

Contrôle de gestion et pilotage de la performance des hôpitaux : une revue de littérature

Management control and management of hospital performance: a literature review

Mohamed Ali ISMAILI, (Doctorant chercheur)

Laboratoire interdisciplinaire en sciences des organisations

Ecole Nationale de commerce et de gestion

Université Chouaib Doukkali

Brahim BOUZAHIR, (Docteur en sciences de gestion)

Laboratoire interdisciplinaire en sciences des organisations

Ecole Nationale de commerce et de gestion

Université Chouaib Doukkali

Adresse de correspondance :	ENCG El Jadida – Angle Avenue Ahmed Chaouki et Rue de Fés B.P.122 – 24000 El Jadida +212 (0) 523 39 44 35
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude et ils sont responsables de tout plagiat dans cet article.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	ISMAILI, M. A., & BOUZAHIR, B. (2023). Contrôle de gestion et pilotage de la performance des hôpitaux : une revue de littérature. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(6-1), 600-612. https://doi.org/10.5281/zenodo.10440136
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: November 17, 2023

Accepted: December 26, 2023

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 4, Issue 6-1 (2023)

Contrôle de gestion et pilotage de la performance des hôpitaux : une revue de littérature

Résumé :

Dans un environnement compétitif en constante évolution, les organisations font face à une clientèle de plus en plus exigeante, les poussant à explorer des voies pour se différencier et améliorer leurs performances. Dans cette perspective, le contrôle de gestion émerge comme une ressource stratégique précieuse, offrant des opportunités d'amélioration et un avantage concurrentiel. Au Maroc, le secteur de la santé est confronté à plusieurs défis, rendant impérative l'implémentation d'un système de contrôle de gestion performant afin de garantir un système de santé solide et de qualité.

La gestion efficiente des hôpitaux n'est plus seulement un choix, mais une nécessité. Cependant, malgré les efforts déployés pour renforcer les performances hospitalières, certaines lacunes persistent, notamment dans le contexte du contrôle de gestion. En optimisant l'utilisation des ressources et en motivant l'exécution des activités, le contrôle de gestion joue un rôle essentiel dans la réalisation des objectifs organisationnels et la résolution des problèmes et même l'incitation au changement.

Cette recherche documentaire de type traditionnelle vise la compréhension de l'influence du contrôle de gestion sur le pilotage de la performance des établissements de la santé. Cependant, il faut souligner que la recherche empirique est nécessaire pour soutenir et enrichir les résultats théoriques et pour combler le manque de données spécifiques au Maroc. Ainsi, ce travail de recherche ouvre de nouvelles perspectives pour une meilleure compréhension et application de la qualité de l'audit légal dans le contexte marocain.

Mots clés : Contrôle de gestion, Performance, Pilotage, Santé.

JEL Classification : M41 I10 L25

Type du papier : Recherche Théorique.

Abstract :

In a constantly evolving competitive environment, organizations are facing an increasingly demanding clientele, prompting them to explore ways to differentiate themselves and improve their performance. In this perspective, management control is emerging as a valuable strategic resource, offering opportunities for improvement and a competitive advantage. In Morocco, the healthcare sector is confronted with several challenges, making the implementation of an efficient management control system imperative to ensure a strong and quality healthcare system.

Efficient hospital management is no longer just a choice, but a necessity. However, despite efforts to strengthen hospital performance, some gaps persist, particularly in the context of management control. By optimizing the use of resources and motivating the execution of activities, management control plays an essential role in achieving organizational objectives, problem-solving, and even driving change.

This literature review aims to understand the influence of management control on the performance management of healthcare facilities. However, it should be noted that empirical research is necessary to support and enrich theoretical findings and to address the lack of specific data for Morocco. Thus, this research work opens new perspectives for a better understanding and application of the quality of legal audit in the Moroccan context.

Keywords: Management control, Performance, Management, Health.

Classification JEL: M41 I10 L25

Paper type: Theoretical Research

1. Introduction

Dans le contexte actuel de mondialisation industrielle et de compétition féroce entre les entreprises, les dirigeants se voient contraints d'établir une gestion rigoureuse orientée vers la performance, assurant le suivi minutieux des activités et des processus, tout en perfectionnant l'évaluation des résultats. Ces impératifs engendrent d'importants changements dans le domaine du contrôle de gestion des entreprises, avec une prépondérance croissante des outils de mesure et de pilotage de la performance, soulignée par les professionnels. La mesure de la performance et la circulation efficace de l'information sont désormais des éléments cruciaux pour le bon fonctionnement des entreprises. Ainsi, la gestion budgétaire et les tableaux de bord émergent comme des partenaires indispensables, contribuant à assurer une gestion agile et adaptative dans ce paysage concurrentiel mondial en constante évolution.

Aujourd'hui la maîtrise de la gestion dans le secteur de la santé constitue à la fois une exigence et une nécessité. La qualité des prestations sanitaires doit généralement répondre aux besoins de la population et satisfaire ses exigences pour pouvoir créer les conditions nécessaires à une amélioration sûre et durable de toutes les activités socioéconomiques du pays. Dans le secteur de la santé, les systèmes sont souvent sous pression, car ils doivent maîtriser les lourdes dépenses, s'adapter aux impératifs de leurs contextes contraignants et de satisfaire les besoins évolutifs de la population à travers des services et des soins de qualité surtout dans le contexte du NMD qui prévoit une généralisation de la couverture médicale de base. De ce fait, la gestion des établissements de la santé est devenue un enjeu majeur sur le plan économique, politique et sociologique. Car les établissements de la santé cherchent à réussir un double objectif qui consiste à : assurer une satisfaction durable des besoins de toutes leurs parties intéressées et garantir aussi une amélioration sûre de leur performance globale, d'où la nécessité de se focaliser sur l'amélioration de leurs processus de contrôle de gestion ainsi qu'investir sur le bien-être de ses différents collaborateurs.

En effet, le contexte économique marocain et de nature concurrentielle et complexe marqué par une grande part d'improvisation et d'incertitude nécessite une transformation des organisations afin de faire face à ces changements. Dans un tel contexte, pour suivre et prospérer, les hôpitaux marocains doivent chercher des voies et moyens appropriés pour s'adapter à cet environnement devenu instable. L'un des facteurs déterminants de la compétitivité et de la performance ainsi que la pérennité de ces derniers reste incontestablement la définition et la mise en œuvre d'un bon système de contrôle de gestion. Pour améliorer leurs performances, les hôpitaux n'ont pas d'autres choix que de réviser leurs façons de faire les activités traditionnelles du contrôle de gestion telles que le calcul des coûts, suivi des activités et résultats, en développant des pratiques de contrôles de gestion qui conduisent à des performances globales.

En analysant les études existantes, cette revue de littérature cherche à identifier les tendances, les lacunes et les opportunités pour des recherches futures, tout en mettant en évidence les implications pratiques et théoriques des résultats. En fin de compte, cette revue vise à contribuer à l'amélioration continue de la gestion et de la performance des établissements de santé au Maroc.

L'article va comporter trois parties, la première partie va se focaliser sur le cadre théorique de l'étude, la deuxième partie va présenter les différentes études relatives à notre sujet, et la troisième va porter sur une discussion du contrôle de gestion et le pilotage de la performance organisationnelle ainsi que les obstacles entravant la bonne exécution du contrôle de gestion.

2. Revue de littérature

2.1. Cadre théorique :

Tout effort de recherche doit s'appuyer sur une méthode et une vision des choses, une démarche

précise, organisée et rigoureuse. Mon objectif est d'étudier l'impact de la relation entre contrôle de gestion et gestion de la performance dans les établissements de santé.

Pour répondre à cette question de recherche, je me tourne vers l'économie et la sociologie du travail. J'ai en effet consulté plusieurs ouvrages de référence en sciences de gestion traitant du contrôle de gestion. Aussi, en plus des ouvrages scientifiques, j'ai consulté des articles de presse ainsi que des blogs et des revues scientifiques.

Les fonctions de contrôle administratif ont considérablement évolué au fil des années. On peut distinguer quatre étapes de cette évolution : l'école classique, l'école des relations humaines, l'école de la contingence et l'école contractuelle. Les fonctions de contrôle managérial émergent avec les cycles économiques d'échange et de production, marquant différents moments historiques (Djerbi et al., 2014). La pratique du contrôle managérial ne renvoie pas à un modèle unique, à une théorie unique, mais à des modèles multiples, un ensemble de théories qui se situent à l'intersection de nombreuses disciplines, comme l'approche classique de l'organisation. ; en particulier, nous constatons que W. Taylor a proposé l'un des outils de contrôle de gestion les plus répandus, la comptabilité industrielle, dont le but principal était d'identifier et de calculer les écarts et de proposer des mesures correctives (pour réduire les coûts), complétant ainsi les travaux d'Emerson. (1909) Sanction et correction des fautes et erreurs des exécutants, Emerson a défini avec succès quatre services fonctionnels : la fonction personnelle, la maintenance, l'achat et la fonction de méthode. L'approche dont il parle ici est pertinente pour la fonction financière, puisque ce service comprend la surveillance, la comptabilité et le contrôle standard. Également M. Weber et H. Fayol, dont la principale contribution fut la division du travail et la décomposition de l'entreprise en plusieurs fonctions, à savoir la fonction de contrôle. La seconde vient de l'approche relationnelle, qui va se concentrer sur les conditions de travail et leur impact sur les salariés, après l'influence négative de la pensée classique. Par conséquent, la fonction de contrôle managérial assumera une dimension humaine et sociale, car les effets bénéfiques des relations entre les groupes et le personnel de l'entreprise sur la productivité et l'efficacité des salariés sont évidents. La troisième concerne la théorie de la contingence (Lawrence et Lorsch, (1967) et Woodward (1965)), car les facteurs internes et externes dans le domaine du contrôle, notamment la stratégie de l'entreprise, déterminent la pratique managériale. La théorie de la contingence met l'accent sur « l'adaptabilité » du contrôle de gestion aux facteurs environnementaux organisationnels. Il s'agit d'un passage d'une approche classique qui devrait être universelle, applicable à toutes les organisations à une approche flexible qui s'adapte aux exigences de l'environnement (Ahsina K., Taouab O. et Nafzaoui M.A., 2014). Selon ces théoriciens, la contingence se traduit par une structure qui doit s'adapter à l'incertitude des environnements internes et externes de l'organisation afin d'atteindre l'efficacité. C'est l'opposé du « one best way » de la théorie classique du management (Sponem, 2006). Dans cette perspective, la pratique du contrôle de gestion doit être alignée sur la stratégie qui contribue à la performance de l'entreprise (Nobre, 2000). La littérature antérieure mentionne des travaux axés sur l'influence des contingences : taille, technologie et stratégie, et contrôle (Blau & Schoenherr, 1971 ; Ezzamel, 1990 ; Fisher, 1995 ; Mintzberg, 1994 ; D.T. Otley, 1980 ; Simons, 1995). Il y a enfin la théorie du contrat de l'entreprise, plus précisément la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976).

Les travaux de Jensen et Meckling (1976) constituent le fondement de la théorie de l'agence. Le terme agence est une traduction du concept américain « agence », qui signifie « autorisation » (Mtar, 2014). Selon Jensen et Meckling, la théorie de l'agence est définie comme suit : « Nous définissons une relation d'agence comme un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (principal) engagent une autre personne (agent) pour effectuer un service en leur nom, ce service implique la délégation d'un certain pouvoir de décision à l'agent (Jensen & Meckling, 1976, p. 308). À partir de ces deux derniers éléments, les théoriciens prédisent que chacun cherche à maximiser son utilité. Donc il est difficile d'assurer l'alignement des intérêts, ce qui

oblige les donneurs d'ordre à limiter les divergences en introduisant des systèmes de contrôle qui engendrent des coûts de transaction (Mtar, 2014). Jensen et Meckling (1976) distinguent trois types de coûts d'agence (Boisselier et al., 2013 ; Mtar, 2014) : les coûts de suivi, les coûts d'obligation et les coûts d'opportunité. L'intervention du contrôle de gestion consiste à contrôler le coût de la théorie de l'agence. Il aide au suivi et à la définition d'objectifs, et fournit également aux agents les outils nécessaires pour justifier les actions et les résultats. On peut même que nous référons à la Théorie des Parties Prenantes (Berle et Means (1932)). (Freeman, 1984) définit les parties prenantes comme étant « tout groupe ou individu qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs de l'entreprise », cette théorie vise la réalisation de l'équilibre entre les différents acteurs de l'organisation (Oubba & Akrich, 2018). Elle se base sur l'idée que les décisions d'un manager doivent être dépendantes des intérêts de tous les acteurs et le capital humain doit être valorisé, au contraire de l'idée de la théorie néoclassique qui considère que les parties prenantes n'ont pas toutes la même position (Boisselier et al., 2013). Cette théorie a permis au contrôle de gestion de prendre en compte des dimensions humaines et non pas seulement financières. Le travail de R. Kaplan ET D. Norton (1998) s'inscrit dans la même perspective, ils ont présenté le tableau de bord prospectif qui est un moyen de communication de la mission ainsi que de la stratégie de l'organisation, il se compose de 4 axes qui servent à trouver l'équilibre entre les objectifs à long terme, les performances et les résultats. Ces axes sont : l'axe financier, l'axe client, l'axe interne puis l'axe apprentissage et développement.

D'autre part, la **Performance** est un terme complexe et absurde qui n'est pas compris de la même façon par tout le monde et peut être décrit selon plusieurs dimensions. Cette approche comprend principalement celle de Gilbert (1980) et celle de la théorie des parties prenantes. Guilbert suit une approche qui est purement financière (unidimensionnelle) ou il propose un modèle qui stipule que pour être performant il faut combiner entre : Efficacité, Efficience et pertinence (Triangle de la performance). Cependant (Edward R. Freeman, Michael C. Jensen (1984)), considère qu'adopter une approche parties prenantes (multidimensionnelle), c'est ce rendre compte que la performance de l'entreprise ne puisse pas être mesurée par un indicateur unique, mais que cette performance soit un concept multidimensionnel qui prend en compte la performance de l'entreprise du point de vue de chaque partie prenante, au lieu d'adopter un point de vue qui est limité et impersonnel, qui serait celui de l'entreprise érigée en nœud contractuel indépendant des individus qui y contribuent, l'entreprise se retrouve appréhendée comme un construit social où les finalités sont celles des parties prenantes qui la composent. Ainsi selon A. Simon (1945) la performance n'existe pas en tant que concept indépendant, mais il faut le situer au niveau de chacune des parties prenantes.

3. Méthodologie de recherche

La démarche méthodologique suivie dans notre travail peut être décrite comme suit : dans un premier temps on a identifié les mots clefs tels que contrôle de gestion, performance, santé etc...; puis on a commencé la recherche de ces derniers dans la source la plus accessible « Google Scholar » avant de passer aux autres sources électroniques telles que Scopus, Springer, Science Direct, Cairn, Scholarvox etc.... Et à travers la lecture des résumés des articles trouvés et leurs références bibliographiques, on commence à élargir le nombre d'articles potentiels. Afin de mieux comprendre notre sujet, nous sommes focalisés sur une dizaine d'articles traitant des sujets de recherches qui sont les plus similaires et proches à notre travail de recherche (des sujets en relation avec le contrôle de gestion et le pilotage de la performance). Après une analyse des articles sélectionnés, on a rassemblé les résultats sur un tableau contenant les différentes informations concernant les résultats obtenus.

4. Discussion du contrôle de gestion et la performance des organisations :

Plusieurs recherches ont été menées sur la corrélation entre le contrôle de gestion et le pilotage de la performance organisationnelle. Afin d'aborder la littérature traitant cette question de recherche, le tableau suivant est présenté :

Tableau 1 : présentation des études empiriques précédentes

Titre/Auteur	Objectif	Méthodologie	Résultat
Le contrôle de gestion et pilotage de la performance sociale des entreprises au Maroc (A.Ben Dahhane, S.Akrich, M.Boumeska, R.ElBettioui)	Analyser l'importance d'un contrôle de gestion qui s'intéresse aux aspects sociaux de l'entreprise dans la réalisation de la performance.	Méthode qualitative (4 entreprises dont l'effectif dépasse 100 salariés), à travers des entretiens semi-directifs. Cette étude va porter sur cinq indicateurs : MS, TO, PF, AT et EFF.	Les principaux résultats de l'étude incluent l'importance des indicateurs sociaux en tant qu'outils de contrôle de gestion pour évaluer et suivre les tâches et les activités des entreprises afin d'assurer l'orientation de la performance sociale. Par ailleurs, l'étude identifie des pistes de recherche, notamment des mesures qualitatives, pour évaluer les coûts cachés des aspects sociaux à travers de nombreux indicateurs sociaux invisibles aux managers.
Le contrôle de gestion socio-économique de la performance : enjeux, conception et implantation (L.Cappelletti)	L'article vise à aider au pilotage de la performance sociale et à mesurer ses impacts sur la performance économique et analyser l'importance de la mise en place d'un système de contrôle de gestion socio-économique	Une recherche intervention pour étudier deux types de variables (Absentéisme, Turn-over) et visant 4 entreprises.	- Les dysfonctionnements sociaux impactent négativement la valeur ajoutée. - L'implantation d'un contrôle de gestion socioéconomique est fortement liée à l'implication politique de la direction générale. - La synchronisation des managers avec les responsables CdG facilite l'implantation durable d'un CdG socioéconomique. - L'accompagnement des contrôleurs de gestion par les managers permet une réduction des résistances aux changements, une amélioration du suivi des indicateurs sociaux et une fiabilisation des chiffres.
Le contrôle de gestion de la performance des établissements publics : cas de la DRI Marrakech (Loulid. M & Boumarete. S)	Étudier la contribution du système de contrôle de gestion à l'amélioration de la performance des établissements publics.	Une étude qualitative à travers des entretiens.	L'implémentation d'un système de contrôle de gestion entraîne une amélioration de la performance au sein de l'administration publique.
le rôle du contrôleur de gestion territorial : construction typologique et identification de déterminants organisationnels à partir d'une étude empirique de la fonction contrôle de gestion dans les	Éclairer le rôle du contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales en élaborant une typologie des contrôleurs de gestion d'une part, et en identifiant d'autre part certains facteurs organisationnels qui expliquent les	Des entretiens et des enquêtes.	Le contrôle de gestion est un acteur stratégique au niveau de la prise de décisions et du pilotage des performances.

grandes intercommunalités. (Laurent Lavigne)	différents types de contrôleurs de gestion territoriaux mis en évidence.		
Vers un contrôle de gestion « médiateur » du changement : cas d'un hôpital marocain (F.Douma, A.Eggrickx, M.Bollecker)	Étudier l'impact du contrôle de gestion sur l'incitation au changement organisationnel.	Une recherche qualitative et des recherches documentaires.	- Le modèle économique, axé sur la génération de bénéfices pour financer les projets d'extension de l'hôpital, a créé une dynamique gagnant-gagnant entre la direction et le corps médical, renforçant ainsi l'acceptation du changement. Ainsi, le CdG a joué un rôle essentiel en tant que médiateur du changement. Les outils de gestion, tels que les indicateurs et les budgets, ont servi de supports de communication entre les différentes parties prenantes, favorisant ainsi la collaboration.
Evolution de la fonction contrôle de gestion à l'hôpital (Jerôm Lartigau)	Étudier l'impact de l'introduction de la T2A et le PMSI sur l'évolution du rôle du contrôle de gestion dans les hôpitaux.	Une recherche documentaire et des enquêtes auprès de 8 hôpitaux.	Un impact significatif de l'introduction de la T2A sur le renforcement du contrôle de gestion ainsi que sa professionnalisation.
La comptabilité de gestion à l'hôpital, CdG et pilotage de la performance médico-économique (Jacques Gorlier, Patrick Médée, Yvan Pérard)	Montrer les problèmes que rencontre le CdG dans les hôpitaux, ainsi que l'évolution des modes de financement	Une recherche documentaire	Deux types de freins (Technique, liés à la nature de l'hôpital) ainsi que le mode de financement ont évolué en passant par trois étapes importantes : Prix de journée, Budget global et Tarification à l'activité (T2A).
Réflexion sur le contrôle de gestions hospitalières au Maroc (S.Arbaoui et Y.Oubouali)	Comprendre les problèmes existants au niveau des activités de soins, et montrer les objectifs du CdG hospitalier.	Une recherche documentaire	Deux types de problèmes, le premier est lié à la pratique quotidienne du CdG qui est marquée par une logique purement budgétaire sans réfléchir sur les ambitions managériales de la fonction. Le deuxième type est lié à l'insignifiance des indicateurs utilisés. Ainsi le CdG hospitalier a deux objectifs : la légitimation de l'action et la mise sous tension des intervenants.
L'adoption du CdG à l'Hôpital Marocain : Explication par l'approche PLS (M.Boussetta, S.Alami)	La compréhension et l'analyse des déterminants des choix de la mise en œuvre du CdG dans les hôpitaux au Maroc.	La démarche méthodologique est articulée autour de l'échantillonnage et des outils statistiques adoptés et portant sur 52 hôpitaux	- 56% des hôpitaux ont un CdG. - Le directeur de l'hôpital est impliqué fortement dans la planification stratégique, ainsi que le processus de la PS le plus dominant et celui de PEH (5ans). - Le SI permet une meilleur traçabilité, aide à la prise de décisions et permet la mise à jour aux hôpitaux. - L'outil de CdG le plus dominant est la comptabilité publique.

Quel pilotage de la performance par les tableaux de bord à l'hôpital public ? : à propos d'un cas Français (Catherine Dos Santos, Morad Mousli)	Étudier les conditions de succès au développement d'activités de pilotage de la performance par les tableaux de bord au sein du contrôle de gestion hospitalier	Une étude qualitative à travers des réunions de travail, entretiens semi-directifs et analyse des documents de travail.	- L'introduction d'un tableau de bord comme dispositif de pilotage de la performance au sein du contrôle de gestion hospitalier n'a pas suffi à modifier les pratiques existantes. Malgré la volonté de créer une dynamique de mise en œuvre des objectifs stratégiques par les chefs de pôles, l'utilisation du tableau de bord reste insuffisante. - La prévalence des activités de mesure par rapport aux activités de pilotage est due à la prégnance des budgets, à l'absence de démarche managériale, et à l'association inefficace du tableau de bord aux budgets. - L'absence de cohérence des indicateurs du tableau de bord par rapport aux processus et aux champs de la performance constitue un frein majeur à son appropriation par les différents acteurs concernés.
Le contrôle de gestion en milieu hospitalier : une réponse à l'émergence de risques organisationnels (Fabienne Alvarez)	Cet article propose une typologie de risques organisationnels auxquels l'hôpital doit faire face et avec lesquels il doit bien souvent composer.	La démarche méthodologique est articulée autour d'une recherche documentaire.	Trois lignes directrices doivent animer la conception, l'organisation et l'installation d'un système de CdG et chacun de ces aspects est repris dans la typologie développée : - <u>La contingence</u> du système s'exprime dans la prise en compte du risque-produit. - <u>La cohérence</u> du système, entendue comme « le bon degré de délégation, de responsabilité et de contrôle 'reporting' » se retrouve dans la prise en compte du risque-procédure. - <u>La convergence</u> organisationnelle dont l'objet est « de faire accepter et intérioriser les objectifs de l'organisation par l'ensemble des salariés qui y travaillent » se retrouve dans la problématique du risque-personne.

Source : Par nous même

• Résultats et discussion

Sur la base de cette revue de littérature concernant le contrôle de gestion et le pilotage de la performance, et plus précisément au niveau du secteur de la santé, notre analyse va s'efforcer de retenir les principaux résultats qui traitent l'évolution du contrôle de gestion dans les hôpitaux, le lien entre le contrôle de gestion et la performance, et les différents freins impactant sa mise en œuvre au niveau de l'hôpital ;

Le contrôle de gestion a pu s'introduire progressivement dans les établissements de santé, passant du système de prix de journée, au budget global, pour finir par l'introduction des Programmes de médicalisation des systèmes d'information avec la tarification par activité. L'utilisation d'un système de prix de journée oblige aux hôpitaux la disposition d'une comptabilité analytique hospitalière en « couts complets » appelée « feuille de répartition et

d'imputation », cette feuille permet d'affecter directement et indirectement les charges des hôpitaux. Cette feuille avait un seul objectif qui est la justification du prix de la journée adopté par l'hôpital, mais elle représente une insuffisance au niveau de sa crédibilité, car il est possible de remplir la feuille à l'inverse, partant des objectifs que l'hôpital souhaite atteindre et les affectations permettant la réalisation de ces objectifs, chose qui a poussé l'état à adopté un nouveau mode de financement, qui est celui du budget global. Ce système de financement repose sur des prévisions basées sur l'activité réalisée effectivement. Le mode de financement par budget global représentait deux problèmes, d'une part, la perte d'autonomie de l'établissement à cause de la nécessité d'avoir un accord de la tutelle pour financer un projet et d'autre part, la culpabilisation de l'activité médicale, car une activité qui est centrée seulement sur la maîtrise des dépenses (Investissement = Dépenses) est considérée de la part des professionnels de la santé comme « démotivante ». Mais le passage du « budget global » à la « tarification à l'activité » a permis de bien dépasser ces deux problèmes. L'hôpital n'a plus besoin d'autorisation, il peut financer ses propres projets, mais doit aussi supporter les risques liés à une tel décision. Ainsi, avec l'avènement de la T2A l'activité n'est plus considéré un cout qui doit-être minimiser, mais elle est devenue une source créatrice de richesse « Sans activité, pas de ressources, et sans ressources, pas de moyens ». Mais avec l'introduction de la T2A le contrôle de gestion doit s'adapter aux nouvelles exigences en ce qui concerne la connaissance de l'activité, des couts et de gestion de projet. L'obtention de données claires et exactes sur l'activité est une condition sine canon pour avoir des résultats plus pertinents. La mauvaise description de l'activité n'impact pas seulement l'évaluation qu'un hôpital va y'avoir, mais diminue la chance d'avoir des ressources de financement. avec l'importance de la connaissance de l'activité, s'ajoute la nécessité de bien définir les couts qui doivent être confrontés à des tarifs. Par la suite, l'analyse des « TCCM » et la base d'Angers qui complètent l'analyse des CréA et CréO (des comptes de résultat analytique par pôle, des activités respectivement cliniques et medicotechniques), l'importance c'est de produire ces documents, mais le plus important c'est des partagés avec le reste du personnel de l'hôpital. La gestion de projet a connu elle-même une majeure évolution, suite à l'introduction du financement par budget global, les projets se sont limités seulement à la préparation des listes de demandes de moyens nécessaires exprimés auprès de la tutelle. La bonne gestion de projet ne doit pas être limitée à ce simple exercice, mais doit reposer sur une réflexion approfondie sur : L'utilité du projet, L'évaluation des risques, les charges, les recettes estimées, la performance financière de l'investissement et la capacité d'assumer un déficit.

La réforme de la gouvernance hospitalière qui repose sur, « la délégation de gestion » et « la contractualisation interne » génère de nouvelles exigences pour le contrôle de gestion.

Pour déléguer et contractualiser avec les équipes des pôles, il faut tout d'abord être capable de les donner les moyens pour assurer pleinement cette délégation et suivre le respect des termes du contrat. Le rôle du contrôle de gestion c'est de répondre aux attentes des chefs des pôles en leur produisant des informations fiables et nécessaires à la gestion de ceux-ci. Cela nécessite une grande disponibilité des informations à travers un « SIH » qui est fiable. La recherche de l'information exacte par les directeurs des pôles a pour objectif de rendre facile la confrontation des informations transmises à la réalité existante pour pouvoir détecter les erreurs et les corrigés.

Le rôle du contrôle de gestion consiste à rendre facile l'introduction d'une culture de gestion, ainsi que l'adaptation aux changements et finalement favoriser la généralisation de culture gestionnaire à l'hôpital.

Le contrôle de gestion traditionnel se trouve inefficace pour piloter la performance globale de l'entreprise, car il prend le facteur humain comme un cout à minimisé et non pas une ressource stratégique qui peut influencer la performance des organisations.

La domination de l'aspect financier de la firme revient au fait que la plupart des entreprises suivent une logique classique qui repose sur la maximisation de profits à court terme et l'accumulation de la richesse sans prendre en compte l'aspect humain et social de l'organisation qui est considéré comme étant un coût à minimiser et non pas une ressource rare qu'elle peut développer ou transformé en avantage compétitif. Ainsi, la vision classique qui ignore l'aspect social au sein des organisations telles que la théorie d'agence qui néglige l'effet des différentes parties prenantes sur la performance des organisations, pour cela la théorie des parties prenantes joue un rôle important pour justifier l'importance du social dans l'amélioration de la performance, c'est dans ce cadre que Freeman a défini la RSE « La prise en compte des PP ». Mais puisque les parties prenantes vont être prises en compte et vont être capables d'exercer une sorte de contrôle, les dirigeants doivent donc développer les outils nécessaires pour mesurer la contribution des parties prenantes dans la performance des organisations. Cette évolution donne lieu à un contrôle de gestion plus développé incluant le volet social de l'entreprise.

La performance d'une organisation est devenue donc un aspect multidimensionnel (Burlaud et al.2004), c'est la combinaison entre la performance économique et la performance sociale (Perroux, 1974). La performance économique est liée aux informations comptables et aux indicateurs de qualité, d'efficacité et d'efficience ainsi que la performance sociale ce qui lie souvent à la satisfaction du personnel de l'entreprise (Saval, 1979)

Dans ce sens que vient aussi la théorie des ressources pour montrer l'importance du facteur humain dans l'amélioration de la performance globale des organisations. La théorie des ressources stipule que les ressources d'une entreprise ne sont plus un simple coût à minimiser, mais plutôt une source d'avantage compétitif qui est difficile à imiter et à être copié par les concurrents (Noguera, 2002). Cette théorie vient dans la continuité des travaux de (Hameld et Prahalad, 1990) sur la théorie des ressources internes qui stipule que le mode de gestion des ressources humaines joue un rôle clef dans le succès des organisations, car il est considéré comme un « avantage stratégique durable ».

Dans le milieu industriel et commercial, la majorité des études effectuées sur l'impact du contrôle de gestion sur la performance, que ce soit financière ou sociale, montrent que l'existence d'un système de contrôle de gestion a généralement un effet positif sur la performance.

Lorsqu'on parle du pilotage de la performance par le biais du contrôle de gestion dans le milieu hospitalier, c'est tout à fait autre chose. Une étude confirme que le contrôle de gestion a un impact favorable en ce qui concerne l'incitation au changement, mais d'une façon générale on a constaté l'existence de plusieurs obstacles qui entravent la bonne pratique du contrôle de gestion, ainsi qu'un manque d'informations et d'études sur ce sujet dans le contexte marocain. La mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion au niveau des hôpitaux demeure une tâche difficile à cause des contradictions qui existent entre les missions des médecins et des contrôleurs de gestion. D'une part, on trouve que les professionnels doivent respecter le serment d'Hippocrate qui représente l'éthique de leurs métiers, ainsi que le volet légal de ce dernier, mais d'autre part, le contrôleur de gestion est dépourvu de tout ce qui est éthique, d'où sa mission est de définir le budget de chaque service hospitalier. Cela crée un débat entre les deux visions, car selon les médecins une telle analyse (définition de budget) doit-être effectuée par un professionnel de santé, mais de la part des contrôleurs de gestion, toutes évaluations effectuées par un professionnel risquent de ne pas prendre en compte les contraintes économiques de l'évaluation. S'ajoutent à cela des variables qui sont liées à la nature de l'hôpital ou aux aspects mécaniques du contrôle de gestion.

En ce qui concerne le premier type de freins, il prend sa force de trois types de variables :

- La question de la contradiction entre les objectifs du contrôle de gestion, orienté vers la rentabilité, et ceux des médecins, axés sur la prestation d'un service de qualité en respectant l'éthique, met en lumière la complexité de définir une valorisation financière pour les soins,

surtout lorsqu'on considère des aspects intangibles comme le soulagement de la douleur ou l'amélioration de la santé globale. Cette problématique souligne une divergence fondamentale entre la logique financière et la mission médicale. Contrairement aux entreprises classiques, les hôpitaux n'ont pas pour objectif premier la réalisation de bénéfices. Ainsi, le contrôle de gestion dans ce contexte doit se tourner vers d'autres métriques pour évaluer la performance et l'efficacité des ressources, en tenant compte des impératifs humanitaires et éthiques inhérents aux soins de santé.

- Les cadres opérationnels peuvent manifester une résistance face aux recommandations ou analyses proposées par les contrôleurs de gestion, surtout lorsque ces suggestions impliquent des changements significatifs dans leurs pratiques ou processus de travail. Ces conflits émergent souvent en raison de la distribution des responsabilités et des pouvoirs entre les contrôleurs de gestion et les cadres opérationnels, surtout dans des contextes où les enjeux économiques et organisationnels sont cruciaux. Un conflit inhérent entre la perspective des médecins et celle de l'administration aggrave parfois ces tensions. Ainsi, la communication entre les contrôleurs de gestion et les cadres opérationnels peut être entravée, en particulier en ce qui concerne l'interprétation des données financières et des indicateurs de performance.

- La fonction publique hospitalière rend difficile l'application des règles d'incitation individuelles, pour cela la mise en œuvre de réorganisations ne serait possible qu'à partir de la volonté (bonnes volontés) du personnel médical et sans qu'ils perçoivent un avantage en contrepartie.

Ainsi, le deuxième type de freins est lié à trois variables :

- Dans un premier temps, deux modalités de financement dominaient, le financement par budget global, basé sur le niveau d'activité et qui établit un financement annuel forfaitaire, et le financement au tarif journalier, qui est basé sur la durée de séjour des patients. Des problèmes inhérents aux systèmes de "tarification à la journée" et de "budget global" ont émergé, soulignant une confusion entre le "prix de journée" et le coût réel de la prestation. Cette situation a poussé les établissements de santé à adopter un nouveau modèle, la Tarification à l'Activité, dans l'optique de stimuler le développement d'outils de gestion plus performants. Toutefois, la T2A elle-même a ses insuffisances, notamment en termes d'incertitude financière. L'implémentation de systèmes de financement comme la T2A peut générer une incertitude considérable et un risque financier pour les hôpitaux, les poussant à mettre en place des systèmes plus développés d'analyse et de contrôle des coûts. La forte pression budgétaire exercée sur les établissements conduit les directions hospitalières à élaborer des stratégies à court terme, détournant l'attention d'un examen approfondi des objectifs du contrôle de gestion. De plus, les systèmes de financement peuvent influencer la répartition des ressources au sein des hôpitaux, créant des tensions entre les différents services et départements. Enfin, l'adaptation des pratiques de gestion et de contrôle de gestion aux changements dans les systèmes de financement peut être source de difficultés et de résistances organisationnelles.

- L'évaluation de la production hospitalière souffre de plusieurs difficultés (liés à sa nature et à son coût), ce qui permet aux « opposants » (Médecin généralement) d'avoir l'idée que les données obtenues par le contrôle de gestion ne sont pas fiables. Ainsi, même avec l'introduction du «PMSI» pour rendre l'information plus claire et plus fiable qu'avant, les mêmes problèmes subsistent, car l'utilisation des indicateurs qui sont pertinents au niveau d'une activité, ne garantis pas leurs pertinences au niveau des hôpitaux.

Le manque d'intégration des systèmes d'information lui-même a donné lieu à des insuffisances qui sont souvent liées aux difficultés de production de l'information, ainsi que l'absence d'automatisation de la comptabilité analytique hospitalière et la centralisation, chose qui impact la circulation de l'information et la prise de décisions.

5. Conclusion

En résumé, les principales recherches ont établi que l'amélioration continue de la productivité d'une organisation est vitale pour sa survie. De ce fait, le contrôle de gestion peut servir de remède à travers la combinaison Efficacité/Efficacité. Le contrôle de gestion est considéré comme la solution ultime à la modernisation d'une organisation, car il offre un moyen de superviser et de réguler en permanence la performance dans son ensemble. Par conséquent, une approche multidimensionnelle de la performance est cruciale, ce qui implique de reconnaître les divers points de vue des parties prenantes lors de la définition et de la mesure de la performance.

Dans une première partie, on a présenté le cadre théorique, en se basant sur les différentes approches et théories en relation avec le sujet, allons de l'école classique à l'approche culturelle en ce qui concerne le contrôle de gestion, et de l'approche unidimensionnelle à celle multidimensionnelle concernant la performance, ces différentes approches livrent des éléments de réponse à la problématique du pilotage de la performance par le biais du contrôle de gestion. Ensuite nous avons traité la question de contrôle de gestion au niveau des hôpitaux en montrant les différents freins qu'empêche la mise en œuvre d'un contrôle de gestion efficace et efficiente et outil de pilotage de performance.

Sur la base de ce qui précède, le sujet en question manque d'études sur la légitimité du contrôle de gestion au niveau des hôpitaux dans le contexte marocain, vu l'importance de ce constat, la problématique traitée au niveau de cet article fera l'objet d'une problématique à notre postérieur travail.

Référence :

- (1). Alvarez, F. (2000, May). Le contrôle de gestion en milieu hospitalier : une réponse à l'émergence de risques organisationnels. In *21ÈME CONGRES DE L'AFC* (pp. CD-Rom).
- (2). Anthony, R. N. (1965). Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. Division of Research Graduate School of Business Administration Harvard University.
- (3). ARBAOUI, S. E., & OUBOUALI, Y. (2018). Réflexions sur le contrôle de gestion hospitalier au Maroc. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 2(3).
- (4). Arrow, K. J. (1969). Classificatory notes on the production and transmission of technological knowledge. *The American Economic Review*, 59(2), 29-35.
- (5). BENDAHHANE, A., AKRICH, S., BOUMESKA, M., & EL BETTIOUI, R. (2022). CONTROLE DE GESTION ET PILOTAGE DE LA PERFORMANCE SOCIALE DES ENTREPRISES DU MAROC. *Finance & Finance Internationale*, 1(23).
- (6). Bouquin, H. (2004). Le contrôle de gestion. Paris : Presses universitaires de France. 6e édition P : 508.
- (7). C.ALAZARD, S.SEPARI (2010). Contrôle de gestion, 2ème éd. : Dunod, Paris, P 9.
- (8). Cappelletti, L. (2006). Le contrôle de gestion socio-économique de la performance : enjeux, conception et implantation. *Revue Finance Contrôle Stratégie*, 9(1), 135-155.
- (9). Chahouati, W. (2021). La Qualité dans les hôpitaux publics marocains : Enjeux et pistes d'amélioration. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 2(2), 214-235.
- (10). Coase, R. H. (1937). The nature of the firm. *Economica*, New Series, 4 (16), 386-405. *Article first published online*, 19.
- (11). Dos Santos, C., & Mousli, M. (2016). Quel pilotage de la performance par les tableaux de bord à l'hôpital public ? À propos d'un cas français. *Recherches en Sciences de Gestion*, (4), 127-146.

- (12). Douma, F., Eggriks, A., & Bollecker, M. (2019). Vers un contrôle de gestion « médiateur » du changement : le cas d'un hôpital marocain", *Management & Avenir*, vol. 112, no. 6, pp. 59-80.
- (13). Grolier, J., Médée, P., & Pérard, Y. (2014). *La comptabilité de gestion à l'hôpital-Vol. 2 Contrôle de gestion et pilotage de la performance médico-économique* (No. halshs-01075950)
- (14). Issor, Z. (2017). « La performance de l'entreprise : un concept complexe aux multiples dimensions ». *Projectics / Proyética / Projectique*, 17, 93-103. <https://doi.org/10.3917/proj.017.0093>
- (15). Jacquet, S. (2011). Management de la performance : des concepts aux outils. *Centre de Ressources En Economie Gestion (CREG)*.
- (16). Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (2019). Theory of the firm : Managerial behavior, agency costs and ownership structure. In *Corporate governance* (pp. 77-132). Gower.
- (17). Jordan, H. (1998). *Planification et contrôle de gestion en France en 1998*. Chambre de Commerce et d'Industrie de Paris.
- (18). Lartigau, J. (2009). L'évolution de la fonction contrôle de gestion à l'hôpital. *Journal de gestion et d'économie médicale*, 27(7), 371-391.
- (19). Lavigne, L. (2017). *Le rôle du contrôleur de gestion territorial : proposition d'une typologie et identification de déterminants organisationnels à partir d'une étude empirique de la fonction contrôle de gestion dans les grandes intercommunalités* (Doctoral dissertation, Université de Lorraine).
- (20). Lawrence, P., & Lorsch, J. (1967). Organization and environment: managing differentiation and integration*. Boston, Graduate School of business administration, Harvard University. *Trad : adapter les structures de l'entreprise, Paris, Ed. D'organisation.
- (21). Le contrôle de gestion et la performance des établissements publics : Cas de la direction régionale des impôts de Marrakech. (n.d.). <https://www.mawarid.ma/document-1260.html>.
- (22). Lefebvre-dalloz (formation.lefebvre-dalloz.fr/dossier/gestion-finance/controle-de-gestion).
- (23). LOULID, M., & BOUMARETE, S. (2020). Le contrôle de gestion et la performance des établissements publics : enjeux, perspectives et conciliation. Cas de la direction régionale des impôts de Marrakech. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4(1).
- (24). Mohamed, B., & Saad, A. (2017). L'adoption du contrôle de gestion à l'hôpital marocain : Explication par l'approche PLS. *European Scientific Journal*, 13(4).
- (25). Raymond-Alain Thietart et al. (2014). Méthode de recherche en management, 4e édition, p : 47.