

Implémentation du système de contrôle de gestion au sein des hôpitaux publics marocains: État de l'art, avantages et contraintes

Implementation of the management control system in Moroccan public hospitals: state of the art, advantages and constraints

NIMI Ismail

Doctorant, Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales

Groupe de Recherche en Management et Ingénierie de Développement « GREMID »

Université Cadi Ayyad – Marrakech - Maroc

ismailnimi@gmail.com

RIGAR Sidi Mohammed

Enseignant chercheur, Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales

Groupe de Recherche en Management et Ingénierie de Développement « GREMID »

Université Cadi Ayyad – Marrakech - Maroc

EL IDRISSE Rkia

Enseignant chercheur, Ecole Supérieure de Technologie – Safi

Groupe de Recherche en Management et Ingénierie de Développement « GREMID »

Université Cadi Ayyad – Marrakech – Maroc

Date de soumission : 19/12/2019

Date d'acceptation : 25/02/2020

Pour citer cet article :

NIMI. I & al (2020) « Implémentation du système de contrôle de gestion au sein des hôpitaux publics marocains: État de l'art, avantages et contraintes », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 4 : numéro 2 » pp : 156 - 172

Digital Object Identifier : <https://doi.org/10.5281/zenodo.3732178>

Résumé:

Le contrôle de gestion offre une grande opportunité aux grands hôpitaux publics marocains (GHPM), car il représente un outil performant pour atteindre les objectifs fixés et par la suite suivre l'évolution et rendre l'hôpital public une organisation plus adaptée aux exigences actuelles, donc les responsables de ce type d'organisations doivent assurer l'évolution pour mieux s'adapter à l'environnement et pour assurer la survie des organisations dont ils sont responsables.

La problématique de l'impact du système de contrôle de gestion sur la performance des structures hospitalières n'est pas une problématique nouvelle en soi, mais il faut noter que cette problématique représente une grande opportunité pour les scientifiques afin de familiariser avec ce contexte des hôpitaux publics avec ces contraintes et ces obstacles multiples.

Notre travail de recherche a pour objectif, premièrement d'identifier s'il y a un vrai besoin au sein des grands hôpitaux marocains en matière du système de contrôle de gestion, et par la suite de concrétiser les avantages et les contraintes de cette implémentation.

Mots clés : Hôpital, contrôle de gestion, management public, réforme hospitalière, gestion hospitalière

Abstract:

Management control offers a great opportunity to the large Moroccan public hospitals (MPH), as it represents a powerful tool to achieve the objectives set and subsequently follow the evolution and make the public hospital an organization more adapted to the current requirements, therefore the managers of this type of organizations must ensure the evolution to better adapt to the environment and to ensure the survival of the organizations for which they are responsible.

The issue of the impact of the management control system on the performance of hospital structures is not a new problem in itself, but it should be noted that this issue represents a great opportunity for scientists to familiarize themselves with the context of public hospitals with these multiple constraints and obstacles.

The objective of our research work is, firstly, to identify whether there is a real need within large Moroccan hospitals for a management control system, and secondly, to identify the advantages and constraints of this implementation.

Keywords: Hospital, management control, public management, hospital reform, hospital management

Introduction

Le secteur public joue un rôle important dans le cadre du développement économique et social de notre pays. Son implication directe dans la mise en œuvre des stratégies publiques sectorielles justifie le renforcement des pratiques de gouvernance des établissements publics en vue de plus d'efficacité et de performance.

« L'importance du secteur public dans les économies nationales, l'importance des enjeux du contrôle de gestion dans la gestion publiques nous portent à penser qu'il y a là, matière à la naissance d'étude propre, si non à une spécialisation majeure du contrôle de gestion », (M. CHARPENTIER et P. GRANDJEAN, 1998)

Face aux défis de la globalisation de l'économie, les changements démographiques et les nouvelles attentes des marchés à travers le monde, les hôpitaux publics du 21^{ème} siècle sont appelés à faire face à de nouveaux enjeux et de nouveaux risques, c'est la raison pour laquelle les hôpitaux publics dans le monde entier cherchent à restructurer avec une mise en cause générale, afin de suivre l'évolution rapide de leur environnement.

L'hôpital est connu comme une organisation spécialisée dans la production des prestations sanitaires par une prise en charge totale des patients par : les soins physiques ou psychologiques, le suivi médical et social (C. PAGES, 1979).

L'hôpital public au Maroc comme ailleurs représente la structure centrale du réseau de soins, mais cette structure se trouve devant des défis majeurs, donc cette structure nécessite des remises en cause générales et des opérations de restriction. Donc, pour faire à ces défis majeurs l'hôpital marocain se trouve aujourd'hui devant une nécessité d'évolution sur tout sur le plan managérial afin de maîtriser les dépenses par l'optimisation de l'emploi des ressources.

1) La réforme hospitalière au Maroc : la vision 2025

La gestion publique au Maroc a connu une grande mutation caractérisée par une série de privatisation et de restructuration, donc les managers de ces organismes deviennent plus conscients de la nécessité urgente d'avoir un système de contrôle de gestion leur permettant d'emprunter durablement la voie de la performance.

l'objectif principal de toute structure hospitalière¹ est de soigner les malades, cet objectif se trouve aujourd'hui face à deux contraintes majeures, la première contrainte c'est l'évolution rapide des métiers de santé suite à l'apparition des nouvelles maladies qui nécessitent le développement des nouveaux médicaments et des nouveaux protocoles de soins, la deuxième contrainte est budgétaire relative essentiellement à une restriction budgétaire due à la rareté des ressources financières publiques.

Le secteur sanitaire au Maroc a connu une grande mutation caractérisée par une série de privatisation et de restructuration, par conséquent les managers de ces organismes deviennent plus conscients de la nécessité urgente d'avoir un système de contrôle de gestion leur permettant d'emprunter durablement la voie de la performance.

A. Peter BERMAN, (1995) a considéré la réforme de santé comme « *un changement soutenu et déterminant pour améliorer l'efficacité, l'équité et l'efficience du secteur sanitaire* », par cette définition on constate que la réforme du système sanitaire est un ensemble de mesure qui vise d'améliorer l'efficacité et l'efficience des établissements sanitaires.

Autrement dit R.B SALTMAN et J. FIGUERAS (1997), considèrent la réforme hospitalière comme « *un processus qui intègre un changement institutionnel et structurel profond et soutenu par le gouvernement, et visant la réalisation d'une série d'objectifs politiques explicites* ».

A. CASSELS (1995), a précisé que la réforme du système sanitaire « *est une redéfinition des priorités et des politiques et à une réorganisation des institutions de support* ».

1-1) Stratégie de coopération Maroc-OMS 2017-2021 :

Dans sa stratégie de collaboration l'Organisation Mondiale de Santé établie cette stratégie de coopération avec notre pays, cette stratégie à moyen terme qui englobe des orientations stratégique concernant le secteur sanitaire marocain, et inclus aussi des actions orientations de développement durable.

¹ Un hôpital est un lieu destiné à prendre en charge des personnes atteintes de pathologies et des traumatismes trop complexes pour pouvoir être traités à domicile ou dans le cabinet de médecin. ...

L'objectif général de dite stratégie est d'améliorer de l'état de santé de la population marocaine comme principale composante du renforcement du développement humain et de la cohésion sociale et territoriale, et elle a comme objectifs spécifiques :

- ❖ L'amélioration de l'accès aux soins de santé.
- ❖ L'amélioration de la qualité des soins de santé.
- ❖ La réduction des iniquités face à l'accès de soins.

1-2) Le Plan Santé 2025 :

Le Plan Santé 2025 est une vision ministérielle qui a comme cadre de référence :

- ❖ Les Hautes Orientations Royales
- ❖ Les nouvelles tendances mondiales en matière de la santé
- ❖ Les engagements sectoriels du Programme Gouvernemental 2016-2021

Figure 1 : les composantes du Plan Santé 2025



Source : PLAN SANTE 2025, L'ex-Ministre de la SANTE Anas DOUKKALI, page 1

Le Plan Santé 2025 se base sur trois piliers déclinés en 25 axes, articulés autour de 125 actions.

Les trois piliers sont :

PILIER 1	Organiser et développer l'offre de soins en vue d'améliorer l'accès aux services sanitaires
-----------------	--

L'organisation et le développement d'offre de soins nécessitent un outil de gestion performant servant des informations pertinentes en temps réel, c'est la mission principale du contrôle de gestion au sein d'une organisation.

PILIER 2 Renforcer les programmes nationaux de santé et de lutte contre les maladies

Le domaine médical est caractérisé par une forte accélération en matière de recherche scientifique, par conséquent le système de contrôle de gestion doit accompagner ce rythme accéléré de développement.

PILIER 3 Améliorer la gouvernance et optimiser l'allocation et l'utilisation des ressources

R.N ANTHONY² (1965), a considéré le contrôle de gestion comme « *un processus utilisé par les dirigeants pour s'assurer que les ressources de l'entité sont obtenues et utilisées d'une façon efficace et efficiente* ».

Autrement dit, A. KHEMAKHEM (1984), a donné une autre définition celle selon laquelle « *le contrôle de gestion est un processus mis en œuvre au sein d'une entreprise pour garantir une mobilisation des ressources et des énergies d'une manière efficace et permanente pour atteindre les objectifs fixés* ».

On peut dire que depuis sa création la principale mission du système de contrôle de gestion au sein d'une organisation est l'optimisation de l'allocation et de l'utilisation des ressources.

2) Le système du contrôle de gestion un levier du développement pour l'hôpital marocain

Aujourd'hui grâce aux effets de globalisation : le développement rapide des technologies, la déréglementation des marchés, les hôpitaux publics au Maroc sont obligés à maîtriser les fonctions de leurs productions pour assurer et garantir la satisfaction des besoins et des

² Professeur émérite à la "Harvard business school". Expert en contrôle de gestion, Président de l'Accounting hall of fame (en 1993).

attentes de la clientèle sous contraintes de minimiser les couts afin d'améliorer la performance globale, garder et renforcer la compétitivité de l'hôpital marocain.

La problématique de l'impact du système de contrôle de gestion sur la performance d'une organisation n'est pas une problématique nouvelle en soi, semble dominer par la littérature anglo-saxonne depuis les travaux d'ANTHONY après la première mise en œuvre du système de contrôle de gestion au sein des usines de General Motors et par la suite dans de nombreuses organisations américaines et européennes entre les années 1920 et 1960. Mais il faut noter que cette problématique représente une grande opportunité pour les scientifiques afin de familiariser avec ce contexte des hôpitaux publics avec ces contraintes et ces obstacles multiples.

Les pratiques de contrôle de gestion sont orientées principalement vers la maîtrise des couts, par la maîtrise de fonction de production tout en profite des opportunités offertes par les différentes contreparties de l'organisation (clients, Fournisseurs, Concurrents), et aussi les opportunités offertes par l'environnement économique (l'évolution technologique, l'ouverture des marchés).

Le contrôle de gestion par ces outils offre une grande opportunité aux responsables des entreprises publiques pour connaitre le cout des produits et prestations offerts, car on ne peut pas agir sur les dépenses si on connaît par le cout de revient, et par la suite pour mettre en place des mesures afin d'économiser la consommation des ressources, afin d'atteindre les objectifs fixés avec une efficacité et efficience.

Le contrôle de gestion offre une grande opportunité aux grands hôpitaux publics au Maroc (GHPM), car il représente un outil performant pour atteindre les objectifs fixés et par la suite de suivre l'évolution et rendre l'hôpital marocain une organisation plus adaptée aux exigences actuelles.

Le calcul des couts d'un service est difficile vu que les charges indirectes représentent une part très importante ce qui pose une difficulté lors de l'attachement des charges aux sections homogènes, de plus de ça l'activité hospitalière est dotée d'une complexité majeure liée à un processus de production non standardisé car le processus peut vari d'un patient à autre, et aussi pour le même patient peut vari d'un praticien à un autre, et aussi dans une structure hospitalière on trouve de nombreuses charges qui ne sont pas affectables directement comme les charges de personnel, les charges de logistiques et les charges administratives et d'autres, ces charges ne sont pas directement associées aux services fournis.

Pour la mise en place d'un système de calcul des coûts au niveau d'une structure hospitalière, il faut d'abord connaître ces spécificités économiques, institutionnelles et organisationnelles, et aussi ces dysfonctionnements, pour une meilleure prise de connaissance d'une structure très complexe comme l'hôpital.

Le contrôle de gestion avec ces outils de calcul des coûts offre l'opportunité aux managers hospitaliers pour connaître les coûts des prestations ou des séjours hospitaliers, afin de mieux gérer et piloter les hôpitaux dont ils sont responsables.

3) l'hôpital une structure économique très complexe : caractéristiques et obstacles

3-1) La bureaucratie professionnelle :

Selon H. MINTZBERG³ (1989), les organisations de bureaucratie professionnelle⁴ sont des organisations qui intègrent des éléments professionnels, la bureaucratie professionnelle s'appuie sur des éléments essentiels qui sont : la standardisation des qualifications, la formation et la socialisation, pour cela l'organisation recrute des spécialistes dotés de la formation et la socialisation

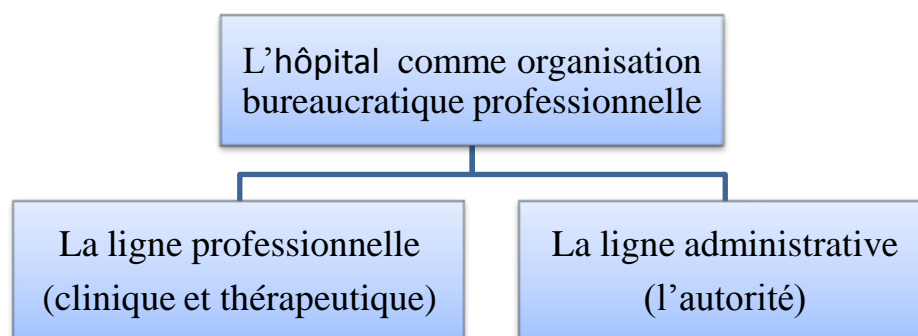
La formation et la socialisation sont des caractères compliqués dans la bureaucratie professionnelle car la formation comme caractère essentiel demande des années d'apprentissage dans une université ou bien une institution spécialisée, mais le parcours d'apprentissage ne s'arrête pas là, il vient d'autres étapes d'apprentissage.

Par exemple pour un médecin, il y a l'internat et par la suite le résidanat, ou bien le stage d'expertise comptable pour les comptables, pour la socialisation est une étape essentielle pour acquérir les normes de la profession.

Figure 1 : les composantes d'une organisation bureaucratique professionnelle

³ Professeur émérite à la "Harvard business school". Expert en contrôle de gestion, Président de l'Accounting hall of fame (en 1993).

⁴ La bureaucratie professionnelle : il s'agit d'une organisation dont l'activité requiert des professionnels hautement qualifiés. La partie clef de l'organisation est alors constituée par le centre opérationnel et la coordination repose sur la standardisation des compétences ou des qualifications. C'est le cas, par exemple, d'organisations de santé, d'universités, etc.



Source : N. MELISSA « La médicalisation: concept, phénomène et processus. Page 121-122 »

Selon R. SMITH, (2002) : « *Deux lignes d'autorité coexistent au sein de chaque établissement de santé : l'une administrative et non professionnelle, l'autre professionnelle et médicale. Ces lignes s'imbriquent là où des agents sont soumis aux deux* », donc on constate que l'hôpital comme structure bureaucratique professionnelle comporte deux lignes d'autorité qui sont différentes, la première ligne est **purement administrative et non professionnelle**, et la deuxième est **professionnelle et médicale**.

W. HEYDEBRAND, (1973) a bien décortiqué cette situation : « *Rappelle que la conception dominante concernant les hôpitaux est de les caractériser par l'existence de deux lignes d'autorité, la ligne clinique, thérapeutique et professionnelle, et la ligne d'autorité administrative, ainsi que par l'opposition entre leur organisation formelle et informelle (ou fonctionnelle). Toutefois, que ce n'est pas le cas dans les hôpitaux où les médecins assument la responsabilité de la production médicale et où l'autorité bureaucratique et l'autorité professionnelle coexistent notamment dans les hôpitaux universitaires, ainsi que dans les établissements qu'ils dirigent* ».

L'existence de cette double ligne place les autres personnels en situation difficile surtout les cadres infirmiers car ils représentent les deux lignes hiérarchiques par plusieurs fonctions, ils représentent la ligne professionnelle par l'application des directives du corps médical, et aussi ils représentent la ligne administrative dans les services de soins.

H. MINTZBERG, (1982) a constaté que : « *dans la bureaucratie professionnelle, on a fréquemment deux hiérarchies parallèles, l'une pour les professionnels, qui va du bas vers le haut et qui est démocratique, l'autre pour les fonctions de support logistique, qui va du haut vers le bas et qui a la nature d'une bureaucratie mécaniste* ».

Donc on peut dire même le personnel de la ligne professionnelle est divisé en deux groupes, le premier est **professionnel** qui regroupe les médecins, et l'autre est **semi-professionnel** qui

représente les infirmiers et les techniciens de santé, et aussi la ligne non professionnelle qui comporte deux catégories : le personnel administratif et le personnel technique.

Cette dualité d'autorité représente une des complexités des structures hospitalières due à l'existence des deux lignes hiérarchiques.

3-2) Les obstacles liés au milieu hospitalier

3.2.1 Les difficultés liées aux services publics⁵ :

Le contrôle de gestion est orienté traditionnellement vers la réalisation des deux objectifs principaux qui sont **l'efficacité et l'efficience**, afin d'atteindre la performance globale. Ces deux objectifs sont toujours écartés dans les services publics, mais après la mise en place du « New Public Management », les politiques publiques plus en prises en compte ces deux critères dans les choix d'évaluation.

L'hôpital comme service public est connu un autre obstacle, c'est la difficulté de définir les objectifs de l'organisation même donc le fait de définir une stratégie propre à l'hôpital est très difficile, par contre dans les entreprises ou le critère de rentabilité est au cœur de ces priorités.

Les objectifs des hôpitaux publics, c'est en général :

- Améliorer la qualité de prestations offertes, mais comment peut-on mesurer cette qualité ?
- Assurer la continuité des activités hospitalières.
- Améliorer l'accessibilité aux soins.
- Protéger l'égalité et l'équité.

⁵ Un service public désigne une activité dont l'objectif est de satisfaire un besoin d'intérêt général. Les services publics sont exercés par l'Etat ou les collectivités territoriales ou encore par tout organisme privé ou public doté des prérogatives lui permettant d'assurer cette mission.

3.2.2 La production des services (C. PAGES, 2006).

L'activité hospitalière est basée sur une prise en charge globale et totale qui regroupe plusieurs prestations (soins physiques, consultations, examens médico-techniques...), ces prestations produisent le service hospitalier, or le calcul des coûts par les méthodes de la comptabilité industrielle est difficilement applicable pour calculer le coût des services hospitaliers, car ces derniers sont composés d'une grande part par des charges indirectes.

Aussi, le processus de production des soins n'est pas standardisé, car il change d'un patient à un autre et aussi d'un médecin traitant à un autre, c'est n'est pas comme le cas pour la production d'un produit où le processus est standard.

4 Les obstacles liés à l'hôpital :

❖ Les obstacles organisationnels et sociaux de l'hôpital :

L'identité professionnelle forte est un champ social qui caractérise l'hôpital par les deux cotés complémentaires (médicaux et soignants), cette condition favorise la création des zones de pouvoirs au sein de l'hôpital, les deux catégories des médecins et d'infirmiers cherchent toujours l'autonomie surtout dans son domaine d'expertise, c'est domaine ou la direction a peu de moyens pour le contrôler.

De plus, l'organisation hospitalière est marquée par des modes de contrôles qui sont traditionnels (le contrôle culturel, procédural, hiérarchique ...).

Tous ces éléments expliquent la réticence des professionnels de santé à accepter des nouveaux modes de contrôle qui sont imposés par les gestionnaires.

Pour garantir la réussite de la mise en place du contrôle de gestion au sein de l'hôpital, il faut d'abord trouver des solutions pour ces obstacles organisationnels, sociaux, et culturels.

❖ Les obstacles managériaux :

Le fonctionnement du contrôle de gestion est basé sur des moyens de motivation et d'incitation des responsables surtout les responsables opérationnels, mais on constate dans le fonctionnement classique de l'hôpital, il n'existe pas des moyens d'incitation basés sur les sanctions et les récompensations, et tous les mécanismes de motivation individuelle sont règles par la loi de la fonction publique qui empêche tout moyen de dérogation soit en matière de rémunération ou bien de promotion.

❖ Les obstacles techniques :

La mise en place du contrôle de gestion au sein de l'hôpital repose essentiellement sur des systèmes d'informations qui doivent être performants, mais on constate que la majorité des hôpitaux au Maroc sont très retardés dans ce niveau, et même la quasi-totalité des hôpitaux ne dispose pas d'un schéma directeur des systèmes d'information, donc ces conditions sont défavorables pour la mise en place des outils de contrôle de gestion.

D'une autre part même à l'étranger on constate que plusieurs hôpitaux ne disposent pas d'une automatisation de la comptabilité analytique, donc d'une façon générale les problèmes des systèmes d'informations hospitalières (SIH) représentent des freins face à la production d'une information hospitalière caractérisée par la fiabilité, l'exhaustivité et le partage.

Les responsables des organisations hospitalières doivent prendre conscience de l'importance des systèmes d'information, car toute la base de toute décision est l'information et si cette information n'est pas fiable, les décisions seront inutiles.

4) L'implémentation du système de contrôle de gestion au sein des hôpitaux marocains : avantages et contraintes

L'hôpital public au Maroc comme ailleurs représente la structure centrale du réseau de soins, mais cette structure se trouve devant des défis majeurs, donc cette structure nécessite des remises en cause générales et des opérations de restriction.

Pour faire à ces défis majeurs, l'hôpital marocain se trouve devant une nécessité d'évolution sur tout sur le plan managérial afin de maîtriser les dépenses par l'optimisation de l'emploi des ressources.

Notre travail s'implique dans une perspective de clarification d'un paradoxe qui lie le contrôle de gestion comme outils économique pour atteindre les objectifs fixés avec une efficacité et efficience et son application au niveau des hôpitaux marocains, afin de garantir la survie et le développement de ce type d'organisations qui souffrent de nombreux problèmes d'ordre financier, organisationnel et managérial.

Le contrôle de gestion offre une grande opportunité aux hôpitaux marocains, car il représente un outil performant pour atteindre les objectifs fixés et par la suite suivre l'évolution et rendre l'hôpital marocain une organisation plus adaptée aux exigences actuelles.

Le choix de l'hôpital n'est pas un choix hasardeux mais est un choix bien précis qui vise à donner plus d'importance au secteur sanitaire qui souffre de nombreux problèmes qui sont d'ordre : économiques, organisationnels et sociaux.

La taille de l'organisation est un critère primordial pour la mise en place du système de contrôle de gestion, par exemple au niveau des PME la maîtrise de gestion ne nécessite pas des outils, car la manager à un pouvoir de contrôle direct sur les opérations de l'entreprise, par contre pour les entreprises de grande taille la situation est plus délicate, car la structure organisationnelle de l'entreprise est plus complexe donc la maîtrise de gestion nécessite des outils scientifiques afin de bien maîtriser la structure.

Il existe plusieurs raisons qui encouragent l'utilisation croissante de pratiques de contrôle de gestion au sein des hôpitaux marocains, parmi ces raisons il y a le besoin de suivre l'évolution rapide de l'environnement, car le domaine médical est caractérisé par un rythme de développement très accéléré surtout en matière de la recherche, aussi il y a l'émergence économique du Maroc qui occupe aujourd'hui une place importante dans la région africaine et aussi dans la région MENA, cette nouvelle tendance caractérisée par une ouverture économique vers l'extérieur oblige les établissements publics en général et les hôpitaux marocains en particulier à se développer.

Le contrôle de gestion avec ces outils de calcul des coûts offre l'opportunité aux managers hospitaliers pour connaître les coûts des prestations ou des séjours, afin de mieux gérer et piloter les hôpitaux dont ils sont responsables.

4.1 Les avantages :

Le système de contrôle de gestion par ces outils offre une grande opportunité aux managers des hôpitaux marocains pour :

- ❖ Fournir l'administration par des informations exactes en temps réel afin d'ajuster les actions.
- ❖ Aider les responsables à bien établir et fournir les procédures.
- ❖ Vérifier et suivre les stratégies mis en place par les responsables.
- ❖ Bien orienter les responsables hospitaliers afin d'atteindre leurs objectifs avec efficacité et efficience.
- ❖ Connaître le coût de revient des prestations sanitaires et par la suite agir sur les dépenses, car on ne peut pas agir sur les dépenses si on ne connaît pas le coût de revient, donc

l'instauration des outils de calcul de cout au niveau des hôpitaux marocains est une nécessité urgente.

4.2 Les contraintes :

Il y a plusieurs contraintes qui empêchent le développement des systèmes de contrôle de gestion au niveau de tous les établissements publics au Maroc en général et au niveau des hôpitaux en particuliers :

- ❖ La limite majeure d'une implémentation des systèmes de contrôle de gestion au niveau des hôpitaux au Maroc c'est l'absence de la comptabilité générale, donc la mise en œuvre de la comptabilité générale est une nécessité urgente car elle va permettre par la suite le développement des outils de gestion au sein des hôpitaux marocains.
- ❖ La part importante des charges indirectes dans le coût de revient des prestations sanitaires ce qui impose l'hôpital à mettre en place un outil de contrôle de gestion pour identifier et par la suite de gérer ces coûts.
- ❖ Malgré la mise en place des systèmes d'informations hospitalières SIH presque au niveau de tous les hôpitaux au Maroc, mais ces systèmes restent inadéquats avec les principes du système contrôle de gestion.

Conclusion :

En guise de conclusion on peut dire que l'environnement économique actuel est très complexe caractérisé par une forte accélération des flux financiers, humains et technologiques, l'accroissement de la demande de soins, augmentation des coûts de la médecine moderne liés essentiellement au développement technologique, tout ça oblige les hôpitaux marocains à développer la fonction contrôle de gestion.

On peut dire que la notion du contrôle de gestion est restée toujours mal définie dans les établissements publics et en particulier dans les hôpitaux, car il y a une méconnaissance générale de ce concept notamment par le corps médical et infirmier qui représentent les éléments centraux dans cette structure professionnelle, qui considèrent toujours le contrôle de gestion comme un moyen du contrôle proprement dit non comme un outil économique pour atteindre les objectifs de l'hôpital avec efficacité et efficience, et même le service du contrôle

de gestion au sein du centre hospitalier est consacré exclusivement pour l'élaboration des budgets.

Le système de contrôle de gestion est un outil primordial pour assurer la pérennité et le développement des activités hospitalières, car en premier lieu, il permet par ces outils de calculer le cout de revient des prestations et par la suite de fixer le prix de vente, et par la suite de donner une description détaillée sur la consommation des ressources afin de mieux économiser les ressources financières qui sont rares, et en deuxième lieu, il permet de bien piloter l'hôpital sur le plan stratégique pour bien assurer la pérennité et le développement des hôpitaux marocains.

Références bibliographiques:

- _ **AGOUMI S. (1991)**, « le contrôle des entreprises publiques au Maroc » Mémoire d'expertise comptable.
- _ **ALAZARD.C et SEPARL S. (2000)**, « Le contrôle de gestion » Edition Danod, Paris
- _ **ANNE. A et BCEROG. L. (2006)**, « Le cerveau management public : avantages et limites », IAE d'Aix-en-Provence, Université Paul Cézanne.
- _ **Anthony R.N. (1965)**, « Planning and Control Systems, A Framework for Analysis » Division of Research, The Harvard University
- _ **ANTHONY, R.N. (1965)**, « Planning and Control Systems, A Framework for Analysis, Division of Research » Harvard 1965.
- _ **BAND. D.C, SCANLAN G. (1995)**, « Strategic Control Through Core Competencies», Long Range Planning. Vol 28, N 2.
- _ **BARTLETTI. C.A. (1986)**, « Building and Managing the Transnational: The new Organization Challenge », Competition in Global industries, Harvard Business School Press.
- _ **BARTOLI, A. (2005)**, « Le management des organisations publiques » Dunod, Paris
- _ **BELKOUIRI, A. (2013)**, « L'impact des pratiques de contrôle de gestion sur la performance des hôpitaux publics au Maroc: essai de modélisation ».

- **BELKOUIRI, A. ET NIMI, I (2019)**, « De l'ingénierie des coûts à la gouvernance par les coûts à l'hôpital Ibn Nafis : CHU Mohammed VI-Marrakech ».
- **BONAFINI, P. (2003)**, « Le management des établissements hospitaliers : des illusions aux réalités », 13ème Colloque International Politique et management public, Décembre, Strasbourg 2003.
- **BOUQUIN, H. (2001)**, « Le contrôle de gestion » PUF, Paris (5e éd.).
- **BOUQUIN, H. (2005)**, « Les fondements du contrôle de gestion » 3eme éd. Paris, PUF, « Que sais-je » n° 2892.
- **BERMAN, A. Peter. (1996)**, «Health sector reform in developing countries: Making health development sustainable », HSPH, Harvard university press, p 15.
- **CHARPENTIER, M ET GRANDJEAN, P. (1998)**, « Secteur public et contrôle de gestion », édition d'organisation 1998.
- **HEYDEBRAND, W. (1973)**, « la remise en cause du calcul du coût des produits dans l'hôpital ».
- **LECOCQ X. (2000)**, « Contribution a une réflexion sur les niveaux d'analyse en sciences de gestion », Conférence Epistémologie et Méthodologie en sciences de gestion, I.R.G., Paris.
- **LEDERMANN, M. (1997)**, « La recherche de la performance par l'optimisation des processus, l'exemple du Centre Hospitalier intercommunal de la Cote basque », Business School, Boston.
- **LEMSAGUED, F. (2016)**, « Contribution à l'analyse de la relation entre la qualité perçue et la satisfaction des patients dans les services hospitaliers à Marrakech : une application du modèle Tètra-classes ».
- **MASCUREAU C. (1995)**, « quelles entraves organisationnelles et institutionnelles à l'innovation » dans les organisations bureaucratiques politiques ? ». Vol 13, n°2, cahier 2, juin 1995.
- **MINTZBERG, H. (1986)**, « Le pouvoir dans les organisations », Paris, Les éditions d'Organisation.
- **MINTZBERG, H. (1994)**, « Grandeur et décadence de la planification stratégique ». DUNOD. Paris.

- **MESSAOUDI, A. Said (2017)**, « Les systèmes de contrôle de gestion dans les offices à activité marchande : design, configurations et déterminants ». Sous la direction du professeur Sidi Mohamed RIGAR.
- **PAGES, C. (2005)**, « La mise en œuvre d'un management de la performance au Centre Hospitalier d'Orsay ».
- **SALTMAN, R.B. ET FIGUERAS J. (1997)**, « European Health care reform: Analysis of current strategies. WHO » Regional Publications, European Series N° 7, 1997.
- **PAGES, C. (2005)**, « La mise en œuvre d'un management de la performance ».
- **PERRENOUD P. (2001)**, « La place de l'analyse du travail réel en formation initiale : transposition et dispositifs ». Texte prolongeant une intervention au Séminaire romand de 3e cycle en Sciences de l'éducation "Analyse du travail et formation professionnelle", Veysonnaz, 10-12 octobre.
- **SCHICK A. (2006)**, « l'Etat performant : réflexion sur une idée entrée dans les esprits mais pas encore dans les faits » Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire- volume 3, n°2. Mars 2006.
- **WACHEUX F. (2006)**, « Méthodes qualitatives et recherche en gestion », Economica. Paris 1996.