 000 000,00	44 857 500,00	100%	44 857 500,00	100%	142 500,00
007-602220	Produits d'entretien pour soc généraux	42 000 000,00	41 770 090,00	99%	41 770 090,00	100%	229 910,00
007-602240	Fournitures d'imprimés	15 000 000,00	14 949 408,00	100%	14 949 408,00	100%	50 592,00
007-602250	Fournitures de bureau	67 000 000,00	61 797 834,00	92%	61 797 834,00	100%	5 202 166,00
007-602260	Produits alimentaires	14 000 000,00	5 472 000,00	39%	5 472 000,00	100%	8 528 000,00
007-602600	Emballages	204 000,00	0,00	0%	0,00	#DIV/0!	204 000,00
007-606600	Petits outillages (généraux)	3 000 000,00	1 500 000,00	50%	1 500 000,00	100%	1 500 000,00
007-606800	Autres achats non stockés	3 000 000,00	2 975 040,00	99%	2 975 040,00	100%	24 960,00
007-602281	Construction	45 000 000,00	16 033 540,00	36%	16 033 540,00	100%	28 966 460,00
007-602282	Véhicules	10 000 000,00	9 969 000,00	100%	9 969 000,00	100%	31 000,00
007-602284	Matériels généraux	13 000 000,00	6 494 580,00	50%	6 494 580,00	100%	6 505 420,00
007-602285	Matériels informatiques	20 000 000,00	15 634 000,00	78%	15 634 000,00	100%	4 366 000,00
007-606500	Lubrifiants	1 700 000,00	259 344,00	15%	259 344,00	100%	1 440 656,00
007-615100	Biens immobiliers	7 000 000,00	3 958 472,00	57%	3 958 472,00	100%	3 041 528,00
007-615200	Véhicules	25 000 000,00	3 704 835,00	15%	3 704 835,00	100%	21 295 165,00
007-615400	Matériels généraux	5 000 000,00	3 942 802,56	79%	3 942 802,56	100%	1 057 197,44
007-615500	Matériel informatique	5 000 000,00	646 000,00	13%	646 000,00	100%	4 354 000,00
<b>TOTAL PROGRAMME 007</b>		<b>320 904 000,00</b>	<b>233 964 445,56</b>	<b>72,91%</b>	<b>233 964 445,56</b>	<b>100%</b>	<b>86 939 554,44</b>

**PROGRAMME 508 : FOURNITURE DE SERVICES DE SANTE HOSPITALIERS**

N° de compte	Intitulé	Crédit ouvert	Engagement	Rapport Eng./Créd. Ouv.	Liquidation	Rapport Liqu./Eng.	Crédits restants
508-602230	Lingerie	23 500 000,00	17 531 200,00	75%	17 531 200,00	100%	5 968 800,00
508-602240	Fournitures d'imprimés	70 000 000,00	69 999 030,00	100%	69 999 030,00	100%	970,00
508-602250	Fournitures de bureaux	30 000 000,00	26 913 240,00	90%	26 913 240,00	100%	3 086 760,00
508-606200	Gaz médicaux	130 000 000,00	54 582 600,00	41,99%	54 582 600,00	100%	75 417 400,00
508-602283	Matériels biomédicaux	40 000 000,00	14 989 800,00	37%	14 989 800,00	100%	25 010 200,00
508-602286	Traitement d'eau (hémodialyse)	15 000 000,00	0,00	0%	0,00	#DIV/0!	15 000 000,00
508-602288	Imagerie médicale	450 000 000,00	203 529 299,91	45%	203 529 299,91	100%	246 470 700,09
<b>TOTAL PROGRAMME 508</b>		<b>758 500 000,00</b>	<b>387 545 169,91</b>	<b>51%</b>	<b>387 545 169,91</b>	<b>100%</b>	<b>370 954 830,09</b>
<b>TOTAL GENERAL</b>		<b>1 079 404 000,00</b>	<b>621 509 615,47</b>	<b>1,24%</b>	<b>621 509 615,47</b>	<b>100%</b>	<b>457 894 384,53</b>

**Arrêtée la présente situation:****Engagement** : SIX CENT VINGT ET UN MILLIONS CINQ CENT NEUF MILLE SIX CENT QUINZE ARIARY QUARANTE SEPT.**Liquidation** : SIX CENT VINGT ET UN MILLIONS CINQ CENT NEUF MILLE SIX CENT QUINZE ARIARY QUARANTE SEPT.**Dépassement** : NEANT**Crédit disponible** : QUATRE CENT CINQUANTE SEPT MILLIONS HUIT CENT QUATRE VINGT QUATORZE MILLE TROIS CENT QUATRE VINGT QUATRE ARIARY CINQUANTE TROIS.**Chef de Service Approvisionnement et Logistique**

Source : SAL (CENHOSOA) Année 2018

## TABLES DES MATIERES

REMERCIEMENTS.....	IV
SOMMAIRE .....	V
LISTE DES ABREVIATIONS .....	VI
LISTE DES TABLEAUX.....	VII
LISTE DES FIGURES .....	VII
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIÈRE PARTIE : CADRE GÉNÉRAL DE L'ÉTUDE.....	5
CHAPITRE I- CADRAGE THEORIQUE.....	6
Section I- Caractéristiques de l'Audit Interne .....	6
1.1 - Définition de l'Audit Interne .....	6
1.2 - Rôle et importance de l'Audit Interne .....	7
<b>1.2.1 -Le rôle de l'Audit Interne.....</b>	<b>7</b>
<b>1.2.2 –L'importance de l'Audit Interne .....</b>	<b>8</b>
1.3 – Les moyens et les outils de l'Audit Interne.....	8
<b>1.3.1 –Les moyens de l'Audit Interne.....</b>	<b>8</b>
<b>1.3.1.1 – Les questionnaires .....</b>	<b>8</b>
<b>1.3.1.2– Les FRAP.....</b>	<b>9</b>
<b>1.3.2 –Les outils de l'Audit Interne .....</b>	<b>9</b>
<b>1.3.2.1– Les outils d'interrogation .....</b>	<b>9</b>
<b>1.3.2.2– Les outils de description.....</b>	<b>10</b>
Section II- Les étapes de réalisation de l'Audit Interne .....	11
2.1 –La préparation de la mission .....	11
<b>2.1.1 –L'ordre de mission .....</b>	<b>12</b>
<b>2.1.2 –La prise de connaissance.....</b>	<b>12</b>
<b>2.1.3 –Détermination des points de contrôle et les risques associés.....</b>	<b>13</b>
2.2 – La réalisation de la mission.....	13
<b>2.2.1 –La réunion d'ouverture.....</b>	<b>14</b>
<b>2.2.1.1– La présentation de l'équipe d'audit .....</b>	<b>14</b>
<b>2.2.1.2– Les points de contrôles .....</b>	<b>14</b>
<b>2.2.2 –Le programme d'Audit .....</b>	<b>14</b>
<b>2.2.3 –Le travail sur terrain.....</b>	<b>14</b>
<b>2.2.3.1– Les questionnaires de contrôle interne .....</b>	<b>14</b>
<b>2.2.3.2– L'Interview .....</b>	<b>14</b>
<b>2.2.3.2– Rapprochement ou cross control .....</b>	<b>14</b>

2.3– La conclusion de la mission .....	15
<b>2.3.1 –Le Projet de Rapport .....</b>	<b>15</b>
<b>2.3.2 –La Réunion de Clôture.....</b>	<b>15</b>
<b>2.3.3 –Le Rapport Définitif.....</b>	<b>15</b>
<b>2.3.3.1– La note de synthèse adressée au président de l’entreprise .....</b>	<b>15</b>
<b>2.3.3.2– Le corps du Rapport .....</b>	<b>15</b>
<b>2.3.3.3– Le corps du Rapport .....</b>	<b>16</b>
<b>2.3.4 –Le Suivi des recommandations .....</b>	<b>16</b>
Section III – Méthodologie de la conduite des travaux de recherche.....	17
3.1 –collecte des données .....	17
3.2 –Analyse et traitement des données.....	17
CHAPITRE II- CADRAGE PRATIQUE .....	17
Section I- Présentation Générale de CENHOSOA .....	18
1.1 -Identité de CENHOSOA .....	18
1.2 –Historique de CENHOSOA .....	18
1.3 – Objectifs et missions de CENHOSOA.....	19
<b>1.3.1 –Objectifs .....</b>	<b>19</b>
<b>1.3.2 -Missions.....</b>	<b>19</b>
1.4 –Activités de CENHOSOA.....	20
1.5–Structure et environnement de CENHOSOA.....	20
<b>1.5.1 -Structure .....</b>	<b>20</b>
<b>1.5.2 –Les environnements de CENHOSOA.....</b>	<b>22</b>
<b>1.5.2.1 –Environnement interne .....</b>	<b>22</b>
<b>1.5.2.2 –Environnement externe .....</b>	<b>22</b>
Section II –La gestion de CENHOSOA .....	24
2.1 –Gestion financière.....	24
<b>2.1.1 –Au niveau du service SHSE (Service Hospitalisation et Soins Externe) .....</b>	<b>25</b>
<b>2.1.1.1 –L’hospitalisation .....</b>	<b>25</b>
<b>a- Procédure d’admission de PASF .....</b>	<b>25</b>
<b>b- Procédure d’admission des fonctionnaires et des militaires .....</b>	<b>26</b>
<b>c- Procédure d’admission des patients conventionnés .....</b>	<b>26</b>
<b>2.1.1.2 –Les actes externes .....</b>	<b>27</b>
<b>a- La consultation.....</b>	<b>27</b>
<b>b- Les examens.....</b>	<b>27</b>

<b>2.1.2 – Au niveau du service SPSB (Service de la Programmation et Suivi Budgétaire)</b>	29
<b>2.1.3 –Au niveau de l’agence comptable</b>	31
2.2 -La Gestion des matières	34
<b>2.2.1 –L’approvisionnement</b>	34
<b>2.2.2 –La comptabilité</b>	36
<b>2.2.3 –Le Stock</b>	36
2.3 –La Gestion des Ressources Humaines (GRH)	37
DEUXIÈME PARTIE : ANALYSE DE CENHOSOA	41
CHAPITRE III - ANALYSE DE LA GESTION FINANCIERE	42
Section I -La faille sur la procédure de circuit d’adhésion à l’établissement	42
Section II -Le retard de traitement du TP	45
Section III - La défaillance de l’établissement	46
3.1 – Analyse du Bilan et Compte de Résultat	46
3.2 – Analyse des différents ratios	49
CHAPITRE IV - ANALYSE DE LA GESTIONDES MATIERES	53
Section I -La désorganisation de l’approvisionnement	53
Section II - La rupture des stocks	55
CHAPITRE V - ANALYSE DE LA GESTIONDES RESSOURCES HUMAINES	57
Section I -La diminution des effectifs du personnel	57
Section II -La mauvaise répartition des tâches	59
TROISIÈME PARTIE : RECOMMANDATIONS	62
CHAPITRE VI : RECOMMANDATIONS	63
Section I – Organisation pour la transparence du circuit financier	63
Section II – Amélioration de recouvrement de prise en charge	65
Section III – Compression des charges fixes	65
Section IV – Amélioration de la Gestion des stocks et Achat	67
Section V – Participation et prise de décision des dirigeants	68
Section VI – La motivation des personnels	71
CHAPITRE VII – IMPLANTATION DE LA FONCTION D’AUDIT INTERNE	73
Section I -Plan de mise en œuvre de l’ Audit Interne	74
1.1 – Place au niveau de l’organigramme	74
1.2 – La Fonction	74
1.3 – Niveau du personnel	76
<b>1.3.1 - Les compétences requises</b>	76

<b>1.3.2 – Etudes et formations .....</b>	<b>76</b>
<b>1.3.3 – Caractéristiques du personnel .....</b>	<b>77</b>
<b>1.3.4 – Prestation salariale .....</b>	<b>78</b>
Section II –Les avantages perçus pour la mise en œuvre de l’Audit Interne.....	81
CONCLUSION GENERALE .....	86
BIBLIOGRAPHIE.....	VIII
LISTE DES ANNEXES.....	IX
TABLES DES MATIERES .....	XIX