

## **Réflexions sur le contrôle de gestion hospitalier au Maroc**

## **Reflections on hospital management control in Morocco**

**ARBAOUI Saif Eddine**

Doctorant en sciences de gestion

Laboratoire de Recherche en Finance, Audit et Gouvernance des Organisations

Université Hassan 1er – Settat, Maroc

**Dr. OUBOUALI Youssef**

Professeur habilité

Directeur du Laboratoire de Recherche en Finance, Audit et Gouvernance des Organisations

Université Hassan 1er – Settat, Maroc

**Résumé :**

Le contrôle de gestion dans les hôpitaux publics constitue un défi important, non seulement en raison de l'augmentation des coûts des prestations de soins, mais également parce que la gestion et le contrôle des services en général - et des services hospitaliers en particulier - soulèvent des problèmes théoriques et pratiques spécifiques qui doivent être pris en considération.

Ce papier démontre que le contrôle de gestion hospitalier a deux objectifs : la légitimation de l'action et la mise sous tension des intervenants. Comme nous allons le voir, des divergences de perception de ces objectifs existent entre les praticiens et les managers publics.

**Mots clés :** contrôle de gestion ; hôpitaux ; services publics ; nouveau management public

**Abstract :**

Management control in hospitals is a challenging topic not only because the rapidly increasing costs within sector, but also because management and control in service production generally - and in hospital services especially - raise specific practical and theoretical problems which have to be dealt with.

This paper shows that management control in healthcare services has two objectives: legitimization of actions and putting pressure on stakeholders. As we will see, there are divergent perceptions of these objectives between practitioners and public managers.

**Key words:** management control ; hospitals ; public services; new public management

## Introduction :

Deux problèmes peuvent être soulevés lors de l'évaluation des services de soins : le premier concerne la fragilité du jugement des évaluateurs et le deuxième traite de la difficulté d'interprétation des indicateurs.

Le premier problème concerne la pratique quotidienne du contrôle de gestion hospitalier qui est marquée par une logique budgétaire sans qu'il ait une réflexion sur les objectifs de cette fonction ou ses ambitions managériales. Jusqu'à présent, le contrôle de gestion hospitalier est perçu en termes de contrôle budgétaire, de reporting, de tableaux de bord des dépenses avec une vision instrumentale « décontextualisée » de la particularité de la profession médicale.

Le personnel médical, quant à lui, ne cesse de remettre en cause la dominance de la logique managériale dans les hôpitaux publics, la marchandisation du secteur de la santé ainsi que le manque de compétence des contrôleurs et évaluateurs pour apprécier « objectivement et professionnellement » le fonctionnement des établissements hospitaliers.

Le deuxième problème, dont nous pouvons soulever facilement dans les médias ou dans les rapports officiels est l'insignifiance des indicateurs d'évaluation. Le nombre de patients traités dans le cadre d'une campagne de lutte contre une maladie déterminée, la part des dépenses en santé dans le PIB ou encore le coût journalier d'hospitalisation dans un centre quelconque ; tous ces indicateurs n'auront aucune signification sans les rapporter aux normes et standards de la profession. Ainsi, il se peut que les chiffres affichent une amélioration continue dans le temps mais ça ne veut pas dire qu'ils ont atteint le niveau recommandé par l'OMS ou les standards fixés par des ONG actives dans le domaine de la protection sociale.

Ainsi, l'évaluation des activités de la santé posent plusieurs problématiques compliquées et complexes que le contrôleur de gestion est tenu de résoudre avant d'émettre une opinion ou de recommander une action.

Faut-il continuer dans la logique budgétaire normalisée pour toutes les activités de l'Etat ? Ou céder devant les pressions exercées par les praticiens pour libérer la profession médicale des pratiques managériales ?

Plus généralement, dans cet article, nous allons examiner les spécificités du système national de la santé, les mécanismes de contrôle de gestion hospitalier, les caractéristiques qui le rendent « spécial et spécifique » ainsi que les contraintes qui entravent son perfectionnement.

### 1. La demande de contrôle de gestion hospitalier :

La demande de mise en œuvre du contrôle de gestion hospitalier est fondée sur des préoccupations économiques et éthiques.

Les services de soins constituent, depuis le début du nouveau millénaire, une vraie chaîne de valeur intégrée ayant tous les attributs d'un secteur économique et avec des retombées conséquentes sur les industries de la santé, sur la croissance nationale (le tourisme médical), ainsi que sur le développement humain du pays. La majorité des pays industrialisés consacre une part importante de leur PIB pour le secteur de la santé alors que les marges budgétaires sont très réduites en raison d'un environnement économique international instable.

**Tableau 1. Evolution des dépenses de la santé des pays du G7 et du Maroc entre 1995 et 2014**

Pays	Dépenses en santé (en % du PIB)	
	1995	2014
Allemagne	9,4	11,3
Canada	8,9	10,4
Etats-Unis	13,1	17,1
France	10,1	11,5
Italie	7,1	9,2
Japon	6,6	10,2
Royaume-Uni	6,7	9,1
Maroc	3,6	5,9

Source : La Banque Mondiale

Le souci de préserver la paix sociale et la pérennité des institutions conduisent à l'augmentation des crédits budgétaires alloués aux services sociaux. A cet effet, le législateur est dans la légitimité de prendre toute mesure nécessaire pour orienter l'action du gouvernement et s'assurer de la disponibilité des services médicaux de base pour la population la plus démunis.

Par ailleurs, les valeurs éthiques qui s'imposent avec la propagation de la pensée économique de l'Ecole de Chicago et des nouveaux principes de gestion publique soulèvent des questionnements profonds. D'une part, les services de soins sont des services sociaux humanitaires garantis par un arsenal juridique international et national. Ainsi, la déclaration universelle des droits de l'Homme affirme, dans son article 25 – infra 1, que : « *Toute personne a droit à un niveau de vie suffisant pour assurer sa santé, son bien-être et ceux de sa famille, notamment pour l'alimentation, l'habillement, le logement, les soins médicaux ainsi que pour les services sociaux nécessaires; elle a droit à la sécurité en cas de chômage,*

*de maladie, d'invalidité, de veuvage, de vieillesse ou dans les autres cas de perte de ses moyens de subsistance par suite de circonstances indépendantes de sa volonté ».*

En outre, l'article 31 de la constitution marocaine cadre le rôle de l'Etat et des organismes dans sa mouvance dans le secteur de la santé en stipulant que : *« l'Etat, les établissements publics et les collectivités territoriales œuvrent à la mobilisation de tous les moyens disponibles pour faciliter l'égal accès des citoyennes et des citoyens aux conditions leur permettant de jouir du droit :*

*Aux soins de la santé ;*

*A la protection sociale, à la couverture médicale et la solidarité mutualiste ou organisée par l'Etat ;*

*- [...] »*

De ce fait, la « marchandisation » du secteur de la santé est difficile à mettre en œuvre ne serait-ce que sur le plan politique.

D'autre part, la nouvelle doctrine de la gestion publique met l'accent sur le développement du contrôle de gestion avec des analyses en termes de « coûts – performance » des services publics. En effet, la loi n° 65-00 institue un système de couverture médicale de base comprenant l'assurance maladie obligatoire (AMO) et le régime d'assistance médicale (RAMED). Les mécanismes de financement des deux régimes sont différents : le premier est fondé sur le principe contributif et sur celui de la mutualisation des risques tandis que le second est fondé sur le principe de la solidarité nationale au profit de la population démunie (Loi n°65-00 portant code de couverture médicale de base). Dans les deux cas, les fonds du contributeur ou du contribuable doit faire objet de bonnes pratiques gestionnaires, utilisés d'une manière efficacement suivant des objectifs précis. Les managers publics, disposant d'un grand pouvoir d'affectation des ressources publiques, doivent être évalués périodiquement d'une manière transparente et indépendante en application du principe de corrélation entre la responsabilité et la reddition des comptes. Le courant du Nouveau Management Public (NMP) considère les activités de contrôle et de pilotage comme signe et outil de bonne gouvernance des organisations publiques dont les règles de gestion doivent être identiques à celles de la sphère privée.

Enfin, on ne peut soutenir l'idée que l'ensemble des services publics subissent des pressions croissantes pour la mise en œuvre des systèmes contrôle de gestion et font objet de plusieurs actions d'optimisation des dépenses de fonctionnement alors que le secteur de la santé est en

dehors de toute action de pilotage sous des prétextes sociaux et humanitaires.

Pour que cette vision des choses ne soit pas une simple rhétorique, il a fallu institutionnaliser et instrumentaliser le contrôle de gestion. Cette question de pilotage des services publics est très récente au Maroc et remonte au début du troisième millénaire. Les diverses réformes de l'Administration ont été mises en place dans l'objectif d'accroissement de l'autonomie des entités administratives, la promotion de la déconcentration administrative et le développement de la responsabilité des acteurs.

Dans ce cadre, la loi organique n°130-13 relative à la loi de finances, adoptée à l'unanimité, et entrée en vigueur à compter du 1er janvier 2016, a changé la procédure de construction budgétaire en remplaçant le vote du budget par nature de dépenses par des programmes et projets/actions. Chaque programme (entre 1 et 6 par ministère) ou projet/action est assorti des indicateurs chiffrés permettant de mesurer les résultats escomptés et fait l'objet d'une évaluation qui vise à s'assurer des conditions d'efficacité, d'efficience et de qualité liées aux réalisations. L'ensemble des objectifs et de leurs indicateurs de suivi sont repris dans un document stratégique dit « Projet de Performance (PdP) » accompagnant le projet de loi de finances de l'année ; le suivi des réalisations est synthétisé dans un autre document présenté avec la loi de règlement relative à la loi de finances « Rapport de Performance (RdP) ». A cet effet, la loi de finances ne constitue plus uniquement un moyen de fixation et d'affectation des montants des ressources et des charges de l'Etat mais elle représente également un acte de concertation et de contractualisation entre le législateur et le gouvernement sur des objectifs stratégiques de politiques publiques.

Concrètement, le pilotage du Ministère de la Santé (MS) et la mise en œuvre des systèmes de contrôle de gestion sont logés dans le programme de support et services polyvalents dénommé « Planification, programmation, coordination et soutien des missions du système de santé » qui inclut cinq projets/actions. Le contrôle de gestion n'est pas intégré en tant que discipline à part entière n'est pas formalisé au niveau du PdP du MS.

Six objectifs sont associés au programme « Planification, programmation, coordination et soutien des missions du système de santé » dont les trois suivant intéressent particulièrement notre travail :

- Objectif 1 : Contrôler les dépenses relatives au train de vie de l'administration et consécration de la transparence dans la gestion financière
  - Indicateur 1.1. La part consacrée aux dépenses de l'administration centrale dans le budget de fonctionnement (chapitre Matériel et Dépenses Diverses MDD).

- Indicateur 1.2. Pourcentage des doléances et sollicitations relatives à l'achat public traitées et/ou résolues et dont le concerné a été informé des résultats finaux et partiels dans l'année budgétaire
- Objectif 4 : Développer le Système d'Information Sanitaire
  - Indicateur 4.1. Nombre de régions sanitaires qui ont implanté le nouveau système d'information SMIPF/SC
- Objectif 5 : Appui à la contractualisation et à la concrétisation du programme de la réforme budgétaire du MS
  - Indicateur 5.1. La fréquence de publication de rapports périodiques et de notes relatives à l'exécution du budget et la gestion des programmes d'investissement

L'évaluation de la performance du système de gestion du MS à travers les quatre indicateurs énumérés ci-haut, renseignés par les Directions régionales de la santé et consolidés, au niveau central, par la Direction de la planification et des ressources financières satisfait, à la fois, et les praticiens et les managers publics (et par conséquent, le pouvoir politique). La qualité des services hospitaliers a des retombées directes sur la santé de la population et, par conséquent, sur la productivité de l'économie nationale. Une telle activité complexe reliant les aspects médical et financier est réduite à quelques chiffres supposés vérifiables et, par conséquent, considérés comme objectifs, neutres et ayant un grand degré de légitimité au regard du processus de concertation qui marque leur adoption. Le recours à des ratios simplifiés pour le suivi de l'impact des décisions budgétaires sur les activités hospitalières est un mécanisme très courant dans la sphère privée lorsque l'analyste financier réduit la performance de l'entreprise à la variation de sa trésorerie nette ou son excédent brut d'exploitation. Ce mécanisme, souvent utilisé par les contrôleurs de gestion et les analystes financiers, est essentiel dans le pilotage de l'organisme puisque l'agrégation de plusieurs dimensions ayant des soubassements théoriques et spécificités techniques différents et divergents dans un modèle unique de prise de décision est difficile à mettre en œuvre. Le besoin en indicateurs est justifié par des raisons économiques et politiques : d'une part, ils permettent de meilleures négociations avec les bailleurs de fonds pour le financement des programmes de développement et, d'autre part, ils constituent un moyen de promotion et d'exportation de l'expérience marocaine en développement social et humain vers les pays partenaires notamment en Afrique subsaharienne. Les économistes réduisent, en général, la situation d'un pays à un certain nombre d'agrégats macro-économiques ou socioéconomiques. A titre d'exemple : l'économie d'un pays est réduite au produit intérieur brut, le niveau de vie au

revenu individuel, la « santé » de la population à l'espérance de vie ou le taux d'analphabétisme, la gouvernance au niveau de corruption...etc. Toutefois, certaines agrégations sont effectués pour donner une image plus globale et synthétique de la situation d'une nation à condition que les données utilisées soient les plus homogènes possibles (exemple : l'indice de développement humain). Ces indicateurs déchargent les décideurs politiques de la responsabilité éthique de production des indicateurs dans la mesure où ils sont issus de la littérature scientifique (management, droit public...etc.). Aussi simples et simplistes qu'ils soient, leur légitimité est faiblement contestée. Par exemple, dans le secteur de la santé, il est plus facile de compter le nombre d'interventions chirurgicales dans une unité de soins sur une période donnée ou le coût journalier d'hospitalisation d'un patient atteint d'une maladie X que d'évaluer la qualité et les conditions d'hospitalisation et de prise en charge dudit patient. Cette évaluation qualitative est supposé déjà faite par le « comité d'établissement » prévu par l'arrêté de la ministre de la santé n° 456-11 du 23 rejeb 1431 (6 juillet 2010) portant règlement intérieur des hôpitaux dans le cas des centres hospitaliers régionaux, préfectoraux ou provinciaux ou bien par le Directeur de l'établissement dans le cas des CHU, conformément au décret n° 2-86-74 du 20 kaada 1408 (05 juillet 1988) pris pour l'application de la loi n° 37-80 relatives aux centres hospitaliers. Les exigences éthiques et scientifiques ainsi que le jugement professionnel des décideurs sont pris en compte dans l'évaluation de la qualité des prestations de soins. Néanmoins, l'influence de la politique sanitaire sur le management des formations hospitalières peut conduire à des biais d'évaluation.

Ainsi, nul service de méthodes n'est là pour définir et calibrer les tâches. Aussi rudes soient-ils, les indicateurs sont utilisés comme un « mythe mobilisateur », outil de discipline gestionnaire. L'image qu'ils donnent façonne la réalité et oriente les efforts budgétaires vers les axes défailants ou supposés tels. Toutefois, les services de santé présentent des spécificités conceptuelles et fonctionnelles ayant un impact direct sur leur évaluation et leur contrôle qu'il convient, de ce fait, d'exposer.

## **2. Les spécificités conceptuelles et fonctionnelles du service de santé publique :**

Pour avoir une idée sur comment le budget au contrôle de gestion hospitalier, nous devons relier le dispositif de contrôle interne à quelques éléments importants de l'environnement de l'hôpital et aux « techniques » de production des soins de santé. Dans une perspective de contingence, Otley (1980) a défini trois facteurs de contingences des systèmes de contrôle de

gestion : l'environnement, les caractéristiques organisationnelles et le style de prise de décisions. Ces facteurs affectent, à leur tour, la structure organisationnelle et influencent l'architecture et le fonctionnement du système d'informations comptable.

Le facteur contextuel le plus important de la gouvernance hospitalière au Maroc est la prédominance des hôpitaux publics dans la carte sanitaire nationale. Par conséquent, la plupart des établissements de santé sont «budgétairement dépendant »<sup>1</sup> dans la mesure où leurs ressources budgétaires proviennent d'un financement étatique sans recours aux mécanismes du marché. A cet effet, le processus budgétaire est l'un des instruments de décisions politiques les plus importants (Wildavsky, 1975).

Les actes médicaux, représentant ce que les hôpitaux font pour leurs patients en terme de production de services de santé exercent, selon le paradigme de la contingence, une influence fondamentale sur les mécanismes de contrôle interne. Ainsi, Daft et MacIntosh (1978) ont introduit les caractéristiques des tâches hospitalières en tant que variable explicative d'un système d'informations comptable efficace. Pettersen (1995) a résumé les caractéristiques principales d'un service de santé comme suit :

- A l'instar des différents services, les services de santé sont intangibles ;
- La production des services de santé se produit dans une interaction face-à-face entre client et professionnel ;
- La production et la consommation d'un service de santé se produisent simultanément.

Alors que l'acheteur d'un bien tangible a l'opportunité de voir, toucher, écouter, sentir ou goûter le produit avant de prendre une décision ; l'acheteur d'un intangible (un service) ne l'a pas. Plus souvent, les patients ne comprennent pas la raison ou la nature des traitements qui leur sont administrés et ils ne sont pas en mesure d'évaluer le protocole de soins. La qualité des services de santé dépend, donc, du jugement professionnel des praticiens ; la quantité et la qualité desdits services sont, par conséquent, difficiles à mesurer. Selon Shortell (1992) il n'existe pas de mesures précises et définitives pouvant retracer une combinaison entre les ratios ressources-résultats (input-output) et les indicateurs de qualité. Dans ce sens, le contrôle de gestion hospitalier doit tenir compte des informations au-delà du raisonnement input-output. En d'autres termes, le monopole professionnel de production et d'évaluation des processus médicaux rend difficile aux managers l'exercice d'un contrôle comportemental

---

<sup>1</sup> Traduction du terme anglais : *budget-coupled*

(d'opportunité) ou un contrôle de production (de résultats).

Le service de soins est produit au « moment de la vérité » (Pettersen, 1995) où le client interagit face à face avec le personnel médical et paramédical. Le management n'a aucune influence sur le déroulement du processus de production : c'est la combinaison entre la qualification du praticien et la situation du client-patient qui crée le service (Normann, 1991).

Dans plusieurs cas, la vie ou le décès d'un patient dépendent largement des qualifications professionnelles des praticiens. Contrairement aux autres services, les soins de santé ont la particularité de l'urgence : le médecin doit, en ayant recours à sa formation professionnelle, traiter un patient souffrant d'un traumatisme, d'une double fracture, d'un étouffement...etc. sans avoir le temps de consulter des manuels ou des protocoles médicaux. Cela implique que les activités cliniques ne peuvent être coordonnées uniquement par des règles strictes, mais elles doivent être plutôt gérées par un jugement professionnel et des pratiques médicales globalement admises telles que les procédures opérationnelles standards (Czarniawska, 1991). Ainsi, le contrôle de gestion ne se limite pas à des dispositifs de contrôle standardisés, mais comprend également des modes de contrôle informels ayant trait aux normes et aux valeurs culturelles de la communauté considérée (Chenhall, 2003). A cet effet, les managers doivent s'appuyer sur les compétences et les qualifications professionnelles des praticiens pour coordonner la production des services de soins. La notion de package de contrôle s'avère importante dans cette situation : d'après Malmi et Brown (2008), il s'agit de combiner des différents systèmes de contrôle coexistant dans la même organisation mais qui ne sont pas nécessairement unifiés. Ces systèmes sont, généralement, introduits à des moments différents, par différents acteurs ayant des intérêts, souvent, divergents. Ce package de contrôle est composé de cinq dimensions : contrôle par la culture, contrôle administratif, contrôle stratégique, contrôle managérial et contrôle cybernétique.

*Figure 1. Les systèmes de contrôle de gestion comme package*

Contrôle par la culture						
Clans		Valeurs			Symboles	
Contrôle stratégique (Planification)		Contrôle cybernétique				Contrôle managérial : récompenses et rémunérations
Planification à long terme	Plans d'action opérationnels	Budgets	Systèmes de mesures financiers	Systèmes de mesures non financiers	Systèmes de mesures hybrides	
Contrôle administratif						
Gouvernance		Structure organisationnelle			Politiques et procédures	

Source : Malmi et Brown, 2008

Cela implique que le contrôle de gestion hospitalier ne se base pas sur des spécifications techniques d'ordre managérial mais repose sur l'uniformisation et des normes et des valeurs à travers « l'éducation » culturelle et la formation des professionnels.

Contrairement aux produits tangibles, où les phases de production et de consommation sont nettement séparées, les prestations de services de soins exigent que ces activités se produisent simultanément.

Les services de santé sont consommés au fur et à mesure de leur production, ils ne peuvent être ni inventoriés ni transportés. Les hôpitaux ne disposent d'aucun moyen pour constituer « un stock » de service de soins : les patients gravement blessés ou présentant des graves complications doivent être pris en charge dès leur arrivée à l'hôpital et le traitement adéquat doit leur être produit et administré sans délai. Cette particularité des services de santé augmente la rigidité et constitue une source importante d'incertitude pour les organisations hospitalières. Alors que les entreprises industrielles, commerciales ou même de services sont en mesure d'inventorier le catalogue de leurs produits et services pour répondre aux besoins les plus imprévisibles de leurs clients, cette option n'est pas possible pour les services de santé. Cet aspect d'imprévisibilité constitue une dimension importante pour la planification stratégique et le contrôle de gestion.

Ces caractéristiques du processus de production des services de santé, en particulier l'intangibilité et l'imprévisibilité, rendent l'évaluation de la qualité plus compliquée. Les prestations de soins sont hautement intellectuelles, ce qui donne aux professionnels (personnel médical et paramédical) le monopole de production : pour effectuer un acte médical, vous devez être certifié. La base d'évaluation de la qualité des services de soins est constituée uniquement de normes et de valeurs professionnelles : seul un chirurgien est apte pour évaluer le résultat d'une intervention chirurgicale. Lorsque l'évaluation est basée sur des normes professionnelles, les praticiens exercent un monopole d'information et d'évaluation. Ce double monopole de production et d'évaluation confère aux professionnels une position de suprématie grâce à de fortes normes ayant une autorité légitime. Par conséquent, nous trouvons souvent des modes de contrôle claniques dans les hôpitaux (Ouchi, 1979 ; Malmi et Brown, 2008).

A travers l'analyse du contexte de production des services de santé, nous pouvons conclure plusieurs aspects du contrôle de gestion aux établissements hospitaliers. La combinaison d'un degré élevé d'incertitude issu des interactions personnelles intenses dans le processus de soins avec une forte ambiguïté des performances en raison de l'intangibilité, la non-standardisation

des services médicaux ainsi que la culture du secret qui règne dans les organismes publics conduit à ce que le contrôle de gestion hospitalier soit fortement marqué par un contrôle par la culture (Hofstede, 1978).

### **3. Les contraintes à un contrôle de gestion hospitalier performant :**

L'obstacle principal à un contrôle de gestion hospitalier, que l'on considère indispensable, est qu'il peut porter atteinte à l'éthique médicale. Cette dernière puise sa légitimité dans le respect de la déontologie de la profession, de la morale et de la science car sans respect de l'éthique médicale, il n'y aurait pas de qualité de soins ou de liberté pour le malade. Ainsi, et par des préoccupations économiques, la présence de l'éthique médicale<sup>2</sup> est remise en cause. Un service de santé n'est pas produit en série continue tel est le cas des industries ou des commerces classiques, sa pertinence et sa qualité ne peut être appréciée dans l'immédiat. Les exemples n'en manquent pas, plusieurs maladies nécessitent un traitement à vie ou des interventions ponctuelles à fréquence périodique : peut-on dire que le traitement s'avère trop coûteux et qu'il doit être suspendu ?

Le contrôle de gestion privilégierait une activité répétitive avec des objectifs clairs, des extrants (un produit) mesurables et un impact/effet directement imputable sur l'acte gestionnaire (contrôle routinier<sup>3</sup> de Hofstede, 1981). Néanmoins, il ne faut pas confondre un hôpital public avec une clinique privée forcément préoccupée par la rentabilisation de ses investissements. Les retombées du premier touchent des aspects plus larges ayant trait à l'épidémiologie, à la lutte contre les maladies, à la population et à la formation. Le contrôle de gestion hospitalier s'avère plus facile à mettre en œuvre dans le cas des soins ambulatoires dont le processus de production est assez standardisé et les modes opératoires à suivre sont pratiquement identiques chez tous les praticiens. Toutefois, les maladies chroniques nécessitant un traitement de longue durée pose un problème spatio-temporel d'évaluation dans la mesure où le périmètre d'évaluation change d'une manière conséquente entre le moment de commencement et la fin du traitement (le nombre de patients pris en charge par l'unité de soin, le nombre du personnel médical et paramédical affecté à l'activité, le coût du matériel, les frais de support...etc.). L'évaluation devient plus délicate dans le cas des centres hospitaliers universitaires, ces derniers regroupent les activités de soins, de

---

<sup>2</sup> Cette affirmation selon laquelle il existerait moins d'éthique médicale en la présence des préoccupations économiques n'est pas toujours vérifiée. En effet, quelques pays parmi les plus libéraux de la planète ont un système de santé de très haute qualité respectant les traditions de la profession et avec une intervention minimale de l'Etat.

<sup>3</sup> C'est la dénomination que Hofstede a attribué au contrôle de gestion budgétaire classique.

recherche et de formation. Si la relation entre soins et recherches, d'une part et, formation d'autre part ne peut être ignorée, il est difficile de la modéliser ou de définir sa structure de coûts. Or, le contrôleur de gestion est tenu, avant toute évaluation, de définir les relations entre les intrants et les extrants, ainsi qu'entre les inducteurs de coût et les activités.

Il y a des tensions permanentes entre les pratiques médicales et le contrôle de gestion.

Le praticien, en l'occurrence le médecin, est devant la responsabilité éthique (serment d'Hippocrate) et légale (assistance à personne en danger) de répondre aux requêtes de ses patients. Comme nous l'avons mentionné ci-haut, les praticiens détiennent le monopole de production des services de santé, les hôpitaux constituent, à cet effet, un exemple de bureaucratie professionnelle animée par des opérateurs hautement qualifiés. Ceci se traduit, au niveau organisationnel, par des objectifs peu opérationnels, difficilement maîtrisables et un flou entourant les décisions stratégiques.

En revanche, le contrôleur de gestion dans le secteur public (dans une vision classique de l'organisation) est rattaché à un niveau de la hiérarchie. Il est du côté du financeur exerçant le pouvoir dans l'organisation. Son rôle est dépourvu de toute disposition éthique mais, toutefois, il est soumis à de fortes pressions pour assurer l'efficacité et optimiser les dépenses publiques. Il doit répondre à une question simple, mais fondamentale, pour l'instruction des décisions: compte tenu de la valeur des différentes unités de soins, quelle enveloppe budgétaire doit-on accorder à un tel ou tel service hospitalier ? La valeur d'une unité de soins dépend de quatre facteurs : les priorités de la stratégie nationale de la santé, le nombre de patients pris en charge par le service en question, le coût moyen d'hospitalisation du patient et la qualité des services rendus (performance opérationnelle de l'unité de soins).

Ce choc culturel entre les praticiens et les contrôleurs de gestion pousse les premiers à contester la légitimité des seconds au motif que l'évaluation des services de soins ne peut être réalisée que par des praticiens, d'une part, et porte atteinte à leur responsabilité éthique d'autre part. Les contrôleurs de gestion, quant à eux, refusent toute évaluation faite uniquement par des pairs dans la mesure où elle risquerait d'être partielle et ne tiendrait pas compte des contraintes économiques.

La légitimité de l'évaluation (ou du contrôle de gestion) hospitalière est mise en doute dans les deux cas : les praticiens sont suspectés d'être complaisants, dépendants et défendant leurs propres intérêts ou, au contraire, influencés par des rivalités et saisissant l'occasion de l'évaluation pour le règlement des comptes. Autrement dit, le public ne peut avoir confiance en une auto-évaluation ; les contrôleurs de gestion sont libérés des contraintes éthiques et

manquent de connaissance scientifique suffisante pour comprendre le processus de production des services de santé et d'apprécier la qualité des prestations rendues aux usagers (les patients).

La question de légitimité de contrôle n'est pas la seule contrainte à un contrôle de gestion hospitalier. Il s'ajoute à ceci, la difficulté technique d'évaluation des services de santé liée aux caractéristiques intrinsèques des activités sanitaires.

Selon Dupuis et Farinas (2010), l'ensemble des techniques managériales présupposent un modèle organisationnel hiérarchiste et mécaniste. Néanmoins, ces modèles sont inadéquats dans les écoles, les universités, les hôpitaux et les centres de services sociaux. La caractéristique commune de ces organisations réside dans la nature de leurs fonctions qui ne peuvent accomplir qu'en comptant sur l'engagement et le jugement des experts (les professionnels, les praticiens) qui produisent les services. Or, l'introduction des techniques managériales dans ces organisations conduit à un affaiblissement de l'engagement des praticiens et une réduction de la place qu'occupe leur jugement professionnel. Sous la pression de ce managérialisme accrue, les organisations ont tendances à être plus grosses de taille, plus abstraites et impersonnelles, ce qui contribue à un déplacement de leurs objectifs et une ambiguïté de leurs missions.

Les formations hospitalières publiques représentent les six caractères d'une organisation complexe, cités par Burlaud et Malo (1988) :

- L'organisation a une taille importante ;
- Les activités sont non répétitive ;
- Le personnel est hautement qualifié ;
- Les dépenses du personnel constituent la grande partie du coût ;
- Les charges indirectes sont prépondérantes ;
- La fonction de production est molle.

Dans les petites organisations (PME-PMI, petites communes...etc.), le contrôle n'a pas besoin d'être formalisé et normalisé. Le contrôle hiérarchique suffit dans la mesure où le superviseur ou le chef de l'organisation exerce un contrôle direct sur ses subordonnés. Or, lorsque la taille de l'organisation augmente, le pouvoir hiérarchique s'éloigne de plus en plus des niveaux opérationnels et nécessitent, par conséquent, une formalisation des actes et procédures de contrôle. Néanmoins, la complexité de l'organisation est proportionnelle à sa taille et rend la

formalisation du contrôle plus difficile à mettre en œuvre. En ce qui concerne les hôpitaux, le contrôle hiérarchique du directeur de l'hôpital ou du centre hospitalier sur l'équipe médicale est direct et informel (informel dans la mesure où ce contrôle est limité aux aspects techniques, financiers et administratifs sans s'étendre au processus de soins pour lequel les médecins disposent de la liberté scientifique). Toutefois, au niveau de la délégation provinciale, de la direction régionale de la santé ou du ministère de tutelle, le contrôle direct est impossible. La seule source de données est constituée par les rapports d'activités, comportant une grande part de subjectivité, ou des missions ponctuels d'audit.

De ce fait, le produit de l'activité (son output) est difficile à mesurer ou à définir. Dans le secteur de la santé, la production est sous forme d'actes médicaux ou chirurgicaux. Mais ces actes ne sont pas des unités d'œuvres ou des inducteurs de coûts au sens de la comptabilité de gestion. En effet, pour un groupe de patients atteints de la même maladie, la consommation de ressources sera différente en fonction de plusieurs variables : âge du patient, stade de la maladie, antécédents pathologiques...etc. En outre, l'acte médical ou chirurgical n'est qu'un produit intérimaire, il n'est pas une fin en soi. Le but est d'améliorer la santé globale de la population (augmentation de l'espérance de vie, diminution du nombre des arrêts maladie, renforcement de la productivité de l'économie nationale...etc.). L'impact espéré de l'intervention médicale n'est pas immédiat. Il n'est pas évidemment mesurable. Il faut y ajouter également les retombées en matière de recherche scientifique et d'enseignement. Les objectifs secondaires de l'activité sont multiples et ne sont pas toujours hiérarchisables quant à leurs poids ou leurs importances. Les retombées immatériels, qualitatifs et long-termistes des activités de la santé ne facilitent pas l'évaluation ou le contrôle.

Le personnel médical est bien évidemment hautement qualifié. Les hôpitaux satisfont ce critère. En effet, les dépenses du personnel constituent la principale charge avant les coûts de l'immobilier et des infrastructures techniques. La classification des charges directes et indirectes suscite également un débat. Si certaines charges peuvent être rattachées directement à un coût d'une prestation de soin (le produit final de l'hôpital), il n'y a pas d'analyse de charges par rapport aux composantes/objet de coût (recherche épidémiologique, campagne de sensibilisation, formation continue...etc.). En outre, dans une activité hautement qualifiée, le contrôle de gestion social, en vue de calculer la rentabilité des dépenses du personnel médical, ne prend pas bien compte du cycle de vie du praticien. La période fructueuse d'un médecin (en non pas d'un enseignant-chercheur en médecine) se situe généralement au début de sa

carrière dans la mesure où le salaire qu'il perçoit est assez bas pour un volume de travail intégralement dédié aux opérations hospitalières tandis qu'avec l'avancement de grade, plus tard dans la vie du médecin, les indemnités pécuniaires augmentent d'une manière conséquente alors que la nature des tâches exercées se transforment beaucoup plus vers les volets administratifs.

Enfin, une fonction de production molle signifie que la consommation des ressources (inputs) n'est pas normalisée dans une solution technique standard car il n'y a pas de relation simple entre inputs et outputs.

Prenons l'exemple d'une fonction de production d'un bien industriel, le processus de production est le même pour tous les articles d'un même modèle. Le contrôleur de gestion peut déterminer, avec une grande précision, la consommation de chaque facteur par unité produite ; la technologie est partagée dans la production de masse. Or, dans un établissement hospitalier, la fonction de production varie selon plusieurs paramètres. Par exemple, pour un groupe de patients, le même acte médical nécessite des interventions différentes, des durées d'hospitalisation variables et des traitements différents sans qu'il n'y ait de garantie sur la qualité de la prestation de soins.

Les indicateurs ou les ratios, nécessaires à l'évaluation et le contrôle, ont, comme toute autre technique gestionnaire, des limites et des effets pervers sur l'organisation en question. Si les indicateurs mettent en exergue l'effet volume, i.e. par exemple, la durée moyenne de séjour, le taux d'occupation moyen ou la consommation annuelle de médicaments, les praticiens sauront construire une batterie d'indicateurs satisfaisante en manipulant leurs données de base. Cela consiste à faire consulter un maximum de patients par jour en leur prescrivant un traitement standard et sans prendre le temps de bien diagnostiquer et analyser leurs cas ou, pire encore, à admettre en hospitalisation des patients dont le cas ne nécessite pas un séjour à l'hôpital afin d'augmenter la base de répartition des charges fixes, d'une part, et le taux d'occupation d'autre part. Sur le fond, ces pratiques sont non-éthiques et n'apportent aucune valeur au processus d'évaluation et de contrôle.

Le contrôle de gestion hospitalier a un coût composé de l'ensemble des charges relatives au processus d'évaluation (production, traitement et exploitation des informations). A cela, il faut ajouter un coût caché lié au détournement de l'équipe médicale de sa mission principale de production des services de santé au profit de la population à la construction de chiffres justificatifs pour avoir de bons résultats. Autrement dit, il ne s'agit pas uniquement du savoir-

faire à déployer sur le terrain avec des moyens jugés minimes par plusieurs institutions internationales mais de faire savoir que les équipes font ce qu'il y a de mieux avec les ressources mises à leur disposition. L'affectation d'un médecin à une activité administrative à plein temps est une mauvaise allocation de ressources qui correspond à un manque à gagner en termes de production de services de soins. C'est un coût d'opportunité dont l'effet macro est difficilement mesurable.

Nous avons survolé les contraintes liées au contrôle et l'évaluation des services de santé. La problématique de légitimité ainsi que les spécificités techniques de l'activité rendent difficile la mise en place d'un système de contrôle de gestion hospitalier « ayant un sens ». Doit-on dire que le contrôle de gestion et les services de santé publique sont incompatibles ?

#### **4. Quelles perspectives pour l'évaluation et le contrôle de gestion hospitaliers ?**

Le système national de la santé est à prédominance publique, les hôpitaux publics constituent la majorité des établissements sanitaires du Royaume. Les hôpitaux, centres hospitaliers provinciaux ou préfectoraux et les centres hospitaliers régionaux sont organisés sous la forme de SEGMA<sup>4</sup>. Selon l'article 21 de la loi organique n°130-13 relative aux lois de finances : constituent des services de l'Etat gérés de manière autonome, les services de l'Etat, non dotés de la personnalité morale, dont certaines dépenses, non imputées sur les crédits du budget général, sont couvertes par des ressources propres. L'activité de ces services doit tendre essentiellement à produire des biens ou à rendre des services donnant lieu à rémunération.

L'activité hospitalière est financée à la fois par les redevances des patients-citoyens-clients-usagers et par des subventions d'équilibre versées par le budget général de l'Etat. Toutefois, les activités de soins échappent à une logique client-fournisseur classique. Dans une telle relation, le client passe une commande précise, ce qui suppose une pré-évaluation des capacités techniques et financières du fournisseur à fournir la prestation demandée ; puis, lors de la réception, le client procède à une post-évaluation en termes de qualité, coût et délai. Le contrôle de gestion, dans sa forme la plus classique (contrôle budgétaire), permet de préserver l'équilibre budgétaire entre les recettes et les dépenses de l'opération.

Or, dans le cas des prestations de soins, le patient n'a ni les moyens ni les compétences pour évaluer l'activité d'un médecin. De même pour les subventions versées par le budget général, les crédits budgétaires ne peuvent être fractionnés opération par opération. Les objets de coûts ne sont pas distincts.

---

<sup>4</sup> SEGMA : Service de l'Etat Géré de Manière Autonome.

Le contrôle de gestion hospitalier doit remplir deux fonctions principales :

- La légitimation de l'action ou la reddition des comptes ;
- La mise sous tension des intervenants.

La légitimation de l'action consiste à gérer des indicateurs soit pour protéger les praticiens soit pour justifier les ressources supplémentaires.

Pour protéger les praticiens, il faut montrer qu'ils remplissent les fonctions qui leurs sont demandées. A l'instar des autres fonctionnaires de l'Etat, le personnel médical a des obligations de gestion des ressources humaines et matérielles mises à sa disposition. Les activités médico-sociales ne constituent, en aucun cas, un prétexte ou une carte blanche pour avoir des crédits budgétaires non-plafonnés ou qui vont au-delà de la politique et des capacités budgétaires de l'Etat.

Le contrôle des ressources doit être complété par un contrôle de la production à travers des évaluations externes indépendantes (Ecole Nationale de la Santé Publique, Organisation Mondiale de la Santé, ONG...etc.). Ce contrôle complémentaire permet de réduire la complexité de l'activité et la ramener à une dimension compréhensible par tous. Ainsi, Dans les grands pays industrialisés, les indicateurs de qualité des soins ont été développés pour comparer les établissements de santé entre eux, et par conséquent, les professionnels qui y travaillent. Qu'il s'agisse d'étoiles, de couleurs (vert/orange/rouge) ou de lettres (A/B/C/D/E), le principe est le même : il s'agit de diffuser publiquement des informations sur la qualité dispensée au sein d'un hôpital (Schilte et Minvielle, 2008). Les buts poursuivis sont l'affirmation d'une plus grande transparence du système de santé et l'amélioration de la qualité des établissements.

De ce fait, un établissement hospitalier avec un classement élevé sera dans la légitimité de demander des ressources supplémentaires afin de préserver la qualité des prestations qu'ils dispensent tandis que, et a contrario, un hôpital mal classé utilisera la répartition « injuste » des ressources comme justificatif de ses mauvaises performances.

Dans les deux finalités de la légitimité de l'action décrites ci-dessus, il s'agit de gérer la valeur symbolique de la profession médicale. C'est un choix difficile à faire entre la protection de l'éthique et de l'authenticité du métier et entre les préoccupations économiques qui pèsent sur le budget.

Le contrôle pose aussi sur l'efficacité de la dépense en santé. La faiblesse du processus

d'évaluation réside dans les effets long-termistes des dépenses en santé. Hormis leurs effets immédiats sur l'amélioration de la santé des citoyens, certaines dimensions telles que le renforcement de la productivité de l'économie nationale, l'augmentation de l'indice de développement humain ou encore la réduction, à long terme, des dépenses relatives aux maladies chroniques ne sont pas facilement mesurables. En outre, les activités « standards » sont évaluées par des usagers -clients qui peuvent exprimer leurs avis sur le produits en renonçant à l'achat ou à l'utilisation. Or, pour les prestations de soins, et en raison de l'asymétrie de la connaissance, l'évaluation ne peut être faite que par des pairs qu'on peut juger de partiels comme nous l'avons mentionné ci-haut.

La fonction de mise sous tension des intervenants mobilise en partie les instruments de légitimation de l'action dont nous venons d'en parler mais aussi d'autres outils « plus opérationnels » comme l'évaluation par les pairs qui peut améliorer la qualité des prestations ou encore avoir une influence sur l'avancement de carrière des médecins. Le fait d'être contrôlé par des pairs, plus expérimentés, ou d'appartenir à un hôpital classe A, mettra le praticien sous tension pour améliorer continuellement ses connaissances et ses compétences. Pour le pouvoir politique, ce contrôle mettra en exergue les insuffisances des établissements hospitaliers et dont le remède ressort du périmètre de l'Administration. Les décideurs politiques ne pourront plus se cacher derrière les contraintes budgétaires. Ainsi, malgré la disponibilité des ressources budgétaires, d'autres questions d'ordre organisationnel pourront être mis en avant. Toutefois, ce contrôle clanique est difficilement modélisable mais il reste efficace et réel pour une évaluation intrinsèque de la profession. Bien évidemment, le public, les médias et l'Administration sont tenus à l'écart de ce processus familial.

La professionnalisation du contrôle de gestion constitue un danger pour la profession médicale. La médecine peut se transformer en une véritable activité commerciale et les établissements hospitaliers seront en rivalité pour afficher les meilleurs indicateurs leur permettant d'obtenir plus de financement sous couvert des complices chargés de l'évaluation. Le public, la société civile ou l'Administration n'auront aucune légitimité pour intervenir dans ce monde fermé.

### **Conclusion :**

Les établissements hospitaliers constituent un terrain d'observation riche pour les chercheurs en sciences de gestion. Le contrôleur de gestion, en particulier, y trouvera des spécificités permettant de relier plusieurs disciplines pour la conception et la mise en place d'un système de contrôle de gestion multidimensionnel.

Le contrôle de gestion pilote une idée majeure selon laquelle le contrôle d'une activité complexe dans une bureaucratie professionnelle nécessite une batterie d'outils reliant l'objectif au subjectif, le professionnel au managérial et le réel au symbolique/mythique.

Le cœur du contrôle de gestion hospitalier n'est pas le contrôle budgétaire mais le contrôle des comportements que ça soit des praticiens ou des managers publics. En raison de la complexité et de la subjectivité des indicateurs, les deux parties pourront facilement les utiliser dans leurs propres intérêts.

Essayer de concevoir un indicateur simple pour l'évaluation de l'activité hospitalière serait identique à rechercher une aiguille dans une botte de foin. L'obtention d'un contrôle de gestion hospitalier efficace, efficient et juste réside dans un dosage équilibré entre les normes professionnelles portées par les praticiens et la logique managériale qui règne dans l'esprit de l'Administration.

#### **Bibliographie :**

Arbaoui S. & Oubouali Y., (2018). Gouvernance et management de l'université au Maroc. *Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit*, 4, 45-62.

Burlaud A., (1978). Le contrôle de gestion dans les services publics. *Revue Française de Comptabilité*, 88, 424-444.

Chenhall R.H., (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168.

Czarniawska-Joerges, B., (1991). *Budgets as Texts - On Collective Writing in the Public Sector*. Lund University, Lund.

Daft R.L. & Lengel R.H., (1984). Information Richness : A New Approach to Managerial Behavior and Organizational Design. *Research in Organizational Behavior*, 6, 191-233.

Demeestère R., (1989). Y-a-t-il une spécificité du contrôle de gestion dans le secteur public ?. *Politiques et Management Public*, 7(4), 33-45.

Dupuis A. & Farinas L., (2010). Vers un appauvrissement managérialiste des organisations de services humains complexes?. *Nouvelles pratiques sociales*, 22(2), 51-65.

Hofstede G., (1978). The Poverty of Management Control Philosophy. *Academy of Management Review*, 3(3), 450-461.

Hofstede G., (1981). Management Control of Public and Not-for-profit Activities. *Accounting, Organizations and Society*, 6(3), 193-211.

Laufer R. & Burlaud A., (1980). *Management public*. Ed. Dalloz, Paris.

Laufer R., (1985). Gouvernabilité et management des systèmes administratifs complexes. *Politiques et Management Public*, 3(1), 25-48.

MacIntoch N.B., (1978). A New Approach to Design and Use of Management Information. *California Management Review (Fall)*, 82-92.

Malmi T. & Brown D.A., (2008). Management control systems as a package - Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.

Ministère de la Santé du Royaume du Maroc, 2017, « Projet de performance annexé au projet de budget du Ministère ».

Normann R., (1991). *Service Management*. Ed. Bedriftsekonomens forlag, Oslo.

Otley D., (1980). The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.

Ouchi W.G., (1977). The Relationship Between Organizational Structure and Organizational Control. *Administrative Science Quarterly*, 22, 95- 113.

Pettersen I.J., (1995). Budgetary Control of Hospitals : Ritual Rhetorics and Rationalized Myths ?. *Financial Accountability and Management*, 11(3), 207-221.

Schilte A. & Minvielle E., (2008). Le classement des hôpitaux : une nouvelle manière de rendre des comptes. *Annales des Mines - Gérer et comprendre*, 91, 36-47.

Shortell S.M., Zimmerman J.E., Gillies R.R., Duffy J., Devers K.J., Rousseau D.M. & Knaus W.A., (1992). *Continuously Improving Patient Care: Practical Lessons and an Assessment Tool from the National ICU Study* (Center for Health Services and Policy Research, Research Note, Northwestern University).

Wildavsky, A., (1975). *Budgeting : A Comparative Analysis of the Budgeting Process*. Ed.

Little Brown & Co., New York.